



# ПОДАТКОВА СИСТЕМА УКРАЇНИ



НАВЧАЛЬНИЙ  
ПОСІБНИК

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ  
УКРАЇНИ**

# **ПОДАТКОВА СИСТЕМА УКРАЇНИ**

**НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК**

**За загальною редакцією  
М.Я. Азарова**

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки,  
молоді та спорту України як навчальний посібник  
(Лист № 1/11-1563 від 24 лютого 2011 року)*

**2011 – Київ**

УДК 336.221.4 (477)

ББК 65.9(4Укр)261.4

П 44

*Рекомендовано до друку  
Вченою радою Національного університету  
державної податкової служби України  
(Протокол № 6 від 27 січня 2011 року)*

**П 44 Податкова система України: навчальний посібник / за заг. ред. М.Я. Азарова. – К.: Міністерство фінансів України, Національний університет державної податкової служби України, 2011. – 656 с.**

ISBN 978-966-337-233-4

Навчальний посібник є першим в Україні виданням, в основу якого покладено структуру та зміст Податкового кодексу України. Архітектура навчального посібника, його прикладні матеріали спрямовані на формування ґрунтовних теоретичних та практичних знань, необхідних для фахового забезпечення впровадження основних положень Податкового кодексу України.

У логічній послідовності розкриваються сутність термінів і понять, що використовуються у податковому законодавстві, засади адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів), основні податки, збори і платежі, висвітлено особливості оподаткування платників податків в умовах дії угоди про розподіл продукції, особливості імплементації та застосування положень Податкового кодексу України. У навчальному посібнику наведено перелік питань для самоконтролю та іспиту, тестові завдання, ситуаційні вправи, глосарій тощо.

Навчальний посібник розрахований на державних службовців, фахівців фінансової та податкової сфери, підприємців, платників податків, науковців, викладачів і студентів вищих навчальних закладів фінансово-економічного спрямування, загалом усіх, чия діяльність пов'язана з практичним застосуванням Податкового кодексу України.

ISBN 978-966-337-233-4

© Міністерство фінансів України, 2011  
© Національний університет ДПС України, 2011

*Загальна редакція:*

**Азаров** Микола Янович, доктор наук, професор,  
член-кореспондент Національної академії наук України

*Керівник авторського колективу:*

**Ярошенко** Федір Олексійович, доктор наук, професор  
Заступники керівника авторського колективу:

**Мельник** Петро Володимирович, доктор наук, професор;  
**Мялковський** Анатолій Іванович, Заслужений економіст України

*Авторський колектив:*

**Колесніков** Борис Вікторович, **Кравець** Андрій Миколайович, **Кузькін** Євген Юрійович, **Рибак** Сергій Олександрович, **Шевченко** Юрій Іванович, **Шнипко** Олександр Сергійович, **Хомутинік** Віталій Юрійович, **Геллер** Євгеній Борисович, **Лук'янов** Владислав Валентинович, **Борисов** Валерій Дмитрович, **Захарченко** Віталій Юрійович, **Лекарь** Сергій Іванович, **Харченко** Сергій Іванович, **Андрущенко** Володимир Леонідович, **Антипов** Владислав Володимирович, **Антипов** Володимир Іванович, **Балакін** Роберт Леонідович, **Бушуєв** Сергій Дмитрович, **Варналій** Захарій Степанович, **Гесць** Валерій Михайлович, **Данілов** Олександр Дмитрович, **Долгий** Олександр Андрійович, **Єфименко** Тетяна Іванівна, **Жадлун** Анатолій Олексійович, **Іванишина** Ольга Степанівна, **Іванов** Юрій Борисович, **Кириленко** Ольга Павлівна, **Коротун** Володимир Іванович, **Костюк** Віра Степанівна, **Кравченко** Віктор Петрович, **Крисоватий** Андрій Ігорович, **Кучерявенко** Микола Петрович, **Лисенко** Володимир Васильович, **Лісовий** Андрій Васильович, **Ловінська** Людмила Геннадіївна, **Лондар** Сергій Леонідович, **Мельник** Віктор Миколайович, **Ніколайченко** Валентина Іванівна, **Новицька** Наталія Борисівна, **Новицький** Андрій Миколайович, **Новицька** Надія Володимирівна, **Онишко** Світлана Василівна, **Орлова** Валентина Кузьмівна, **Панура** Юлія Василівна, **Прокопенко** Ірина Адольфівна, **Селезень** Павло Олександрович, **Серебрянський** Дмитро Миколайович, **Скоромцова** Тетяна Олександрівна, **Смірнова** Олександра Миколаївна, **Соколовська** Алла Михайлівна, **Солдатенко** Оксана Володимирівна, **Субіна** Тетяна Володимирівна, **Тарангул** Дмитро Олександрович, **Тарангул** Людмила Леонідівна, **Федчук** Світлана Ігорівна, **Швабій** Костянтин Іванович.

*Рецензенти:*

**Вишневецький** В.П. – доктор економічних наук, професор,  
член-кореспондент Національної академії наук України;

**Лютій** І.О. – доктор економічних наук, професор;

**Тимченко** Л.Д. – доктор юридичних наук, професор.

## ЗМІСТ

Передмова.....	7
Вступ .....	8
<b>Тема 1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ.....</b>	<b>10</b>
§ 1. Поняття податкової системи України. Податковий тиск та його рівні .....	10
§ 2. Принципи оподаткування .....	14
§ 3. Визначення податку та збору. Їх класифікація.....	19
§ 4. Механізм податку.....	29
§ 5. Податковий обов'язок .....	31
§ 6. Визначення основних понять податкового законодавства .....	37
<b>Тема 2. АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ).....</b>	<b>51</b>
§ 1. Сутність адміністрування податків та ретроспективний аналіз його розвитку.....	51
§ 2. Управління справами податків в Україні.....	61
§ 3. Визначення сум податкових та грошових зобов'язань платників податків і порядок їх сплати .....	69
§ 4. Податковий контроль: організація та порядок здійснення .....	73
§ 5. Адміністрування податкового боргу .....	83
§ 6. Відповідальність платників податків в Україні та пеня.....	91
<b>Тема 3. ПОДАТОК НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ</b>	
§ 1. Сутність прибуткового оподаткування підприємств, його функції, переваги та недоліки..	112
§ 2. Характеристика та класифікація платників податку .....	118
§ 3. Загальна характеристика та порядок визначення об'єкта оподаткування. Ставки податку	123
§ 4. Амортизаційні відрахування: суть, значення, види.....	128
§ 5. Порядок та специфіка обчислення податку.....	135
§ 6. Податкові пільги: сутність, види та порядок використання .....	141
<b>Тема 4. ПОДАТОК НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ .....</b>	<b>158</b>
§ 1. Характеристика обов'язкових елементів податку з доходів фізичних осіб .....	158
§ 2. Пільгові аспекти податку з доходів фізичних осіб: податкова знижка та податкова соціальна пільга.....	168
§ 3. Порядок оподаткування операцій з рухомим та нерухомим майном .....	181
§ 4. Специфіка оподаткування доходів фізичних осіб-підприємців та від провадження незалежної професійної діяльності .....	188
§ 5. Порядок подання фізичними особами податкової декларації .....	193
<b>Тема 5. ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ .....</b>	<b>204</b>
§ 1. Платники податку на додану вартість. Реєстрація осіб як платників податку.....	205
§ 2. Об'єкт і база оподаткування .....	209
§ 3. Розміри ставок податку на додану вартість.....	217
§ 4. Порядок обчислення та сплати податку .....	220
§ 5. Відшкодування податку на додану вартість .....	229
<b>Тема 6. АКЦИЗНИЙ ПОДАТОК .....</b>	<b>237</b>
§ 1. Сутність акцизного податку.....	237
§ 2. Суб'єкти та об'єкти оподаткування акцизним податком .....	240
§ 3. Види підакцизних товарів та ставки податку.....	243
§ 4. Порядок обчислення сум податку, які підлягають сплаті до бюджету .....	248
§ 5. Особливості оподаткування алкогольних напоїв та тютюнових виробів .....	252
§ 6. Особливості оподаткування деяких підакцизних товарів залежно від напрямку їх використання .....	256
§ 7. Контроль за сплатою акцизного податку до бюджету.....	259
<b>Тема 7. ЗБІР ЗА ПЕРШУ РЕЄСТРАЦІЮ ТРАНСПОРТНОГО ЗАСОБУ .....</b>	<b>270</b>
§ 1. Еволюція оподаткування транспортних засобів в Україні.....	270
§ 2. Характеристика елементів справляння збору за першу реєстрацію транспортного засобу.....	271
§ 3. Особливості розрахунку та сплати збору за першу реєстрацію транспортного засобу.....	278
<b>Тема 8. ЕКОЛОГІЧНИЙ ПОДАТОК.....</b>	<b>284</b>
§ 1. Сутність екологічного податку, його функції, міжнародний досвід .....	284
§ 2. Платники екологічного податку, податкові агенти .....	288

§ 3.	Об'єкт та база оподаткування екологічного податку.....	293
§ 4.	Ставки екологічного податку та їх класифікація .....	294
§ 5.	Порядок та специфіка обчислення податку .....	305
§ 6.	Порядок подання податкової звітності та сплати податку .....	311
<b>Тема 9.</b>	<b>РЕНТНА ПЛАТА ЗА ТРАНСПОРТУВАННЯ НАФТИ І НАФТОПРОДУКТІВ .....</b>	<b>324</b>
§ 1.	Платники рентної плати.....	324
§ 2.	Об'єкт оподаткування.....	325
§ 3.	Ставки оподаткування .....	326
§ 4.	Порядок декларування та сплати рентної плати.....	327
<b>Тема 10.</b>	<b>РЕНТНА ПЛАТА ЗА НАФТУ, ПРИРОДНИЙ ГАЗ І ГАЗОВИЙ КОНДЕНСАТ .....</b>	<b>331</b>
§ 1.	Платники рентної плати.....	331
§ 2.	Об'єкт оподаткування.....	332
§ 3.	Ставки рентної плати .....	332
§ 4.	Коригуючі коефіцієнти.....	334
§ 5.	Порядок обчислення податкових зобов'язань та строк їх сплати .....	336
<b>Тема 11.</b>	<b>ПЛАТА ЗА КОРИСТУВАННЯ НАДРАМИ.....</b>	<b>339</b>
§ 1.	Економічні та нормативно-правові засади справляння плати за користування надрами в Україні.....	339
§ 2.	Порядок справляння плати за користування надрами для видобування корисних копалин.....	341
§ 3.	Особливості визначення та обчислення вартості одиниці видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) .....	342
§ 4.	Порядок обчислення та сплати податкових зобов'язань з плати за користування надрами для видобування корисних копалин .....	346
§ 5.	Порядок справляння плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.....	347
§ 6.	Порядок здійснення контролю та відповідальність платників .....	349
<b>ТЕМА 12.</b>	<b>МІСЦЕВІ ПОДАТКИ І ЗБОРИ .....</b>	<b>355</b>
§ 1.	Економічна сутність та розвиток місцевого оподаткування.....	355
§ 2.	Критерії оптимального місцевого оподаткування.....	358
§ 3.	Розвиток місцевого оподаткування в Україні.....	360
§ 4.	Система місцевих податків і зборів та основи їх справляння .....	363
§ 5.	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки .....	364
§ 6.	Збір за місця для паркування транспортних засобів .....	368
§ 7.	Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності .....	369
§ 8.	Туристичний збір .....	374
<b>ТЕМА 13.</b>	<b>ПЛАТА ЗА ЗЕМЛЮ.....</b>	<b>381</b>
§ 1.	Загальна характеристика плати за землю .....	381
§ 2.	Платники податку .....	381
§ 3.	Об'єкти оподаткування .....	383
§ 4.	База оподаткування.....	383
§ 5.	Ставки земельного податку.....	384
§ 6.	Пільги щодо сплати податку для фізичних осіб .....	388
§ 7.	Пільги щодо сплати податку для юридичних осіб .....	388
§ 8.	Земельні ділянки, які не підлягають оподаткуванню .....	389
§ 9.	Особливості застосування пільгового оподаткування .....	390
§ 10.	Податковий період .....	391
§ 11.	Порядок обчислення плати за землю .....	392
§ 12.	Строк сплати плати за землю .....	393
§ 13.	Орендна плата .....	396
§ 14.	Індексація нормативної грошової оцінки земель .....	399
§ 15.	Порядок зарахування до бюджетів плати за землю.....	400
<b>ТЕМА 14.</b>	<b>СПЕЦІАЛЬНІ ПОДАТКОВІ РЕЖИМИ.....</b>	<b>405</b>
§ 1.	Спрощена система оподаткування суб'єктів малого підприємництва .....	405
§ 2.	Фіксований сільськогосподарський податок .....	423
§ 3.	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію.....	427
§ 4.	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.....	430

<b>ТЕМА 15.ЗБІР ЗА КОРИСТУВАННЯ РАДІОЧАСТОТНИМ РЕСУРСОМ УКРАЇНИ</b> .....	442
§ 1. Платники та об'єкт оподаткування збору за користування радіочастотним збором.....	442
§ 2. Ставки, порядок нарахування та сплати збору за користування радіочастотним ресурсом України.....	445
<b>ТЕМА 16. ЗБІР ЗА СПЕЦІАЛЬНЕ ВИКОРИСТАННЯ ВОДИ</b> .....	451
§ 1. Платники збору .....	451
§ 2. Об'єкт оподаткування збором .....	451
§ 3. Ставки збору .....	453
§ 4. Порядок обчислення збору .....	456
§ 5. Особливості обчислення збору при встановленні лімітів використання води .....	459
§ 6. Порядок сплати збору .....	460
<b>ТЕМА 17. ЗБІР ЗА СПЕЦІАЛЬНЕ ВИКОРИСТАННЯ ЛІСОВИХ РЕСУРСІВ</b> .....	464
§ 1. Платники збору .....	464
§ 2. Об'єкт оподаткування збором .....	466
§ 3. Ставки збору.....	467
§ 4. Порядок обчислення збору .....	473
§ 5. Порядок перерахунку збору.....	474
§ 6. Порядок сплати збору .....	475
<b>ТЕМА 18 .ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В УМОВАХ ДІЇ УГОДИ ПРО РОЗПОДІЛ ПРОДУКЦІЇ</b> .....	478
§ 1. Економічна сутність угод про розподіл продукції та їх фіскальне значення.....	478
§ 2. Режим оподаткування мінерально-сировинного комплексу при угодах про розподіл продукції та концесійних системах .....	481
§ 3. Правова основа режиму угод про розподіл продукції в Україні.....	484
§ 4. Особливості обчислення суми податку на прибуток при провадженні діяльності відповідно до угод про розподіл продукції .....	486
§ 5. Порядок оподаткування ПДВ при провадженні діяльності відповідно до угод про розподіл продукції .....	488
§ 6. Справляння плати за користування надрами при провадженні діяльності відповідно до угод про розподіл продукції.....	490
§ 7. Особливості здійснення контролю за виконанням угод про розподіл продукції .....	490
<b>ТЕМА 19. ОСОБЛИВОСТІ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ТА ЗАСТОСУВАННЯ ПОЛОЖЕНЬ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ</b> .....	496
§ 1. Набрання та втрата нормами податкового законодавства чинності .....	496
§ 2. Роль Кабінету Міністрів України в гармонізації податкового законодавства .....	499
§ 3. Прийняття органами місцевого самоврядування рішень щодо встановлення місцевих податків і зборів .....	504
<b>ТЕМА 20. ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС У ПРАВОВОМУ ПОЛІ УКРАЇНИ</b> .....	506
§ 1. Особливості справляння податку на доходи фізичних осіб.....	506
§ 2. Особливості справляння податку на додану вартість .....	510
§ 3. Особливості оподаткування підприємств суднобудівної промисловості .....	517
§ 4. Особливості справляння податку на прибуток підприємств .....	522
§ 5. Особливості застосування ставок акцизного збору та екологічного податку.....	526
§ 6. Особливості справляння земельного податку .....	527
§ 7. Особливості порядку повернення торгових патентів.....	529
§ 8. Особливості повернення сум податку з власників транспортних засобів .....	532
§ 9. Інші перехідні положення.....	532
<b>ПІСЛЯМОВА</b> .....	545
<b>ГЛОСАРІЙ</b> .....	548
<b>РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА</b> .....	609
<b>ДОДАТОК. ЗВЕДЕНИЙ ПЕРЕЛІК ПРАВОПОРУШЕНЬ (ЇХ ВИДІВ, ФОРМ), ПЕРЕДБАЧЕНИХ НОРМАМИ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ</b> .....	615
<b>ВІДОМОСТІ ПРО АВТОРІВ</b> .....	640

## ПЕРЕДМОВА

Світова фінансово-економічна криза не оминула Україну, зачепивши майже всі галузі економіки, тисячі компаній і мільйони громадян, загострила результати бездіяльності останніх років. Протягом останніх років поступово накопичувалися системні проблеми в усіх сферах державного управління, які особливо гостро проявилися під час фінансово-економічної кризи. Ці системні проблеми повною мірою сфокусувалися у системі державних фінансів, включаючи її податковий блок. Тому сьогодні існує єдиний шлях виходу України на траєкторію сталого розвитку – це рішучі й всеосяжні реформи, спрямовані на підвищення ефективності державного управління та забезпечення конкурентоспроможності економіки. Криза сформувала ряд уроків та викликів щодо стійкості систем державних фінансів країн. Найбільш вразливою щодо впливу кризи стала податкова система. Про її неефективність свідчить значно великий обсяг тіньової економіки, який з'явився у кризовий період. Це дало поштовх до розробки цільової програми «Перезавантаження» системи державних фінансів України на інноваційних засадах, яка впроваджується Міністерством фінансів України. Програма побудована на основі нової концепції, яка полягає в зміщенні акцентів бюджетного процесу від «управління бюджетними ресурсами» на «збалансоване управління сталим розвитком держави на основі національної системи цінностей». Частиною програми є прийнятий Податковий кодекс, яким передбачається суттєве спрощення податкової системи, зменшення податкового тягаря, покращання адміністрування податків, обмеження кількості перевірок, а також запровадження відповідальності за порушення податкового законодавства з боку контролюючих органів.

Цей навчальний посібник завершує цикл видань науково-практичної та навчальної літератури, що забезпечує підготовку персоналу системи державних фінансів та інших зацікавлених сторін щодо застосування оновленого Бюджетного та нового Податкового кодексів. Цикл видань включає такі книги:

– Науково-практичний коментар до Бюджетного кодексу України / [за ред. Ф.О. Ярошенко]. – К.: Зовнішня торгівля, 2010. – 592 с.;

– Управління Державним бюджетом України: підручник / [за ред. М.Я. Азарова]. – К.: Новий друк, 2010. – 816 с.;

– Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України / [за ред. М.Я. Азарова]. – К.: Міністерство фінансів України, 2010. – Том 1. – 448 с.; Том 2. – 768 с.; Том 3. – 516 с.;

– Керівництво з управління інноваційними проектами і програмами організацій / [за ред. Ф.О. Ярошенка]. – К.: Новий друк, 2010. – 160 с.

– Реформування бюджетної системи України на інноваційних засадах / [за ред. Ф.О. Ярошенка]. – К.: Зовнішня торгівля, 2011. – 543 с.

Ці видання вже активно використовуються у формуванні професійного середовища фахівців управління оновленими державними фінансами в межах Віртуального університету Міністерства фінансів України та відповідних вищих навчальних закладах.

**Прем'єр-міністр України,  
член-кореспондент НАН України**

**М.Я. Азаров**



## ВСТУП

Стабілізація економіки у посткризовий період ще контрастніше висвітлила недоліки існуючої податкової системи. Численні зміни, що постійно вносилися до податкового законодавства і були спрямовані на вдосконалення податкової системи України, призвели до прийняття великої кількості законів та підзаконних актів, якими керувалася податкова служба України. Безумовно, такий стан податкового законодавства вимагав докорінних змін та створення єдиного закону – Податкового кодексу, який би гармонізував податкову складову в системі державних фінансів України. Глобальна економічна криза, яка значно вдарила по економіці України, сформувала передумови для перегляду фундаментальних положень усієї системи державних фінансів та її податкової складової.

Реформування податкової системи України відбувається з урахуванням тенденцій розвитку систем оподаткування у країнах-сусідах та країнах-членах ЄС. Зазначені тенденції формуються під впливом міжнародної податкової конкуренції, європейської податкової гармонізації і координації національної податкової політики. Це важливо враховувати з огляду на досягнення стратегічної цілі – інтеграції України до ЄС.

Сьогодні зрозуміло, що шлях до стійкого динамічного економічного розвитку лежить через зміну системи державних фінансів. Враховуючи досвід Японії, Нідерландів, Польщі, багатьох інших країн світу, Уряд України намагається побудувати інноваційну модель системи державних фінансів, включаючи податкову складову, яка передбачає якомога швидший вихід на етап стійкого розвитку. У післякризовому світі з глобальним конкурентним оточенням інституціональний розвиток залежить, безперечно, не тільки від поточного стану економіки, але й від серйозності намірів впровадження інноваційних механізмів розвитку. Безумовно, Податковий кодекс України має значну кількість новацій, які формують прозорість податкової системи, спрощують адміністрування податків, зменшують податкові навантаження, гармонізують податкову складову в системі державних фінансів.

Такі обставини зумовлюють актуальність і безпосереднє значення вивчення курсу «Податкова система України» на базі Податкового кодексу для отримання практичними фахівцями, підприємцями та майбутніми кваліфікованими спеціалістами повноцінної системи знань, що визначають загальні принципи податкової політики, яка в умовах економічного розвитку набуває все більшої уваги в ефективно-му розвитку національної економіки.

З 1 січня 2011 року набрав чинності Податковий кодекс України, що обумовлює необхідність створення і подальшого формування навчально-методичного матеріалу, який дозволяє швидко та якісно засвоювати великий масив знань щодо оновленого податкового законодавства. Для досягнення цієї важливої мети було поставлено завдання розробки комплексного, інформативного і зрозумілого навчального посібника, в якому повинні бути висвітлені основні положення вітчизняного податкового законодавства.

Навчальний посібник «Податкова система України» є першим надзвичайно інформативним і корисним виданням, в якому систематизовано представлено оновлені знання щодо нормативно-правової бази вітчизняної податкової системи. Навчальний посібник майже повністю повторює структуру Податкового кодексу України, що зроблено свідомо, оскільки існує нагальна потреба засвоєння великого масиву навчально-методичного матеріалу у межах системного підходу, який представлений новим кодифікованим податковим законодавством України. Архітектура навчального посібника, його прикладні матеріали спрямовані на формування ґрунтовних теоретичних та практичних знань,

необхідних для фахового забезпечення впровадження основних положень Податкового кодексу України.

У навчальному посібнику аналізуються основні науково-практичні проблеми сплати таких податків, як: податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на додану вартість, акцизний податок, екологічний податок, податок на транспортні засоби, рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, плата за користування надрами, плата за землю, місцеві податки і збори, збір за користування радіочастотами, збір за використання лісових ресурсів тощо, а також аналізується Податковий кодекс у правовому полі України.

Основними завданнями навчального посібника є:

- вивчення загальних положень функціонування податкової системи України;
- висвітлення ключових проблем адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів);
- розгляд механізмів сплати податків і зборів, які запроваджені в Україні;
- з'ясування особливостей імплементації та застосування положень Податкового кодексу України;
- розгляд Податкового кодексу у правовому полі України.

Реалізація зазначених завдань відображає послідовне висвітлення у двадцяти темах навчального посібника механізмів сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), включно із загальними положеннями функціонування податкової системи України та адмініструванням податків і зборів.

У темах 1 і 2 розглядаються загальні положення функціонування податкової системи України, розкривається сутність термінів і понять, що використовуються у податковому законодавстві, прокоментовано основні засади адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів). У темі 2 розглядаються питання податкової звітності, порядку роз'яснення податкового законодавства, здійснення податкового контролю, обліку платників, порядку погашення податкового боргу платників податків, відповідальності та пені, застосування міжнародних договорів та погашення податкового боргу за запитами компетентних органів іноземних держав та інші питання, пов'язані з адмініструванням податків.

Теми 3, 4, 5 присвячені розгляду основних бюджетоутворюючих податків національної податкової системи України: податок на прибуток підприємств (тема 3), податок на доходи фізичних осіб (тема 4), податок на додану вартість (тема 5). Ці теми написані у формі роз'яснення, тлумачення та правильного розуміння кожного податку. При цьому надається алгоритм застосування на практиці окремих норм податкового законодавства.

Теми 6–19 відображують послідовне висвітлення особливостей сплати інших податків та зборів (обов'язкових платежів), а також оподаткування платників податків в умовах дії угоди про розподіл продукції (тема 18). Тема 20 присвячена розгляду Податкового кодексу у правовому полі України.

Наприкінці кожного розділу навчального посібника подано матеріал для самостійної роботи, самоперевірки і контролю у формі підсумкових питань, тестових завдань, ситуаційних вправ, переліку питань для підготовки до іспиту. Це суттєво підвищує навчально-методичну цінність даного посібника, особливо якщо враховувати ту важливу обставину, що він є першим виданням, яке повністю відповідає новому податковому законодавству країни.

Навчальний посібник розрахований на державних службовців, фахівців фінансової та податкової сфери, науковців, викладачів і студентів вищих навчальних закладів фінансово-економічного спрямування. Дане навчальне видання буде незамінним і корисним не тільки в навчальному процесі при підготовці фахівців з оподаткування, але може використовуватись для потреб практичної діяльності, тому буде цікавим також для підприємців, податкових експертів, консультантів, платників податків, загалом усіх, чия діяльність пов'язана з практичним застосуванням Податкового кодексу України.

# Тема 1

## ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

- § 1. Поняття податкової системи України. Податковий тиск та його рівні.
- § 2. Принципи оподаткування.
- § 3. Визначення податку та збору. Їх класифікація.
- § 4. Механізм податку.
- § 5. Податковий обов'язок.
- § 6. Визначення основних понять податкового законодавства.

### § 1. Поняття податкової системи України. Податковий тиск та його рівні

Поняття «податкової системи» не викликає особливих суперечок у спеціальній літературі. Багато понять визначає сутність податкової системи як сукупності податків, зборів, платежів. Згідно з п. 6.3 ст. 6 Податкового кодексу України сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що справляються в установленому цим Кодексом або законами з питань оподаткування та митної справи порядку, становить податкову систему України.

На нашу думку, поняття податкової системи не є виключно категорією податкового права. Вона має визначене, комплексне, граничне положення на стику бюджетного й податкового права. З одного боку, податкове право регулює відносини щодо надходження коштів у дохідну частину бюджетів, але з іншого – це фактично і є відносини формування дохідної частини бюджетів, які охоплюються бюджетним правом. Звичайно, у більшості випадків використовуються бланкетні норми й бюджетні правовідносини не деталізують особливості надходження в бюджети доходів у вигляді податків і зборів. Але використання податків і зборів передбачає закріплення їх за певними видами бюджетів або розподіл коштів між відповідними бюджетами, що вже виступає через об'єднання бюджетних і податкових норм. Відповідно до цього необхідно розділити зовнішню й внутрішню форми існування податкової системи. Зовнішня форма включає особливості розподілу податків за відповідними бюджетами і надходження їх у централізовані державні фонди. Внутрішня форма податкової системи буде охоплювати відносини щодо справляння податків і зборів та фактично включати видовий список обов'язкових платежів податкового характеру.

Навряд чи можна чітко відмежовувати бюджетні й податкові норми. Складно уявити собі систему бюджетних доходів без податкових надходжень. Це та область регулювання, де бюджетні й податкові норми повинні застосовуватися з неодмінною кореспонденцією одна одній, чітким, нерозривним взаємозв'язком. У цій ситуації їй необхідна, на нашу думку, визначеність у співвідношенні понять «податки», «доходи бюджетів» та ін. Хотілося б пояснити це наочно (див. рис.1.1).

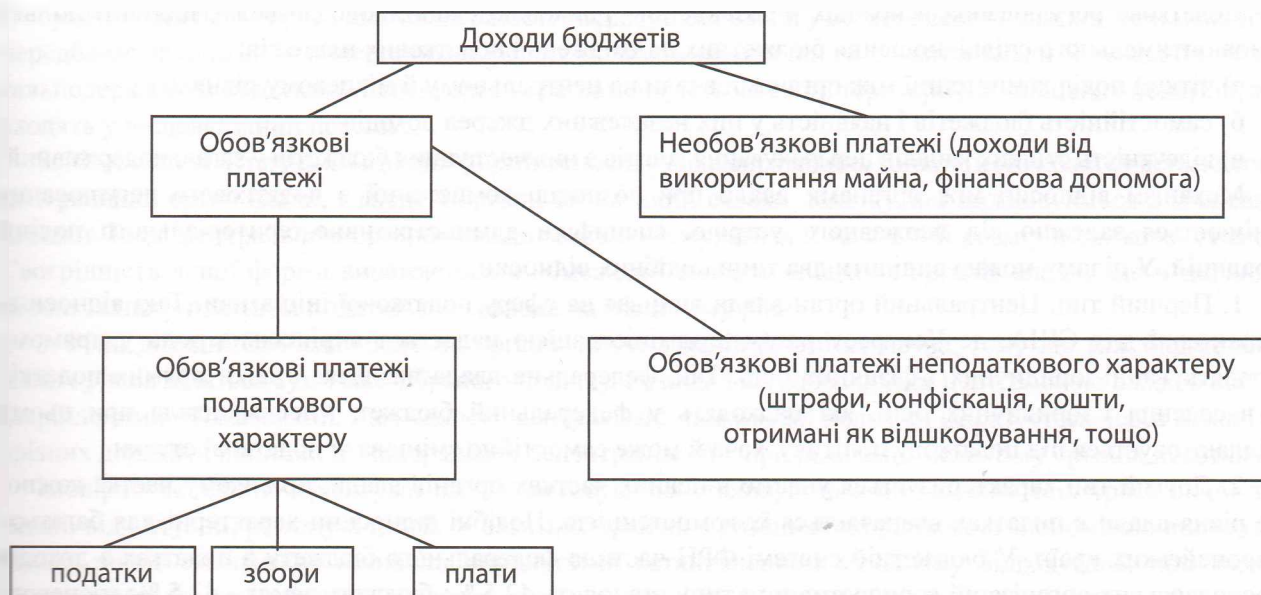


Рис. 1.1. Структура доходів бюджету

Таким чином, у широкому змісті податкова система являє собою сукупність податків, зборів і платежів, законодавчо закріплених у даній державі; принципів, форм і методів їх встановлення, зміни або скасування; дій, які забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства. Формування податкової системи, включення до неї певної кількості податків не є самоціллю. В основі цих процесів лежить чіткий орієнтир, який визначає база – обсяг бюджетних витрат. Податкова система й забезпечує основні надходження для покриття цих витрат.

Незважаючи на тісний взаємозв'язок доходів бюджету й податкових надходжень, необхідно їх чітко розмежування. Нерідко в спеціальній і популярній літературі як синоніми використовується кілька термінів: «доходи держави», «доходи держбюджету» і «податкові надходження». Звичайно, ці поняття важко розглядати ізольовано, але саме з урахуванням їх відмінностей можна виявити суть кожної категорії. Доходи держави відрізняє від доходів держбюджету відсутність прив'язки до будь-яких меж, тоді як доходи держбюджету обмежені певним періодом (бюджетним) і чітко визначеними каналами надходжень (Бюджетний кодекс України). І тільки як один з каналів таких надходжень у дохідну частину державного бюджету законодавець передбачає надходження по нормативах, затверджених Верховною Радою України. Але навіть ці надходження не складаються виключно з податків, тому що сюди ж відноситься система зборів і платежів, які принципово відрізняються й по суті, і за механізмом обчислення від податків.

Податкове регулювання здійснюється насамперед на основі права (компетенції) державного органа влади встановлювати податки й вилучати їх. Будь-яка схема управління в державі має специфічну ієрархічну систему, що передбачає чітке розмежування прав і обов'язків органів влади у сфері формування бюджету й власних доходів. Якщо виходити з певної самостійності бюджетів різних рівнів (центрального й місцевих), то можна виділити й два рівні регулювання податкових потоків:

1. Верхній рівень, що становить основу надходжень у Державний бюджет.
2. Нижній рівень, що формує надходження до місцевих бюджетів.

Податкове регулювання в країнах з розвинутою ринковою економікою дозволяє виділити кілька умов оптимального співвідношення бюджетних надходжень і податкових платежів:

- а) чіткий поділ компетенції між органами влади на центральному й місцевому рівнях;
- б) самостійність бюджетів і наявність у них незалежних джерел доходів;
- в) відсутність стійких каналів перерахування коштів з нижчестоящих бюджетів у загальнодержавний.

Механізм відносин між органами влади при розподілі компетенції з податкового регулювання змінюється залежно від державного устрою, специфіки адміністративно-територіального поділу, традицій. У цілому можна виділити два типи подібних відносин.

1. Перший тип. Центральний орган влади впливає на сферу податкової ініціативи. Такі відносини характерні для США, де Конгресу разом з адміністрацією надається вирішальна роль у прямому оподаткуванні юридичних і фізичних осіб. Так, федеральна влада визначає ставки прямих податків з населення і юридичних осіб, які надходять у федеральний бюджет. Місцева влада при цьому підлаштовується під податкову політику, хоча й може самостійно змінювати податкові ставки.

2. Другий тип характеризується участю в певних частках органів влади, при якому частка кожного рівня влади в податках визначається їх компетенцією. Подібні відносини характерні для багатьох європейських країн. У бюджетній системі ФРН частина федерального бюджету в податках з доходів господарських організацій корпоративного типу становить 42,5 %; бюджету землі – 42,5 %; місцевого бюджету – 15 %.

У першому випадку свобода місцевих органів у сфері податкової політики знаходиться у певних межах, однак це ж призводить і до певної нестабільності податкової бази й відповідно до нестабільності надходжень у дохідну частину бюджету. У другому випадку стабільність податкових надходжень має місце з обмеженням самостійної податкової політики регіонів. Імовірно цілком закономірним є компроміс, змішаний варіант цих двох типів, що відображає специфіку бюджетної й податкової системи держави.

Зміст податкової системи має певні особливості.

1. Розподіл функцій між центральними й місцевими органами державної влади:

- а) держави зі значними витратами місцевих органів влади (до 30 % валового внутрішнього продукту): Данія, Норвегія, Швеція;
- б) держави із середнім рівнем витрат місцевих органів влади (до 20 % ВВП): Англія, Італія, Ірландія;
- в) держави з незначною частиною місцевих витрат (менше 10% ВВП): Німеччина, Франція, Іспанія.

2. Частка податків серед джерел доходів бюджету. Так, частина податків у місцевих бюджетах становить: у Франції й у Данії – більше 40 %, в Італії – 9 %, у Німеччині – близько 20 %<sup>1</sup>.

3. Ступінь контролю центральної адміністрації за органами місцевої влади. Різноманіття цих відносин може бути зведене до трьох варіантів.

1. Різні податки. В основі цієї форми лежить механізм самостійного введення податків відповідним рівнем влади (Федерація – суб'єкти Федерації – місцеві органи влади). Виділяються два варіанти цієї форми:

- а) повний поділ прав і відповідальності різних рівнів влади у встановленні податків, які повністю надходять у бюджет відповідного рівня. Така система неодмінно повинна мати верхнє обмеження суми податкових вилучень із метою запобігання конфіскаційного крену;

<sup>1</sup> Основи податкового права / [под ред. С.Г. Пепеляєва.] – С. 84–87.

б) неповний поділ прав і відповідальності різних рівнів влади у встановленні податків. Цей механізм передбачає закріплення вичерпного переліку податків центральним органом влади й введення їм загальнодержавних податків. Місцеві органи регламентують на своїй території дію місцевих податків, які входять у вищевказаний перелік.

2. Різні ставки. При реалізації цієї форми основні умови справляння конкретного податку встановлює центральний орган влади, а місцеві органи визначають ставки податку, які зараховуються в місцевий бюджет. Іноді центральним органом влади може обмежуватися й загальний розмір податкової ставки. Своєрідність даної форми виражається в обмеженні свободи місцевих органів влади, але в значною мірою захисту платника податків від сваволя на місцевому рівні.

3. Різні доходи. Свобода місцевих органів влади в даній формі незначна, тому що між бюджетами різних рівнів діляться суми вже зібраного податку. Розподіл встановлюється центральною владою або за закріпленими нормативами. Ідея єдності, централізації податкової політики реалізується через механізм «різних доходів», принцип же плюралізму, децентралізації – при реалізації механізму «різних податків».

Імовірно необхідно орієнтуватися на застосування специфічного об'єднання всіх трьох форм залежно від ситуації, регіону й цілей. У багатьох країнах з розвинутою ринковою економікою взаємодія різних рівнів податкових відносин вирішується встановленням механізму відрахувань, при якому податки на доходи й нерухомість в основному надходять у місцеві бюджети, а центральний бюджет зосереджує спеціальні цільові надходження відповідно до певного напрямку витрат. Такий механізм дозволяє розмежувати повноваження центра й місцевих бюджетів. Це створює можливість забезпечити цільове фінансування пріоритетних загальнодержавних завдань, задовольняти загальнонаціональні інтереси водночас підтримувати автономію, фінансову незалежність регіонів.

Законодавці багатьох держав постають перед вибором: збільшити дохідну частину бюджету за рахунок надходження податкових платежів при підвищенні ставок податку або податкового тиску в цілому і таким чином скоротити дефіцит державного бюджету або встановити середню оптимальну ставку, сформувати систему стійких стимулів для виробників і забезпечити мінімізацію дефіциту в найближчому майбутньому й перспективу стабілізації або поліпшення економічного становища в цілому. Перший напрям в основному характерний для вирішення невідкладних проблем, значною мірою політичного характеру, й, на жаль, знаходить втілення в розвитку податкового законодавства України. Другий напрям, на нашу думку, є більш зваженим, тому що в остаточному підсумку створює впевненість у виробників, стимулює виробництво, що саме собою приводить до скорочення дефіциту держбюджету. Цей напрям відрізняється також дотриманням одного з основних принципів оподаткування – стабільності як податкових важелів, так і методів їх вилучення.

Узагальненим показником у цьому випадку є податковий тиск (тягар, прес), що визначається співвідношенням загальної суми податкових платежів і сукупного національного продукту. У розвинутих країнах цей показник коливається від 52 % – у Швеції до 30 % – у США й Туреччині<sup>2</sup>.

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

- 1-й – тиск безпосередньо податків;
- 2-й – тиск всієї сукупності податків, зборів і платежів;
- 3-й – використання механізму пільг платниками, надання пільгових кредитів, дотацій. При цьому податковий прес перерозподіляє тиск із одних платників на інших;

<sup>2</sup> Основи налогового права / [под ред. С.Г. Пепеляева.] – С. 81.

4-й – використання податкової техніки, при якій підсилюється тиск на платника. Наприклад, авансові платежі, які передбачають сплату податку платником до одержання результатів, за якими він повинен сплачуватися.

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

Зростання податкових ставок нащтовхується на певну межу. Нею є податкова границя – частина валового національного продукту, що перерозподіляється через податкові механізми, подальше збільшення якого викликає різке загострення суспільних протиріч. Досягнення цієї границі призводить до відтоку капіталу із країни, згортання підприємницької активності.

## § 2. Принципи оподаткування

Реалізація функцій податку безпосередньо пов'язана з тими принципами, які в ньому закладені й реалізуються в конкретному виді податку. Принципи податку реалізуються через конкретні прояви, що характеризують особливості цього специфічного механізму. Податковий кодекс України закріплює фактично перелік та загальне уявлення про зміст принципів, які формують регулюванні відносин оподаткування. Саме на цих засадах ґрунтується і податкове законодавство в цілому. Аналізуючи систему принципів, пов'язаних з оподаткуванням, необхідно визначити її складові. Загальну систему принципів оподаткування сформулював Адам Сміт. Вона була розвинена його послідовниками й на сучасному етапі також відображає особливості й тенденції податкової системи: 1) стабільність і передбачуваність – припускає незмінність основних податкових платежів і правил стягнення податку протягом тривалого часу, а також логічність з економічної й правової сторони змін податкового законодавства; 2) гнучкість – передбачає оперативну зміну податкових платежів, способів їх обчислення, системи пільг і санкцій залежно від зміни ситуації; 3) рівновага – забезпечує орієнтацію держави на підтримку за допомогою податків структурної рівноваги; 4) рухливість – відображає чуйність податкових платежів до змін у галузі формування, переміщення оподатковуваної бази або появи нових форм податків; 5) вираження чіткої антиінфляційної спрямованості через податкові вилучення; 6) зручність як для платника при внесенні податкових платежів, так і для контролюючого суб'єкта щодо вилучення податку й держави при використанні податкових важелів; 7) рівність – забезпечує обов'язок платників при рівних оцінних умовах і розмірах доходів; 8) стимулювання, тобто формування економічних і правових інтересів у здійсненні певної діяльності й одержанні більше високих доходів; 9) економічність – співвідносить витрати щодо збору податку (утримання апарата, розробка документації тощо) і доходи від збору податкових надходжень; 10) рівномірність охоплення – передбачає раціональне виділення як об'єкт обкладання різних елементів вартості або видів діяльності, а не зосередження податкового тягаря винятково на одній якій-небудь їх частині.

Чинним Податковим кодексом України закріплено ряд вихідних положень, яким повинно відповідати законодавче регулювання справляння податків та зборів в Україні. Стаття 4 цього акта містить ряд принципів, на яких має ґрунтуватися податкове законодавство України. До таких принципів відносяться:

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

Цей принцип базується на приписі ст. 67 Конституції України: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом»<sup>3</sup>. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом». Конституцією закріплено принциповий підхід до імперативних засад регулювання відносин оподаткування, які забезпечують реалізацію саме обов'язку, а не зобов'язання платника податків. Формально юридичною підставою виникнення такого обов'язку є наявність подібного припису в Податковому кодексі, митному законодавстві (у випадку оподаткування операцій з переміщення товарів через митний кордон України) та законів з питань оподаткування. Закріпленням цього принципу підкреслюються дві важливі настанови. По-перше, загальність оподаткування базується саме на виконанні обов'язку, а не регулюванні відносин у межах зобов'язання, яке породжує зустрічні права та обов'язки учасників. По-друге, подібний обов'язок може виникати лише стосовно встановлених податків та зборів, тобто платежів, які законодавчо визначені та закріплені відповідно до чіткої процедурної форми.

2. Рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до усіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу. Досить цікавий і важливий принцип, який передбачає виникнення обов'язку у будь-якої особи, яка перебуває на території держави. У сенсі реалізації державних інтересів податки повинні сплачувати всі (громадяни, іноземці, особи без громадянства), які перебувають у відповідний період на відповідній території. Принцип громадянства застосовується лише як додатковий при визначенні податкового обов'язку та справляння податків і зборів. Водночас, принциповим є визначення особи резидентом чи нерезидентом, виходячи з цього, встановлюються межі суб'єктивних прав та юридичних обов'язків відносно справляння податків та зборів. Принцип рівності включає кілька складових:

- а) безпосередня рівність усіх платників податків, що ставить їх в однакове положення стосовно податкового преса;
- б) рівновага – дія податкових важелів, що підтримує структуру економіки, співвідношення підрозділів, галузей у взаємозв'язку, що виключає диспропорції, забезпечує поступальний, збалансований розвиток;
- в) рівнонапруженість – особливість податків усієї національної податкової системи, при якій однако-вий за напругою тиск (не плутати з рівним тиском) діє на всі складові елементи об'єкта оподаткування. Важливо забезпечити не рівний, а саме рівнонапружений тиск. Зміст цього полягає в тому, щоб зробити не вигідним переведення окремих елементів однієї із частин вартості (наприклад, зарплати або доходу) в іншу (матеріальні витрати), тому що це і є одним з каналів ухилення від оподаткування. Рівний тиск у цьому випадку неможливо використати, оскільки різні елементи вартості по-різному беруть участь у створенні нової вартості.

3. Невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства. Цим принципом формуються загальні засади відповідальності за порушення податкового законодавства. Але враховуючи те, що за порушення податкового законодавства може наступати як кримінальна, адміністративна, так і фінансова відповідальність, йдеться про засади відповідальності фінансової відповідальності, яка деталізується нормами розділу II Податкового кодексу України. Підставою такої відповідальності є податкове правопорушення, склад якого, види та санкції закріплено

<sup>3</sup> Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – С. 141.



главою 8 зазначеного Кодексу. При цьому важливо розмежовувати відповідальність зобов'язаних осіб (платників податків та податкових агентів)<sup>4</sup> і посадових осіб контролюючих органів<sup>5</sup>.

4. Презумпції правомірності рішень платника у випадку, коли норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу. Принцип об'єднання інтересів держави, органів місцевого самоврядування й платника податків, що у правовому регулюванні оподаткування є тим юридичним принципом, що органічно властивий будь-якій податковій системі й будь-якій системі податкового законодавства. Цей принцип впливає із сукупності норм Конституції України, податкових і інших нормативних актів. Даний принцип передбачає нерівність суб'єктів оподаткування. Зокрема, їх нерівність проявляється в нерівноправному положенні платників податків при стягненні недоплат і штрафів і поверненні переплачених сум податків з бюджету. При цьому право платника податків на захист переплітається із презумпцією невинності.

5. Фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості видатків бюджету з його доходами. Зрозумілий принцип, який має певне кордонне значення на межі бюджетного та податкового регулювання. З одного боку, справляння податків не є самоціллю, вони справляються не просто для формування дохідних частин бюджетів, а з метою такого їх формування, яке б забезпечило виконання всіх завдань і функцій держави та територіальних громад. З іншого боку, цим принципом пропонується і певне обмеження свавілля при встановленні податків та зборів. Їх розмір та види не можуть бути нескінченими, а лише забезпечувати необхідні надходження до бюджетів. Хотілося б зробити лише два зауваження. По-перше, навряд чи доцільне використання конструкції «фіскальна достатність». У чинному українському законодавстві немає поняття «фіску». Зрозуміло, що йдеться про конструкцію бюджету, саме тому і доцільніше було б використовувати як принцип посилення на бюджетну достатність. По-друге, треба обережно підходити до реалізації цього принципу та не доводити до хибного уявлення про те, що податкове регулювання повинно пов'язуватись (або навіть включати) із регулюванням видатків бюджету. Межа податкового регулювання завершується при виконанні обов'язку по сплаті податку чи збору. На цьому режим податково-правового впливу завершується. За великим чином з позиції податкового права байдуже, яким чином будуть використовуватись кошти, що отримані за рахунок справляння податків та зборів, яким чином буде виконуватись бюджет за видатками. Це є сферою застосування норм іншого інституту – інституту публічних видатків.

6. Соціальна справедливість – установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків. Принцип справедливості реалізується через реальне оподаткування й відображає демократизм державного ладу, цінності державного устрою. При цьому важливо, яка частина доходу платника перераховується у вигляді податку, наскільки об'єктивно розподіляється тягар податків серед різних груп і верств суспільства і, звичайно, на що витрачаються зібрані податки. Держава визначає необхідні податки, обумовлені реальними потребами суспільства. Зрозуміло, що подання про обґрунтованості податків перебувають на стику індивідуальних, групових, регіональних, державних інтересів. Стосовно цього принципу необхідно враховувати, що досить часто інтереси суспільства не співпадають з інтересами держави. Саме тому, коли йдеться про соціальну справедливість, йдеться про

<sup>4</sup> Ст. 110–128 Податкового кодексу України.

<sup>5</sup> Ст. 21 Податкового кодексу України.

здійснення суспільної мети за рахунок діяльності відповідних державних інститутів. Тобто суспільне значення рівності всіх повинне реалізовуватись через ефективну дію державних органів з реалізації цього принципу.

7. Економічність оподаткування – установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування. Принцип, який узагальнює співвідношення руху коштів: які надійшли від справляння того чи іншого платежу та які необхідні для його справляння. Навряд чи цей принцип можна відносити до одного з найбільш змістовних. Справляння податку з метою збирання коштів, яких вистачає виключно на їх адміністрування, є нонсенс. Податки повинні формувати фінансове забезпечення виконання завдань і функцій держави та територіальних громад. Але непоодинокі випадки, коли запроваджуються платежі, що забезпечують надходження коштів, яких не вистачає навіть на їх справляння. Йдеться перш за все про окремі місцеві податки та збори. Саме тому в Податковому кодексі України суттєво скорочено перелік таких місцевих податків та зборів, систему таких місцевих платежів зведено до мінімуму, залишились лише такі, які гарантують суттєве надходження коштів до дохідних частин місцевих бюджетів.

8. Нейтральність оподаткування – установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоспроможного платника податків. Врахування того, що обов'язок сплатити податок чи збір обумовлює зменшення статку платника не повинен набувати непередбачуваних підсумків для його існування та розвитку. Відносини оподаткування спрямовуються перш за все на формування публічних коштів, які в тому числі задовольняють потреби і платників. При цьому податковий тиск має бути неупередженим та рівною мірою відноситись до всіх однотипних категорій платників податків та зборів. Встановлення та справляння податків та зборів виключає надання переваг одним платникам порівняно з податковими режимами щодо інших категорій зобов'язаних осіб.

9. Стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки і збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного періоду. Принцип стабільності передбачає стабільність на двох рівнях: а) платника – у цьому випадку він звикає, пристосовується до податкових важелів, знаходить найбільш вигідне застосування своїм здатностям і коштам; б) податкового органу – у цій ситуації створюються чіткі механізми обліку, контролю, зроблені форми документації, інструкції та ін. Практично як відбиття принципу стабільності розглядається принцип гнучкості, хоча іноді їх характеризують як взаємовиключні принципи. Однозначно стабільний, незмінний податок у результаті призведе до диспропорції. Він повинен мінятися під впливом складної економічної ситуації, а іноді й стимулювати її розвиток. Тому гнучке поводження податкового механізму – одна з умов стабільності податку взагалі. Здається, що стабільність повинна стосуватися основних ознак податку, а гнучкість – додаткових.

10. Рівномірність та зручність сплати – установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення видатків та зручності їх сплати платниками. Принцип рівного податкового тягаря (нейтральності, універсалізації) – передбачає загальнообов'язковість сплати податків і рівність усіх платників перед податковим законом. Цей принцип сформульований у Конституції України і впливає з неї безпосередньо. У сфері податкових відносин даний принцип означає, що не допускається встановлення додаткових, а також підвищення за ставками податків залежно від форми власності, організаційно-правової форми підприємницької діяльності, місцезнаходження платника податків і інших підстав, що носять дискримінаційний характер. Цей принцип часто визначається в спеціальній літературі як принцип нейтральності оподаткування; відповідно до нього кожний платник податків без яких-небудь виключень зобов'язаний платити

законно встановлені податки й збори. Законність встановлення податків та зборів обумовлює і безпосередню зручність сплати таких податків і зборів. Навряд чи можна намагатися пропонувати простоту сплати. Не всі податки та збори можна розрахувати найбільш зручним для платника способом. Багато із них вимагають спеціальних знань. Але, безумовно, щоб здійснювалось це в зручній і зрозумілій формі для платника.

II. Єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку. Значення принципу наявності всіх елементів податкового механізму в податковому законі важко переоцінити. Відсутність хоча б одного елемента означає, що обов'язку платника податків по сплаті податку не встановлені. Податковим кодексом України<sup>6</sup> вперше в чинному податковому законодавстві України закріплено вкрай необхідний припис щодо обов'язкової наявності ряду елементів, на підставі яких можна вважати той чи інший платіж сформованим у такій формі, що породжує податковий обов'язок платника. Наявність загального припису обов'язковості сплати податків та зборів<sup>7</sup> породжує необхідність деталізації засобів врегулювання правового механізму податку, на підставі якого від платника треба вимагати його виконання. Але лише конституційна норма не може гарантувати його виконання. Саме припис обов'язковості цілісної конструкції побудови правового механізму податку і гарантує об'єктивні підстави та можливість виконання податкового обов'язку. Більше того, він певним чином захищає платника в тому випадку, коли податок або збір запроваджено з порушенням цілісної конструкції його механізму. Визначення в законі платника, об'єкта, ставки, бази тощо робить загальний припис предметно орієнтованим, який, власне, і породжує податковий обов'язок. Отже, платник податків має право не платити податок чи збір, якщо в ньому не закріплено хоча б один із елементів, що визначено п. 7.1. ст. 7 цього Кодексу.

Згідно з п. 4.2 ст. 4 Податкового кодексу України загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено цим Кодексом, сплаті не підлягають. Принциповими моментами в реалізації цього принципу є приписи, що закріплені стст. 7–10 цього Кодексу. У ст. 7 Податкового кодексу України встановлено певний модуль закріплення будь-якого платежу, який законодавець відніс до податку чи збору – визначений вичерпний перелік елементів такого податку чи збору та, виходячи із цього, і обов'язковий набір приписів (статей законодавчих актів), за наявності яких можна вважати платіж введеним та обов'язок відносно нього – виниклим. Статтями 8–10 закріплено вичерпний перелік тих платежів, які включено до податкової системи України. Лише стосовно них і виникає обов'язок справляння. Інші платежі, яких немає в переліку ст. 9 та 10 Податкового кодексу України, сплаті не підлягають. Як спеціальний принцип, варто вказати пріоритет податкового закону над неподатковими законами. Це означає, що коли в неподаткових законах присутні норми, які так чи інакше стосуються податкових відносин, то застосовувати їх можна тільки в тому випадку, якщо вони відповідають нормам, що втримуються в податковому законодавстві. Отже, у випадку колізії норм застосовуються положення саме податкового законодавства. З появою Податкового кодексу України протистояння податкових та неподаткових законів може бути зведено до появи колізій між Податковим кодексом України та річними законами про державний бюджет. Незважаючи на заборону регулювання бюджетними законами податкових відносин і до прийняття Податкового кодексу України, така ситуація була, на жаль, досить традиційною.

П. 4.3 ст. 4 Податкового кодексу України встановлює вимоги до визначення термінів сплати податків та зборів. «Податкові періоди та строки сплати податків та зборів устанавлюються, виходя-

<sup>6</sup> Ст. 7 Податкового кодексу України.

<sup>7</sup> Ст. 67 Конституції України.

чи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів усіх рівнів, з урахуванням зручності виконання платником податкового обов'язку та зменшення витрат на адміністрування податків та зборів». Цим закріплюється періодичний характер податку. Згідно зі ст. 33 цього Кодексу визначено податковий період та його види (ст. 34 Податкового кодексу України). Орієнтація на ці терміни і передбачає своєчасне надходження коштів до бюджетів. Цей принцип передбачає досить гнучке поєднання бюджетного та податкового законодавства. Справляння податків та зборів визначає зміст виконання бюджетів за доходами, тобто забезпечує формування дохідних частин цих централізованих грошових фондів. Водночас треба враховувати, що доходи бюджетів мають надійти на відповідні казначейські рахунки не наприкінці року, а надходити періодично. Це обумовлено періодичністю витрачання таких коштів (здійснення видатків на соціальні потреби, сплата пенсій, заробітної плати робітникам бюджетної сфери та ін.), що можна зробити лише в умовах своєчасного надходження податків та зборів у визначений законодавцем час. При цьому законодавець робить важливий акцент на те, що визначення такого моменту сплати повинне враховувати і зручність перерахування коштів для платників податків.

Установлення і скасування податків та зборів, а також пільг їх платникам здійснюється відповідно до цього Кодексу Верховною Радою України, а також Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами у межах їх повноважень, визначених Конституцією та законами України<sup>8</sup>. Установлення податків винятково законами закріплено у Конституції України й включає в себе два аспекти: а) встановлення податків повинне здійснюватися компетентними органами державної влади; б) встановлення податків повинне здійснюватися тільки у встановленій формі – законами. В історії сучасного українського оподаткування даний принцип не раз проходив серйозні випробування. Поняття «законно встановлений» містить у собі й вид правового акта, на підставі якого стягуються податки й збори. Конституція не допускає справляння податку й збору на підставі указу, постанови, розпорядження тощо. Більше того, треба чітко розмежовувати поняття закріплення, встановлення та введення податків чи зборів. Якщо стосовно загальнодержавних податків та зборів реалізуються вони всі, то відносно місцевих податків та зборів і закріплення, і встановлення є компетенцією Верховної Ради України, тоді як вводяться вони рішеннями місцевих рад.

### § 3. Визначення податку та збору. Їх класифікація

Виникнення податків визначається передумовами формування держав. Складно виділити момент, з якого виникли податки, точніше можна говорити про відносно триваючий процес становлення платежів податкового характеру. З'являючись як епізодичні, випадкові, тимчасові платежі, податки перетворюються в стабільний атрибут державної організації, розвиток яких визначається широким спектром історичних, економічних, політичних, географічних і національних особливостей. Наприклад, розвиток податкової системи континентальної Європи йшов шляхом переважного розвитку прямого оподаткування (при обмеженості й зайнятості територій, неможливості приховування об'єктів оподаткування), тоді як у Новому світі акцент зміщався на непрямі податки (в умовах нерозвиненості виробництва).<sup>9</sup>

Трансформація податків у стійкі, чітко діючі, законодавчо врегульовані механізми, неухильно привела до з'ясування змісту податку, його природи, юридичної підстави справляння податків і зборів.

<sup>8</sup> П. 4.4 ст. 4 Податкового кодексу України.

<sup>9</sup> Тарасов П.И. Очерк науки финансового права / Тарасов П.И. – Ярославль, 1883. – С. 552–553.

Аналізуючи зміст податків, необхідно враховувати, що вони не є єдиним джерелом доходів бюджету і являють собою тільки один з видів позаекономічного державного примусу.

Податок являє собою досить складну категорію, що сполучає і економічне, і юридичне значення. Змістовно аналізується економічна природа податку в сучасних дослідженнях<sup>10</sup>. Однак, як справедливо підкреслює І.Є. Криницький, зовсім очевидно, що вирішального значення дефініція податку надобуває саме в праві. В основі цього лежать такі причини<sup>11</sup>. По-перше, точне визначення й закріплення змісту категорії «податку» сприяє чіткому й однаковому застосуванню норм податкового законодавства. По-друге, саме поняття, визначення податку повинно бути однією з відправних крапок при підготовці податкових законів. По-третє, чітке визначення податку дозволяє об'єктивно сформулювати й закріпити обсяг повноважень податкових органів. По-четверте, без точного визначення категорії «податку» неможлива об'єктивна реалізація як фінансової, так і інших видів відповідальності.

Розмежування податків, зборів, платежів є не виключно теоретичною проблемою, але й значною мірою проблемою практики. По-перше, коли йдеться про податки, то це насамперед безумовні й нецільові платежі, і після їх надходження в бюджети неможливо простежити використання цих коштів, та це й не потрібно. У ситуації зі зборами картина інша. Це цільові надходження, вони необхідні для фінансування певних заходів і мають чітку цільову прив'язку. Тому можна порушувати питання про нецільове використання коштів (може навіть йтися про самостійний склад правопорушення).

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

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

Таким чином, податок являє собою форму примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, які реалізують свій податковий обов'язок, що на підставі закону (або акта органа місцевого самоврядування) вноситься до бюджету відповідного рівня (або цільового фонду) і виступає як обов'язковий, безумовний, нецільовий, безоплатний, безповоротний грошовий платіж. П. 6.1. ст. 6 «Поняття податку та збору» Податкового кодексу України визначається, що податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу, іншого закону з питань оподаткування.

Поява цього положення в такій редакції є певною новелою податкового законодавства. Вперше в українському податковому законодавстві надано визначення податку та збору. У ст. 2 Закону України «Про систему оподаткування»<sup>12</sup> під податком і збором (обов'язковим платежем) до бюджетів та до державних цільових фондів розумівся обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, який здійснювався платниками у порядку і на умовах, що визначалися законами України про оподаткування. Виходячи із цієї норми, розмежувати податок і збір було неможливо й це робилося тільки на формальних підставах – залежно від назви платежу, під яким він фігурував у закритому переліку

<sup>10</sup> Налоги: учебное пособие / [под ред. Д. Черника]. – М.: Финансы и статистика, 1995. – С. 47; Казак А. Финансы и кредит: [учебник] / Тарасов П.И. и др. – Екатеринбург: МП «ПИПП», 1994. – С. 185.

<sup>11</sup> Криницький І.Є. Правове регулювання палогобложення имуществa: [диссертация на соискание ученой степени канд. юрид. наук] / Криницький І.Є. – Харьков, 2001. – С. 14–15.

<sup>12</sup> Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – С. 510.

загальнодержавних і місцевих податків і зборів<sup>13</sup>. Тобто розмежування податку та збору залишилось поза увагою законодавця. Така ситуація містила певне протиріччя. По-перше, яким чином розрізнити ці платежі? По-друге, як вони співвідносяться з митом, державним митом тощо? По-третє, що таке закони України про оподаткування?

Але найбільшою проблемою була конструкція «податку, збору (обов'язкового платежу)». По-перше, вона суперечила ст. 67 Конституції України, яка закріплює обов'язок сплачувати податки та збори (ні про які обов'язкові платежі не йдеться). По-друге, до обов'язкових платежів відноситься і ряд інших надходжень до бюджету (наприклад, адміністративні штрафи тощо). Саме тому такий підхід чинної редакції Податкового кодексу України є певним досягненням.

Аналізуючи справляння податків, необхідно враховувати, що вони є не єдиним джерелом доходів бюджету і являють собою тільки один з видів позаекономічного державного примусу. Крім власне податків (яким належить провідна роль у формуванні бюджету), існують і інші види вилучень у бюджеті: ліцензійні й реєстраційні збори тощо. Треба враховувати і те, що юридичні та фізичні особи здійснюють обов'язкові відрахування в позабюджетні фонди, сплачують інші обов'язкові платежі. Різноманіття форм платежів викликає необхідність визначити, що ж з них є безпосередньо податком, а що – неподатковими платежами. Таким чином, усю систему платежів, які входять у податкову систему, можна розділити на податки й збори. Якщо до першої групи відносяться саме податки (податок на прибуток підприємств, плата за землю й т.п.), то друга група складається зі зборів (збір за спеціальне використання води, збір за спеціальне використання лісових ресурсів і т.д.).

Податок являє собою досить складну категорію, що поєднує і економічне, і юридичне значення. Вирішальне значення дефініція податку набуває саме в праві. В основі цього лежать такі причини. По-перше, точне визначення й закріплення змісту категорії «податку» сприяє чіткому й однаковому застосуванню норм податкового законодавства. По-друге, саме поняття, визначення податку повинне бути однією з відправних точок при підготовці законів. По-третє, чітке поняття податку дозволяє об'єктивно сформулювати й закріпити обсяг повноважень податкових органів. По-четверте, без точного визначення категорії «податку» неможлива об'єктивна реалізація різних видів відповідальності.

Виділення, власне, податку із цілісної податкової системи не є винятковою теоретичною проблемою, але й значною мірою проблемою практики. По-перше, коли йдеться про податки, то це насамперед безумовні й нецільові платежі, і після їх надходження в бюджеті неможливо простежити використання цих коштів, так це й не потрібно. У ситуації зі зборами картина інша. Це цільові надходження, вони необхідні для фінансування певних заходів і мають у такий спосіб чітку цільову прив'язку. Тому можна порушувати питання про нецільове використання коштів (може навіть йтися про самостійний склад правопорушення). По-друге, податки в основному надходять до бюджетів, тоді як збори можуть формувати цільові (у тому числі й позабюджетні) фонди. Виходячи з цього, якщо необхідно закріпити винятково стабільні надходження в бюджеті нецільового характеру, – це, безсумнівно, податки. Якщо ми хочемо закріпити стійкий зв'язок між надходженнями й джерелами, з яких вони направляються, – це збори. І, по-третє, якщо встановлення, зміна й скасування податків і всіх елементів правового механізму податків є винятковою компетенцією Верховної Ради України та місцевих рад, то деталізацію елементів зборів у перспективі можна розглядати і як компетенцію виконавчих органів.

Характеристика податку припускає не тільки якусь закінчену й коротку дефініцію, але й визначення ознак, що виражають зміст даного поняття. Чинна редакція Податкового кодексу України закріплює три

<sup>13</sup> Ст.ст. 14, 15 Закону України «Про систему оподаткування». Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 16. – Ст. 119.

принципових риси, які, на погляд законодавця, мають характеризувати виключно податок. До таких рис віднесено його обов'язковість, безумовність та надходження до відповідного бюджету.

1. Однією з найбільш концептуальних ознак податку є його обов'язковий характер. Ця риса властива фактично всім платежам податкового характеру й базується на конституційній вимозі, закріпленій у Конституції України. Обов'язковий характер податкового вилучення забезпечує надходження коштів у дохідні частини бюджетів, без яких неможливо реалізація функцій державної влади на будь-якому рівні. Саме це й забезпечує закріплення на конституційному рівні сплати податків як першочергового обов'язку громадян. «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в 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»<sup>14</sup>. Обов'язковий характер податку передбачає неможливість законного ухилення від його сплати (крім підстав, закріплених у нормативно-правовому акті – пільги й т.д.). У платника немає вибору – платити або не платити податок, у нього є єдинозаконний шлях – перерахування податку до бюджету.

Обов'язковий характер даного платежу відображається також у першочерговості зарахування коштів, що надходять від податків і зборів. Податок – це обов'язковий внесок, тобто на підставі закону платники податків за певних умов зобов'язані зробити сплату податків. Конституції більшості розвинених країн також надають податковим зобов'язанням своїх підданих конституційний характер, що демонструє їх особливу важливість і значення. Необов'язкових податків не існує. Обов'язковий характер податку забезпечується чинністю держави в особі податкових, правоохоронних і судових органів і свідчить про те, що сплата податків має не добровільний, а примусовий характер. Система способів примусу й санкцій впливає на платника податків для того, щоб поставити йому в обов'язок виконання своїх зобов'язань зі сплати податків.

2. Безумовний характер податку означає сплату податку, що припускає, якщо буде потреба, забезпечення мірами примусового характеру. На перший погляд, може скластися враження, що сплата й податків, і зборів пов'язана з певною умовою (наприклад, сплата податку на прибуток – з одержанням прибутку). Однак безумовність платежу характеризується тим, що в податках умовою сплати може здатись формування об'єкта оподаткування. Так, до одержання прибутку не може існувати обов'язку по сплаті податку на прибуток, тому що немає об'єкта. Умовний характер платежу означає, що об'єкт оподаткування існує, але обов'язок по сплаті відповідного платежу виникає при певній події. Наприклад, мито сплачується залежно від вартості певного товару (яка існує незалежно від обов'язку зі сплати мита), але тільки за певної умови – перетинанні митного кордону.

3. Податок надходить у бюджет відповідного рівня. Розподіл податків по бюджетах, фондах здійснюється відповідно до бюджетної класифікації й може мати два основні напрями: закріплення податку за певним бюджетом або розподілу коштів від сплати податку між бюджетами. При цьому треба враховувати відповідні норми Бюджетного кодексу, згідно з якими, власне, і розподіляються надходження від сплати податків між бюджетами. Так, згідно з п. 2. ст. 29 Бюджетного кодексу України закріплюється вичерпний перелік податків та зборів, які надходять до доходів загального фонду Державного бюджету України. Статтями 64–69 Бюджетного кодексу України закріплено вичерпний перелік надходжень від податків та зборів до відповідних різновидів місцевих бюджетів. До того ж бюджетним законодавством закріплено вимогу, відповідно до якої податки і збори та інші доходи державного бюджету зараховуються безпосередньо на єдиний казначейський рахунок і не можуть акумулюватися на рахунках органів, що контролюють справляння надходжень бюджету (за винятком установ України,

<sup>14</sup> Ст. 67 Конституції України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

які функціонують за кордоном). Порядок зарахування до державного бюджету коштів, що отримуються установами України, які функціонують за кордоном, встановлюється Кабінетом Міністрів України<sup>15</sup>.

Аналізуючи цю проблему та з'ясовуючи співвідношення бюджетного та податкового законодавства при регулюванні таких відносин, треба виходити з чіткого визначення моменту виконання обов'язку сплатити податку чи збору. Виходячи із природи податкового обов'язку, обов'язок зі сплати податків вважається виконаним у момент перерахування коштів платником податку. Водночас податки і збори (обов'язкові платежі) та інші доходи державного бюджету визнаються зарахованими до державного бюджету з дня зарахування на єдиний казначейський рахунок. Перелік податків і зборів та інших доходів бюджету згідно з бюджетною класифікацією в розрізі органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, а також вимоги щодо обліку доходів бюджету визначаються Кабінетом Міністрів України<sup>16</sup>.

Саме виходячи з цього, і треба встановити розмежування між податковим та бюджетним регулюванням та застосуванням відповідно норм Податкового та Бюджетного кодексу України. До моменту перерахування коштів платниками йдеться про регулювання податкових відносин. З моменту зарахування коштів від сплати податку та збору на відповідний казначейський рахунок ми стикаємося зі сферою використання норм бюджетного законодавства України.

Хотілося б звернути увагу на те, що цілісне уявлення про конструкцію податку неможливо отримати, лише спираючись на ці три ознаки. Певним чином вони характеризують і збори, які входять до податкової системи України. Водночас ряд ознак податку залишилась поза увагою. Найбільш принциповим є поєднання безумовності та нецільового надходження коштів до бюджету, що характеризує саме податок. Тому зупинимось і на інших ознаках, які характеризують цей платіж.

1. Нецільовий характер податку означає надходження його у фонди, які акумулюються державою й територіальними громадами та використовуються на задоволення публічних потреб. При цьому не зрозуміло, на задоволення яких саме завдань витрачаються надходження від конкретного податку, тобто формується ніби розмитий, знеособлений централізований грошовий фонд. Ознака нецільового, абстрактного податкового платежу заснована на бюджетно-правовому принципі заборони на індивідуалізацію (спеціалізацію) бюджетних доходів. Це означає, що податкові доходи не призначені для конкретних публічних видатків. Іншими словами, здійснення публічних видатків не повинно бути обумовлене надходженням окремих податків, пов'язане прямо зі сплатою того або іншого платежу.

Слід окремо зазначити, що відсутність єдиного підходу до розмежування податкових зборів, класифікації їх створює складності, у тому числі й в аспекті характеристики нецільової природи податку. Наприклад, до прийняття Податкового кодексу України законодавець, використовуючи формальну ознаку, творчо перемішав й переплутав податки й збори. Так, виходячи зі змісту ст. 14 Закон України «Про систему оподаткування», класичний вид непрямого податку закріплений у формі «акцизного збору». Водночас податок з власників транспортних засобів і інших самохідних машин та механізмів, фактично, є збором і має чітко виражений цільовий характер витрачання коштів, акумульованих за його рахунок.

2. Важливий момент у характеристику податку вносить ознака індивідуальної безоплатності або одностороннього характеру його встановлення. В основу цієї ознаки податку закладено односпрямований рух коштів від платника до держави. При цьому платник не одержує (на перший погляд) нічого замість сплаченого податку, що означає відсутність зустрічних обов'язків держави. Кошти платника йдуть на

<sup>15</sup> П. 4, ст. 45 Бюджетного кодексу України.

<sup>16</sup> П. 5, 7 ст. 45 Бюджетного кодексу України.



задоволення суспільних потреб. Однак необхідно враховувати, що безоплатність має умовний характер у зв'язку з одностороннім обов'язком платника. У загальному безоплатність означає, що кошти, які сплачуються як податок, переходять у бюджет без одержання зустрічного відшкодування або задоволення для платника.

Обов'язок зі сплати податку є одностороннім, і в податкових правовідносинах платник податків представляє зобов'язану сторону. Держава та територіальні громади, одержуючи в бюджет кошти від податків та зборів, не бере на себе ніяких зустрічних зобов'язань перед платником податків. Одночасно платник, сплачуючи податок, не набуває ніяких прав. Це положення повинне розумітися у вузькому змісті, тобто при сплаті податку не виникає прямої вигоди або прямої переваги для платника податків. Але це не означає, що платники податків взагалі не одержують від держави ніяких благ. Безкоштовна освіта й медичне обслуговування, забезпечення дотримання правопорядку, користування дотаційними комунальними послугами – це далі не повний перелік тих благ, які одержує платник податків від держави та територіальних громад, які забезпечуються за рахунок податкових надходжень.

3. Аналізуючи зміст податку, необхідно звернути увагу й на його безповоротний характер. Сплата податку не припускає зворотного його повернення. Основою такої характеристики є сама мета, призначення податків – формування фондів для фінансового забезпечення реалізації завдань держави й територіальних громад. Податок не породжує у держави зустрічного обов'язку стосовно особи, яка його сплатила, він справляється з метою задоволення потреб суспільства, що можуть бути відокремлені, а іноді й суперечити особистим потребам платника податку.

Безповоротний характер податку, імовірно, не вимагає особливих коментарів, хоча варто звернути увагу на один аспект. В остаточному підсумку платник отримує вигоди від сплачених ним податків, коли держава задовольняє суспільні потреби, у яких зацікавлене суспільство й кожний його індивід (освіта, охорона громадського порядку, охорона здоров'я і т.д.), і в цьому сенсі кошти від податків ніби повертаються платнику. Проявом безповоротності є ситуація, коли податок підлягає поверненню тільки у випадку законодавчо встановленої пільги, у випадку неправильної його сплати до бюджету (переплата податку) або незаконного стягнення.

4. Внесення податку в бюджет відбувається в грошовій формі. Сплата податку майном чинним законодавством за загальним правилом не передбачена. Грошова форма сплати податку визначена самим змістом податку. У зв'язку з цим обов'язок платника податків зі сплати податку є однооб'єктним, оскільки тільки сплата податку в грошовій формі, за загальним правилом, розглядається (при дотриманні інших умов – про строки, бюджети й т.д.) як належне виконання його обов'язку. Застосування стягнення на майно платника податків у випадку недоплати по податках також не є виключенням, оскільки в результаті (після реалізації майна) внесення податку до бюджету відбувається в грошовій формі. Однак у деяких випадках сплата податків допускається й у негрошовій формі, але всі негрошові способи сплати податків є нетиповими й викликані кризою платежів. Так, у деяких країнах дотепер існують винятково натуральні податки, тобто податки, які вносяться речами, послугами або роботами. Наприклад, у Лаосі й В'єтнамі сільськогосподарський податок виплачується рисом. Аналогічним виключенням був в Україні єдиний фіксований податок на сільськогосподарських товаровиробників.

Ч. 2. ст. 6 Податкового кодексу України закріплює поняття збору (плати, внеску), яким визначається обов'язковий платіж, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій. Такий підхід законодавця справляє двоїсте враження. З одного боку, це положення намагались максимально

наблизити до конституційної вимоги в сплаті податків та зборів<sup>17</sup>. Тобто, виходячи з цієї норми, крім податків та зборів, ніяких інших платежів, які мали б цю правову природу, Конституцією не передбачено. Позитивним в цьому сенсі виглядає зникнення конструкції обов'язкових платежів, яка використовувалась Законом України «Про систему оподаткування». З іншого боку – законодавець так і не зміг подолати певного протиріччя. Поняття збору, використовується як родова конструкція до плати та внеску. Дуже суперечлива та штучна позиція. По-перше, виникає питання щодо їх співвідношення. По-друге, якщо проаналізувати склад загальнодержавних та місцевих податків та зборів<sup>18</sup>, то використовується конструкція податку, збору, плати, мита. Тобто про внесок взагалі не йдеться, і в цьому сенсі ми стикаємося вже з колізією між окремими статтями Загальної частини цього кодифікованого акту. По-третє, у такій редакції ст. 6 не зрозуміло місце мита. Наявність навіть банкетної норми до митного законодавства внесла б більшу визначеність у регулювання цих відносин.

Дуже часто як синоніми вживаються поняття податку та збору. Дійсно, це схожі категорії, але вони перебувають у певному співвідношенні. Тривалий час, як певне родове визначення щодо них, використовувалось поняття обов'язкового платежу, яке розглядалося як родове, що охоплювало всю сукупність податків і зборів. Йшлося, фактично, про обов'язкові платежі податкового характеру. Штрафи, стягнення теж мають обов'язковий, але не податковий характер. У широкому сенсі саме обов'язкові платежі податкового характеру як сукупність податків та зборів і становлять податкову систему.

Природно податок та збір поєднує ряд загальних рис: а) обов'язковість сплати податків і зборів; б) надходження їх до відповідних бюджетів; в) справляння на основі законодавчо закріпленої форми й порядку справляння; г) примусовий характер вилучення; д) здійснення контролю за їх справлянням спеціально уповноваженими контролюючими органами; е) безеквівалентний характер платежів.

Водночас збори відрізняються від податків. Особливості зборів пов'язуються також з певними рисами, які відмежовують їх від податків:

1) за значенням (податки забезпечують до 80 % надходжень у дохідну частину бюджету, збори значно менше); 2) за метою (податків – задоволення потреб держави та територіальних громад; зборів – задоволення певних потреб або витрат установ); 3) за обставинами (податки – безумовні та нецільові платежі, збір виплачуються за певних умов, має цільовий характер або справляється у зв'язку з послугою, яка надається платникові державною установою, що реалізує державно-владні повноваження); 4) за характером обов'язку (сплата податку пов'язана із реалізацією чітко вираженого обов'язку платника; збір може характеризуватися певною добровільністю дій); 5) за періодичністю (сплата деяких зборів може мати разовий характер, тоді як сплата податків характеризуються певною періодичністю). Відмінності за періодичністю враховують: періодичність сплати (збори (мити) можуть справлятися як одноразова сплата, податки – певна періодична сплата); періодичність дій (збори, мито прямо залежать від кількості дій, що породжують зобов'язання зі сплати, податки – не погоджуються з періодичністю дій, наприклад, періодичність сплати податку із власників транспортних засобів не пов'язується з характером використання транспортного засобу); 6) за відплатністю (яка характерна для мита та зборів, на відміну від податків).

При визначенні збору законодавець розглядає його як обов'язковий платіж, що справляється з платників зборів внаслідок вчинення на їх користь юридично значимих дій. Виділено і суб'єктний склад тих осіб, які мають вчинити такі дії. До них віднесено: 1) державні органи, 2) органи місцевого самоврядування, 3) уповноважені органи, 4) особи. Якщо стосовно перших двох учасників цих відносин

<sup>17</sup> Ст. 67 Конституції України.

<sup>18</sup> Ст. 8–10 Податкового кодексу України.

може скластися певне уявлення, то відносно інших двох виникають деякі запитання. По-перше, яким повинне бути повноваження органу для того, щоб його дії були підставою справляння збору? По-друге, що мається на увазі під особами? Здається, що в цьому випадку йдеться про органи та особи (нотаріальні та нотаріуси і т.д.), яким чинним законодавством України делеговано обов'язок щодо здійснення таких дій.

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

Основні функції податку:

1. Найважливішою функцією податків є фіскальна (лат. *fiscus* — державна скарбниця). Відповідно до цієї функції податки виконують своє основне призначення – насичення дохідної частини бюджету, доходів держави для задоволення потреб суспільства. У період становлення буржуазної держави цю спрямованість податків вважали єдиною. Однак до кінця XIX ст. з'явилася нова концепція: податки розглядали як соціальний регулятор, знаряддя реформ, а вже до кінця 30-х років XX ст. вже і як засіб регулювання економіки, забезпечення стабільного економічного зростання<sup>19</sup>.

2. Регулююча функція слугує своєрідним доповненням попередньої й стосується як регулювання виробництва, так і регулювання споживання (наприклад, непрямі податки). При цьому регулюючий механізм існує об'єктивно й вплив на платників здійснюється незалежно від волі держави. Часто під регулюючою функцією розуміють лише надання пільг окремим галузям або виробникам. Однак податкове регулювання – більш складний механізм, що враховує не тільки податковий тиск, але й перспективи того або іншого виду діяльності, рівні прибутковості тощо.

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

Додаткові функції податку утворюють підсистему, що охоплює такі види функцій:

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

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

<sup>19</sup> Финансовое право: учебник / [под ред. проф. О.Н. Горбуновой]. – М., 1996. – С. 181–182.

3. Накопичувальна функція являє собою своєрідне узагальнення всіх попередніх функцій і головну – з позицій реалізації цілей держави в податковій системі. Найбільш узагальнюючою функцією податків, з якою пов'язано їх виникнення й розвиток, є фіскальна. Але це тільки на перший погляд. Вона має тимчасовий характер – насичення бюджету на певний період. Кінцева мета податків – не тільки сформувати бюджет, але й сформувати мету, інтереси в розподілі цих коштів і інших коштів платників, тобто створити умови для нагромадження як юридичними, так і фізичними особами. У цьому разі йдеться про активне нагромадження, що полягало б у збільшенні потужностей, розвитку виробництва тощо. Здійснити це можна шляхом диференціації або зниження майнових податків, надання пільг при цільовому використанні коштів. Ця функція тісно пов'язана зі стимулюючою, але є більш глобальною й узагальнюючою. Крім того, якщо стимулююча функція пов'язана з процесом, діяльністю платників, то накопичувальна, орієнтована на кінцевий результат, визначає мету діяльності й має більш статичний характер.

Усю сукупність обов'язкових платежів податкового характеру можна класифікувати за декількома підставами. Виділимо найбільш важливі:

1. Залежно від компетенції органу, який вводить в дію податок чи збір на відповідній території:

а) загальнодержавні – податки й збори, що встановлюються Верховною Радою України, вводяться виключно Податковим кодексом України і діють на всій території України;

б) місцеві – податки й збори, вичерпний перелік яких встановлюється Верховною Радою України та які вводяться місцевими органами самоврядування і діють на території окремих регіонів України.

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

Закріплені податки безпосередньо й цілком надходять до конкретного бюджету або позабюджетного фонду. Серед закріплених податків виділяють податки, які надходять до Державного бюджету, місцевого бюджету, позабюджетного фонду. Регулюючі (різнорівневі) податки надходять одночасно в бюджети різних рівнів у пропорціях відповідно до бюджетного законодавства. Суми відрахувань по таких податках, зараховані безпосередньо до Державного бюджету і бюджетів інших рівнів, визначаються при затвердженні кожного бюджету.

Можна дещо деталізувати цю групу податків, диференціювавши їх на групи: а) державні – податки, що повністю надходять до Державного бюджету; б) місцеві – податки, що повністю надходять до місцевих бюджетів; в) пропорційні – податки, які розподіляються між Державним і місцевим бюджетами в певній пропорції; г) позабюджетні – податки, що надходять у певні фонди (у деяких випадках, шоправда, вони повинні все-таки пройти через бюджет).

3. Залежно від платника:

А. Податки з юридичних осіб;

Б. Податки з фізичних осіб;

В. Змішані – податки, що припускають як платника і юридичних, і фізичних осіб (земельні податки та ін.). При цьому змішані податки можна розділити на:

а) податки, які визначаються наявністю певних матеріальних благ (транспортні засоби, ділянка землі);

б) податки, які визначаються діяльністю платників (податок на додану вартість, акцизний податок).

4. Залежно від форми оподаткування:

А. Прямі (прибутково-майнові) – податки, які справляються в процесі придбання й акумуляції матеріальних благ, визначаються розміром об'єкта оподаткування, включаються в ціну товару й сплачуються виробником або власником. Прямі податки, у свою чергу, підрозділяються на:

а) особисті – податки, що сплачуються платником податків за рахунок і залежно від отриманого ним доходу (прибутку) із урахуванням платоспроможності платника;

б) реальні (англ. real – майно) – податки, що сплачуються з майна, в основі яких лежить не реальний, а передбачуваний середній дохід<sup>20</sup>.

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

Ще одну важливу обставину варто враховувати при розмежуванні прямих і непрямих податків – їх участь в утворенні ціни. Якщо прямі податки включаються до ціни на стадії виробництва у виробника, то непрямі – тільки на стадії реалізації і як надбавка до ціни товару<sup>21</sup>. Схематично це виглядає таким чином:

МЗ + ЗП + Пр + Надб. + Пр. П + Непрям. П

Ціна виробника

Ціна реалізації

МЗ – матеріальні витрати;

ЗП – заробітна плата;

Пр – прибуток;

Надб. – різні надбавки виробника;

П. П – прямі податки;

Непрям. П – непрямі податки.

5. Залежно від способу справляння:

А. Часткові (кількісні) – які встановлюють розмір податку для кожного платника окремо, з урахуванням майнового стану платника і його можливості сплати. Загальна величина податку формується як сума платежів окремих платників.

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

6. Залежно від характеру використання:

А. Загального призначення – податки, що використовуються на загальні цілі, без конкретизації заходів або витрат, на які вони витрачаються (фактично, це і є дійсно податки).

Б. Цільові податки – податки, що зараховуються в позабюджетні цільові фонди й призначені для цільового використання. Фактично, однією з основних ознак податків є нецільовий характер, однак подібні платежі мають деякі позитивні моменти: психологічний; ув'язування витрат і доходів від певних видів діяльності; певної незалежності конкретного державного органу<sup>22</sup>.

<sup>20</sup> Основы налогового права / [под. ред. С.Г. Пепеляева]. – С. 34- 35.

<sup>21</sup> Финансовое право: учебник / [под. ред. проф. Н.И. Химичевой]. – С. 232; Финансовое право: учебник / [под ред. проф. О.Н. Горбуновой]. – С.185.

<sup>22</sup> Финансовое право: учебник / [под ред. проф. Н.И. Химичевой]. – С. 231.

7. Залежно від періодичності справляння:

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

Б. Систематичні (регулярні) – податки, що сплачуються регулярно, через певні проміжки часу й протягом усього періоду володіння або діяльності платника (щомісячно, поквартально).

#### § 4. Механізм податку

Правове регулювання обов'язкових податкових платежів визначається як особливостями компетенції органів державної влади й управління щодо їх встановлення, зміни й скасування, так і чітким закріпленням всіх елементів, що характеризують податок як цілісний механізм. Законодавче регулювання даної проблеми передбачає закріплення вимоги щодо наявності всіх складових, що визначають цілісну правову конструкцію податкового платежу. Так, акти законодавства про податки й збори повинні бути сформульовані таким чином, щоб кожний точно знав, які податки (збори), коли й у якому порядку він повинен платити<sup>23</sup>.

Закріплення конструкції податку, втілення її у відповідну правову форму пов'язане з дослідженням і певними сутнісними підсумками при характеристиці поняття податкового механізму. Дана категорія характеризується в національних законодавствах, однак без деталізації й визначення змісту. При цьому необхідно виходити з того, що регулювання правового механізму податку здійснюється шляхом закріплення імперативного набору елементів, що визначають зміст й особливості реалізації податкового обов'язку. Податковим кодексом Російської Федерації закріплюються ці підстави, які, фактично, й становлять набір елементів правового механізму податку. Так, у ст. 17 визначено, що податок вважається встановленим лише в тому випадку, коли визначені платники податків і елементи оподаткування, а саме: об'єкт оподаткування; податкова база; податковий період; податкова ставка; порядок обчислення податку; порядок і строки сплати податку. У необхідних випадках при встановленні податку в акті законодавства про податки й збори можуть також передбачатися податкові пільги й підстави для їх використання платником податків. Податковий кодекс України встановлює подібний алгоритм. Під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. У разі якщо хоча б один із зазначених обов'язкових елементів не визначено, податок вважається не встановленим. Під час встановлення податку можуть передбачатися підстави для надання податкових пільг та порядок їх застосування. Розмір, механізм справляння податків і зборів та пільги щодо оподаткування не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування<sup>24</sup>.

Правове регулювання обов'язкових податкових платежів визначається як особливостями компетенції органів державної влади й управління щодо їх встановлення, зміни й скасування, так і чітким закріпленням всіх елементів, що характеризують податок чи збір як цілісний досконалий механізм. Законодавчі акти по окремих податках і зборах відрізняються стабільною, традиційною структурою. Як її складові виступають елементи правового механізму податку або збору. Законодавче регулювання оподаткування

<sup>23</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

<sup>24</sup> Ст. 7 Податкового кодексу України.

припускає наявність вимоги закріплення складових, що визначають цілісну правову конструкцію податку чи збору. Так, акти законодавства про податки й збори повинні бути сформульовані таким чином, щоб кожний точно знав, які податки (збори), коли й у якому порядку він повинен платити.

Цілісний правовий режим конкретного податку або збору припускає об'єктивне сполучення елементів, що становлять правовий механізм податку. Серед них можна виділити як обов'язкові, так і факультативні. Обов'язкові елементи правового механізму податку включають групу основних і додаткових. Основні елементи визначають фундаментальні, сутнісні характеристики податку, які формують головне уявлення про зміст податкового механізму. Відсутність якого-небудь із основних елементів правового механізму податку не дозволяє однозначно визначити тип цього платежу й робить податковий механізм невизначеним. Виходячи з цього, у групу основних елементів правового механізму податку необхідно віднести: а) платника податку; б) об'єкт оподаткування; в) ставку податку.

Додаткові елементи правового механізму податку деталізують специфіку конкретного платежу, створюють завершену й повну систему податкового механізму, забезпечують логічний і раціональний режим його закріплення. Варто враховувати, що додаткові елементи також обов'язкові, як і основні. Цільний правовий механізм податку можливий тільки як сукупність основних і додаткових елементів. Відсутність хоча б одного з додаткових елементів не дозволить законодавчо закріпити окремий податок або збір (наприклад, неможливо уявити податок, який незрозуміло куди надходить (у який вид бюджету). Сукупність додаткових елементів правового механізму податку досить різноманітна (залежно від ступеня деталізації податкового механізму). Залежно від характеру деталізації дану групу елементів можна розділити на: а) додаткові елементи правового механізму податку, що деталізують основні або пов'язані з ними (предмет, база, одиниця оподаткування поняття, залежні або опосередковано пов'язані з об'єктом оподаткування); б) додаткові елементи правового механізму податку, що мають самостійне значення (податкові пільги, методи, строки й способи сплати податку; бюджет або фонд, куди надходять податкові платежі). Таким чином, як додаткові елементи правового механізму податку можна виділити: предмет, базу, одиницю оподаткування, джерело сплати податку, методи, строки й способи сплати податку, особливості податкового режиму, бюджет або фонд надходження податку (збору), особливості податкової звітності.

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

У цьому випадку сформований певний алгоритм побудови спеціальних законодавчих актів, якими регулюється сплата відповідних податків і зборів. Вони мають традиційну структуру, розташування статей. Звісно, ми абстрагуємося від ситуації, коли в акті присутня будь-яка спеціальна норма (бюджетне відшкодування; бандерольний спосіб сплати податку й т.і.), що неможливо застосувати до інших податків. Система елементів правового механізму податку являє собою певним чином супідрядну систему (див. рис.1.2) і включає обов'язкові й факультативні елементи.

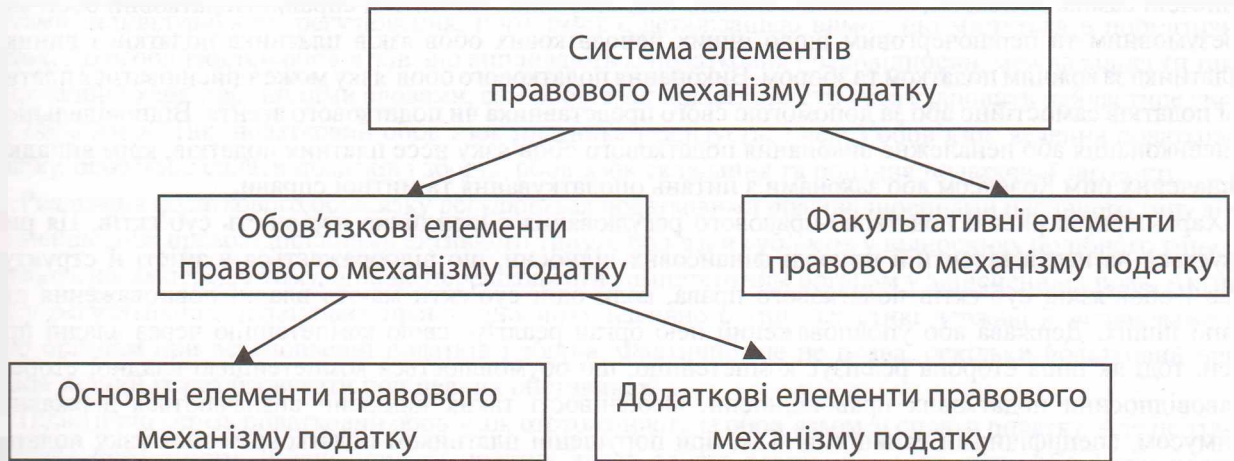


Рис.1.2. Система елементів правового механізму податку

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

## § 5. Податковий обов'язок

Поняття податкового обов'язку є однією із центральних категорій податкового права. Застосування терміна «зобов'язання» є не зовсім точним у відносинах, врегульованих імперативними нормами. Зобов'язання характерно для договірних відносин, які використовують диспозитивні методи, що розвиваються на певних відносинах рівності суб'єктів. Податкові відносини будуються на принципах влади й підпорядкування, регулюються шляхом владних приписів із боку держави. Тому навряд чи зобов'язання може відображати сутність комплексу обов'язків платника податків, що мають безумовний і першочерговий характер. Більш точним було б використання терміна «податковий обов'язок» як категорії, що узагальнює всю систему обов'язків платника податків, пов'язаних зі сплатою податків і зборів.

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

Відповідно до ст. 36 Податкового кодексу України податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати, та/або сплатити суму податку та збору, в порядку і в строки,



визначені самим Кодексом, законами з питань оподаткування чи митної справи. Податковий обов'язок є безумовним та першочерговим щодо інших неподаткових обов'язків платника податків і виникає у платника за кожним податком та збором. Виконання податкового обов'язку може здійснюватися платником податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента. Відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку несе платник податків, крім випадків, визначених цим Кодексом або законами з питань оподаткування та митної справи.

Характерною рисою податково-правового регулювання є юридична нерівність суб'єктів. Ця риса базується на нееквівалентній природі фінансових відносин, що відображається в змісті й структурі прав і обов'язків суб'єктів податкового права, коли одні суб'єкти мають владні повноваження стосовно інших. Держава або уповноважений нею орган реалізує свою компетенцію через владні приписи, тоді як інша сторона реалізує компетенцію, що обумовлюється компетенцією владної сторони правовідносини податкових правовідносин. Особливості таких відносин визначаються державним примусом, специфічними санкціями. Так, при порушенні платником податкового обов'язку податковий орган має право – обов'язок застосовувати певні санкції. Невиконання цього з боку податкового органу є невиконанням функцій, якими такі органи наділені державою. Таке застосування державного примусу, фактично, є правом – обов'язком компетентного органу. Обов'язки суб'єктів у податкових правовідносинах є стабільними, що закріплюються насамперед у нормативному правовому акті. Навіть тоді, коли обов'язок суб'єктів встановлюється актами індивідуального регулювання, його зміст є деталізацією вимог, що містяться в нормативних актах. До особливостей обов'язків, що впливають із податкових правовідносин, можна віднести також їх складний характер. Сам обов'язок платника становить найчастіше систему обов'язків та реалізується через обов'язок ведення податкового обліку, обов'язок сплати податків і зборів, обов'язок податкової звітності.

Виконання податкового обов'язку регулюється податковими правовідносинами пасивного типу значно менше, ніж правовідносинами активного типу. Обов'язок суб'єктів у відносинах подібного типу полягає насамперед у тому, щоб не перешкоджати компетентним органам у здійсненні їх прав. Активні дії у регулятивних податкових правовідносинах пасивного типу властиві державі й уповноваженим органам при встановленні податків і зборів. Фактично, повною мірою йдеться навіть не про права, оскільки податковий орган зобов'язаний реалізовувати такі дії при певних обставинах. Так, податкові інспекції зобов'язані здійснювати податкові перевірки, але коли і у якому обсязі – вони вирішують самостійно. Сплата податку являє собою реалізацію основного обов'язку платника податків і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому значенні. Однак податковий обов'язок у широкому значенні включає: 1) обов'язок з ведення податкового обліку; 2) обов'язок зі сплати податків і зборів; 3) обов'язок з податкової звітності. Податковий обов'язок у широкому значенні може бути диференційованим і за видовими обов'язками платника податків, що виникають за кожним податком або збором. Сукупність подібних окремих обов'язків і буде становити комплекс податкових обов'язків платника податків або податковий обов'язок у широкому значенні.

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

Обов'язки суб'єктів у податкових правовідносинах виступають є стабільними, закріплюються насамперед у нормативному фінансово-правовому акті. Навіть тоді, коли обов'язок суб'єктів встановлюється

актами індивідуального регулювання, його зміст є деталізацією вимог, що містяться в нормативних актах. До особливостей обов'язків, що впливають із податкових правовідносин, можна віднести також їх складний характер. Іншими словами, сам обов'язок підлеглого суб'єкта становить найчастіше систему обов'язків. Так, податковий обов'язок платника реалізується через обов'язок ведення податкового обліку, обов'язок сплати податків і зборів, обов'язок складання та подання податкової звітності.

Реалізація податкового обов'язку регулюється податковими правовідносинами пасивного типу значно менше, ніж правовідносинами активного типу. Обов'язки суб'єктів у відносинах подібного типу полягають насамперед у тому, щоб не перешкоджати компетентним органам у здійсненні їх прав. Активні дії у регулятивних податкових правовідносинах пасивного типу властиві державі й уповноваженим нею органам при встановленні податків і зборів. Фактично, це не права, оскільки податковий орган зобов'язаний їх реалізовувати при певних обставинах.

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

- 1) обов'язок з ведення податкового обліку;
- 2) обов'язок зі сплати податків і зборів;
- 3) обов'язок зі складання та подання податкової звітності.

Податковий обов'язок у широкому значенні можна диференціювати й за видовими обов'язками платника податків, що виникають за кожним податком або збором. Сукупність подібних окремих обов'язків і складатиме комплекс податкових обов'язків платника податків або податковий обов'язок у широкому значенні.

Обов'язок зі сплати податку або збору виникає, змінюється або припиняється за наявності підстав, установлених податковим законодавством. Важливо враховувати, що в податкових правовідносинах діє розширювальний принцип, принцип дозволеного поведіння, тобто такий, що охоплює сукупність дій, прямо запропонованих законодавчими актами про оподаткування. Водночас подібне положення закріплює й певні гарантії, встановлюючи рамки для контролюючих органів: підстави виникнення, зміни й припинення обов'язків платника податків як об'єкта контролю повинні бути встановлені тільки податковими законами.

Найважливішим питанням при регулюванні правовідносин із приводу сплати податків і зборів є з'ясування моменту, з якого виникає обов'язок сплати податку. Нормативні акти, що регулюють порядок внесення цих платежів, пов'язують обов'язок їх сплати з настанням обставин, передбачених законами й підзаконними актами. Як такі підстави, зокрема, може бути наявність об'єкта оподаткування при обов'язковому одержанні податкового повідомлення. Повідомлення є юридичним актом індивідуального характеру, що конкретизує зміст правовідносин відносно окремого суб'єкта. С.Д. Цыпкін на підставі цього робить висновок, що для виникнення ряду податкових правовідносин потрібна наявність як матеріальних умов, так і особливих актів фінансових органів<sup>25</sup>. Таким чином формується складний юридичний факт (фактичний склад), точно зазначений у гіпотезі фінансово-правової норми. Тому, мабуть, недостатньо виділяти як підставу виникнення податкових правовідносин, що впливають винятково із закону.

Виникнення податкових правовідносин пов'язується з виникненням податкового обов'язку. Податковим обов'язком є безпосередній і першочерговий обов'язок платника податку зі сплати податку або

<sup>25</sup> Цыпкин С.Д. Доходы Государственного бюджета СССР. Правовые вопросы / С.Д. Цыпкин. – М., 1973. – С. 68.

збору при наявності певних обставин. Цими обставинами виступають наступні. По-перше, можливість віднесення конкретного суб'єкта до платника податку відповідно до чинного законодавства. По-друге, наявність у платника податку об'єкта оподаткування або здійснення ним діяльності, пов'язаної зі сплатою податку або збору. По-третє, наявність нормативно-правового (насамперед законодавчого) регулювання усіх елементів податкового механізму.

Обов'язок зі сплати податку або збору виникає, змінюється та припиняється при наявності підстав, установлених податковим законодавством. Важливо враховувати, що в податкових правовідносинах діє розширювальний принцип, принцип дозволеної поведінки, тобто йдеться про сукупність дій, прямо закріплених Податковим кодексом України. Водночас подібне положення закріплює й певні гарантії, установлюючи межі для контролюючих органів. Підстави виникнення, зміни й припинення обов'язків платника податків як об'єкта контролю повинні бути встановлені тільки податковими законами.

Найважливішим питанням при регулюванні відносин зі сплати податків і зборів є з'ясування моменту, з якого виникає обов'язок сплати податку. Обов'язок сплати пов'язується з настанням обставин, передбачених Податковим кодексом України. Зокрема, може йтися про наявність об'єкта при обов'язковому одержанні податкового повідомлення. Повідомлення є юридичним актом індивідуального характеру, що конкретизує зміст правовідносини щодо окремого суб'єкта. Для виникнення ряду податкових правовідносин потрібна наявність як матеріальних умов, так і особливих актів фінансових органів. У такий спосіб формується складний юридичний факт (фактичний склад), точно зазначений у гіпотезі правової норми. Тому, мабуть, недостатньо виділяти як підставу виникнення податкових правовідносин, виключно такі, що впливають винятково із закону. Виникнення податкових правовідносин пов'язується з виникненням податкового обов'язку. Податковим обов'язком є безпосередній і першочерговий обов'язок платника податку зі сплати податку або збору при наявності певних обставин. Цими обставинами виступають наступні. По-перше, можливість віднесення конкретного суб'єкта до платника податку, обумовленого чинним законодавством. По-друге, наявність у платника податку об'єкта оподаткування або здійснення їм діяльності, пов'язаної зі сплатою податку або збору. По-третє, наявність нормативно-правового (насамперед законодавчого) регулювання усіх елементів податкового механізму. Податковий обов'язок пов'язується не тільки з підставами виникнення, але й чітко визначається конкретними строками, протягом яких він повинен бути виконаний. При цьому важливо мати на увазі, що виконання податкового обов'язку є першочерговим стосовно інших обов'язків платника та визначає зміст усіх інших обов'язків. Виконання податкового обов'язку реалізується сплатою податку. Однак можливі випадки, коли платник не може виконати податковий обов'язок у загальному порядку. У даній ситуації необхідні певні додаткові гарантії, які виділяються у формі способів забезпечення виконання податкового обов'язку. Податковий обов'язок як обов'язок платника податків сплатити необхідну суму податку у встановлений строк при наявності обставин, передбачених податковим законодавством, виникає по кожному виді податку окремо.

Існує чотири підстави припинення податкового обов'язку. 1) належне виконання податкового обов'язку; 2) ліквідація юридичної особи – платника податків; 3) смерть або оголошення особи померлою; 4) втрата особою ознак, що визначають його як платника податків. Припинення податкового обов'язку сплатою податку платником податків відображає загальне положення теорії права про те, що будь-який обов'язок припиняється належним виконанням. Три інших підстави припинення податкового обов'язку фактично пов'язані з відсутністю особи, зобов'язаної сплачувати податки й збори (смерть фізичної особи, ліквідація юридичної особи). Визначення законодавцем такої підстави як «скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб»<sup>26</sup> здається штучною. Фактично, в цьому

<sup>26</sup> Пп. 37.3.4. п. 37.3 ст. 37 Податкового кодексу України.

випадку йдеться про таке внесення змін до Податкового законодавства, яке буде пов'язуватись з припиненням податкового обов'язку, тобто відміну відповідної законодавчої норми, яка і породжує обов'язок із сплати податку чи збору. Але в цьому випадку неможна наголошувати на тому, що існуючий податковий обов'язок змінюється при відсутності норми, його не існує взагалі. У деяких випадках як підстава припинення податкового обов'язку розглядається скасування податку. Однак навряд чи тут зовсім однозначна ситуація. Дійсно, обов'язок зі сплати податку припиняється, але тільки стосовно періоду, що впливає за скасуванням податку, а не відносно минулого періоду, адже в остаточному підсумку й обов'язку зі сплати податку з моменту його скасування не існує. У встановлених законодавством випадках припинення податкового обов'язку може здійснюватися шляхом взаємозаліків з бюджетом через напрям сум переplat з одного податку в рахунок погашення недоїмки щодо іншого або майбутніх платежів з цього ж податку. Проведення подібних заліків може здійснюватися: 1) загальним порядком: зайва сума платежу зараховується без заяви платника в погашення недоїмки щодо його інших платежів. Податки в цьому випадку сплачуються за допомогою податкових органів без участі платників податків, а про проведений залік податкові органи зобов'язані повідомити платника податків після його здійснення; 2) спеціальним порядком: податковий залік встановлюється певними законодавчими актами й інструкціями для конкретних податків; 3) особливим порядком: податковий облік встановлюється щодо окремих груп підприємств і носить тимчасовий характер.

Податковий обов'язок пов'язується не тільки з підставами його виникнення, але й чітко визначається конкретними строками, протягом яких необхідно його виконати. При цьому важливо мати на увазі, що виконання податкового обов'язку є першочерговим стосовно інших обов'язків платника, що визначає зміст всіх інших обов'язків. Виконання податкового обов'язку реалізується сплатою податку. Однак можливі випадки, коли платник не може виконати податковий обов'язок у загальному порядку. У даній ситуації необхідні певні додаткові гарантії, які виділяються у формі способів забезпечення виконання податкового обов'язку. Податковий обов'язок як обов'язок платника податків сплатити необхідну суму податку у встановлений строк при наявності обставин, передбачених податковим законодавством, виникає з кожного виду податку окремо.

Існує чотири підстави припинення податкового обов'язку.

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

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

Виконання податкового обов'язку в широкому сенсі припускає реалізацію всієї системи обов'язків платника податків, пов'язаних зі сплатою податків і зборів (обов'язку з обліку, сплати й звітності). У вузькому значенні виконання податкового обов'язку означає своєчасну й повну сплату податків. Однак сплата податку опосередковується діями й з обліку, обчислення податкового окладу, тобто всім комплексом обов'язків платника податків, які становлять податковий обов'язок у широкому значенні слова. Переважно виконання податкового обов'язку розглядається як сплата податку. Виконання податкового обов'язку припускає сукупність дій платника податків і інших осіб з обліку, сплати й звітності у відповідних формах і строках. Форма виконання податкового обов'язку припускає конкретизацію її щодо цілого ряду складових.

1. Податковий обов'язок повинен бути виконаний відповідною особою. У цьому випадку, насамперед, йдеться безпосередньо про зобов'язану особу. Однак у ряді випадків законодавство закріплює реалізацію податкового обов'язку за представниками платника податків або безпосередньо податковими органами. В проекті Податкового кодексу України в редакції від 21.09.2010 р. у п. 38.3 цієї статті йшлося про те, що у разі смерті платника податку його податковий обов'язок виконується спадкоємцями, які отримали свідоцтво про право на спадщину, пропорційно в межах доходів від спадщини. Але при цьому треба було визначитись про чий податковий обов'язок йдеться. Згідно з п. 37.3 ст. 37 тієї редакції проекту Податкового кодексу України однією із підстав припинення податкового обов'язку є смерть фізичної особи. Тобто після цього факту вже не існує податкового обов'язку померлої особи, тому конструкція, яка виходить з того, «що податковий обов'язок померлого виконується спадкоємцями», викликає подив. Податковий обов'язок у разі смерті платника податку припиняється. Водночас цей юридичний факт (смерть особи) породжує податковий обов'язок у спадкоємців або осіб, які отримали свідоцтво про право на спадщину. Це вже буде їх власний податковий обов'язок, а не податковий обов'язок особи, яка померла. Особливістю такого обов'язку є обмежений характер – він може бути виконаний лише в межах коштів особи, яка померла, пропорційно в межах доходів від спадщини. Тому вилучення цього підpunkту здається досить логічним.

2. Реалізація податкового обов'язку платником податків здійснюється на добровільній основі, що ґрунтується на згоді платників у формуванні централізованих грошових фондів. Реалізація добровільності при виконанні податкового обов'язку коректується залежно від типу платника, визначає характер і зміст дій його щодо конкретних видів податкових обов'язків. Добровільне виконання податкового обов'язку юридичними особами припускає сукупність активних дій з обліку, обчислення суми податку, перерахування її в бюджеті, надання податкової звітності. Водночас виконання податкового обов'язку фізичними особами відрізняється від даного порядку. Здійснення дій, пов'язаних з обліком, сплатою й звітністю в цьому випадку, може здійснюватися як безпосередньо фізичними особами, так і їхніми представниками, податковими органами. Примусовість виступає вже як спосіб забезпечення добровільності при сплаті податку й використовується, коли йдеться про податкове правопорушення. Примусове виконання податкового обов'язку пов'язано з вилученням коштів платника податків у рахунок його обов'язку й боргу. У цьому випадку йдеться вже не про справляння податку, а про стягнення як його, так і сум донарахувань. Примусовість при сплаті податку пов'язана вже з утворенням податкового боргу. Примусове виконання податкового обов'язку обумовлюється або затримкою сплати податку, несплатою його у встановлений законодавством строк, або сплатою його у встановлений строк, але в меншому розмірі. Примусове виконання може поширюватися й на обов'язку, що пов'язані з податковою звітністю, наданням податкових декларацій.

3. Податковий обов'язок повинен бути виконаний в цілому як весь комплекс обов'язків, що дозволяє говорити про здійснення податкового обов'язку в повному обсязі. Безумовно, насамперед мається на увазі надходження коштів від податків і зборів у відповідні бюджети, тобто безпосередня сплата податків і зборів у повному обсязі. Однак реалізація податкового обов'язку в цілому обумовлює виконання в повному обсязі й всіх дій, пов'язаних з податковим обліком і звітністю. Тільки в цьому випадку можна говорити про безумовно завершене виконання податкового обов'язку.

4. Податковий обов'язок повинен бути виконаний у відповідні, встановлені законодавством строки. Деталізація даної процедури припускає уточнення виконання податкового обов'язку з урахуванням характеру податкових періодів і типу податку, можливість використання авансових платежів.

5. Виконання податкового обов'язку припускає неодмінний облік способу й форми її реалізації. Дана проблема, з одного боку, проста, з іншого – досить багатогранна. Природно, класичним способом

сплати податку є перерахування коштів. Однак необхідно мати на увазі дві особливості. По-перше, перерахування грошей у рахунок погашення податкового обов'язку може здійснюватися різними формами (наприклад, готівкою та у безготівковій формі тощо). По-друге, законодавець допускає в деяких випадках використання натуральної форми сплати податку. Крім того, способи й форми реалізації податкового обов'язку стосуються й інших її складових. Наприклад, допускаються різні форми податкової звітності, своєрідні способи її надання (особисто, поштою, в електронному вигляді).

6. Сплата податку здійснюється в національній валюті. У деяких випадках допускається застосування при обчисленні податкового обов'язку іноземних валют. Однак це припускає обов'язковий перерахунок у національну валюту при безпосередній сплаті податку або пов'язане зі сплатою специфічних платежів податкового характеру при перетинанні митного кордону.

Моментом припинення обов'язку зі сплати податку є виконання цього обов'язку. Цей момент визначається різними способами, залежно від форми розрахунків і особливостей перерахування сум податків у бюджеті. Традиційно обов'язок зі сплати податку вважається виконаним: 1) при сплаті податку в безготівковому порядку – з моменту пред'явлення платником у банк доручення на сплату відповідного податку за умови наявності коштів на рахунку платника, достатніх для сплати податку, і оформлення доручення належним чином; 2) при сплаті податку наявними коштами – з моменту внесення відповідної суми в банк або відділення зв'язку. У випадку виконання обов'язку зі сплати податковим агентом обов'язок платника податків припиняється з моменту утримання сум податку податковим агентом. При цьому необхідно враховувати, що податок утримується до надходження коштів у розпорядження платника й платник податків фактично не може вплинути на виконання свого податкового обов'язку власними діями.

## § 6 . Визначення основних понять податкового законодавства

Важлива складова успішного функціонування податкової системи – точне й вичерпне тлумачення понять, зазначених у статті 14 Податкового кодексу «Визначення понять». У даній статті розкрито, крім суто податкових понять, зміст більше 200 економічних, фінансових, бюджетних, адміністративних, комерційних, банківських, бухгалтерських понять і термінів, які стосуються податків і оподаткування. У податковій документації та в практичній діяльності, що стосуються функціонування податкової системи, процесів оподаткування та адміністрування податків (зборів, плати, внесків), ці поняття слід розуміти і вживати виключно в тих смислових значеннях, зміст яких сформульовано в статті 14 Кодексу. Лише окремі (зазначені нижче) поняття потребують додаткового роз'яснення їх змісту та використання згідно з чинним законодавством України та загальноприйнятими міжнародними критеріями.

Принципово важливе теоретичне і практичне значення має тлумачення понять «податок», «платник податку», «оподаткування», «податкове зобов'язання», зазначених у пунктах 14.1.156, 14.1.165, 14.1.166, 14.1.168, сутність яких впливає з визначення податку в статті 6 Кодексу: «Податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу». Важливо, що передбачене в Кодексі поняття податку по суті не суперечить дефініції податку, сформульованій у «Міжнародному податковому словнику» (International Tax Glossary) в офіційній редакції Міжнародного бюро податкової документації (International Bureau of Fiscal Documentation). Бюро функціонує у взаємодії з Міжнародною податковою асоціацією (International Fiscal Association), членом якої є і Україна. У «Міжнародному податковому словнику» під податками розуміють обов'язкові (compulsory) без компенсаційні платежі державі. В силу його простоти й стислості дане визначення

прийняте за робоче в публікаціях Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Тим самим поняття податку, визначене в Податковому кодексі України, відповідає прийнятим і визнаним міжнародним стандартам.

Крім того, дане визначення відповідає цінностям демократично-правової державності та громадянського суспільства, оскільки дає зрозуміти, що податки – спільний обов'язок усіх громадян, форма компенсації та ціна тих благ і послуг, які забезпечує держава. У цьому сенсі податки виконують роль попередньої оплати умов цивілізованого існування, є платежами, накладеними на кожного всім суспільством.

Для порівняння наведемо деякі визначення поняття податку та супутні йому, сформульовані в авторитетних зарубіжних джерелах.

У формулюванні Статистичного бюро Міністерства торгівлі США податки визначено як обов'язкові (compulsory) платежі, які справляє держава з метою задоволення суспільних потреб. Внески в пенсійні фонди і фонди соціального страхування до податків Статистичне бюро не відносить.

З огляду на наведені визначення, слід звернути увагу, що Податковий кодекс України в методологічному плані відображає погляд на податки якби з боку платника, а в США податки тлумачать начебто з боку держави. Подібно останньому інтерпретовано також поняття податку в Податковому кодексі Російської Федерації, де його визначено як форму відчуження (рос. отчуждения) належних платникам на правах власності, господарювання чи оперативного управління грошових коштів. Деякі російські вчені мають до даного визначення серйозні претензії концептуального характеру, оскільки воно наголошує на відчуженні, тобто присвоєнні державою коштів, а не покладає в основу пояснення природи податків оплату за рахунок податків суспільних благ і послуг.

Відомий американський економіст Ричард Елі (Ely, 1854–1943), який свого часу сам служив податковим інспектором, дав податку прагматичне визначення у тому сенсі, що платники в формі податків мають передавати частину вартості благ і послуг, якими б могли самі скористатися приватним чином, на користь держави в розрахунок на одержання фінансованих з бюджету благ у централізованому й знеособленому порядку.

У «Британській енциклопедії», яку на Заході вважають найбільш авторитетним джерелом знань, зазначено, що податки справляються в основному з метою одержання доходів для фінансування державних видатків, а також служать і деяким іншим цілям. Йдеться про регулювання за допомогою оподаткування економічних і соціальних процесів.

Згідно з суто діловим і без будь-яких теоретичних претензій визначенням, сумісно запропонованим Світовим банком і міжнародною аналітично-консультативною компанією PricewaterhouseCoopers, податок сплачують на користь держави; це платіж обов'язковий; його використовують для формування державних доходів; повернення конкретному платнику вартісного еквіваленту сплаченого ним податку не передбачено.

Пункти 14.1.156, 14.1.165, 14.1.166, 14.1.168 відповідно до статті 6 Кодексу відображають фундаментальну ознаку податку – обов'язковий характер податку, оскільки в умовах демократично-правової державності податок з програмних міркувань, що випливають із принципів права і демократії, може носити тільки обов'язковий, але не примусовий характер. Податок – обов'язковий, безумовний платіж на користь держави, що має ознаки грошового зобов'язання щодо держави. Платник податку позбавлений можливості замінити (покрити) податок працею чи натуральними цінностями, він зобов'язаний внести саме грошовий платіж. З цієї причини правила і порядок визначення оподатковуваного доходу і прибутку мають передбачати забезпечення достатньої ліквідності платника, а також оцінку всіх активів, операцій і зобов'язань платника в грошовому виразі. З боку платників податків добровільні та/або прийняті на договірній основі грошові платежі до бюджетів різних рівнів до податків не належать.

Таким чином, поняття «податку», «платника податку», «оподаткування», «податкового зобов'язання», а також інші, пов'язані з податками та оподаткуванням поняття і терміни, відповідають науковим уявленням на рівні сучасної світової фінансової науки та стандартам, прийнятим впливовими міжнародними організаціями, що забезпечує міждержавну порівнянність національних податкових систем, необхідну для участі України в інтеграційних економічних процесах.

Згадані в статті 14 розділу I поняття, які відносять до податків та оподаткування, знаходять уточнення свого змісту й призначення у відповідних статтях наступних розділів Кодексу. Однак деякі загальноекономічні поняття, тісно пов'язані з функціонуванням податкової системи, потребують додаткового розширеного пояснення. З таких понять можна виділити інвестиції; поняття органу стягнення податкового боргу; поняття основних засобів; поняття податкового зобов'язання; поняття пов'язаних осіб; визначення пункту продажу товарів для цілей розділу XII «Місцеві податки і збори»; визначення собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг для цілей розділу III «Податок на прибуток підприємств»; поняття торговельної діяльності для цілей розділу XII «Місцеві податки і збори»; поняття штрафної санкції (фінансової санкції, штрафу).

Так, наведені в пункті 14.1.81 Кодексу поняттєві визначення інвестицій, капітальних інвестицій, фінансових інвестицій, прямих інвестицій, портфельних інвестицій, реінвестицій у цілому містить предмет вкладень (що вкладати), об'єкти вкладень (куди вкладати) і мету здійснення процесу інвестування. Але, щоб правильно розуміти економічну сутність інвестицій та правильно відображати їх в бухгалтерському та податковому обліку необхідно розкрити зміст усіх складових, що формують сутність інвестицій.

Згідно з визначенням даного поняття, інвестиція – господарська операція, під якою слід розуміти дію або подію, що викликає зміни в структурі активів (ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому). Крім того, це дія чи подія, що також викликає зміни у структурі зобов'язань (заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди) у власному капіталі підприємства (частина в активах підприємства, що залишилася після вирахування його зобов'язань). Зміни у складі власного капіталу фіксуються у звіті про власний капітал. Зміст і форму звіту про власний капітал наведено у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 та зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 р. за № 399/3692.

Економічний зміст об'єктів вкладень інвестицій (корпоративних прав, нематеріальних активів, основних засобів) розкрито у підпунктах 14.1.90, 14.1.120, 14.1.138, пункту 14.1 статті 14 Кодексу.

До об'єктів вкладень інвестицій також відносять цінні папери, які є документами встановленої форми з відповідними реквізитами, що посвідчують грошові або інші майнові права, визначають взаємовідносини особи, яка їх розмістила (видала), і власника та передбачають виконання зобов'язань згідно з умовами їх розміщення, а також можливість передачі прав, що випливають із цих документів, іншим особам. Детальна характеристика та класифікація цінних паперів наведена в статті 3 Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок».

Предмет вкладень інвестицій – кошти або майно. Економічний зміст даних понять розкрито у підпунктах 14.1.93, 14.1.105 пункту 14.1 статті 14. Дана норма Кодексу чітко класифікує інвестиції на три різновиди, а саме: капітальні інвестиції, фінансові інвестиції (портфельні, прямі) та реінвестиції.

Капітальні та фінансові інвестиції відрізняються між собою різними об'єктами вкладень коштів або майна інвестора. Капітальні інвестиції передбачають вкладення коштів або майна в придбання



будинків, споруд, інших об'єктів нерухомої власності, інших основних засобів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації (підпункт 14.1.3 пункту 14.1 статті 14). Відповідно до статті 181 Цивільного кодексу України до інших об'єктів нерухомої власності віднесено: (нерухоме майно, нерухомість), земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення. Режим нерухомої речі поширюється за законом на повітряні та морські судна, судна внутрішнього плавання, космічні об'єкти, а також деякі інші об'єкти, права на які підлягають державній реєстрації.

Об'єкт вкладень фінансових інвестицій – придбання корпоративних прав (підпункт 14.1.90 пункту 14.1 статті 14), цінних паперів, деривативів та/або інших фінансових інструментів.

Наступним об'єктом вкладення інвестицій є деривативи – стандартний документ, що засвідчує право або зобов'язання придбати чи продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах у майбутньому. Стандартна (типова) форма деривативів встановлюється законодавством. У цілому даний похідний фінансовий інструмент (похідний цінний папір) являє собою фінансовий контракт або фінансовий інструмент, цінність якого походить з ціни чогось іншого (основи). Основою такого фінансового інструменту можуть бути активи (наприклад, сировинні матеріали, акції, житлові застави, нерухоме майно, облігації, позики), індекси (наприклад, відсоткові ставки, валютні курси, фондові індекси, індекси споживацьких цін) або інше (такі як погодні умови). Кредитні похідні фінансові інструменти походять від позик, облігацій чи інших форм кредитування.

До інших фінансових інструментів, згідно з нормами Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок», відносять строкові контракти (ф'ючерси), інструменти грошового обігу, відсоткові строкові контракти (форварди), строкові контракти на обмін (на певну дату в майбутньому) в разі залежності ціни від відсоткової ставки, валютного курсу чи фондового індексу (відсоткові, курсові чи індексні свопи), опціони, що дають право на купівлю або продаж будь-якого із зазначених фінансових інструментів, у тому числі тих, що передбачають грошову форму оплати (курсіві та відсоткові опціони).

У свою чергу, фінансові інвестиції поділяються на прямі та портфельні. Прямі інвестиції здійснюють інвестори, що безпосередньо беруть участь у виборі об'єктів інвестування і вкладенні в них коштів, майна з метою одержання доходу й участі в управлінні виробництвом, саме тому у визначенні зазначене внесення коштів або майна проводиться в обмін на корпоративні права. Портфельні інвестиції здійснює пасивний інвестор – інвестиційні чи фінансові посередники. Оскільки не всі інвестори мають необхідну кваліфікацію для ефективного добору об'єктів інвестування і управління інвестиціями, то певна їхня частка купує цінні папери, що випускаються інвестиційними та фінансовими посередниками. Купівля інвестиційних об'єктів інвестором здійснюється на фондовому ринку (сукупність учасників фондового ринку та правовідносин між ними щодо розміщення, обігу та обліку цінних паперів і похідних (деривативів) або біржовому товарному ринку (товарна біржа (регулярно діючий ринок) – організація, що об'єднує юридичних і фізичних осіб, які провадять виробничу і комерційну діяльність, і має на меті надання послуг в укладенні біржових угод, виявлення товарних цін, попиту і пропозицій на товари, вивчення, упорядкування і полегшення товарообігу і пов'язаних з ним торговельних операцій).

Для правильного і точного відображення фінансових інвестицій у бухгалтерському обліку необхідно керуватись Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 р. № 91 і зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 17 травня 2000 р. за № 284/4505.

Для розуміння сутнісної характеристики реінвестицій необхідно чітко розрізняти відмінні характеристики фінансових і реальних інвестицій, тому що реінвестиція за своїм змістом є повторною фінансовою або реальною інвестицією, а основна відмінна ознака, яка притаманна даному різновиду інвестицій.

полягає у тому, що предмет інвестування формується з прибутку, отриманого від інвестиційних операцій. Розглядаючи поняття реінвестицій можна стверджувати що метою інвестування є отримання прибутку (доходу).

Поняття «інвестиції» та всіх її похідних зазначаються у II, III, IV, V, XVIII, XIX розділах Кодексу.

Дане поняття та його похідні використовуються і в інших нормативно-правових актах, а саме: Бюджетному кодексі України; Господарському кодексі України; Законі України «Про інвестиційну діяльність»; Законі України «Про інститути спільного інвестування (пайові та корпоративні інвестиційні фонди)»; Законі України «Про режим іноземного інвестування»; Законі України «Про внесення змін до деяких законів України з метою стимулювання інвестиційної діяльності»; Законі України «Про цінні папери та фондовий ринок»; Законі України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні».

Під кутом зору оподаткування досить складне поняття інститутів спільного інвестування (ICI), що означає інвестиційні фонди та взаємні фонди інвестиційних компаній, корпоративні інвестиційні фонди та пайові інвестиційні фонди, створені відповідно до законодавства (підпункт 14.1.86).

Правова база для розвитку інститутів спільного інвестування постійно розвивається та удосконалюється. Основним законом, що врегульовує діяльність інститутів спільного інвестування, є Закон України «Про інститути спільного інвестування, пайові та корпоративні інвестиційні фонди», відповідно до якого інститут спільного інвестування – корпоративний інвестиційний фонд або пайовий інвестиційний фонд, який провадить діяльність, пов'язану з об'єднанням (залученням) грошових коштів інвесторів з метою отримання прибутку від вкладення їх у цінні папери інших емітентів, корпоративні права та нерухомість.

Під корпоративним інвестиційним фондом слід розуміти ICI, який створюється у формі відкритого акціонерного товариства і провадить виключно діяльність у сфері спільного інвестування. Корпоративний інвестиційний фонд не може бути заснований юридичними особами, у статутному фонді (капіталі) яких частка держави або органів місцевого самоврядування перевищує 25 %.

Пайовий інвестиційний фонд – активи, що належать інвесторам на праві спільної часткової власності, перебувають в управлінні компанії з управління активами та обліковуються останньою окремо від результатів її господарської діяльності. Мінімальний обсяг активів пайового інвестиційного фонду не може бути меншим від розміру початкового статутного фонду (капіталу) корпоративного інвестиційного фонду. Пайовий інвестиційний фонд не є юридичною особою. Пайовий інвестиційний фонд створюється за ініціативою компанії з управління активами шляхом придбання інвесторами випущених нею інвестиційних сертифікатів.

У визначенні, наведеному в Кодексі, помітна відмінність у трактуванні ICI, яка полягає у тому, що до даних інститутів віднесені також інвестиційні фонди, взаємні фонди інвестиційних компаній. Дана розбіжність пояснюється тим, що дані інституції засновувались до прийняття Закону «Про інститути спільного інвестування, пайові та корпоративні інвестиційні фонди», діяльність їх була зорієнтована на певний період для сприяння сертифікатній приватизації, а основною їх функцією була акумуляція коштів в основному приватизаційних майнових сертифікатів громадян України з наступним їх інвестуванням у цінні папери інших емітентів. Закриті інвестиційні фонди та закриті взаємні фонди інвестиційних компаній, які були створені у встановленому законодавством порядку до набрання чинності цим Законом, здійснюють свою діяльність відповідно до Положення про інвестиційні фонди та інвестиційні компанії, затвердженого Указом Президента України від 19 лютого 1994 р. у №55/94, протягом строку, на який вони були створені.

У разі закінчення строку діяльності таких інвестиційних фондів та взаємних фондів інвестиційних компаній вони повинні ліквідуватися або прийняти рішення про реорганізацію в пайовий або

корпоративний інвестиційний фонд шляхом приведення своїх установчих документів та діяльності відповідно до вимог Закону України «Про інститути спільного інвестування, пайові та корпоративні інвестиційні фонди».

Відкриті інвестиційні фонди та відкриті взаємні фонди інвестиційних компаній, які були створені у встановленому законодавством порядку до набрання чинності Закону України «Про інститути спільного інвестування, пайові та корпоративні інвестиційні фонди», зобов'язані ліквідуватися або привести свою діяльність відповідно до вимог даного Закону протягом двох років з дня набрання чинності цього Закону. Реорганізація інвестиційних фондів та інвестиційних компаній провадиться без зупинення їх діяльності.

Поняття «інститути спільного інвестування» та всіх їх похідних зазначаються у II, III, V, XVIII, XIX розділах Кодексу.

Дане поняття та його похідні використовуються також і в інших нормативно-правових актах, а саме Законі України «Про інвестиційну діяльність»; Законі України «Про інститути спільного інвестування (пайові та корпоративні інвестиційні фонди)»; Законі України «Про цінні папери та фондовий ринок»; Законі України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні»; Законі України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування»; Законі України «Про недержавне пенсійне забезпечення»; Законі України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом».

Органом стягнення є складова частина державного механізму, наділена повноваженнями здійснювати заходи, покликані забезпечувати погашення податкового боргу. Відповідні повноваження встановлюються Кодексом та законами, які визначають правові основи діяльності таких органів.

Дане визначення не суперечить нормам іншого законодавства, однак дефініція терміну «орган стягнення» відсутня в інших законах. Стаття 2 глави 1 розділу I Бюджетного кодексу України встановлює лише органи, що контролюють справляння надходжень бюджету. До них належать органи державної влади, а також органи місцевого самоврядування, уповноважені здійснювати контроль за правильністю та своєчасністю справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), інших надходжень бюджету. Таким чином, органи стягнення є складовою частиною системи органів, що контролюють справляння надходжень бюджету. Перелік органів стягнення, розмежування повноважень і функціональних обов'язків між органами стягнення регулюється статтею 41 глави 1 розділу II Кодексу.

Основні засоби в економічній науці визначаються переважно як засоби праці, що експлуатуються довше, ніж один рік. Нормативно-правові акти з бухгалтерського обліку встановлюють поняття «основні засоби». Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000р. № 92 та зареєстроване в Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 р. за № 288/4509 визначає, що основними засобами є матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Дане визначення не містить грошового обмеження. Класифікація основних засобів цього Кодексу в більшості статей відповідає встановленій класифікації для цілей бухгалтерського обліку. Виняток становлять статті «Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом» (в бухгалтерському обліку – «Капітальні витрати на поліпшення земель») і «Машини та обладнання» (в бухгалтерському обліку відсутня нижня межа грошового обмеження вартості основних засобів). Класифікація основних засобів наведена в статті 145 III розділу Кодексу.

Під податковим зобов'язанням розуміється загальна сума податку, нарахована платником податку за звітний період, і яка підлягає сплаті до відповідного бюджету в порядку та строки, визначені спеціальним законодавством у сфері оподаткування. Величина податкового зобов'язання платника податку є розрахунковою, документально зафіксованою.

Для цілей розділу V «Податковий контроль» Кодексу податкове зобов'язання встановлюється як загальна сума податку на додану вартість, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді.

Термін «пов'язані особи» поєднує в собі поняття юридичних та/або фізичних осіб, які можуть впливати на діяльність одне одного при наявності визначених Кодексом ознак. У подібному розумінні термін вживається для цілей бухгалтерського обліку. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 та зареєстроване в Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 р. за № 396/3689, визначає пов'язані сторони як особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною. У статті 2 Закону України «Про акціонерні товариства» особи, які здійснюють контроль одне над одним чи перебувають під контролем третьої особи (юридичні особи), спільно провадять господарську діяльність (члени сім'ї фізичної особи – чоловік (дружина), а також батьки (усиновителі), опікуни (піклувальники), брати, сестри, діти та їхні чоловіки (дружини) здійснюють контроль над юридичною особою (фізична особа та/або члени її сім'ї, які спільно провадять господарську діяльність), зазначені як афілійовані особи. Отже, ні Податковий кодекс, ні нормативно-правові акти бухгалтерського обліку не розмежовують поняття «пов'язані сторони», а Закон України «Про акціонерні товариства» ототожнює дане поняття з афілійованими особами.

Згідно з пунктом 7 Порядку провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування населення, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 15 червня 2006 р. № 833, торговельними об'єктами, а відтак і пунктами продажу товарів є:

- 1) магазин, який може бути:
  - за товарною спеціалізацією – продовольчим, непродовольчим, змішаним;
  - за товарним асортиментом – універсальним, спеціалізованим, вузькоспеціалізованим, комбінованим;
  - за методом продажу товарів – з індивідуальним обслуговуванням, самообслуговуванням, торгівлею за зразками або через торговельні автомати;
- 2) павільйон; 3) кіоск, ятка; 4) палатка, намет; 5) лоток, рундук; 6) склад товарний; 7) крамниця-склад, магазин-склад.

Також Порядком провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування населення, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 15 червня 2006 р. № 833, передбачено, що суб'єкт господарювання для провадження торговельної діяльності може мати (як пункти продажу) роздрібну, дрібно роздрібну торговельну мережу та мережу ресторанного господарства (ресторани, кафе, кафетерії тощо).

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 та зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 2 листопада 1999 р. за № 751/4044 із змінами та доповненнями, при застосуванні підприємствами методу оцінки за цінами продажу собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості

реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітної місяці і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібної) вартості залишку товарів на початок звітної місяці та продажної (роздрібної) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

Згідно з пунктом 11 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 р. за № 27/4248 із змінами та доповненнями, собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітної періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на підприємстві.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, викладеному у пункті 11 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 р. за № 27/4248.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включаються усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

До складу загальновиробничих витрат включаються:

1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо).

2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загально виробничого призначення.

5. Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва.

поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).

6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).

8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

9. Інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносять витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством.

Згідно з покажчиком термінів із Національного стандарту України «Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення понять» ДСТУ 4303 – 2004, прийнятого наказом Держспоживстандарту від 08.06.04 р. №130 визначено, що «діяльність торговельна» – це ініціативна, систематична, виконувана на власний ризик для одержання прибутку діяльність юридичних і фізичних осіб щодо купівлі та продажу товарів кінцевим споживачам або посередницькі операції, або діяльність із надання агентських, представницьких, комісійних та інших послуг у просуванні товарів від виробника до споживача.

Торговельна діяльність регулюється Господарським і Цивільним кодексами України, Законом України «Про захист прав споживачів» і Порядком провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування населення, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 15 червня 2006 р. № 833.

Штрафну санкцію (штраф) слід розуміти як плату у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов'язання (без урахування пені та штрафних санкцій), яка справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним правил оподаткування, визначених Кодексом, а також відповідно до законодавчих актів, якими надано право органам державної податкової служби застосовувати штрафні (фінансові) санкції, на підставі рішення контролюючого органу.

Фінансові санкції за порушення податкового законодавства сплачуються платниками податків як до державного, так і до місцевих бюджетів.

### Питання для самоконтролю

1. Податкова система. Типи та особливості податкових систем.
2. Поняття податкового тиску. Рівні податкового тиску.
3. Поняття обов'язкового платежу податкового характеру.
4. Поняття та ознаки податку.
5. Поняття та ознаки збору.
6. Функції податку.
7. Принципи оподаткування.
8. Співвідношення податку та збору.
9. Підстави класифікації податків та зборів.
10. Механізм податку.
11. Основні, додаткові та факультативні елементи механізму податку.
12. Поняття та зміст податкового обов'язку.
13. Виникнення та припинення податкового обов'язку.
14. Виконання податкового обов'язку.
15. Дайте визначення: інвестицій, капітальних інвестицій.
16. Дайте визначення: прямих інвестицій, фінансових інвестицій.
17. Дайте визначення: портфельних інвестицій, реінвестицій.
18. Дайте визначення та поясніть призначення інститутів спільного інвестування (ICI).
19. Назвіть органи стягнення податкового боргу.
20. В якому порядку та в які строки платники мають сплачувати податкове зобов'язання?

### Тестові завдання

#### 1. Податкове зобов'язання – це:

- а) сума коштів, яку сплачує платник податків;
- б) сума коштів, яку сплачує податковий агент;
- в) сума коштів, визначена податковим законодавством;
- г) сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленний законом строк;
- д) все з названого; ніщо з названого.

#### 2. Пов'язані особи – це:

- а) юридична особа, що здійснює контроль за господарською діяльністю платника податку;
- б) посадова особа платника податку, уповноважена здійснювати від імені платника податку юридичні дії;
- в) платники податку – учасники об'єднання підприємств;
- г) юридична особа, яка перебуває під спільним контролем з платником податку;
- д) пропущено одну із ознак пов'язаної особи. Назвіть її.

#### 3. Великий платник податків – юридична особа, обсяг доходу якої від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує:

- а) один мільйон гривень;

- б) сто мільйонів гривень;
- в) двісті мільйонів гривень;
- г) п'ятсот мільйонів гривень;
- д) один мільярд гривень.

**4. Великий платник податків – юридична особа, визначена за ознакою обсягу її доходів від усіх видів діяльності за останні:**

- а) два послідовні податкові (звітні) квартали;
- б) календарний рік (1.01 – 31.12);
- в) чотири послідовні податкові (звітні) квартали;
- г) шість послідовних податкових (звітних) кварталів;
- д) дванадцять послідовних податкових (звітних) кварталів.

**5. Грошове зобов'язання платника податків – це:**

- а) сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету;
- б) сума коштів, яку платник податків повинен сплатити як податкове зобов'язання;
- в) сума коштів, яку платник податків повинен сплатити як штрафну (фінансову) санкцію;
- г) сума коштів, яку платник податків повинен сплатити як санкцію за порушення законодавства в сфері зовнішньоекономічної діяльності;
- д) пропущено одну із ознак грошового зобов'язання платника податків;  
не пропущено одну із ознак грошового зобов'язання платника податків?

**6. Якщо платник податків протягом:**

- а) року;
- б) місяця;
- в) тижня;
- г) 10 днів після закінчення процедури оскарження не погасив податковий борг, гарантований податковою порукою, то такий борг вважається податковим боргом банку, що видав податкову поруку.

### Ситуаційні справи

1. Приватний підприємець Л. є імпортером товарів з Російської Федерації. Працює за спрощеною системою оподаткування, сплачуючи єдиний податок. У місцевій Державній податковій інспекції до приватного підприємця Л. в усній формі вимагають реєстрації як платника податку на додану вартість.

**Чи правомірні вимоги Державної податкової інспекції?**

2. Платник податків – фізична особа звернувся до районної податкової інспекції за роз'ясненням щодо питання формування суми його податкового обов'язку. Податкова особа районної податкової інспекції дала відповідь, виходячи із власних поглядів (тобто податкового роз'яснення центрального податкового органу з цього питання не було, а норма податкового законодавства мала подвійне тлумачення). Платник податків не скористався даною відповіддю контролюючого органу і сприйняв її як рекомендацію, а не як обов'язкову норму. При цьому посадова особа районної податкової інспекції не пам'ячала її на користь держави, а платник податків – на свою. У зв'язку з цим рішенням районної



податкової інспекції на платника податків було накладено штраф, тому що він не скористався роз'ясненням податкової інспекції та діяв за власним розсудом, хоча і в межах норм закону. Платник податків звернувся з позовом до суду на дії посадової особи районної податкової інспекції.

**Як треба вирішити цю справу?**

3. Акціонерне товариство «Регіон» займалося виробництвом та реалізацією сільськогосподарської продукції (зерно, молоко), кондитерських виробів та напоїв. Сума, яка була одержана підприємством від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній звітний (податковий) рік, перевищила 50 відсотків загальної суми валового доходу підприємства. У зв'язку з цим було сплачено фіксований сільськогосподарський податок поставкою зерна.

**Визначте природу фіксованого сільськогосподарського податку та основні елементи його податкового механізму. Який порядок сплати фіксованого сільськогосподарського податку? Чи відповідає сплата фіксованого сільськогосподарського податку змісту податку в його класичному розумінні?**

4. При посвідченні договору купівлі-продажу квартири продавець Іванов А. А. наполягав на тому, що обов'язок з нарахування, утримання та сплати податку на доходи фізичних осіб щодо операції з продажу об'єктів нерухомості лежить на нотаріусі, який виконує обов'язки податкового агента при посвідченні такої угоди. Нотаріус проти цього заперечував та наполягав тільки на обов'язку контролю за додержанням податкового законодавства з приводу сплати податку на доходи фізичних осіб у разі посвідчення такої угоди.

**Визначте та проаналізуйте інститут податкового агентства. Чи є нотаріус податковим агентом щодо оподаткування операцій з продажу об'єктів нерухомого майна у разі, коли сума нарахованого податку самостійно сплачується сторонами угоди до її нотаріального посвідчення?**

5. Іноземні громадяни Альберт і Джонсон не мали постійного місця проживання в Україні та не були зареєстровані як суб'єкти підприємницької діяльності. Вони здійснили чотири рази протягом календарного року продаж на ринку живих кролів та нутрій, які вирощувались на дачній ділянці іншого громадянина. На вимогу податкового інспектора і посадової особи органів внутрішніх справ, що здійснювали перевірку, пред'явити патент, що свідчить про сплату відповідного податку, вони відповіли відмовою посилаючись на те, що вони продавали товар усього чотири рази протягом календарного року і не є суб'єктами підприємницької діяльності, а тому ніякого спеціального податку не повинні сплачувати.

**Чи є іноземні громадяни платниками податку? Визначте основні елементи податку, на сплаті якого наполягали контролюючі органи.**

6. Порівняно з визначенням (дефініцією) податку згідно з Податковим кодексом України прокоментуйте відомі вам дефініції податку в податкових кодексах інших держав, у визначеннях міжнародних організацій, відомих вітчизняних і зарубіжних вчених.

7. Обсяг доходу юридичної особи від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали складає 490 млн грн. Прийміть рішення щодо віднесення даної юридичної особи до категорії великих платників податків.

8. Юридична особа протягом трьох послідовних кварталів, з яких один знаходився в поточному календарному році, а два – в попередньому, отримала 1 млрд грн доходу. Прийміть рішення щодо віднесення даної юридичної особи до категорії великих платників податків.

9. У розпорядженні платника податків є матеріальні активи вартістю 2,4 тис. грн зі строком використання більше одного року. Прийміть рішення щодо віднесення даних матеріальних активів до основних засобів.

### Перелік питань до екзамену

1. Податкова система: поняття та функції.
2. Поняття та рівні податкового тиску.
3. Поняття, ознаки та функції податку.
4. Співвідношення податку та збору.
5. Класифікація податків та зборів.
6. Правовий механізм податку та його елементи.
7. Принципи оподаткування.
8. Поняття платника податків. Його обов'язки та права.
9. Податковий агент.
10. Податкове представництво.
11. Об'єкт оподаткування: поняття та види.
12. Правове регулювання ставок оподаткування.
13. Податкові пільги.
14. Правове регулювання територіальних податкових пільг.
15. Обчислення та сплата податків.
16. Джерела сплати податків.
17. Податкова звітність: поняття та форми її реалізації.
18. Правова природа податкового обов'язку.
19. Забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків та зборів.
20. Поняття та ознаки юридичної особи – великого платника податку.
21. Поняття грошового зобов'язання платника податків у міжнародних правовідносинах.
22. Поняття доходу, види доходів із джерел їх походження з України.
23. Поняття доходу, види доходів, отриманих з джерел за межами України.
24. Екологічні податки, їх сутність і призначення.
25. Єдиний реєстр податкових накладних.
26. Збір за користування радіочастотним ресурсом України.
27. Збір за спеціальне використання води.
28. Збір за спеціальне використання лісових ресурсів.
29. Земельний податок, суб'єкт і об'єкт оподаткування.
30. Митні платежі, їх види та особливості.
31. Марка акцизного податку, її призначення та режим використання.
32. Орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності.
33. Орган стягнення податкового боргу, його повноваження.
34. Підакцизні товари (продукція), їх види та ставки акцизного податку.

35. Плата за землю, її форми, економічне та фіскальне значення.
36. Плата за марки акцизного податку, її платники, розмір плати, порядок зберігання та реалізації.
37. Платники рентної плати.
38. Порядок погашення податкового боргу, підтверджуючі документи.
39. Податкова вимога органу податкової служби до платника.
40. Податковий борг у міжнародних правовідносинах.
41. Податкова застава як спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені.
42. Податкове зобов'язання, його зміст і роль в оподаткуванні.
43. Податкове повідомлення-рішення, його зміст та призначення.
44. Податкове повідомлення-рішення в міжнародних правовідносинах, його зміст та призначення.
45. Поняття пов'язаних осіб – посадових осіб платника податків.
46. Збір за першу реєстрацію транспортного засобу.
47. Податкова знижка для фізичних осіб, які не є суб'єктами господарювання.
48. Податкова інформація, її джерела та аналітичне значення.
49. Податкова консультація, органи її надання та призначення.
50. Податкова порука, її зміст та призначення.
51. Податковий борг, умови його виникнення та погашення.
52. Податковий вексель, сфера застосування податкових векселів.
53. Податковий пост, його розміщення та призначення.
54. Податковий агент, його функції.
55. Податковий кредит як різновид податкової пільги.
56. Постачання послуг з метою оподаткування.
57. Поняття та суть податкової різниці в міжнародному аспекті.
58. Поняття та суть тимчасової податкової різниці.
59. Поняття та суть постійної податкової різниці.
60. Покупець марок акцизного податку.
61. Поняття «постійне представництво» з метою оподаткування.
62. Постійний представник органу державної податкової служби на акцизному складі, його функції.
63. Операції по реалізації підакцизних товарів (продукції), їх зміст.
64. Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами.
65. Податкові ризики, їх види, способи передбачення та запобігання.
66. Розпорядник акцизного складу, його функції.
67. Поняття роялті як фіскального платежу.
68. Поняття самозайнятої особи як платника податку.
69. Поняття алкогольних напоїв як об'єктів оподаткування.
70. Поняття тютюнових виробів як об'єктів оподаткування.
71. Фіксований сільськогосподарський податок.
72. Поняття штрафної (фінансової) санкції, штрафу.
73. Суть касового методу податкового обліку для цілей оподаткування.
74. Поняття пасивних доходів як об'єктів оподаткування.

**АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ)**

- § 1. Сутність адміністрування податків та ретроспективний аналіз його розвитку.
- § 2. Управління справами податків в Україні.
- § 3. Визначення сум податкових та грошових зобов'язань платників податків і порядок їх сплати.
- § 4. Податковий контроль: організація та порядок здійснення.
- § 5. Адміністрування податкового боргу.
- § 6. Відповідальність платників податків в Україні та пеня.

**§ 1. Сутність адміністрування податків та ретроспективний аналіз його розвитку**

З середини 90-х років минулого століття в Україні можна було спостерігати зростання популярності терміна «адміністрування податків». Однак довгий час він широко використовувався в практиці оподаткування (хоча часто досить суперечливо), а його дефініція в науковій літературі була відсутня. Успішна ж практична діяльність у даному напрямі потребувала наукового обґрунтування, починаючи з самого поняття та означуваних ним процесів. На сьогодні ж уже можна констатувати наявність ряду визначень, запропонованих різними авторами. Вони неоднаковою мірою розкривають сутність відповідних процесів та по-різному співвідносяться з базовим терміном «адміністрування».

На разі слід підкреслити, що найбільш прийнятна дефініція загального терміна «адміністрування» подається у вітчизняній Економічній енциклопедії: «Адміністрування – управлінська діяльність керівників і органів управління, яка здійснюється здебільшого через накази, розпорядження»<sup>27</sup>.

Виходячи з наведеного та враховуючи особливості управлінського процесу у сфері справляння, можна погодитися з думкою, що «адміністрування податків – це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила»<sup>28</sup>.

Як слідує із запропонованої дефініції, адміністрування податків засноване на дотриманні двох видів правил: визначених державою у законодавчих та нормативних актах і вироблених суспільством у вигляді традицій, звичок. Перші так і прийнято називати «правилами», другі ж найчастіше означають терміном «звичка». В економічній науці їх трактують таким чином: звичка (звичай) – це «правила поведінки у певних сферах економічної діяльності, ділового життя, що не відображені у законах, нормативних документах і договорах, але яких дотримуються на практиці»<sup>29</sup>; правило – це «сукупність зобов'язань, вимог, встановлених вищими ланками управління для нижчих ланок, що забезпечують злагодженість, послідовність та організацію роботи...»<sup>30</sup>.

Правила у ході своєї реалізації вимагають навмисного вчинення дій. Звички ж, навпаки, є результатом звикання людей до певного порядку. Вони пов'язані з психолого-фізіологічними особливостями індивідів, реалізуються внаслідок періодичного повторення дій за інерцією та певною мірою визначають поведінку членів суспільства, відображаючись у їхніх рішеннях. З часом відбувається їх трансформація

<sup>27</sup> Економічна енциклопедія: у трьох томах / [редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – Т. 1. – С. 25.

<sup>28</sup> Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: [монографія] / Мельник В.М. – К.: Комп'ютерпрес, 2006. – С. 127.

<sup>29</sup> Економічна енциклопедія: у трьох томах / [редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – Т. 1. – С. 594.

<sup>30</sup> Економічна енциклопедія: у трьох томах / [редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – Т. 3. –

у національні звичаї, культурні та історичні традиції народу. Врахування останніх в оподаткуванні є питанням надзвичайної ваги, оскільки ефективність застосування фіскальних механізмів значно залежить від реакції суспільства, психологічного сприйняття нововведень платниками.

Поряд з викладеним, не можна не відзначити, що окремі звички індивідів можуть бути невиправданіми як з точки зору оптимальної господарської поведінки у конкретних економічних умовах, так і з точки зору інтересів суспільства в цілому та держави як його політичної організації. Під їх впливом приймаються необґрунтовані, недоцільні та нераціональні рішення. (При цьому наведені оцінки можуть розглядатися з позицій будь-якого з названих агентів – інших індивідів, держави тощо). У таких випадках звички вступають у суперечку з правилами. Основним завданням правил стає коригування поведінки суб'єктів, переборювання звичок. В адмініструванні податків такі коригування особливо актуальні щодо звичок збереження належного на правах приватної власності, які переростають у рішення та дії щодо ухилення від оподаткування, та ін.

У цілому ж, не вдаючись у подробиці, можна сказати, що звички і правила є найбільш значущими, базовими джерелами рішень в адмініструванні податків. На їх основі відбувається координація діяльності всіх суб'єктів відносин оподаткування та регуляція всіх пов'язаних процесів.

Адміністрування податків повинне включати в себе стратегію і тактику управління процесом спра-вляння. Тактика управління спрямовується на досягнення основних цілей оподаткування в конкретних соціально-економічних, політичних та правових умовах. У ході поточної діяльності органів державної виконавчої влади, відповідальних за справляння, вирішуються питання забезпечення дотримання чинних правил, оптимізації адміністративних витрат, раціональної організації взаємовідносин з платниками тощо. Фіскальні служби, з однієї сторони, повинні максимізувати бюджетні надходження, а з іншої – максимально виключити прямі втручання у сферу господарської діяльності та своїм функціонуванням не призвести до погіршення умов ведення бізнесу.

В умовах нестійкої економічної ситуації та невизначеності політичного становища зростає роль вироблення стратегії адміністрування податків. Зміни політичного керівництва не повинні серйозно впливати на ефективність та безперерйність роботи фіскальних служб держави. Априорі всі політичні сили, що змінювали одна одну при владі у будь-якій країні, не зацікавлені у нерегулярності надходження податків та спричинених цим перебоях фінансування державних витрат. Адже це суттєво впливає на їх імідж та термін владування... Тому найпершим завданням є створення незмінюваного (залежного від виборчого циклу) адміністративного апарату, який би оперативно та компетентно проводив у життя рішення будь-якої групи політичних лідерів – обранців нації. Крім того, важливим стратегічним завданням є обґрунтування напрямів модернізації фіскально-адміністративних технологій відповідно до можливих змін ринкових умов, поведінки суб'єктів господарювання – платників податків, переорієнтації бізнесових операцій тощо.

Стратегія адміністрування податків повинна враховувати реальний стан справ в економіці країни та політичній системі держави, а також перспективи розвитку національного ринку, процесів глобалізації та виникнення різних ризиків.

Сучасні технології адміністрування податків складні у застосуванні. Тому реалізація конкретних управлінських рішень стратегічного і тактичного характеру вимагає наявності спеціально підготовлених працівників, кожен з яких повинен мати достатній рівень фінансово-економічних знань (оскільки податки відносять саме до цієї галузі), розуміти специфіку організації стосунків з людьми (оскільки оподаткування передбачає певні взаємовідносини з платниками і їхніми представниками), формувати та спрямовувати їх відповідно до основних цілей оподаткування та діючих правил. Серед основних якостей службовця, необхідних у сфері адміністрування податків, слід виділити

внутрішню самостійність, прагнення до саморозвитку, здатність до самоконтролю, вміння впливати на оточуючих та переконувати їх.

Податківець, що згідно зі своїми службовими обов'язками повинен контактувати (прямо чи непрямо) з великою кількістю людей, має постійно аналізувати свої дії та надавати їм об'єктивну оцінку, розпізнавати характери і настрої платників, відповідно до чого підбирати стиль спілкування з ними, прагнучи сформувати атмосферу співробітництва, партнерства і взаємодії.

Сама по собі взаємодія не виключає можливості конфліктів. Якщо ж при цьому врахувати, що йдеться про управління процесами, в результаті яких частина належного на правах приватної власності вилучається з метою перерозподілу, то вірогідність конфліктів зростає. Основу конфлікту в адмініструванні податків можуть складати зіткнення інтересів, неспівпадання думок, різне бачення цінностей та способів їх досягнення. Перший випадок в оподаткуванні є невідворотним. Представляючи інтереси держави та виконуючи свої обов'язки, службовець-фіскал зацікавлений у вилученні частини доходів. Платник, враховуючи природні устремління щодо збереження та накопичення приватної власності, схильний до мінімізації таких вилучень. Подолання такого конфлікту можливе лише на основі чіткого застосування встановлених правил адміністрування податків.

Другий та третій випадки є більш складними і вимагають конструктивного підходу обох сторін. Важливо найшвидше досягти обопільного розуміння суті ситуації. З боку службовця повинні максимально реалізовуватися зусилля, спрямовані на згладжування та досягнення компромісу. Хоча компроміс не завжди дозволяє сформувати оптимальне рішення, але може бути вичерпано конфлікт та встановлено прийнятну для взаємодії атмосферу. Однак у разі чіткої невідповідності дій платника визначеним правилам (що переважно характерно для третього конфліктного випадку) представник держави повинен зайняти позицію протидії, орієнтовану виключно на сприйняття однієї точки зору.

Таким чином, роль людського фактору в адмініструванні податків є однією з провідних. В ідеальній ситуації її реалізація дозволяє досягти справедливості в оподаткуванні, повнокровно забезпечити процес управління справами. Однак тісні особисті контакти з платниками можуть породжувати негативні наслідки, на які звертали увагу ще в кінці XIX століття класики фінансової науки, рекомендуючи мінімізувати особисті зустрічі з податковими інспекторами і таким чином зменшити ризики розвитку корупції. Але в даному випадку слід наголосити, що очевидно малися на увазі прямі контакти. У сучасності існують реальні можливості їх заміни на непрямі (за посередництва технічних засобів). Тому важливо теоретично обґрунтувати оптимальне співвідношення цих двох видів контактів для націльного ефективного взаємодії з платниками та сфери її обсяги їх впровадження.

Будь-які стратегічні і тактичні управлінські рішення та дії спрямовані на конкретну свідому потребу людини чи суспільства. В адмініструванні податків вони орієнтуються на вирішення важливих для суспільства проблем досягнення бажаних результатів оподаткування, подолання невідповідності між бажаним і фактичним станом справ в оподаткуванні. Реалізація зазначеного передбачає необхідність організаційної системи, що є неодмінним атрибутом управлінської діяльності. Основним її завданням є координація дій окремих людей стосовно розв'язання названих проблем.

Структура організаційної системи адміністрування податків реально склалася відповідно до соціально-політичних, економічних та організаційно-технічних умов. Вона представлена фіскальними (або контролюючими – за чинним законодавчим означенням) службами держави. Як правило, їх декілька (в Україні: державна податкова служба і державна митна служба). Кожна з цих служб може розглядатися як самостійна організаційна система нижчого рівня, адже вони наділені всіма необхідними для цього елементами: мають чітку проблемну орієнтацію, центри управління, певну ієрархічну структуру.

Слід відзначити, що адміністрування податків – не новий вид управлінської діяльності, що виник і оформився у XX–XXI столітті (як може скластися помилкове враження). Насправді він використовується в практиці державного управління досить давно. Йому завжди приділялася пильна увага з боку влади з метою вдосконалення методів стягнення (на прикладному рівні), однак не провадилися відповідні науково-теоретичні розробки та обґрунтування. В науковій літературі кінця XIX – початку XX століття згадуються терміни «податна техніка» та «фінансова техніка», які багато в чому за змістом перекликаються з сучасним адмініструванням податків.

Результати ретроспективно-історичного аналізу доводять, що організація процесу оподаткування залежить від ступеню розвитку держави. Власне, останній визначав і методи фінансового забезпечення виконання державних функцій (доменеальні, регалії, податкові). Податки тоді вважалися екстраординарними доходами. У випадку потреби в грошах монарх звертався до станів та общин, які (при досягненні згоди) розкладали між собою необхідну суму. Методи розкладання були довільними. «Королівські суди збирали необхідну суму зі своїх людей, розкладаючи її відповідно майновим статкам чи просто грубо, поголовно»<sup>31</sup>. Таке оподаткування не вимагало якихось особливих методів контролю, крім грошової сили. Тому говорити про методіку адміністрування податків не доводилося.

Однак водночас починається інтенсивне справляння різного роду мита (судового, за різні види державних послуг, за проїзд дорогами, за користування мостами та ін.). Окремі феодалі у зв'язку з цим будували мости у відкритому полі серед дороги, змушуючи купців сплачувати мито. Причому далеко не всі його суми потрапляли до королівської казни, залишаючись у руках феодалів. З огляду на такі штучні перепони розвитку торгівлі та привласнення королівських грошей необхідним було втручання держави. Але її тогочасна слабкість і нерозвиненість не дозволяла здійснювати чітко регламентоване управління процесами справляння податків та ефективно контролювати місцевих можновладців. Єдине, на що спромоглася держава – віднайти методи залучення до казни якомога більшої частини зібраних грошей. З цією метою було запроваджено продаж посад, пов'язаних зі справлянням мита. Перший такий досвід демонструє Франція у XIV столітті. Влада продавала посаду, отримуючи необхідну суму до бюджету, а покупцю надавала право справляти мито на свою користь.

З тих же причин та у тому ж Французькому Королівстві щодо інших податків широкого розповсюдження набула і так звана відкупна система справляння. За нею право збору коштів за договором надавалося приватним особам. Останні вносили до державної казни передоплату необхідної суми, залишаючи за собою право подальшого стягнення реальних зобов'язань з платників, що інколи в два рази перевищували надане казні. «Відкупник у ролі посередника між фіском і платником – мабуть, найбільш лиховісна фігура в історії адміністрування податків. Оскільки умови податкових відкупів не підлягали законодавчій регламентації, відкрилися ідеальні можливості для казнокрадства й корупції»<sup>32</sup>.

Дещо модифікувала французький досвід Річ Посполита у XIV–XVII стст., до складу якої входила і Україна. Тут здавалося в оренду право на збирання податків. Орендарі збільшували належні до сплати суми (порівняно з тими, що вимагав король) для отримання власної вигоди.

При справлянні податків з міських жителів застосовувався принцип кругової поруки. Він полягав у такому: на міську общину покладался обов'язок сплати визначеної на рік суми податків. Держава звільнювала себе контролем за кожним платником – відповідальність за сплату загальної суми несла вся община. Питання розкладання зобов'язань між окремими платниками вважалося також її справою. Зокрема, в Російській Імперії при справлянні окремих податків цей метод застосовувався і щодо сільських

<sup>31</sup> Озеров І.Х. Основи фінансової науки / Озеров І.Х. – Вып. 1. – М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. – С. 61.

<sup>32</sup> Податкові системи зарубіжних країн / за заг. ред. М.Я. Азарова. – К.: «Видавничий дім «Комп'ютерпрес», 2004. – С. 153.

общин в умовах кріпосного права. Професор І.Х. Озеров назвав таку практику «самим повним типом самоусунення держави від стягнення»<sup>33</sup>.

У випадку наявності великих боргів влада інколи могла застосувати силу і навіть знищити цілий населений пункт, покаравши таким чином всю общину. Хто саме винен у виникненні боргів – часто вважалося питанням несуттєвим. Держава просто не мала засобів його з'ясування. «Кругова порука при низькій фінансовій техніці процвітала»<sup>34</sup>.

З часом податки стають звичними доходами держави. Значна диференціація дохідних джерел, спричинена бурхливим розвитком господарства, призводить до появи нових способів оподаткування. Їх множинність та складність вже потребує спеціальної методики справляння податків. Для її застосування виникає необхідність у створенні цілого апарату фіскальної влади. Першою була вироблена спеціальна методика оподаткування землі, яка передбачала проведення обмірів, самооцінку ділянки, декларування майна та ведення кадастру. При цьому слід визнати, що найперші спроби оцінки майна, складання кадастрів паралельно з переписом населення були прийняті ще в Давньому Римі у VI столітті до н.е., під час проведення цензів. Тоді ж влада встановила і поділ населення на податкові розряди – центурії. Однак до нас мало-що дійшло про методика здійснення наведеного. З розпадом Римської Імперії відповідний досвід був втрачений і залишився лише окремим епізодом в історії, не ставши тенденцією та не заклавши базу подальшого розвитку адміністрування податків. Європейські народи прийшли до розуміння необхідності вирішення відповідних питань тільки через 2000 років.

З часом проблема неправдивого декларування породжує потребу у створенні єдиних норм оцінок нерухомого майна з поділом земель на класи. У ході еволюції оподаткування земельний кадастр пройшов розвиток від простого відображення геометричних даних про ділянки до проведення оцінок їх доходності з метою класифікації. Останнє передбачало визначення валових доходів за різними методами. Так, у Пруссії для розрахунків брали розміри доходів за 24 роки (перед укладанням кадастру в XIX столітті), у Вюртемберзі та Франції – за 15 років, в Австрії – за найбільш дешевий рік (щодо цін на сільськогосподарську продукцію) з останніх 50.

Промислове оподаткування, оподаткування будинків, грошових капіталів та рухомості спочатку здійснюється аналогічною методикою: справляння згідно із зовнішніми ознаками об'єктів (промислів, торгівлі, належності купців до гільдій та ін.). Це було швидше викликано відсутністю іншого інструментарію (адже в аналізованому періоді фінансова наука скоріше фіксувала практику оподаткування, аніж конструювала новітні перерозподільні механізми). Однак деякі автори стверджують, що причиною такого стану справ було також дотримання «принципу економії фінансової техніки».

З XIX століття справляння за зовнішніми ознаками трансформується в оподаткування за ознакою доходності. Подушні, промислові податки змінюються прибутковими. Прибутковість враховується при оподаткуванні капіталів, будівель та ін. Держави змушені були змінити стратегію справляння податків через значне розшарування суспільства за доходами. Професор І.Х. Озеров на прикладі подушного податку свого часу (початок XX ст.) зробив такий висновок: «При низькому рівні економічного життя подушний податок був найбільш придатним джерелом отримання коштів, адже різниця економічного становища окремих членів не була такою різкою, як зараз, коли одні помирають з голоду, а інші, як Вольфеллер, отримують чистого доходу по 100 млн рублів на рік...»<sup>35</sup>.

<sup>33</sup> Озеров І.Х. Основи фінансової науки / Озеров І.Х. – Вып. 2. – М.: Типография Т-ва И.Д. Сытина, 1920. – С. 70.

<sup>34</sup> Озеров І.Х. Основи фінансової науки / Озеров І.Х. – Вып. 1. – М.: Типография Т-ва И.Д. Сытина, 1917. – С. 62.

<sup>35</sup> Озеров І.Х. Основи фінансової науки / Озеров І.Х. – Вып. 1. – М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. – С. 65.



У свою чергу, прибуткове оподаткування вимагало зміни технології справляння. У нових умовах взаємовідносин було застосування принципу кругової поруки та розкладної форми стягнення. Недостатньою формою став і простий перепис та підрахунок населення з метою подушного оподаткування. На порядок денний виноситься питання індивідуалізації платника. Фактично кожен громадянин та юридична особа мала декларувати доходи. Це передбачало необхідність вироблення єдиної методики їх визначення, обліку та контролю. Останнє вимагало збільшення та посилення фіскальних служб.

Саме по собі декларування у вигляді повідомлення про майновий стан було відоме податковій історії досить давно. Однак не існувало методики обробки та перевірки декларацій. Перевірятися могли лише зовнішні дані про заняття і промисел. «Ніякого контролю, крім власної совісті і кари небесної, не було»<sup>36</sup>. Треба підкреслити, що для тодішнього богобоязливого народу і цього було достатньо. Дворяни ж сплачували податки, засновуючись на поняттях дворянської честі. «Курфюрсти, графи і барони, кардинали і прелати платили... по совісті, на основі потискання руки (що замінювало клятву), і навіть сама сума, ними внесена, не підлягала нерідко підрахунку – доводилося рахуватися з їхнім положенням, шадити їх самолюбство»<sup>37</sup>. У Російській Імперії навіть для купців (які могли не бути дворянами) ще з 1775 року (з запровадження Катериною II гільдійського збору) діяло положення, згідно якого оголошення капіталу купцем для віднесення його до I, II або III гільдії провадилося «по совісті», перевірки не здійснювалися і доноси не розглядалися. Щоправда, до XIX століття для всіх трьох гільдій збір був однакового розміру – 1% від заявленого капіталу. Разом з тим потрапляння до вищої гільдії гарантувало державні замовлення. Саме це деякою мірою і спонукало купців декларувати більші суми. Одразу при досягненні I гільдії (за наявності капіталу поверх 10 тис. рублів) сподівання держави на правдиве декларування ставали марними.

Законодавство ж європейських держав навіть у XIX столітті дотримувалося принципу обережності і делікатного відношення до платника. У Баварії, Гессені, Австрії заборонялося вимагати зазначення доходів по окремих джерелах. Вважалося, що платник повинен заявити по совісті лише загальну суму. У Пруссії та Саксонії взагалі було прийняте рішення не застосовувати декларації, оскільки останні принижують суспільну та особисту свободу. Податкова комісія повинна була без допомоги платника з'ясувати його майновий стан, та ще й при цьому не практикувати обтяжливі та скрутні для нього дослідження обставин. У законодавстві Швейцарії не велося навіть мови про можливі порушення, а лише про необхідність додаткової сплати податку у випадку з'ясування факту «зменшення суми окладу».

Однак нові капіталістичні реалії не відповідали патріархальним податковим манерам. Поняття дворянської честі або ж поступово забувалися, або були просто невідомі новому маєтному класу. Незаможний люд теж почав наслідувати своїм керманічам-роботодавцям, забуваючи про колишню богобоязливість. Відтак, зміна психології платників, що сталася під впливом бурхливого розвитку нової суспільно-політичної формації, призвела до краху очікувань урядів на прояви патріотизму. Надходження до бюджетів не виправдовували сподівань. Податкові комісії, прагнучи збільшити надходження, почали й самі порушувати закон, стягуючи підвищені суми з підозрюваних у приховуванні майна та доходів, хоча доказів їх вини не було. Тільки при такому узагальненому декларуванні без зазначення окремих джерел доходів не існувало можливості проведення перевірки достовірності даних. виправити ситуацію могло лише декларування всіх видів майна і сум доходів (разом та у розрізі окремих джерел), поєднане з жорстким державним контролем.

Найпершим засобом забезпечення контролю повноти відображення доходів стали співставлення даних декларацій платників з середніми нормами доходів. Однак оплата праці найманих працівників

<sup>36</sup> Кулишер І.М. Очерки финансовой науки / Кулишер І.М. – Вып. 2. – Петроград: Наука и школа, 1920. – С. 331.

<sup>37</sup> Кулишер І.М. Очерки финансовой науки / Кулишер І.М. – Вып. 2. – Петроград: Наука и школа, 1920. – С. 331.

значно коливалася і застосування середніх норм призводило до переоподаткування (або, навпаки, недооподаткування) значної частини населення. Тому наступним кроком стало порівняння на початку ХХ століття задекларованих доходів з так званими «непрямими деклараціями», які подавалися роботодавцями (про розміри сплачуваних винагород найманим працівникам).

Декларації юридичних осіб (по промислового чи прибуткового податку) порівнювалися з даними торговельних книг. (Зокрема, в Російській Імперії названі прийоми застосовувалися при промислового оподаткуванні). Однак не існувало ні єдиної методики ведення таких книг, ні взагалі обов'язку їх заповнення. Тому паралельно застосовувалися методи перевірки шляхом співставлення з середніми нормами прибутків та з проведеними витратами. Хоча оцінка доходів за витратами викликала багато нарікань, оскільки спотворювала саму сутність прибуткового оподаткування.

Помітні труднощі, як і в наш час, були пов'язані з перевіркою доходів з грошових капіталів в умовах конфіденційності банківської інформації. Саме тому на початку ХХ століття в Російській Імперії кредитні та страхові установи були зобов'язані повідомляти податковим органам про вклади платників, про їх поточні рахунки, про зберігання цінних паперів та комерційні операції, що проводяться при посередництві банків. Така практика була досить дивною для Європи і не визнавалася там. Хоча цей факт і викликав гарячі дискусії та супротив в самій Росії, але науковці тих часів навіть рекомендували піддавати публічності всі декларації про доходи, посилаючись на досвід провінцій Канади. Це, на їх думку, мало забезпечити громадський контроль як за діяльністю платників, так і за роботою фіскальних служб. Невдоволення ж банкірів з приводу необхідності повідомлення про операції клієнтів оцінювалися так: «Рухомий капітал користується двоюко одним і тим же принципом, дивлячись на те, як йому вигідніше: з однієї сторони розвиває публічність майнових відносин і оголошує її корисною (бюро кредитоспроможності...); з іншої – повстає проти неї, оголошуючи мало не революційним принципом, готовим повалити всю торгівлю та промисловість, згубити кредит та ін.»<sup>38</sup>.

Податкові органи Європейських держав у ХІХ столітті почали застосовувати штрафні санкції не лише за недоплати, а й за неподання (несвочасне подання) декларації. У цьому виявлялося прагнення урядів забезпечити всезагальність декларування та участь платників у всьому процесі оподаткування. А вже при визначенні податків з доходів самооподаткування не обмежується заявою про доход. Така заява «...лише відправний пункт, за яким слідує і з якого витікає і подальша участь платника в процесі оподаткування, участь у двох напрямках: з однієї сторони, у створенні податкових установ..., а з іншої сторони, у всіх тих стадіях, які проходить його власна декларація»<sup>39</sup>.

Враховуючи викладене, перед державами постало завдання принципового оновлення податкових органів. «З однієї сторони, необхідно було створення самокерованих органів, що користуються довірою платників, «всевідання» яких вони бояться і по відношенню до яких вони знають, що щирість ніколи не шкодить, обман – завжди. А з іншої сторони, також обов'язковим являвся серйозний нагляд з боку урядової влади за всім процесом оподаткування, контроль за правильністю дій представництв, за дотриманням інтересів фіску»<sup>40</sup>. Можна сказати, що це завдання знаходиться у стадії перманентного завершення до сьогоднішнього дня.

Взагалі, у ході еволюції оподаткування податкові служби розвивалися разом з методикою адміністрування податків. У період тимчасовості податкових повинностей, коли податки не відігравали провідної ролі в доходах держави, їх збором займалися військові. Фактично, на той час це було єдине

<sup>38</sup> Озеров І.Х. Основи финансовой науки / И.Х. Озеров. – Вып. 1. – М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. – С. 368.

<sup>39</sup> Кулишер И.М. Очерки финансовой науки / И.М. Кулишер. – Вып. 2. – Петроград: Наука и школа, 1920. – С. 345.

<sup>40</sup> Кулишер И.М. Очерки финансовой науки / И.М. Кулишер. – Вып. 2. – Петроград: Наука и школа, 1920. – С.348.

силове відомство, за допомогою якого можна було провести вилучення частини приватного майна на користь казни. Прикладом можуть бути давньоримські «вершники» (воєначальники, що на чолі загонів збирали податки з провінцій), князі дружинники Київської Русі (з якими князі особисто обходили підвладні племена для збору податків), українські козацькі загони (що охороняли в середньовіччі мости і переправи та справляли мито з купців), загони удільних правителів у Європі (на чолі яких правителі об'їжджали підвладні території для збору податків). Лише у центральних ланках державної влади були спеціальні посади, відповідальні за стан казни. Щоправда, деякі великі імперії тимчасово направляли цих чиновників у провінції, враховуючи територіальну віддаленість від столиці (наприклад, окремі податки на мирних територіях Римської Імперії збирали цивільні фіскалопрокуратори).

У середньовічних містах Європи при пануванні розкладної форми оподаткування обов'язки управління на місцях покладалася на общинних збирачів (наприклад, в Україні за часів Князівства Литовського цим займалися старости). Останні найчастіше були виборними і підпорядковувалися не стільки владі, скільки общині, яка несла відповідальність перед владою на умовах кругової поруки. Найбільш підпорядкованість владі мали лише відкупщики. Однак їх не можна назвати якимось професійним податковим апаратом. Вони виконували свої обов'язки перед державою лише під час сплати відкупу. Справляння ж мита та податків надалі провадилося ними на свою користь.

Та з набуттям податками постійного характеру виникає перша потреба держави утримувати і постійні спеціалізовані чиновницькі штати на всіх рівнях влади. Так, потребуючи грошей на ведення практично безперервних війн, російський цар Петро I у 1704 році створив новий урядовий підрозділ – спеціальний штат «прибильщиків». На нього покладалася обов'язок проектувати («вигадувати») нові податки. Безпосереднім стягненням займалися чиновники місцевих адміністративних підрозділів влади – збирачі та переписувачі. З часом надзвичайно продуктивна діяльність «прибильщиків» призвела до лавинного примноження кількості податків та зростання їх тягаря. Зниженням платоспроможності населення почало шукати шляхи ухилення від оподаткування. Одним з таких був підкуп збирачів. Крім того, за відсутністю контролю збирачі та переписувачі привласнювали частину державних грошей. Отримавши відповідну інформацію, розлючений цар навіть наказав: «Жалуваній їм не платити, оскільки схильність мають до крадіжок!». Але, розуміючи неможливість поповнення казни за допомогою цього наказу, Петро I створює ще два підрозділи: штат комісарів та майорські канцелярії. Завданням перших стало спостереження за збиранням податків. Другі ж являлися собою слідчі органи для розслідування посадових злочинів. Імператриця Катерина II ставить завдання забезпечення ефективного надходження податків до казни. З цією метою у 1780 році вона реформує систему управління державними фінансами і створює експедицію про державні прибутки. Необхідність посилення контролю за діяльністю чиновників спонукає її через деякий час поділити цей підрозділ на чотири служби з таким розподілом компетенції: I – забезпечення державних доходів, II – видатки держави; III – ревізія рахунків; IV – стягнення недоїмок та штрафів. Пізніше на базі названих підрозділів імператор Олександр I створив Міністерство фінансів, Державне казначейство та комісію Державного контролю. Фактично це означало підпорядкування податкових підрозділів Міністерству фінансів. Останнє рішення слугувало координуваності дій чиновників у питаннях наповнення та витрачання бюджету. Місцевими представництвами фіскальної влади були казенні палати та акцизні управління в губерніях.

У кінці XIX століття податки стають основним доходом держави, забезпечуючи тій же Російській Імперії більше 50% надходжень до її бюджету. Це вимагає посилення їх адміністрування. З 1885 року у зв'язку з появою нових податків згідно з проектом реформування податкової системи, автором якого був міністр фінансів М.Х.Бунге, на місцях (в губерніях) створюється третій податковий підрозділ

податні представництва. (Україна на той час була представлена у складі Російської Імперії дев'ятьма губерніями – Волинською, Катеринославською, Київською, Подільською, Полтавською, Таврійською, Харківською, Херсонською, Чернігівською. Відповідні фіскальні органи (казенні палати, акцизні управління та податні представництва) функціонували і на наших територіях). Пізніше податні представництва розпадаються на декілька установ для справляння окремих нових податків (наприклад, зі спадщини та ін.). Розуміючи небажаність такої роздробленості фіскальних органів, М.Х.Бунге висуває ідею об'єднання їх у єдине податкове управління. Першим кроком було введення при казенних палатах посади податкових інспекторів. На них вже покладался обов'язок не простого переписування майна і населення та збирання належних сум, а й контролю за отриманими прибутками та господарською діяльністю. (У зв'язку з цим з 1899 року до претендентів на посади податкових інспекторів та їх помічників висувалася вимога наявності вищої університетської освіти). Таким чином, створювалося підґрунтя для повнокровного запровадження прибуткового оподаткування. З метою перевірки роботи самих інспекторів було введено посади податкових ревізорів. Однак проект об'єднання фіскальних органів так і не був впроваджений. Частково це було пов'язано з необхідністю реформування всієї системи влади Росії. Адже податкові органи виконували ряд функцій, що ніяк не коригувалися з їх призначенням (особливо це стосується казенних палат). Для реформування підрозділів з метою спеціалізації тодішній Росії не вистачало коштів. «На жаль, справа далі першого кроку не пішла і податкові інспектори серед всієї оточуючої їх податкової системи являють свого роду аномалію»<sup>41</sup>, – писав у 1901 році Петро Кованько, характеризує реформи М.Х.Бунге.

Західна Європа у питаннях творення та реформування податкових служб пішла значно далі. Якщо росіяни під впливом недостатньої розвиненості свого суспільства в кінці XIX – на початку XX століття вирішували проблеми реструктуризації фіскальних служб з метою посилення контролю, то європейці вже тоді переймалися налагодженням довірчих стосунків з платником. Й.М. Кулішер писав: «Австрія та Італія, з однієї сторони, Англія – з іншої на кожному кроці нагадують, що фіскалізм і фіскальні надходження далеко не тотожні, і що можна забезпечити податкового чиновника самими жорстокими батогами та скорпіонами, і викликати цим тільки зупинку у подальшому зростанні доходів...»<sup>42</sup>. У зв'язку з цим деякі держави почали практикувати залучення представників населення до справляння податків. Створювалися податкові підрозділи змішаного типу, де, крім чиновників, працювали обрані від громадськості представники. Слід окремо зазначити, що в Російській Імперії при Міністерстві фінансів також було створене представництво за участі громадськості. У 1899 році навіть постало питання про виділення 30 % місць у ньому для євреїв. Однак на це представництво покладалися лише питання розкладання податків та розгляду деяких скарг, що доходили до центрального рівня фіскальної влади. В Європі ж представники громадськості брали участь навіть у перевірках декларацій. Крім того, існували апеляційні комісії (також змішаного типу) для розгляду скарг платників та адміністративні суди (касаційні інстанції), які вирішували суперечки та тлумачили спірні питання податкового права. Це вже означало існування правового нагляду за діяльністю державних служб та системи охорони прав платника. Відповідні структури були характерними для Німецьких держав (зокрема, Пруссії та Саксонії), Австрії, Угорщини, Італії, Нідерландів, Скандинавських держав, Швейцарії. У Росії подібна конструкція фіскальної влади була встановлена лише згідно закону від 1916 року, який так і не встиг справити повнокровну дію на суспільство у зв'язку з революцією.

<sup>41</sup> Кованько П. Главнейшие реформы, проведенные Н. Х. Бунге в финансовой системе России / Кованько П. – К.: Типография Императорского Университета Св. Владимира, 1901. – С. 395.

<sup>42</sup> Кулишер И.М. Очерки финансовой науки / Кулишер И.М. – Вып. 2. – Петроград: Наука и школа, 1920. – С. 348–349.

У подальшому протягом ХХ століття технології адміністрування податків значно ускладнилися. Їх застосування почало вимагати високого рівня професійної підготовки службовців апарату фіскальних служб. Тому вже в новітні часи (зокрема, на початку ХХІ століття) залучення громадськості до виконання хоча б деяких функцій у сфері справляння є проблематичним. Даний сегмент у сучасній структурі замінено можливостями впливу на фіскальні рішення з боку недержавних аудиторських та громадських правозахисних організацій. Прикладом можуть бути вітчизняні Ліга платників податків, Асоціація захисту прав платників податків, спілки підприємців та ін. Стосовно ж судового варіанта захисту, то він отримав розвиток аж до створення в деяких західних країнах спеціалізованих податкових судів.

Таким чином, проведений ретроспективний аналіз адміністрування податків дозволяє виокремити основні його проблеми, що існують вже тривалий час, відрізняються у різні історичні періоди лише постановочно та потребують дослідження і вирішення у сучасності. Зокрема, такими є:

- взаємовідносини органів фіску з платниками податків (особливо під час декларування та контролю);
- оцінка та облік об'єктів оподаткування;
- структура та повноваження фіскальних служб;
- організація та методика державного контролю за діяльністю платників податків;
- громадський контроль та захист прав платників податків.

Як бачимо, вже з самої постановки проблем, їх вирішення (крім третьої) можливе у сучасності через вдосконалення методики роботи органів державної виконавчої влади фіскального призначення.

Повертаючись безпосередньо до сучасної процедури адміністрування податків, слід зазначити, що практична реалізація рішень у сфері оподаткування вимагає наявності адекватного управлінського інструментарію та технологій його застосування. Весь відповідний інструментарій напрацьовувався людством у ході вирішення проблем оптимізації та раціоналізації оподаткування. Маючи набір цілей в оподаткуванні, було вироблено систему засобів їх досягнення (на основі наявних звичок та напрацьованих правил). У процесі історичного розвитку відбулася певна раціоналізація цих засобів з метою максимальної нейтралізації суб'єктивних складових. Залежно від технологічної специфіки застосування згаданих засобів склалися відповідні процедури адміністрування податків та виділилися напрями управлінської діяльності. Основними з них є:

- облікова робота (облік платників податків та облік надходження податків);
- масово-роз'яснювальна та консультативна робота;
- прогнозно-аналітична робота;
- контрольно-перевірочна робота<sup>43</sup>.

Їх перелік можна розширювати, однак додаткові напрями, що виділяються інколи деякими авторами як специфічні, насправді мають лише окремі особливості та тісно пов'язані з наведеними, що дозволяє вважати їх похідними, допоміжними.

Названі напрями управлінської діяльності відповідно передбачають використання облікових, соціальних, аналітичних та контрольних технологій<sup>44</sup>.

<sup>43</sup> Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: [монографія] / Мельник В.М. – К.: Комп'ютерпрес, 2006. – С. 137.

<sup>44</sup> Мельник В.М. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків / Мельник В.М // Фінанси України. – 2008. – № 9. – С. 3–9.

## § 2. Управління справами податків в Україні

### Інституційна структура адміністрування податків в Україні

Як зазначалося вище, у процесі адміністрування податків інтереси держави представляють певні її органи – фіскальні служби. За чинним в Україні законодавством вони названі контролюючими органами.

Вітчизняна система органів, що контролюють надходження коштів у бюджети у формі податків і зборів, представлена двома службами – податковою та митною. Для них різним є місце і значення повноважень, пов'язаних з контролем за рухом цих платежів від платників до бюджетів, серед всіх їх повноважень.

Податкові органи реалізують відповідну діяльність без яких-небудь додаткових умов. Вони створені спеціально для функціонування лише в сфері оподаткування. Однак передбачається можливість та необхідність реалізації ними контролю за дотриманням також іншого законодавства. Це пов'язано зі спектром функцій державної податкової служби, який включає окремі питання в частині забезпечення дотримання порядку здійснення господарюючими суб'єктами валютних операцій, застосування реєстраторів розрахункових операцій тощо.

Митні органи здійснюють управління у сфері оподаткування нарівні зі своєю основною діяльністю. Вони забезпечують контроль за надходженням податків і зборів та здобувають статус, аналогічний податковим органам, тільки за певних умов. Такими умовами є переміщення товарів через митний кордон та виникнення при цьому обов'язку щодо сплати податків і зборів (мита, акцизного податку, податку на ввезення вартість, інших податків, які відповідно до податкового законодавства справляються у випадку ввезення або вивезення (пересилання) товарів і предметів).

Реалізацію повноважень контролюючими органами слід пов'язувати не лише з питаннями їх функцій, прав та обов'язків, а й з інституційною структурою відповідних служб, оскільки важливо враховувати розподіл конкретних ролей між певними ланками ієрархічної фіскально-адміністративної системи.

Так, структура Державної податкової служби України включає три основних ієрархічних рівні:

– Державна податкова служба України (вища ланка). На неї покладають завдання організації податкової роботи в державі, її інструктивного та методичного забезпечення, контролю за діяльністю всіх податкових органів системи. Функціями центрального апарату, відмінними від функцій інших підрозділів служби, є: організація, координація і контроль роботи державних податкових адміністрацій та державних податкових інспекцій; аналітична та статистична діяльність; розробка і видання інструктивних і методичних вказівок, інших документів щодо дій підрозділів служби із застосування податкового законодавства; участь у підготовці проектів законодавчих, нормативних актів і міжнародних договорів з питань оподаткування; вирішення питань міжнародного співробітництва фіскально-адміністративного характеру;

– державна податкова служба в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі (середня ланка). Завдання окремих підрозділів цієї ланки в цілому ідентичні функціям відповідних підрозділів Державної податкової служби України. На середню ланку покладається організація податкової роботи в області або місті. Це основна ланка консультаційної роботи, що вимагає висококваліфікованих фахівців, добре знайомих з податковим законодавством. В окремих випадках податкові підрозділи цього рівня можуть безпосередньо вести податкову роботу з незначним колом платників, які перебувають на об'єкті в них. Відносно даних платників вони виконують ті ж самі функції, що й інспекції базової ланки. Структура податкових органів середньої ланки в цілому схожа на структуру Державної податкової служби України (вищої ланки), за винятком законодавчої й методичної роботи;

– державні податкові інспекції в районах, містах (крім Києва та Севастополя), районах у містах (базова ланка). Структура податкових інспекцій базового рівня відображає їх основну функцію – безпосереднє ведення податкової роботи. Вона має два варіанти – розширений і звужений. Розширений передбачає наявність як функціональних, так і забезпечуючих підрозділів. Цей варіант призначений для районів у містах, що пояснюється значним обсягом роботи. Він передбачає схожу структуру з рівнем середньої ланки (без відділу організації роботи податкових інспекцій і внутрішньовідомчого контролю). Звужений варіант типової структури державної податкової інспекції встановлений для сільського району й міста обласного підпорядкування (без районного поділу).

Окрема роль відведена податковій міліції, створення якої стало необхідною умовою формування ефективної податкової системи. Органи податкової міліції уповноважені провадити оперативно-розшукову діяльність з метою виявлення податкових злочинів. У випадку виявлення інших злочинів передбачається передача відповідної інформації тим правоохоронним органам, у компетенцію яких входить їх розслідування. У такому ж положенні перебувають органи дізнання митної служби.

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

Систему митних органів становлять Державна митна служба України, територіальні митні управління митниці та інші митні установи. Територіальні митні управління здійснюють безпосереднє керівництво митними установами, розташованими на відповідній території. Виняток складають Бориспільська й Севастопольська митниці, не включені до складу митних установ, що підпорядковуються територіальним управлінням. На митниці покладається безпосередня реалізація податкової роботи щодо справляння мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або територію спеціальної митної зони, вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України або території спеціальної митної зони.

Діяльність контролюючих органів передбачає необхідність налагодження тісної взаємодії з іншими державними службами, функціонування яких може бути пов'язане з оподаткуванням або може створювати інформаційні передумови для оподаткування, попередження незаконних дій платників, встановлення обставин і змісту податкових правопорушень, реалізації превентивних заходів тощо.

Важливо, щоб при реалізації повноважень не дублювалися дії різних державних служб щодо платників податків. В іншому випадку виявлятиме себе дестимулюючий вплив адміністрування податків на економічну активність у країні. На це спрямовані:

- заборона (за будь-яких умов) на проведення перевірок своєчасності, достовірності, повноти зарахування та сплати податків іншими органами, крім податкових та митних;
- розмежування повноважень між контролюючими органами;
- концентрація компетенції щодо стягнення.

Розмежування повноважень між контролюючими органами закладається перш за все тим, що компетенція митних підрозділів у сфері оподаткування обмежена конкретизованим переліком податків та умов виникнення зобов'язань з їх сплати. Для налагодження взаємодії та забезпечення однотипності управлінських процедур у сфері оподаткування, законодавством визначено, що порядок контролю з боку митних органів за сплатою податку на додану вартість і акцизного податку встановлюється спільними рішенням центральних органів двох контролюючих служб. При цьому повноваження щодо стягнення (здійснення заходів із забезпечення погашення податкового боргу) майже повністю покладаються на

податкову службу, за винятком випадків, коли, відповідно до законодавства, їх реалізують державні виконавці в межах своїх повноважень. (Такий виняток зокрема складає стягнення податкового боргу з фізичної особи за рішенням суду).

### Основи організації стосунків контролюючих органів з платниками податків

Ефективність оподаткування значною мірою залежить від організації стосунків держави з платниками податків. Основоположними його напрямками є:

- офіційне листування контролюючих органів з платниками;
- надання консультацій платникам;
- звітування платників.

Листування – одна із необхідних умов взаємодії державних контролюючих органів з платниками податків. Переважно воно зводиться до направлення певного інформаційного повідомлення.

Чинним законодавством не встановлено вичерпного переліку документів, що можуть направлятися платнику у порядку листування. Це можуть бути податкові повідомлення-рішення, податкові вимоги, інші документи. Вони можуть надсилатися рекомендованим листом з повідомленням про вручення або особисто вручатися платнику податків чи його представникові.

Важливою умовою листування (а також обліку платників, контрольних-перевірочних дій тощо) є чітке визначення податкової адреси платника. Воно залежить від типу платника, зокрема:

- податковою адресою фізичної особи визнається місце її проживання, за яким вона береться на облік в органі державної податкової служби;
- податковою адресою юридичної особи або відокремленого підрозділу юридичної особи є місцезнаходження такої юридичної особи, зафіксоване у Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України;
- податковою адресою підприємства, переданого у довірче управління, є місцезнаходження довірного власника.

Податкова адреса платника податків може змінюватись, про що він зобов'язаний повідомляти відповідні контролюючі органи, інакше повернення листів і документів, що не знайшли адресата, не слугує підставою для звільнення від їх виконання та від відповідальності за невиконання.

Кожен платник податків має право звернутись до контролюючих органів (податкової та митної служб) для отримання на безоплатній основі консультації з питань практичного застосування норм податкового права. За його вибором податкова консультація надається в письмовій або усній формі. Письмова консультація може застосовуватись платником податків у вирішенні податкових спорів. Платник та його посадові особи не можуть бути притягнуті до відповідальності, якщо допущене ними порушення податкового законодавства було викликано застосуванням письмової податкової консультації.

Звернення щодо надання податкових консультацій може бути направлене як за місцем податкового обліку платника, так і до вищих контролюючих органів. При цьому податкові та митні органи можуть надавати консультації виключно в межах своєї компетенції. Зміст консультації не може суперечити чинним нормативно-правовим актам, а також не може їх доповнювати.

Податкова консультація має індивідуальний характер і може бути застосована виключно адресатом. Її використання іншими платниками податків не передбачено. Якщо ж на думку платника надана йому письмова консультація суперечить нормам чинного законодавства або змісту податку чи збору, він може вимагати її скасування у судовому порядку. У такому випадку контролюючий орган повинен надати нову податкову консультацію, врахувавши висновки суду.



Справляння податків у сучасних умовах неможливе без звітування платників про їх доходи та новий стан. Податкові звіти – основне джерело інформації, отримуваної від господарюючих суб'єктів і населення, та необхідної для визначення обсягів податкових доходів держави.

Чинне законодавство передбачає досить розгалужену систему податкової звітності. Вона включає такі види документів:

- податкові декларації;
- податкові розрахунки;
- фінансові звіти.

Податкова декларація, розрахунок – це документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суму доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку. Митні декларації прирівнюються до податкових декларацій для цілей нарахування та/або сплати податкових зобов'язань.

Фінансова звітність подається платниками податку на прибуток за квартал та рік разом з відповідною декларацією (за винятком малих підприємств, які подають фінансову звітність лише за рік).

Форма податкової декларації (розрахунку) встановлюється центральним органом державної податкової служби за погодженням з Міністерством фінансів України. Виняток складає форма спрощеної податкової декларації, що передбачена для користувачів нульової ставки податку на прибуток: вона встановлюється Кабінетом Міністрів України (як і порядок її подання).

Державні органи, які встановлюють форми податкових декларацій (розрахунків) та вносять зміни до них, зобов'язані оприлюднити такі форми для використання їх платниками податків. Якщо платник вважає, що встановлена форма податкової декларації (розрахунку) збільшує або зменшує його податкові зобов'язання всупереч нормам законодавства, він має право зазначити цей факт у спеціально відведеному місці звіту та може одночасно подати доповнення до нього, складені за довільною формою, з поясненням мотивів їх подання.

Платники податків, їх посадові особи, а також податкові агенти несуть відповідальність за достовірність і повноту інформації, зазначеної у документах податкової звітності, дотримання порядку заповнення і своєчасність її подання.

Достовірність і повнота звітної інформації забезпечується обов'язковим веденням обліку доходів та витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування, податкових зобов'язань. Вона ґрунтується на використанні первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Платники податків зобов'язані забезпечити зберігання цих документів не менш як 1 095 днів з дня подання податкової звітності, для складання якої вони використовувалися (а у разі неподання звітності – 1 095 днів з передбаченого граничного терміну звітування) (з урахуванням особливостей, пов'язаних з процедурами перевірок, адміністративного та судового оскарження тощо, визначених у статті 44 Податкового кодексу України). У разі їх втрати, пошкодження або дострокового знищення платник зобов'язаний у п'ятиденний строк з дня такої події письмово повідомити орган державної податкової служби за місцем свого обліку та митний орган, яким було здійснено митне оформлення відповідної митної декларації, і відновити втрачені документи протягом 90 календарних днів з дня надходження повідомлення до контролюючих органів.

Платники, що оподатковуються податком на прибуток за нульовою ставкою, мають право вести спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат.

Податкова звітність повинна відповідати вимогам інформативності, достовірності, належності, аналітичності та контрольної придатності. У зв'язку з цим визначені її обов'язкові реквізити, за відсутності яких документ втрачає свій статус, тобто не сприймається як податковий звіт платника.

Перш за все, з метою ідентифікації платника визначено, що обов'язковим реквізитом податкової звітності (крім його повного найменування або прізвища, імені по батькові платника) є код платника податків згідно з Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України або податковий номер (якщо звітують підприємства та організації), реєстраційний номер облікової картки платника податків (якщо звітують фізичні особи).

При цьому, враховуючи наявність альтернативної системи обліку фізичних осіб – платників податків, визначено, що для громадян, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків, замість неї як реквізит звітності виступає серія та номер паспорта. Однак обов'язковою умовою для зазначення у звітності даного реквізиту та визнання такої звітності у відповідному статусі є попереднє повідомлення фізичною особою органів державної податкової служби про відмову від прийняття реєстраційного номера облікової картки та наявність відмітки в паспорті про даний факт. В іншому випадку подана платником документація не може бути визнана податковою звітністю (з настанням відповідних юридичних наслідків після закінчення термінів звітування).

Аналітичність та придатність звітності для контролю забезпечується такими обов'язковими реквізитами, як тип документа (звітний, уточнюючий, звітний новий); звітний (податковий) період, за який подається податкова декларація (розрахунок); звітний (податковий) період, що уточнюється (для уточнюючого розрахунку); дата подання звіту (або дата заповнення – залежно від форми); відмітка про звітування за спеціальним режимом; код виду економічної діяльності; індивідуальний податковий номер та номер Свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість. Достовірність податкової звітності отримує підтвердження шляхом неодмінного зазначення в ній ініціалів, прізвищ та реєстраційних номерів облікових карток посадових осіб платника податків, а також підписів платника податку – фізичної особи, посадових осіб платника податку, засвідчених печаткою (за її наявності). Примілежність – за рахунок відображення місця знаходження платника податків (або місця проживання – для фізичних осіб), найменування органу державної податкової служби, до якого подається звітність, а також коду органу місцевого самоврядування. Останній із названих реквізитів є важливим для визначення приналежності місцевих податків і зборів або додаткових сум загальнодержавних податків за рахунок застосування їх місцевих ставок.

Законодавством також чітко встановлено порядок посвідчення податкової звітності посадовими особами платника податку чи самим платником. Звіт, як правило, підписується керівником платника податків або уповноваженою особою, а також особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової звітності.

Однак існують специфічні випадки, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку та поданням податкової звітності безпосередньо керівником платника податку, звітуванням фізичних осіб, договірною про спільну діяльність та угодами про розподіл продукції, звітуванням податковими агентами.

Зокрема, не виключена можливість ведення бухгалтерського обліку та подання податкової звітності безпосередньо керівником платника податку без залучення фахівців у галузі фінансів, оподаткування та бухгалтерського обліку. У такому випадку податкова звітність підписується цим керівником (як за себе, так і за особу, відповідальну за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової звітності).

Звітність фізичних осіб підписується фізичною особою – платником податків та його законним представником (у разі наявності такого). В окремих випадках, прямо передбачених податковим кодексом, звітність може підписуватися іншими особами, на яких покладено обов'язки щодо її подання.

За договором про спільну діяльність та угодами про розподіл продукції податкова звітність підписується особою, відповідальною за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової звітності.

Податкова звітність, що подається податковими агентами – юридичними особами, підписується керівником такого агента та особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової звітності такого агента. Податкова звітність, що подається податковим агентом, який є платником податків – фізичною особою, підписується самим платником.

Платнику надається право обрати один з трьох способів подання податкової звітності:

- особисто або через уповноважену особу;
- поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;
- засобами електронного зв'язку в електронній формі (з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб).

Дане право обмежується для великих і середніх підприємств, які зобов'язані подавати податкову декларації (розрахунки) в електронній формі. Таке рішення спрямоване на покращання адміністрування податків шляхом оптимізації документообігу та враховує наявність технічних можливостей у відповідності з інтересами платників щодо його реалізації. Також податкові агенти повинні подавати виключно в електронній формі розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, та сум нарахованого і утриманого з них податку.

У випадку подання звітності поштою відправлення здійснюється платником не пізніше ніж за п'ять днів до закінчення граничного строку звітування. Такі терміни слугують захисту фінансових інтересів держави, оскільки спрямовані на своєчасне отримання податковими органами відповідної кореспонденції (не пізніше надходження декларацій (розрахунків), вручених особисто платником або через уповноважених осіб).

Поряд з цим, враховуючи можливість втрати, зіпсування, затримки вручення поштою відправлення, потребують захисту й інтереси та права платників. На такі випадки передбачається відповідальність оператора поштового зв'язку, винного у втраті, зіпсуванні, затримці. Платник податків звільняється від будь-якої відповідальності за неподання або несвоєчасне подання податкової звітності. Йому надсилається повідомлення про втрату або зіпсування поштою відправлення, після отримання якого протягом п'яти робочих днів слід надіслати поштою або надіслати особисто (за вибором платника) органу державної податкової служби другий примірник податкової декларації (розрахунку) разом з копією цього повідомлення. Наведене все ж не звільняє платника від обов'язку сплатити суму податкового зобов'язання, визначену ним самостійно у звітності, протягом встановлених строків (незалежно від дій, пов'язаних з наслідками втрати, зіпсування чи затримки звітності поштою).

Орган державної податкової служби зобов'язаний без попередньої перевірки (крім перевірки наявності обов'язкових реквізитів) та будь-яких інших умов прийняти податкову звітність платника. Податкова декларація (розрахунок), надана платником, також вважається прийнятою за наявності однієї з таких умов:

- відмітки (штампу) органу державної податкової служби, яким отримана податкова декларація (розрахунок), із зазначенням дати її отримання (на всіх аркушах, з яких складається податкова декларація, та, за бажанням платника податків, на її копії);
- квитанції про отримання податкової звітності (у разі її подання засобами електронного зв'язку);
- поштового повідомлення з відміткою про вручення органу державної податкової служби (у разі надсилання податкової декларації (розрахунку) поштою);

відсутності повідомлення про відмову у прийнятті податкової декларації (розрахунку) у встановлений строк.

Відмова у прийнятті документа податкової звітності допускається виключно у випадку порушення платником вимог щодо заповнення обов'язкових реквізитів. Податковий орган при цьому зобов'язаний надіслати платнику письмове повідомлення про таку відмову із зазначенням конкретних причин.

З метою упорядкування документообігу та створення належних умов для реалізації податковими органами функцій контролю, визначено терміни надання цих повідомлень:

- протягом п'яти робочих днів з дня отримання декларації (розрахунку), надісланої поштою або засобами електронного зв'язку;
- протягом трьох робочих днів з дня отримання декларації (розрахунку) особисто від платника податку або його представника.

Якщо податкова декларація (розрахунок) була надіслана поштою або засобами електронного зв'язку та не містить окремих обов'язкових реквізитів або вони вказані з помилками, то такий звіт вважається виконаним.

Отримання платником повідомлення про відмову у прийнятті податкової декларації (розрахунку) зумовлює два можливих варіанти дій:

- у випадку згоди з висновком органу державної податкової служби про невідповідність звіту вимогам за формальними ознаками заповнення обов'язкових реквізитів – подання декларації (розрахунку) та сплата штрафу (якщо граничний термін подання минув. Якщо ж строки подання звітності ще не минули, то ніякі санкції до платника не застосовуються);
- у випадку незгоди з висновком органу державної податкової служби – оскарження його рішення.

Якщо за результатами оскарження буде встановлено неправомірність відмови у прийнятті податкової звітності, остання вважається прийнятою у день її фактичного отримання органом державної податкової служби.

Надходження заяви платника, у якій викладаються порушення (на його думку) порядку приймання податкової звітності посадовими особами органу податкової служби, зумовлює проведення службового розслідування. За його результатами винна посадова особа притягується до відповідальності відповідно до чинного законодавства України, що є одним із важелів забезпечення дотримання прав платників. Поряд із цим законодавством передбачено і важелі захисту інтересів держави. Зокрема, встановлено, що незалежно від наявності відмови у прийнятті документів податкової звітності, платник податків має виконати визначене у ній податкове зобов'язання протягом встановлених строків.

Терміни подання податкової звітності визначені законодавством (Податковим кодексом) залежно від тривалості базового податкового періоду. Так, якщо базовий звітний період дорівнює календарному місяцю, то звітність подається протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця; якщо базовий звітний період дорівнює календарному кварталу або півріччю, то звітність подається протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя); якщо базовий звітний період дорівнює календарному року, то звітність подається протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року. Якщо податкова декларація (розрахунок) за квартал, півріччя, три квартали або рік розраховується наростаючим підсумком на підставі показників базових податкових періодів, з яких складаються такі квартал, півріччя, три квартали або рік (без урахування авансових внесків), зазначений звітний документ подається у строки, визначені для такого базового звітного (податкового) періоду.

Виняток щодо зазначеного складає податок на доходи фізичних осіб, за яким звітують у такі терміни: фізичні особи, за винятком підприємців – до 1 травня року, що настає за звітним; фізичні особи-

підприємці – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного податкового року.

Якщо за якимось з податків чи зборів звітний (податковий) період не встановлено, податковий звіт подається та податкове зобов'язання сплачується у строки, передбачені для місячного базового звітного (податкового) періоду, (крім випадків, коли подання декларації (розрахунку) з певного податку (збору) не передбачено).

Певні особливості стосуються також строків та порядку подання податковими агентами електронних відомостей про суми виплачених доходів платникам податків фізичним особам. Відповідний податковий розрахунок вони повинні подавати терміни, встановлені для податкового кварталу.

Для забезпечення єдиного розуміння порядку звітування та дотримання прав платників і захисту їх законних інтересів встановлено, що у випадку, якщо останній день строку подання податкової декларації (розрахунку) припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем.

З метою встановлення належного контролю за діяльністю платників та створення якомога повнішої універсальних інформаційних баз даних визначено, що платник податків повинен подати податковий звіт незалежно від того, чи провадив він господарську діяльність у звітному періоді (крім випадків, коли він не є платником відповідного виду податку).

Для одночасного захисту прав платників та дотримання фіскальних інтересів держави, чинним законодавством України передбачено порядок внесення змін до податкової звітності (як правило, з метою виправлення допущених помилок). Основних шляхів реалізації цієї процедури є три:

- подання нової декларації (розрахунку) з виправленими показниками;
- надання уточнюючого розрахунку до поданого податкового звіту;
- уточнення показників у складі податкової декларації (розрахунку) за будь-який наступний податковий період, протягом якого виявлені помилки.

Подання нової податкової декларації (розрахунку) можливе у випадку, коли термін звітування за відповідний період ще не минув. Тоді як звіт платника сприймається останній із наданих, а санкції за допущені помилки у розрахунках показників раніше наданих звітів за цей же період, що призвели до заниження податкових зобов'язань, не застосовуються.

Уточнюючі розрахунки можуть подаватися за встановленою формою і лише до початку перевірки платника контролюючим органом або після її завершення (але не під час її проведення). Подання такого розрахунку за період, що вже перевірений, зумовлює право податкової служби ініціювати проведення позапланової перевірки платника податків за відповідний період.

У випадку якщо неточності, допущені при складанні податкової декларації (розрахунку), мають своїм наслідком заниження податкового зобов'язання, платник повинен разом з їх уточненням самостійно нарахувати і сплатити штраф. Його розмір залежить від обраного варіанту виправлення помилок: 3% від суми недоплати – у разі подання уточнюючого розрахунку; 5% від суми недоплати – у разі відображення у складі декларації (розрахунку), що подається за наступний податковий період. Різниця і порядок сплати: у першому випадку сума недоплати та штраф сплачується до подання уточнюючого розрахунку, а у другому – сума недоплати, збільшена на штраф, відображаються у складі декларації за наступний період з відповідним збільшенням загальної суми грошового зобов'язання з певного податку. Отже, вони погашаються у складі даного грошового зобов'язання та у терміни, визначені щодо нього.

### § 3. Визначення сум податкових та грошових зобов'язань платників податків і порядок їх сплати

Розглядаючи питання визначення сум зобов'язань платника податків перед державою, слід зазначити, що у практиці розрізняють податкові та грошові зобов'язання. Отже, слід, перш за все, з'ясувати істинне співвідношення між ними.

У розділі I Податкового кодексу України визначено:

– податкове зобов'язання – сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством;

– грошове зобов'язання – сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

З наведеного слідує, що більш широким поняттям є грошове зобов'язання, яке включає податкове зобов'язання та штрафну складову. Та інколи за сумою вони можуть і співпадати (якщо платник не припускався ніяких порушень, до нього не застосовувалися штрафні (фінансові) санкції та санкції за недотримання законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності).

Існує три шляхи обчислення й узгодження податкового та грошового зобов'язання:

- самостійно платником;
- податковим агентом;
- контролюючим органом.

Основним шляхом вважається перший із названих: платник податків, як правило, самостійно обчислює суму податкового та грошового зобов'язання, а також пені. Цю суму він зазначає у податковій звітності (декларації або розрахунку), що подається контролюючому органу. Визначені таким чином зобов'язання не підлягають оскарженню, однак платник може внести зміни до поданої ним звітності у порядку, охарактеризованому вище, якщо на це є потреба через встановлені самостійно помилки.

Платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації (розрахунку), протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку для подання звітності за відповідний період.

Податковим агентом зобов'язання визначається та узгоджується у випадку нарахування та виплати доходу на користь платника податку фізичної особи. Податкове зобов'язання у такому випадку сплачується до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Якщо ж оподатковуваний дохід надається у негрошовій формі чи виплачується готівкою з каси податкового агента, податок сплачується до бюджету протягом банківського дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання).

Контролюючий орган визначає суму зобов'язань платника податків у таких випадках:

- платник не подає в установлені строки податкову (митну) декларацію (розрахунок);
- дані перевірок результатів діяльності платника свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, заявлених у податкових (митних) деклараціях (розрахунках);
- згідно із законодавством контролюючий орган є особою, відповідальною за нарахування окремого податку або збору, застосування штрафних (фінансових) санкцій та пені;
- рішенням суду, що набрало законної сили, особу визнано винною в ухиленні від сплати податків;
- дані перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, в тому числі податкового агента, свідчать про порушення правил нарахування, утримання та сплати податків і зборів;

– результати митного контролю, отримані після закінчення процедури митного оформлення та впуску товарів, свідчать про заниження або завищення податкових зобов'язань, визначених платником податків у митних деклараціях;

– від уповноважених органів іноземних держав надійшли документально підтверджені відомості, які мають значення для оподаткування товарів і предметів при їх ввезенні-вивезенні та відрізняються від задекларованих під час митного оформлення.

Процедура визначення суми податкового та грошового зобов'язання контролюючим органом передбачає надсилання або вручення платнику податкового повідомлення-рішення (крім випадків вилучення товарів громадянами). Даний документ також застосовується у разі, коли за результатами перевірки контролюючий орган встановлює факт невідповідності суми бюджетного відшкодування сумі, заявленій у податковій декларації, або зменшує розмір задекларованого платником від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість.

Податкове повідомлення-рішення містить таку інформацію:

– підстава для нарахування;

– посилання на відповідну норму законодавства;

– сума грошового зобов'язання (або сума зменшеного (збільшеного) бюджетного відшкодування від'ємного значення результатів господарської діяльності, від'ємного значення суми податку на додану вартість);

– граничні строки сплати грошового зобов'язання, строки виправлення платником податку показників податкової звітності;

– попередження про наслідки несплати грошового зобов'язання або невнесення виправлень показників податкової звітності в установленний строк;

– граничні строки для оскарження податкового повідомлення-рішення.

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

Податкове повідомлення-рішення складається за кожним окремим податком, збором (разом із штрафними санкціями), а також за кожною штрафною (фінансовою) санкцією за порушення норм іншого законодавства (контроль за дотриманням якого покладено на відповідний контролюючий орган), певних за порушення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Контролюючий орган веде реєстр виданих податкових повідомлень-рішень щодо окремих платників податків.

Визначена контролюючим органом сума зобов'язання підлягає сплаті у такі строки:

– якщо контролюючий орган самостійно визначає податкове зобов'язання платника з причин, пов'язаних з порушенням податкового законодавства – сплата провадиться у строки, встановлені для кожного податку. Якщо ж такі строки законодавством не визначено – сплата провадиться протягом 30 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення про нарахування;

– в інших випадках – протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення (крім випадків, коли протягом такого строку такий платник податків розпочинає процедуру оскарження рішення контролюючого органу).

У випадку незгоди платника сума грошового зобов'язання, розрахована контролюючим органом, може бути оскаржена в адміністративному чи судовому порядку. Чинними нормативно-правовими актами встановлено обмежень щодо рішень, які може оскаржувати платник податків. Отже, будь-яке рішення контролюючого органу, що зачіпає інтереси або права платника податків, може бути оскаржене.

Процедура адміністративного оскарження рішень органів державної податкової служби є дворівневою:

– скарги на рішення державних податкових інспекцій подаються до середньої ланки податкової служби.

– скарги на рішення підрозділів середньої ланки подаються до вищої (центральної) ланки Державної податкової служби України.

Скарга подається до контролюючого органу вищого рівня у письмовій формі (та у разі потреби – в додатковим чином засвідченими копіями документів, розрахунками та доказами, які платник податків вважає за потрібне надати) у такі терміни:

– протягом 30 календарних днів, що настають за днем надходження податкового повідомлення-рішення (рішення) (у випадку, коли контролюючий орган самостійно визначає грошове зобов'язання платника податків за причинами, не пов'язаними із порушенням податкового законодавства);

– протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення (рішення) контролюючого органу, що оскаржується (в інших випадках, відмінних від наведеного вище).

Одночасно про подання скарги платник повинен повідомити контролюючий орган, яким визначено оскаржувану суму грошового зобов'язання або прийнято інше оскаржуване рішення.

Контролюючий орган, який розглядає скаргу платника податків, зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом 20 календарних днів, наступних за днем отримання скарги, за адресу платника податків поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку. Зазначений термін може бути продовжений до 60 календарних днів за рішенням керівника відповідного контролюючого органу або його заступника, про що платник повідомляється письмово до закінчення зазначеного 20-денного строку. Скарга вважається повністю задоволеною, якщо рішення про продовження строків її розгляду не надіслане платнику податків у вказаний час.

Якщо контролюючий орган, до якого було спрямовано скаргу, приймає рішення про повне або часткове її незадоволення, платник податків має право звернутися зі скаргою до контролюючого органу вищого рівня. Відповідну дію він повинен вчинити протягом 10 календарних днів, наступних за днем отримання рішення про результати розгляду першої скарги. Порядок прийняття рішення за результатами розгляду скарги та надання його скаржнику контролюючим органом вищого рівня аналогічний заведеному раніше.

Якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків не надсилається йому протягом 20-денного строку, така скарга вважається повністю задоволеною з дня, наступного за останнім днем зазначеного терміну. Якщо ж строк розгляду скарги було продовжено до 60 днів, то відповідні наслідки ненадання платнику рішення настають з дня, наступного за останнім днем 60-денного терміну.

Рішення, прийняті на центральному (найвищому) рівні контролюючих служб не підлягають подальшому адміністративному оскарженню.

У разі коли останній день будь-якого із наведених строків, що стосуються оскарження рішень контролюючих органів, припадає на вихідний або святковий день, останнім днем таких строків вважається перший робочий день, що настає за вихідним або святковим днем.

Важливим є те, що подання скарги зупиняє виконання платником податків грошових зобов'язань, зазначених в оскаржуваному повідомленні-рішенні (рішенні), до дня закінчення процедури адміністративного оскарження, а саме до:

– дня отримання рішення про задоволення скарги;

– дня, наступного за останнім днем строку, передбаченого для подання скарги на рішення контро-



люючого органу середньої ланки за попередньою скаргою (якщо повторна скарга до вищої ланки була подана);

– дня отримання платником рішення центральної (вищої) ланки контролюючого органу, яке вже може бути оскаржене в адміністративному порядку;

– дня звернення платника податків до контролюючого органу із заявою про розстрочення відстрочення податкових зобов'язань, що оскаржувались.

Закінчення процедури адміністративного оскарження означає узгодження грошового зобов'язання платника податків.

У будь-який момент після отримання рішення контролюючого органу (з урахуванням строку давності) платник також може звернутися зі скаргою до суду. Якщо до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, термін звернення до суду продовжується на строк, що фактично пройшов з дати звернення платника податку із скаргою до контролюючого органу до дати отримання (включно) таким платником податків остаточного рішення контролюючого органу, прийнятого за результатами розгляду скарги.

Оскаржене в судовому порядку рішення не підлягає адміністративному оскарженню, а податковий зобов'язання платника вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили.

У разі коли до подання позовної заяви до суду вже проводилася процедура адміністративного оскарження, платник має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження.

Отже, як зазначалося вище, платник податків може визначити суму свого зобов'язання перед бюджетом самостійно, або ж вона може бути розрахована податковим агентом чи контролюючим органом. В останньому випадку узгодження може відбутися за повною згодою платника чи в адміністративному або судовому порядку. Узгоджене податкове та грошове зобов'язання, безумовно, має бути сплачено у наведені вище терміни.

У разі коли платник податків не сплачує узгодженої суми грошового зобов'язання в установлені законодавством строки, орган державної податкової служби надсилає (вручає) йому податкову вимогу. Вона надсилається не раніше першого робочого дня після закінчення граничного строку сплати суми грошового зобов'язання. Податкова вимога може не надсилатися, якщо загальна сума податкового боргу платника податків не перевищує одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян.

Податкова вимога містить таку інформацію:

- відомості про факт виникнення грошового зобов'язання;
- відомості про права податкової застави;
- відомості про розмір податкового боргу, який забезпечується податковою заставою, обов'язок погасити податковий борг та можливі наслідки його непогашення в установленний строк;
- попередження про опис активів, які, відповідно до законодавства, можуть бути предметом податкової застави;
- попередження про можливі дату та час проведення публічних торгів з їх продажу активів.

Заходи з погашення податкового боргу та надання податкових вимог можуть здійснювати лише органи державної податкової служби. Якщо сума грошового зобов'язання платника податків була визначена митною службою, то такий контролюючий орган надсилає відповідному органу державної податкової служби подання про здійснення заходів з погашення податкового боргу, а також розрахунок його розміру, на підставі якого орган державної податкової служби надсилає податкову вимогу.

Якщо сума податкового боргу погашається, податкова вимога вважається відкликаною. Існує ще ряд підстав, за якими і податкові повідомлення-рішення, і податкові вимоги вважаються відкликаними (наприклад, за результатами оскаржень). У контексті даного параграфа вони скоріше є деталями технічних дій, а тому не описуватимуться. Їх зміст наведено у статті 60 Податкового кодексу України.

#### § 4. Податковий контроль: організація та порядок здійснення

Вище були наведені основні напрями управлінської діяльності, що виділялися у складі адміністрування податків за результатами досліджень вітчизняних науковців<sup>45</sup>. Серед них облікова робота, масово-роз'яснювальна та консультативна робота, прогнозно-аналітична робота, контрольно-перевірочна робота.

Однак в українському законодавстві запропоновано підхід, за яким в адмініструванні податків виділяється сегмент податкового контролю. Виходячи із законодавчого визначення, під ним пропонується розуміти систему заходів із встановлення правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування, іншого законодавства, інспектування питань дотримання якого покладено на контролюючі органи. Логіка Податкового кодексу показує, що він не тотожний контрольно-перевірочній роботі, оскільки передбачає (як внутрішні складові або шляхи забезпечення):

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної податкової служби;
- перевірки та звірки.

З огляду на це точніше було б сказати, що в такому разі податковий контроль – це система заходів не лише із встановлення правильності, повноти і своєчасності сплати податків, а й частково із забезпечення зазначеного.

Отже, однією із складових податкового контролю є облік платників. Як відомо, перш ніж справляти податки, слід чітко знати весь контингент платників, їх склад за правом користування пільгами та ін. За алегоричними висловами декількох класиків (зокрема, А. Сміта), оподаткування має схожість зі стрижкою овець, і облік є необхідним не лише для знання їх кількості, але й для визначення – коли можна зібрати найбільше шерсті. Крім того, відійшовши від алегорій, слід зазначити, що облік платників податків є одним із методів попередження ухилення від сплати, оскільки деякою мірою зменшує потенційні можливості нелегальної діяльності<sup>46</sup>. Він є необхідною умовою для здійснення фіскальними органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків та фінансових санкцій, дотриманням інших вимог, що висуваються до суб'єктів підприємницької діяльності та інспектуються податковою службою.

Отже, всі платники податків підлягають взяттю на облік або реєстрації в органах державної податкової служби. При цьому вирізняють основне та неосновне місця обліку. Основне місце обліку відповідає місцю проживання особи, місцю знаходження юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів. Неосновне місце обліку – місце розташування (реєстрації) підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування чи об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які проводиться діяльність. Для обліку за неосновним місцем платник повинен подати заяву у відповідний

<sup>45</sup> Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: [монографія] / В.М. Мельник. – К.: Комп'ютерпрес, 2006. – С. 137.

<sup>46</sup> Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: [монографія] / В.М. Мельник. – К.: Комп'ютерпрес, 2006. – С. 138.

<sup>47</sup> Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: [монографія] / В.М. Мельник. – К.: Комп'ютерпрес, 2006. – С. 138–139.

податковий орган протягом 10 робочих днів після створення (відкриття) названих підрозділів реєстрації зазначеного майна.

За основним місцем взяття на облік платників податків юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів здійснюється, як правило, після їх державної реєстрації чи включення відомостей про них відповідних державних реєстрів. Усі фізичні особи реєструються в органах державної податкової служби шляхом включення відомостей про них до Державного реєстру фізичних осіб платників податків. Крім цього якщо фізична особа є підприємцем або має намір провадити незалежну професійну діяльність, то вона також підлягає взяттю на облік в органах державної податкової служби як самозайнята особа.

Облік платників податків ведеться за податковими номерами (реєстраційними номерами облікової картки платника податків). Виняток становлять громадяни, що за своїми релігійними переконаннями відмовляються від прийняття такого номера. Вони зобов'язані повідомити про це відповідний орган державної податкової служби. У такому разі їх облік ведеться за прізвищем, ім'ям, по батькові і серією та номером діючого паспорта. Відмітка про таку особливість вноситься у паспорти зазначених осіб. Це стає свідченням їх прав здійснювати платіжні операції за паспортними даними.

Податкові номери (або серія та номер паспорта для зазначеної вище категорії платників) обов'язково вказуються у всіх податкових документах (включаючи звітність), платіжних та фінансових документах, цивільно-правових договорах, при реєстрації майна і активів (включаючи транспортні засоби) тощо. Вони також зазначаються податковою службою у всіх свідоцтвах, довідках, патентах, інших документах або повідомленнях, що видаються платнику чи надсилаються йому.

Облікова інформація про платників податків накопичується у автоматизованих реєстрах, ведення яких забезпечується органами державної податкової служби (Єдиному банку даних про платників податків юридичних осіб, Державному реєстрі фізичних осіб платників податків, реєстрі платників податку на землю, реєстрі вартість, реєстрі неприбуткових організацій, реєстрі великих платників податків та інших реєстрах). Інформація названих баз даних вважається податковою інформацією з обмеженим доступом.

Процедури взяття платників на облік, зняття з обліку та зміни облікових даних мають деякі особливості залежно від категорії платника та передбачають необхідність виконання певних вимог і організації специфічного документообігу.

Для включення фізичної особи до Державного реєстру фізичних осіб платників податків складається облікова картка (що одночасно слугує заявою для реєстрації), до якої вноситься така інформація:

- прізвище, ім'я та по батькові;
- дата народження;
- місце народження (країна, область, район, населений пункт);
- місце проживання, а для іноземних громадян також громадянство;
- серія, номер свідоцтва про народження, паспорта (аналогічні дані іншого документа, що посвідчує особу), ким і коли виданий.

Особи, що у зв'язку з релігійними переконаннями мають право скористатися особливими обліковими умовами, про які вже йшлося вище, замість облікової картки подають повідомлення.

Після включення до Державного реєстру податкові органи за зверненням платника податків, його законного представника або уповноваженої особи видають документ, що засвідчує реєстрацію (крім осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті).

Зміни даних, які включаються до облікової картки фізичної особи платника податків, не пізніше наступного робочого дня після їх реєстрації повинні повідомлятися податковим підрозділам органам

державної реєстрації актів цивільного стану та внутрішніх справ. Також самі фізичні особи зобов'язані подавати заяви про зміну відповідних даних протягом місяця з дня їх виникнення.

До інформаційної бази Державного реєстру платників податків - фізичних осіб включаються такі дані: джерела отримання доходів; об'єкти оподаткування; сума нарахованих та отриманих доходів; сума нарахованих та сплачених податків; інформація про податкову знижку та податкові пільги платника податків; відомості про державну реєстрацію, реєстрацію та взяття на облік фізичних осіб підприємців і осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (дати і номери записів, свідоцтва та інших документів; підстави державної реєстрації, реєстрації та взяття на облік, припинення підприємницької чи незалежної професійної діяльності, інші реєстраційні дані; усі зміни даних про особу, заміну чи продовження дії довідок про взяття на облік; місце провадження діяльності, телефони та інша додаткова інформація для зв'язку; види діяльності; громадянство та номер, що використовується під час оподаткування в країні громадянства, для іноземців; системи оподаткування із зазначенням періодів її дії). У такому документі зазначається реєстраційний номер облікової картки платника податків.

Для формування бази даних державні органи, самозайняті особи та податкові агенти повинні подавати до податкової служби таку інформацію про фізичних осіб:

- органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, юридичні особи та фізичні особи підприємці, податкові агенти - про дату прийняття на роботу або звільнення з роботи фізичних осіб (інформація подається протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу);

- органи внутрішніх справ про фізичних осіб, які зареєстрували своє місце проживання у відповідному населеному пункті чи які зняті з реєстрації в такому населеному пункті, про зміну фізичними особами прізвища, імені, по батькові, дати і місця народження, транспортні засоби, щодо яких у фізичних осіб виникає або припиняється право власності (інформація подається щомісяця не пізніше 10 числа наступного місяця), а також про втрачені, викрадені паспорти (інформація подається у п'ятиденний строк від дня надходження відповідних заяв) та про паспорти померлих громадян (інформація подається щомісяця не пізніше 10 числа наступного місяця);

- органи державної реєстрації морських, річкових та повітряних суден - про судна, щодо яких у фізичних осіб виникає або припиняється право власності (інформація подається щомісяця не пізніше 10 числа наступного місяця);

- органи державної реєстрації актів цивільного стану - про фізичних осіб, які померли (для закриття облікових карток) (інформація подається щомісяця не пізніше 10 числа наступного місяця);

- органи, що здійснюють реєстрацію приватної нотаріальної, адвокатської, іншої незалежної професійної діяльності та видають свідоцтва про право на провадження такої діяльності, про видачу або вилучення реєстраційного посвідчення (інформація подається у п'ятиденний строк від дня провадження відповідної дії);

- органи державної реєстрації прав - про оподатковуване нерухоме майно, щодо якого у фізичних осіб виникає або припиняється право власності (інформація подається щомісяця не пізніше 10 числа наступного місяця);

- органи опіки і піклування, виховні, лікувальні заклади, заклади соціального захисту населення та інші установи, що відповідно до законодавства здійснюють опіку, піклування або управління майном підопічного, опікуваного особи - про повідомлення про встановлення опіки над фізичними особами, піклування та управління майном, а також про подальші зміни, пов'язані із зазначеною опікою, піклуванням або управлінням майном (інформація подається не пізніше, як протягом п'яти календарних днів від дня прийняття відповідного рішення);

– інші органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування інформацію про інші об'єкти оподаткування.

Як уже зазначалося вище, облік самозайнятих осіб здійснюється шляхом внесення записів в Державного реєстру фізичних осіб – платників податків. Взяття на облік фізичних осіб підприємств в органах державної податкової служби здійснюється за місцем їх державної реєстрації на підставі відомостей з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором у порядку взаємодії та обміну інформацією. Якщо ж особа є приватним нотаріусом чи веде іншу незалежну професійну діяльність, умовою якої є державна реєстрація та отримання свідоцтва, дозволу, сертифіката чи іншого документа, то вона зобов'язана протягом 10 календарних днів після такої реєстрації стати на облік в органах державної податкової служби за місцем свого постійного проживання.

Для взяття на облік фізичної особи, яка має намір провадити незалежну професійну діяльність, вона повинна або подати заяву та інші документи (що підтверджують право на відповідну діяльність особисто, або передати їх через уповноважену особу, або надіслати рекомендованим листом з описом вкладення до органу державної податкової служби за місцем постійного проживання.

Орган державної податкової служби повинен взяти на облік самозайняту особу не пізніше наступного робочого дня з дня отримання названих вище документів і відомостей (за відсутності підстав для відмови у їх розгляді, визначених статтею 65 Податкового кодексу). Не пізніше наступного дня з дня взяття на облік платнику надсилається або видається відповідна довідка.

Внесення до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків запису про припинення підприємницької діяльності чи незалежної професійної діяльності фізичної особи (та зняття її з обліку як самозайнятої особи) здійснюється у таких випадках:

- фізична особа визнана недієздатною або обмежена її цивільна дієздатності за рішенням суду;
- фізична особа померла, що підтверджується свідоцтвом про смерть (витягом з Державного реєстру актів цивільного стану громадян, інформацією органу державної реєстрації актів цивільного стану);
- фізична особа визнана безвісно відсутньою на підставі рішення суду;
- до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців внесено запис про державну реєстрацію припинення підприємницької діяльності фізичної особи;
- зареєстровано припинення незалежної професійної діяльності фізичної особи у відповідному уповноваженому органі;
- закінчився строк, на який було видано свідоцтво про реєстрацію чи інший документ (дозвіл, сертифікат тощо);
- набрала чинності судова заборона фізичній особі провадити підприємницьку діяльність або незалежну професійну діяльність;
- наявні обмеження права на провадження підприємницької діяльності або незалежної професійної діяльності, які встановлені законодавством;
- анульовано чи скасовано, згідно із законодавством, свідоцтво про реєстрацію чи інший документ (дозвіл, сертифікат тощо), що підтверджує право фізичної особи на провадження підприємницької або незалежної професійної діяльності.

Взяття юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів на облік як платників податків (за основним місцем обліку) також здійснюється податковими органами на підставі відомостей з реєстраційної картки, наданої державним реєстратором. Відповідну дію вчинюється органами податкової служби не пізніше наступного робочого дня з дня отримання зазначених відомостей. Якщо ж, відповідно до законодавства, на юридичну особу розповсюджується особливий порядок, за яким вона не включається в Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України, то для її обліку як платника податків

у десятиденний строк після державної реєстрації (легалізації, акредитації чи засвідчення факту створення іншим способом) має бути подана заява до податкового органу. Не пізніше наступного робочого дня з дня надходження цієї заяви здійснюється взяття на облік даного платника податків.

Наступного робочого дня з дня взяття на облік (за основним місцем) платникам податків юридичним особам та відокремленим підрозділам видається або надсилається довідка про взяття їх на облік.

У 10-денний строк з дня взяття на облік чи виникнення змін у облікових даних юридичні особи та відокремлені підрозділи зобов'язані надати органу державної податкової служби відомості стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського та податкового обліку. Для цього вони подають відповідну заяву.

Існують також особливості взяття на облік військових частин, відокремлених підрозділів іноземних компаній, постійних представництв нерезидентів, угод про розподіл продукції та договорів про спільну діяльність на території України без створення юридичних осіб тощо (див. статтю 64 Податкового кодексу України).

Якщо платника податків віднесено до категорії великих (за наслідками оцінки, проведеної за визначеними критеріями), то він включається до Реєстру великих платників податків. Центральний орган податкової служби надає повідомлення про цей факт. У такому випадку платник зобов'язаний стати на облік у спеціалізованому органі державної податкової служби з початку календарного року, на який сформовано Реєстр. Якщо ж він самостійно не вчинив відповідні дії, то центральний орган державної податкової служби має право приймати рішення про зміну основного місця обліку та переведення на облік у спеціалізовані чи інші органи державної податкової служби.

Протягом 20 календарних днів після прийняття рішення про переведення великого платника податків на облік у спеціалізовану державну податкову інспекцію (чи інший орган державної податкової служби), податкові підрозділи за попереднім місцем обліку зобов'язані здійснити зняття з обліку такого платника податків, а за новим місцем – взяття його на облік.

Підставами для зняття з обліку в органах державної податкової служби юридичної особи, її відокремлених підрозділів є повідомлення державного реєстратора (чи документальне підтвердження такого органу державної реєстрації) про проведення державної реєстрації припинення юридичної особи, закриття відокремленого підрозділу. У разі припинення юридичної особи її відокремлені підрозділи підлягають зняттю з обліку.

Ізміни до облікових даних платників податків – юридичних та фізичних осіб вносяться на підставі:

- інформації органів державної реєстрації;
- інформації банків та інших фінансових установ про відкриття (закриття) рахунків платників податків;
- документально підтвердженої інформації, що надається самими платниками податків;
- інформації суб'єктів інформаційного обміну, уповноважених вчиняти будь-які реєстраційні дії стосовно платника податків;
- рішення суду, що набрало законної сили;
- звітах перевірок платників податків.

У випадку зміни місця знаходження або місця проживання платника податків (юридичної чи самозайнятої особи), що зареєстрована в установленому порядку та внаслідок якої змінюється адміністративний район, а також у випадку зміни податкової адреси платника, орган державної податкової служби за попереднім місцем знаходження (проживання) знімає такого платника з обліку, а за новим – здійснює взяття на облік. Тому такому платнику у десятиденний строк від дня реєстрації зміни місця знаходження (місця проживання) зобов'язаний подати органу державної податкової служби за новим місцем знаходження відповідну заяву.

Якщо змінилися дані про платника податків (юридичну чи самозайняту особу) або внесені зміни до документів, що подаються для взяття на облік, платник зобов'язаний подати уточнені документи протягом 10 календарних днів з дня внесення зазначених змін.

В облікових даних про платників – юридичних осіб та самозайнятих осіб в обов'язковому порядку також відображається інформація про відкриття та закриття рахунків в установах банків та інших фінансових установах. У зв'язку з цим слід відзначити, що в Україні названі установи можуть відкрити рахунки платникам податків лише за наявності довідки про взяття на облік у органах податкової служби. Крім того, вони зобов'язані протягом трьох робочих днів з дня відкриття або закриття рахунку (включаючи такий день) надіслати до податкових органів повідомлення про відкриття або закриття рахунка платника. У свою чергу, орган державної податкової служби протягом трьох робочих днів з дня отримання повідомлення від фінансової установи про відкриття рахунку зобов'язаний направити повідомлення про взяття рахунка на облік або відмову у взятті його на облік із зазначенням підстав. Фінансова установа може проводити видаткові операції за рахунком платника лише після отримання повідомлення про взяття його на облік.

У сучасних умовах для реалізації податкового контролю, крім обліку платників податків, важливим також є інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності державної податкової служби. Воно являє собою комплекс заходів із збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання органами державної податкової служби покладених на них функцій та завдань.

Розрізняється п'ять основних методів отримання податкової інформації органами державної податкової служби:

- надходження в обов'язковому порядку;
- надходження від джерела інформації за його власною ініціативою;
- систематизація оприлюднених даних;
- за запитом податкового органу;
- шляхом проведення зустрічних звірок даних суб'єктів господарювання щодо платника податків.

Перелік та порядок надання податкової інформації регулюються статтями 72–73 Податкового кодексу України.

Зібрана податкова інформація та результати її опрацювання використовуються для виконання покладених на органи державної податкової служби функцій та завдань.

Найбільш ефективним заходом із встановлення правильності, повноти і своєчасності сплати податків є перевірки.

Органи державної податкової служби мають право проводити камеральні, документальні та фактичні перевірки. Серед документальних перевірок розрізняють планові та позапланові, виїзні та невиїзні.

Камеральна перевірка проводиться у приміщенні органу державної податкової служби виключно на підставі даних, зазначених у податковій звітності (деклараціях, розрахунках) платника податків. Для її здійснення не обов'язкова згода платника, не потрібне спеціальне рішення керівника податкового органу або направлення. Камеральній перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком.

Документальна перевірка проводиться на підставі податкової, фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, а також отриманих в установленому законодавством порядку органом державної податкової служби документів та податкової інформації (у тому числі за результатами перевірок інших платників податків). Така

перевірка стосується питань своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, дотримання роботодавцями законодавства щодо укладання трудових договорів, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Якщо документальна перевірка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, то вона є виїзною. Документальна перевірка, що проводиться в приміщенні органу державної податкової служби, називається невиїзною. Присутність платників податків під час проведення документальних невиїзних перевірок не обов'язкова.

Якщо документальна перевірка проводиться відповідно до попередньо затвердженого плану-графіка перевірок, то вона є плановою.

До плану-графіка проведення документальних планових перевірок відбираються платники, які мають ризик щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на органи державної податкової служби. Періодичність проведення таких перевірок визначається залежно від ступеня ризику в діяльності платника. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, із середнім не частіше, ніж раз на два календарних роки, з високим не частіше одного разу на календарний рік. У разі планування різними контролюючими органами у звітному періоді проведення перевірки одного й того самого платника податків, така перевірка проводиться зазначеними органами одночасно.

Документальна планова перевірка не може проводитися за окремими видами зобов'язань перед бюджетами (крім податку з доходів фізичних осіб та зобов'язань за бюджетними позиками і кредитами, що гарантовані бюджетними коштами). Право на її проведення надається лише у випадку, коли платнику не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення зазначеної перевірки вручено підписану або надіслано рекомендованим листом з повідомленням про вручення копію наказу про проведення документальної планової перевірки та письмове повідомлення із зазначенням дати початку такої перевірки.

Тривалість документальної планової перевірки не повинна перевищувати 30 робочих днів для великих платників податків, 10 робочих днів для суб'єктів малого підприємництва, 20 робочих днів інших платників податків. За рішенням керівника органу податкової служби вказані терміни можуть бути скорочені не більш ніж на 15 робочих днів для великих платників податків, не більш ніж на 5 робочих днів для суб'єктів малого підприємництва, не більш ніж на 10 робочих днів інших платників податків.

Якщо документальну перевірку не передбачено у плані роботи органу державної податкової служби, така перевірка є позаплановою. Проведення позапланових виїзних перевірок можливе лише за наявності хоча б однієї з таких обставин:

- за наслідками перевірок інших платників податків або отримання податкової інформації виявлено факти, що свідчать про можливі порушення платником податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби (якщо платник не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит податковому органу протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту);
- платником податків не подано в установлений законом строк податкову звітність;
- платником податків подано уточнюючий розрахунок з відповідного податку за період, який перевірявся органом державної податкової служби;
- виявлено недостовірність даних, що містяться у податковій звітності (якщо платник не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на письмовий запит органу державної податкової служби протягом десяти робочих днів з дня отримання запиту);



– платником податків подано в установленому порядку органу державної податкової служби заперечення до акта перевірки або скаргу на прийняте за її результатами податкове повідомлення-рішення, в яких вимагається повний або частковий перегляд результатів відповідної перевірки або скасування прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення (у разі коли платник у своїй скарзі (запереченнях) посилається на обставини, що не були досліджені під час перевірки, та об'єктивний розгляд неможливий без проведення перевірки. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали предметом оскарження);

– розпочато процедуру реорганізації юридичної особи (крім перетворення), припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи, порушено провадження у справі про визнання банкрутом платника податків або подано заяву про зняття його з обліку;

– платником подано декларацію, в якій заявлено до відшкодування з бюджету податок на додану вартість (за наявності окремо визначених підстав для перевірки відшкодування ПДВ) та/або від'ємного значення з цього податку більше 100 тис. грн;

– щодо платника подано скаргу про ненадання ним податкової накладної покупцю (або про порушення правил її заповнення) (у разі ненадання таким платником податків пояснень та документальних підтверджень на письмовий запит органу державної податкової служби протягом десяти робочих днів з дня його отримання);

– отримано ухвалу суду про призначення перевірки або постанову органу дізнання, слідчого, прокурора, винесену відповідно до закону у кримінальних справах, що перебувають у їх провадженні.

– органом державної податкової служби вищого рівня в порядку контролю за діями або бездіяльністю посадових осіб органу державної податкової служби нижчого рівня здійснено перевірку документальної обов'язкової звітності платника податків або матеріалів документальної перевірки, проведеної контролюючим органом нижчого рівня, і виявлено невідповідність висновків акта вимогам законодавства або неповне з'ясування під час перевірки питань, що повинні бути з'ясовані для винесення об'єктивного висновку про дотримання платником вимог законодавства (за умови службового розслідування або порушення кримінальної справи стосовно посадових осіб органу державної податкової служби нижчого рівня);

– у разі отримання інформації про ухилення податковим агентом від оподаткування виплаченої (нарахованої) найманим особам (у тому числі без документального оформлення) заробітної плати, інших доходів, додаткових благ, інших виплат та відшкодувань, що підлягають оподаткуванню, у тому числі внаслідок неукладення трудових договорів, а також здійснення особою господарської діяльності без державної реєстрації.

Обмеження у підставах проведення перевірок платників податків не поширюються на перевірки, що проводяться за зверненням такого платника, або перевірки, що проводяться у межах порушеної кримінальної справи.

Право на проведення документальної позапланової перевірки платника податків надається лише у випадку, коли йому до початку її проведення вручено під розписку копію наказу керівника органу державної податкової служби. Якщо ж така перевірка є невиїзною, то копія зазначеного наказу має бути вручена під розписку не обов'язково платнику, а його законному представникові, або ж надіслана рекомендованим листом із повідомленням про вручення.

Тривалість документальної позапланової перевірки (крім перевірки, пов'язаної з відшкодуванням ПДВ чи декларуванням від'ємного сальдо з ПДВ понад 100 тис. грн) не повинна перевищувати 10 робочих днів для великих платників податків, 5 робочих днів для суб'єктів малого підприємництва, 3 робочих днів для інших платників. Зазначені терміни можуть бути подовжені за рішенням керівника

органу державної податкової служби не більш ніж на 10 робочих днів для великих платників податків, не більш ніж на 2 робочих дні для суб'єктів малого підприємництва, не більш ніж на 5 робочих днів для інших платників податків.

Проведення документальної виїзної планової та позапланової перевірки великого платника податків може бути зупинено на підставі наказу керівника податкового органу, копія якого не пізніше наступного робочого дня вручається платнику податків або його уповноваженому представнику під розписку. У подальшому перевірка поновлюється на невикористаний строк. При цьому перевірка може бути зупинена на загальний строк, що не перевищує 30 робочих днів. Виняток складають випадки проведення експертизи, необхідність отримання інформації від іноземних державних органів щодо діяльності платника податків, завершення розгляду судом позовів з питань, пов'язаних з предметом перевірки, відновлення платником податків втрачених документів. За таких обставин перевірка може бути зупинена на строк, необхідний для завершення зазначених процедур.

Загальний термін проведення перевірок щодо відшкодування ПДВ з урахуванням наведених строків зупинення не може перевищувати 60 календарних днів.

Фактична перевірка проводиться з метою з'ясування дотримання порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі свідоцтв про державну реєстрацію, виробництва та обігу підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами). Вона здійснюється без попередження за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права його власності. До початку її проведення платнику податків або його уповноваженому представнику під розписку вручається копія відповідного наказу керівника органу податкової служби.

Фактична перевірка може проводитися за наявності хоча б однієї з таких обставин:

– у разі коли за результатами перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про можливі порушення платником законодавства щодо виробництва та обігу підакцизних товарів, щодо здійснення розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій, свідоцтв про державну реєстрацію та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на органи державної податкової служби;

– у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації від державних органів або органів місцевого самоврядування, яка свідчить про можливі порушення платником законодавства щодо виробництва та обігу підакцизних товарів, щодо здійснення розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій, свідоцтв про державну реєстрацію та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на органи державної податкової служби;

– письмового звернення покупця (споживача), оформленого відповідно до закону, про порушення платником податків встановленого порядку проведення розрахункових операцій, касових операцій, патентування або ліцензування;

– неподання суб'єктом господарювання в установленій законом строк обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій, або подання їх із нульовими показниками;

– отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та цільового використання спирту платниками податків;

– у разі виявлення за результатами попередньої перевірки порушення законодавства з питань дотримання порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій,

наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі свідоцтв про державну реєстрацію, виробництва та обігу підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) (у такому випадку повторна перевірка проводиться одноразово протягом 12 місяців з дати складання акта за результатами попередньої перевірки);

– у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації.

Фактична перевірка проводиться двома і більше посадовими особами органу державної податкової служби у присутності посадових осіб суб'єкта господарювання або його представника та/або особи, що фактично здійснює розрахункові операції. Її тривалість не повинна перевищувати 10 діб. Даний термін може бути подовжений за рішенням керівника органу державної податкової служби не більш ніж на 5 діб. Підставами для подовження є: заява суб'єкта господарювання (у разі необхідності подання ним документів, які стосуються питань перевірки); змінний режим роботи або підсумований облік робочого часу суб'єкта господарювання та/або його господарських об'єктів.

Перед початком фактичної перевірки з питань дотримання порядку здійснення розрахункових операцій та ведення касових операцій посадовими особами органів державної податкової служби може бути проведена контрольна розрахункова операція. Крім того, у ході фактичної перевірки може проводитися хронометраж господарських операцій, за результатами якого складається довідка. Довідка про хронометраж підписується посадовими особами органу державної податкової служби та підконтрольного суб'єкта. При цьому з боку підконтрольного суб'єкта її підписують або його посадові особи чи представники, або особи, що фактично здійснюють господарські операції, або і перші, і другі.

Під час проведення перевірок платник податків зобов'язаний надати посадовим (службовим) особам органів державної податкової служби у повному обсязі всі документи, що належать до предмета перевірки або пов'язані з ним. Такий обов'язок виникає у платника податків після початку перевірки.

За результатами перевірок (крім камеральних) складається акт або довідка. Акт складають у випадку встановлення порушень. Якщо порушення відсутні, складають довідку. Зазначені документи підписуються посадовими особами органу державної податкової служби та платниками податків або їх законними представниками. У разі незгоди платника податків з висновками акта такий платник зобов'язаний підписати акт перевірки із зауваженнями. За відмови від підписання акта (довідки) посадовими особами органу державної податкової служби складається відповідний акт, що засвідчує факт такої відмови.

Акт (довідка) документальної виїзної перевірки складається у двох примірниках та реєструється в органі державної податкової служби протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення установленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та/або перебувають на консолідованій сплаті податків, протягом 10 робочих днів).

Акт (довідка) документальної невиїзної перевірки складається у двох примірниках та реєструється в органі державної податкової служби протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення установленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та/або перебувають на консолідованій сплаті, протягом 10 робочих днів). Після реєстрації він вручається особисто платнику податків або його законним представникам для підписання.

Результати камеральної перевірки оформляють лише у випадку встановлення порушень. Тоді складається акт у двох примірниках, який підписується посадовими особами податкового органу, і після реєстрації вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків.

Акт (довідка) про результати фактичних перевірок складається у двох примірниках, підписується посадовими особами органів державної податкової служби, які проводили перевірку, реєструється не пізніше наступного робочого дня після закінчення перевірки. Цей акт (довідка) також підписується особою, яка здійснювала розрахункові операції, платником податків та його законними представниками (у разі наявності). Таке підписання може відбутися за місцем проведення перевірки або у приміщенні органу державної податкової служби.

У разі незгоди платника податків або його законних представників з висновками перевірки, наведені в акті фактами та даними, вони мають право подати свої заперечення протягом п'яти робочих днів з дня отримання акта. Такі заперечення розглядаються органом державної податкової служби протягом п'яти робочих днів, що настають за днем їх отримання. Якщо розгляд заперечень потребував проведення перевірки для з'ясування обставин, що не були досліджені, то заперечення розглядаються протягом п'яти робочих днів, що настають за днем завершення такої перевірки. Платнику податків надсилається відповідь. Платник, його уповноважена особа та представник мають право брати участь у розгляді заперечень. Участь керівника відповідного органу державної податкової служби (або уповноваженого представника) у розгляді заперечень платника податків до акта перевірки є обов'язковою. Такі заперечення є невід'ємною частиною акта.

Протягом десяти робочих днів з дня, наступного за днем вручення платнику податків акта перевірки, керівником податкового органу або його заступником приймається податкове повідомлення-рішення. За наявності заперечень до акта податкове повідомлення-рішення приймається протягом трьох робочих днів, наступних за днем розгляду заперечень і надання (надсилання) письмової відповіді платнику податків. Виняток складає випадок, коли перевірка була призначена відповідно до кримінально-процесуального закону або закону про оперативно-розшукову діяльність. Тоді податкове повідомлення-рішення не приймається до дня набрання законної сили відповідним рішенням суду. Матеріали перевірки разом з висновками органу державної податкової служби передаються правоохоронному органу, що призначив перевірку.

## § 5. Адміністрування податкового боргу

Після закінчення граничного строку сплати суми грошового зобов'язання непогашена його частина трансформується у податковий борг.

Податковий борг слід одночасно розглядати з моральної, правової та соціально-економічної точки зору. Кожен з цих аспектів потребує дослідження з метою вироблення методів попередження та шляхів зменшення боргу платників податків перед бюджетом.

Будь-який платник податків має суто моральний обов'язок щодо участі у фінансуванні загальносуспільних потреб, громадсько-політичних та управлінських утворень. Держава як об'єднання громадян, політична організація суспільства покликана захищати інтереси всіх разом та кожного зокрема. При цьому фінансування витрат щодо такого захисту здійснюється консолідовано. Виокремити потребу та призначення витрат відносно кожного окремого громадянина технологічно неможливо. Це означає, що недофінансування держави кимсь із конкретних членів суспільства означатиме недоотримання послуг із правового, фізичного та соціального захисту всіма громадянами. Звідси моральна відповідальність кожного за порушення інтересів громади та громадян.

Суспільство диктує правила поведінки окремих своїх членів, оформлюючи їх законодавчими актами держави. Одним з їх лейтмотивів є недопущення порушення інтересів більшості членів. Тому сплата податків юридично закріплена як обов'язок, за невиконання якого передбачається досить суворі

відповідальність. Складність перерозподільних відносин вимагає правової урегульованості питань сутності податкового боргу, порядку його погашення, відповідальності за несвоєчасну сплату коштів до бюджету. Останнє доводить, що податковий борг є одночасно і правовою проблемою.

Нарешті, податковий борг є проблемою соціально-економічною, адже брак бюджетних надходжень веде до скорочення потенційних можливостей держави здійснювати вкладення в економіку та нарощування людського капіталу. Останнє є одним із чинників розвитку деформацій ринку у масштабах країни та послаблення національних позицій у міжнародній конкуренції. Крім того, така несобґрунтована економія окремих платників на платежах державі порушує умови внутрішньої конкуренції, що поглиблює ринкові деформації.

Який би з названих зрізів не аналізувався, висновок може бути лише один: наявність податкового боргу у будь-якому розмірі є суспільне зло, що порушує права всіх громадян, позбавляючи державу джерел фінансування їхніх потреб. Тому функціонування системи адміністрування податків має спрямовуватися на недопущення виникнення та зростання відповідних боргів платників<sup>47</sup>.

Аналізуючи історію функціонування податкової служби України, можна класифікувати основні заходи щодо стягнення податкового боргу, які коли-небудь застосовувалися (рис. 2.1):

- заходи морально-психологічного впливу на платника (співбесіди з боржниками чи їх посадовими особами);
- заходи взаємного узгодження позицій та оцінок (податковий компроміс, податкова порука);
- заходи примусу (податкова застава та призначення податкового керуючого, адміністративний арешт активів, продаж активів, що перебувають у податковій заставі, застосування процедури банкрутства)<sup>48</sup>.

Повертаючись до процедур адміністрування податкового боргу, формалізованих у нині чинному Податковому кодексі України, надамо характеристику сутності та технології реалізації основних із них.

Для самостійного погашення податкового боргу платник може використати будь-які власні кошти, у тому числі ті, що отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна, випуску цінних паперів (зокрема, корпоративних прав), отримані як позика (кредит), суми надміру сплачених платежів до відповідних бюджетів.

Процедура погашення податкового боргу за рахунок надміру сплачених сум передбачає використання двох основних механізмів:

- без подання спеціальної заяви – якщо погашення відбувається з того ж платежу, за яким надміру сплачена сума;
- на підставі заяви платника – якщо погашення відбувається за рахунок помилково або надміру сплачених сум з інших платежів.

Також джерелами погашення податкового боргу є: майно платників; дебіторська заборгованість (строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на органи державної податкової служби); по податковому боргу банків, небанківських фінансових установ, страхових організацій – кошти, незалежно від джерел їх походження та без застосування обмежень (у сумі, яка не перевищує суму їх власного капіталу (без урахування страхових та прирівняних до них обов'язкових резервів, сформованих відповідно до закону).

Не можуть бути використані як джерела погашення податкового боргу:

- майно платника податків, надане ним у заставу іншим особам (на час дії такої застави), якщо така застава зареєстрована, згідно із законом, у відповідних державних реєстрах до моменту виникнення права податкової застави;

<sup>47</sup> Мельник В.М. Податковий борг в Україні: причини виникнення та методи скорочення // Науковий вісник Національної академії ДПС України. – 2006. – № 3. – С. 74–81.

<sup>48</sup> Там само.



**Рис. 2.1. Заходи стягнення податкового боргу, застосовувані Державною податковою службою України у її історії**

- майно, яке належить на правах власності іншим особам та перебуває у володінні або користуванні платника податків;
- майнові права інших осіб, надані платнику податків у користування або володіння, а також немайнові права, у тому числі права інтелектуальної (промислової) власності, передані в користування такому платнику податків без права їх відчуження;
- кошти кредитів або позик, наданих платнику податків кредитно-фінансовою установою, що обліковуються на позичкових рахунках, відкритих на користь такого платника податків, суми акредитивів, що виставлені на ім'я платника податків, але не відкриті, суми авансових платежів та попередньої оплати за контрактами підприємств суднобудівної промисловості, отримані від замовників морських, річкових суден та інших плавучих засобів, які зараховуються на окремі рахунки цих підприємств, відкриті відповідно до статті 1 Закону України «Про заходи щодо державної підтримки суднобудівної промисловості в Україні»;
- майно, включене до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації, у тому числі казенних підприємств;
- майно, вільний обіг якого заборонено згідно із законодавством України;
- майно, що не може бути предметом застави відповідно до Закону України «Про заставу»;
- кошти інших осіб, надані платнику податків у вклад (депозит) або довірче управління, а також власні кошти юридичної особи, що використовуються для виплат заборгованості з основної заробітної

плати за фактично відпрацьований час фізичним особам, які перебувають у трудових відносинах з такою юридичною особою.

За наявності у платника податкового боргу органи державної податкової служби зобов'язані зарахувати кошти, що він сплачує, в рахунок погашення такого боргу згідно з черговістю його виникнення (незалежно від напрямку сплати, визначеного платником податків). Платник може спрямувати кошти перед погашенням податкового боргу лише на виплату заробітної плати та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Якщо боржником є фізична особа, то податковий орган звертається до суду з позовом про стягнення суми її податкового боргу. У такому випадку стягнення за рішенням суду здійснюється державною виконавчою службою.

У відносинах з боржниками важливим питанням є створення всіх попередніх умов для гарантування непорушності прав і фіскальних інтересів держави. З метою забезпечення виконання платниками податків своїх обов'язків перед державою, майно платника, який має податковий борг, передається у податкову заставу й оформлюється актом опису. Підставою для такого опису є рішення керівника органу державної податкової служби, яке пред'являється платнику. Керівник органу державної податкової служби за місцем реєстрації платника-боржника також призначає йому податкового керуючого, який і здійснює процедури опису. Один примірник акта опису надається платнику податків або надсилається йому з повідомленням про вручення.

Якщо платник відмовляється від опису, то відповідні процедури реалізуються у присутності двох понять. Якщо ж податкового керуючого не допускають до здійснення опису – складається акт відмови платника податків від опису майна у податкову заставу. Тоді податковий орган звертається до суду щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника, заборони відчуження майна та зобов'язання допустити податкового керуючого для опису майна у податкову заставу. Після здійснення опису податковий керуючий не пізніше робочого дня, що настає за днем складання відповідних актів, надсилає банкам та іншим фінансовим установам рішення про складання актів, за яким розблоковуються рахунки.

Податкова застава обов'язково реєструється податковим органом у державному реєстрі застав рухомого або нерухомого майна.

Для правильної організації охарактеризованих процедур важливо врахувати, що право податкової застави виникає у разі:

- несплати у встановлені строки суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації;
- несплати у встановлені строки суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної контролюючим органом.

У першому випадку право податкової застави виникає з дня, що настає за останнім днем строку погашення грошового зобов'язання; у другому – з дня виникнення податкового боргу.

Право податкової застави поширюється на будь-яке майно платника, яке перебуває в його власності, господарському віданні або оперативному управлінні і балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу. Якщо на момент складання акта опису майно відсутнє або його балансова вартість менша від суми податкового боргу, право податкової застави поширюється на інше майно, на яке платник податків набуде право власності у майбутньому до повного погашення податкового боргу. Якщо ж майно платника податків є неподільним і його балансова вартість більша від суми податкового боргу, таке майно підлягає опису у податкову заставу у повному обсязі.

Право податкової застави не поширюється на майно, що назване вище як таке, яке не може бути використане як джерело погашення податкового боргу, а також на:

- іпотечні активи, що належать емітенту та є забезпеченням відповідного випуску іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю;
- грошові доходи від цих іпотечних активів до повного виконання емітентом зобов'язань за цим випуском іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю;
- склад іпотечного покриття та грошові доходи від нього до повного виконання емітентом зобов'язань за відповідним випуском звичайних іпотечних облігацій.

Платник податків зберігає право користування майном, що перебуває у податковій заставі, однак може відчужувати його тільки за згодою органу державної податкової служби (за винятком готової продукції, товарів та товарних запасів). Для отримання такої згоди платник звертається до податкового органу. Якщо на звернення впродовж десяти днів (з моменту його отримання) не надано відповіді, платник автоматично отримує право на відчуження майна.

У разі погодженого з органом податкової служби відчуження або оренди (лізингу) майна, яке перебуває у податковій заставі, платник зобов'язаний замінити його іншим майном такої самої або більшої вартості. Зменшення вартості заміненого майна допускається тільки за згодою органу державної податкової служби та за умови часткового погашення податкового боргу.

Якщо в податковій заставі перебуває лише готова продукція, товари та товарні запаси, платник податків може відчужувати таке майно без згоди органу державної податкової служби за кошти за цінами, що не є меншими за звичайні. Обов'язковою умовою при цьому є спрямування отриманої виручки в повному обсязі в рахунок виплати заробітної плати, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та погашення податкового боргу.

Майно звільняється з податкової застави з дня:

- отримання податковим органом підтвердження повного погашення суми податкового боргу;
- визнання податкового боргу безнадійним;
- прийняття відповідного рішення судом у межах процедур, визначених законодавством з питань банкрутства;
- отримання платником податків рішення відповідного органу про скасування раніше прийнятих рішень щодо нарахування суми грошового зобов'язання або його частини (пені та штрафних санкцій) внаслідок проведення процедури адміністративного або судового оскарження;
- реєстрації податкової поруки.

У випадку порушення з боку платника правил відчуження майна, що перебуває у податковій заставі, використовується винятковий спосіб забезпечення виконання платником податків його обов'язків – адміністративний арешт майна. Хоча слід відзначити, що арешт майна може бути застосовано і за інших обставин, таких як:

- від'їзд за кордон фізичної особи, яка має податковий борг;
- відмова платника податків від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб органу державної податкової служби;
- відсутність свідоцтва про державну реєстрацію суб'єктів господарювання, дозволів (ліцензій), торгових патентів, сертифікатів відповідності реєстраторів розрахункових операцій;
- відсутність реєстрації особи як платника податків в органі державної податкової служби (якщо така реєстрація є обов'язковою);
- вчинення дій платником податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, з переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам;
- відмова платника податків від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі;



– недопуск платником податків податкового керуючого до складання акта опису майна, яке передається в податкову заставу, та/або акта опису (виділення) майна для його продажу.

Арешт майна може бути повним або умовним.

Повним арештом майна визнається заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування його майном. У цьому випадку ризик, пов'язаний із втратою функціональних чи споживчих якостей такого майна, покладається на орган, який прийняв рішення про таку заборону.

Умовним арештом майна визнається обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на таке майно, який полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника відповідного органу державної податкової служби на здійснення платником податків будь-якої операції з таким майном. Зазначений дозвіл може бути виданий керівником органу державної податкової служби, якщо за висновком податкового керуючого здійснення платником податків окремої операції не призведе до збільшення його податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення.

Рішення про застосування арешту майна приймає керівник податкового органу або його заступник. Воно надсилається платнику податків та іншим особам, у володінні, розпорядженні або користуванні яких перебуває майно такого платника. Названим суб'єктам висувається вимога тимчасово зупинити відчуження майна. Функції виконавця рішення про арешт майна покладаються на податкового керуючого або іншого працівника органу державної податкової служби, призначеного його керівником (заступником). Арештоване майно підлягає опису, який здійснюється у присутності посадових осіб платника чи їх представників, а також понятих. У разі відсутності посадових осіб платника податків або їх представників опис майна здійснюється у присутності понятих. За необхідності залучається оцінювач.

Арешт коштів на рахунку платника податків здійснюється виключно на підставі рішення суду. При прийнятті рішення про арешт майна банку арешт не може бути накладено на його кореспондентський рахунок.

Арешт майна може бути також застосований до товарів, які виготовляються, зберігаються, переміщуються або реалізуються з порушенням правил, визначених митним законодавством України чи законодавством з питань оподаткування акцизним податком, та товарів, у тому числі валютних цінностей, які продаються з порушенням порядку, визначеного законодавством, якщо їх власника не встановлено. Процедури такого арешту відрізняються від тих, що застосовуються у переважній більшості випадків, і прописані у п. 94.7–94.9 статті 94 Податкового кодексу України.

Обґрунтованість рішення про арешт майна протягом 96 годин має бути перевірена судом. Зазначений строк не включає добові години, що припадають на вихідні та святкові дні.

Рішення керівника органу державної податкової служби (його заступника) щодо арешту майна може бути оскаржене платником податків в адміністративному або судовому порядку. У всіх випадках скасування такого рішення орган державної податкової служби вищого рівня проводить службове розслідування щодо мотивів його прийняття та приймає рішення про притягнення винних до відповідальності.

Платник податків має право на відшкодування збитків і немайнової шкоди, завданих органом державної податкової служби внаслідок неправомірного застосування арешту майна, за рахунок коштів державного бюджету, передбачених органам державної податкової служби. Рішення про таке відшкодування приймається судом.

Адміністративний арешт майна припиняється за таких обставин (підстав):

- відсутність протягом зазначеного вище терміну (96 годин) рішення суду про визнання арешту обґрунтованим;
- погашення податкового боргу платника податків;
- усунення платником податків причин застосування адміністративного арешту;

- ліквідація платника податків, у тому числі внаслідок проведення процедури банкрутства;
- надання відповідному органу державної податкової служби третьою особою належних доказів про належність арештованого майна до об'єктів права власності цієї третьої особи;
- скасування судом або органом державної податкової служби рішення керівника органу державної податкової служби (його заступника) про арешт;
- прийняття судом рішення про припинення адміністративного арешту;
- пред'явлення платником податків свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта господарювання, дозволів (ліцензій) на провадження діяльності, торгових патентів, сертифікатів відповідності реєстраторів розрахункових операцій;
- фактичне проведення платником податків інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, у тому числі зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки.

Якщо податковий борг самостійно не погашений платником податків протягом 60 календарних днів з дня надіслання йому податкової вимоги, то орган державної податкової служби здійснює за платника податків заходи щодо погашення шляхом стягнення коштів, а у разі їх недостатності шляхом продажу майна, яке перебуває у податковій заставі.

Стягнення коштів з рахунків платника податків в обслуговуючих банках, вилучення готівки в погашення податкового боргу, а також стягнення з дебіторів сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на органи державної податкової служби, здійснюється за рішенням суду. Орган державної податкової служби також повинен звернутися до суду щодо надання дозволу на погашення усієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі. Продаж майна здійснюється на публічних торгах або через торговельні організації. Попередньо проводиться експертна оцінка його вартості для визначення початкової ціни продажу (крім майна, яке може бути згруповано або стандартизовано чи має курсову (поточну) біржову вартість та/або перебуває у лістингу товарних бірж). У разі якщо сума коштів, отримана у результаті продажу майна, перевищує суму грошового зобов'язання та податкового боргу, різниця перераховується на рахунки платника податків або його правонаступників.

Крім викладеного, існують специфічні особливості погашення податкового боргу державних підприємств, які не підлягають приватизації, та комунальних підприємств, погашення грошових зобов'язань або податкового боргу в разі ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством, погашення грошових зобов'язань або податкового боргу у разі реорганізації платника податків, визнання грошових зобов'язань фізичних осіб у разі їх смерті або визнання безвісно відсутніми чи ведієздатними, а також неповнолітніх осіб (див. статті 96–99 Податкового кодексу України).

Поряд з цим слід відзначити, що законодавством передбачені методи недопущення платником застосування щодо нього примусового стягнення коштів і майна на користь держави в рахунок погашення зобов'язань. На договірних засадах він має право розстрочити або відстрочити свої грошові зобов'язання чи податковий борг. У такому випадку строки сплати переносяться під проценти, розмір яких дорівнює розміру пені. Якщо до складу розстроченої (відстроченої) суми входить пеня, то для розрахунку процентів береться сума за вирахуванням суми пені.

Для отримання розстрочки (відстрочки) платник повинен звернутися до податкового органу із відповідною заявою.

Підставою для розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є надання ним достатніх доказів існування обставин (перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України), що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань та

податкового боргу, збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики господарюючого суб'єкта щодо управління виробництвом чи збутом.

Розстрочені суми грошових зобов'язань або податкового боргу (в тому числі окремо суми штрафних (фінансових) санкцій) погашаються рівними частками починаючи з місяця, що настає за тим місяцем, у якому прийнято рішення про надання такого розстрочення.

Підставою для відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є надання ним доказів (перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України), що свідчать про наявність дії обставин непереборної сили, які призвели до загрози виникнення або накопичення податкового боргу, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань та податкового боргу, збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму відстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики господарюючого суб'єкта щодо управління виробництвом чи збутом.

Відстрочені суми грошових зобов'язань або податкового боргу погашаються рівними частками починаючи з будь-якого місяця, визначеного відповідним контролюючим органом чи відповідним органом місцевого самоврядування, який затверджує рішення про розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, але не пізніше закінчення 12 календарних місяців з дня виникнення такого грошового зобов'язання чи податкового боргу, або одноразово у повному обсязі.

Рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу може бути прийняте у межах одного бюджетного року як стосовно загальнодержавних, так і стосовно місцевих податків та зборів. Розстрочення (відстрочення) на термін поверх року можливе лише із загальнодержавних податків і зборів.

У межах одного бюджетного року зазначені рішення приймаються:

- стосовно загальнодержавних податків та зборів керівником контролюючого органу або його заступником;
- стосовно місцевих податків і зборів керівником органу державної податкової служби (його заступником) та затверджується фінансовим органом місцевого органу виконавчої влади, до бюджету якого зараховуються такі місцеві податки чи збори.

Рішення про розстрочення (відстрочення) стосовно загальнодержавних податків та зборів на строк, що виходить за межі одного бюджетного року, може бути прийняте керівником (заступником керівника) центрального контролюючого органу за узгодженням з Міністерством фінансів України.

Розстрочення, відстрочення податкового боргу не звільняють майно платника податків з податкової застави.

Податковий борг платників податків також може бути списаний, якщо він є безнадійним. При цьому безнадійним вважається:

- податковий борг платника податку, визнаного в установленому порядку банкрутом, вимоги щодо якого не були задоволені у зв'язку з недостатністю майна банкрута;
- податковий борг фізичної особи, яка: визнана у судовому порядку недієздатною, безвісно відсутньою або оголошена померлою (борг при цьому визнається безнадійним у разі недостатності майна, на яке може бути звернено стягнення згідно із законом); померла (борг при цьому визнається безнадійним також у разі недостатності майна, на яке може бути звернено стягнення згідно із законом); понад 720 днів перебуває у розшуку;
- податковий борг, стосовно якого минув строк давності (1095 календарних днів);
- податковий борг, що виник внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин);

– податковий борг платника податків, державна реєстрація якого припинена на підставі рішення суду та внесено запис про виключення з Державного реєстру.

Списання безнадійного податкового боргу здійснюється шоквартально.

## § 6. Відповідальність платників податків в Україні та пеня

Податковий кодекс України має самостійну главу, яка визначає відповідальність за податкові правопорушення. Структурна побудова цієї глави встановлює дві групи статей. Перша група – загальні статті, що містять визначення загального поняття податкового правопорушення, перелік санкцій, правила їх застосування тощо. Норми цих статей (ст.ст. 109–116) поширюються на усі випадки порушень податкового законодавства.

Друга група – статті 117–128, що містять склади конкретних податкових правопорушень та санкції за їх вчинення. Кожна з них застосовується у випадку вчинення передбаченого нею правопорушення.

Взагалі визначено, що *податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених Податковим кодексом України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.*

Відповідно, санкції можуть застосовуватися лише у випадках, коли дії чи бездіяльність осіб мають такі загальні ознаки:

– *перша загальна ознака податкового правопорушення – діяння, тобто дія чи бездіяльність.* Під діями у праві розуміється активна форма поведінки особи. Бездіяльність – це певна форма поведінки особи, що пов'язана з невчиненням дій, які вона повинна була і могла здійснити в силу закону або взятого на себе зобов'язання. Наприклад, платник податків не сплачує суму самостійно визначеного грошового зобов'язання протягом встановлених строків. За відсутністю діяння (дії чи бездіяльності) лише наміри особи, її плани діяти певним чином і порушити законодавство (навіть якщо такі плани сформульовані письмово чи в інший об'єктивний спосіб) не можуть визнаватися податковим правопорушенням. Так само не може накладатися штраф за бездіяльність, якщо певна норма містить пряму вказівку на те, що цей штраф накладається за певні дії. І навпаки;

– *друга загальна ознака податкового правопорушення – протиправність дії чи бездіяльності.* Протиправність означає невиконання або неналежне виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

*Активні дії є протиправними у двох варіантах.* Перший – вчиняються дії, які прямо заборонені законом за правилом «дозволено все, що не заборонено законом». Наприклад, заборонена торгівля готівковими валютними цінностями без отримання відповідного патенту. Дії платників податків, які прямо не заборонені законом, не можуть визнаватися податковим правопорушенням. Другий варіант протиправності активних дій – вчиняються дії, стосовно яких закон не містить прямого дозволу на їх вчинення. Це стосується переважно посадових осіб, які мають діяти у спосіб «дозволено те, що дозволено законом».

*Бездіяльність визнається протиправною лише у випадках, коли, по-перше, на особу (платника податків чи посадову особу) покладений законом чи іншими нормативними актами обов'язок діяти певним чином, по-друге, вона мала можливість здійснити необхідні дії, в-третьє, особа не здійснила ці дії.* Наприклад, бездіяльністю є ненарахування платником податку-фізичною особою сум єдиного податку;

– третя загальна ознака податкового правопорушення – суб'єкти правопорушення.

Суб'єкт податкового правопорушення – особа, яка вчиняє це правопорушення, а саме:

- платник податків;
- податковий агент;
- посадова особа платника податків;
- посадова особа податкового агенту;
- посадова особа контролюючих органів.

Податковим кодексом встановлено, що за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності:

- фінансова;
- адміністративна;
- кримінальна.

Крім того, посадові особи платників податків та податкових агентів можуть бути притягнені до дисциплінарної відповідальності.

Суб'єктами адміністративної відповідальності (особами, які можуть притягатися до цього виду відповідальності) за податкові правопорушення є громадяни та посадові особи. Це, наприклад, керівники та інші посадові особи підприємств, установ, організацій, на яких покладений обов'язок дотримання встановленого законом порядку ведення податкового обліку (ст.163-1 Кодексу України про адміністративні правопорушення, далі КУАП). Громадяни несуть відповідальність за неподання або несвоєчасне подання декларацій про доходи (ст.164-1 КУАП).

Платники податків-юридичні особи не можуть притягатися до адміністративної відповідальності.

Адміністративна відповідальність за податкові правопорушення передбачена такими статтями КУАП:

- стаття 156. Порушення правил торгівлі пивом, алкогольними, слабоалкогольними напоями і тютюновими виробами (щодо відповідальності за торгівлю спиртом етиловим, коньячним або плодовим, алкогольними напоями чи тютюновими виробами без марок акцизного збору чи з підробленими марками цього збору);
- стаття 163-1. Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків;
- стаття 163-2. Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів);
- стаття 163-3. Невиконання законних вимог посадових осіб органів державної податкової служби;
- стаття 163-4. Порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи;
- стаття 164-1. Порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат;
- стаття 164-2. Порушення законодавства з фінансових питань;
- стаття 164-5. Зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає марок акцизного збору встановленого зразка;
- стаття 166-6. Порушення порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку при ліквідації юридичної особи;
- стаття 166-9. Порушення законодавства щодо запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом.

Адміністративна відповідальність настає лише з умови вини громадянина чи посадової особи, тобто коли протиправне діяння (дія чи бездіяльність) було вчинено умисно або з необережності.

Необхідною умовою притягнення до адміністративної відповідальності є наявність протоколу про адміністративне правопорушення. Відповідно до ст. 255 КУАП протоколи про правопорушення мають право складати уповноважені на те посадові особи:

- ст. 156 – органів внутрішніх справ;
- статті 163-1 – 163-4 – органів державної податкової служби;
- статті 164-1, 164-2, 164-5 – органів державної податкової служби України та органів внутрішніх справ;
- ст. 166-6 – органів державної податкової служби;
- ст. 166-9 – спеціально уповноваженого органу виконавчої влади з питань фінансового моніторингу та Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку.

Складені в законний спосіб протоколи про адміністративне правопорушення розглядаються уповноваженими на те органами.

Так, відповідно до ст. 234-2 КУАП органи державної податкової служби України розглядають справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з ухиленням від подання декларації про доходи (стаття 164-1), порушенням порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку при ліквідації юридичної особи (стаття 166-6).

Суб'єктами кримінальної відповідальності (особами, які можуть притягатися до цього виду відповідальності) за податкові правопорушення є громадяни та службові особи. Це, наприклад, службові особи підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особи, що займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, чи будь-яка інша особа, яка зобов'язана сплачувати податки, збори (ст. 212 Кримінального кодексу України).

Платники податків також можуть бути суб'єктами кримінальної відповідальності, якщо це фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Податковим кодексом або податковими законами і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів.

Платники податків-юридичні особи не можуть притягатися до кримінальної відповідальності за податкові злочини.

Кримінальна відповідальність за злочини, що вчиняються шляхом невиконання або неналежного виконання вимог законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, передбачена, зокрема, такими статтями Кримінального кодексу України (далі – КК):

- стаття 204. Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підкацизних товарів;
- стаття 205. Фіктивне підприємництво;
- стаття 209. Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом;
- стаття 212. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів);
- стаття 216. Незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених марок акцизного збору чи контрольних марок;
- стаття 218. Фіктивне банкрутство;
- стаття 221. Незаконні дії у разі банкрутства;
- стаття 222. Шахрайство з фінансовими ресурсами.

Ряд складів злочинів, передбачених КК, опосередковано пов'язані з порушенням вимог, установлених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи. Так, дії службових осіб органів ДПС у випадку виконання ними своїх обов'язків всупереч інтересам служби можуть утворювати склади злочинів у сфері службової

діяльності – зловживання владою або службовим становищем (ст. 364 КК), перевищення влади або службових повноважень (ст. 365 КК) тощо.

Невиконання або неналежне виконання службовою особою контролюючих органів своїх службових обов'язків через несумлінне ставлення до них у випадку заподіяння істотної шкоди охоронюваним законом правам, свободам та інтересам окремих громадян, або державним чи громадським інтересам, або інтересам окремих юридичних осіб утворює склад злочину, передбаченого ст. 367 – службова недбалість.

У випадку давання громадянином чи службовою особою платника податків хабара за виконання чи невиконання в інтересах того, хто дає хабар, чи в інтересах третьої особи будь-якої дії з використанням службового становища працівником контролюючих органів, вчинене утворює склад злочину, передбаченого ст. 368 – давання хабара.

Обов'язковою умовою притягнення до кримінальної відповідальності осіб, які вчинили діяння, передбачені зазначеними статтями КК, є наявність у діянні (дії чи бездіяльності) вини у формі умислу чи необережності. Деякі злочини вчиняються лише умисно (наприклад, ухилення від сплати податків). Деякі можуть вчинятися як умисно, так і з необережності, інші – тільки характеризуються виключно необережною формою вини (наприклад, службова недбалість).

Суб'єктами фінансової відповідальності (особами, які притягаються до цього виду відповідальності) за податкові правопорушення є платники податків-фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів.

Встановлення фінансової відповідальності означає прийняття та набуття чинності нормативного акта, у якому міститься опис ознак податкового правопорушення, вид і розмір фінансової санкції за його вчинення.

Застосування фінансової відповідальності означає процедуру, яка має такі етапи:

- фіксування конкретного факту податкового правопорушення;
- прийняття рішення про притягнення до відповідальності (про застосування штрафної санкції);
- виконання рішення про застосування штрафної санкції – сплата штрафу.

Штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) – плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності (п.14.1.265 ПК).

Незважаючи на те, що у нормах Податкового кодексу передбачена можливість платника податків вирахувати і сплатити штраф самостійно (наприклад, при самостійному виявленні факту заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів), відповідальність за застосування штрафних (фінансових) санкцій та пені, у тому числі за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності, покладається на контролюючий орган. Це означає, що контролюючий орган має право і зобов'язаний приймати рішення про застосування фінансових санкцій і забезпечувати їх виконання.

У випадках вчинення податкового правопорушення платником податків-фізичною особою можлива ситуація, за якою одна особа за одне правопорушення буде притягнена як до фінансової, так і до кримінальної чи адміністративної відповідальності. Оскільки фінансова, адміністративна і кримінальна відповідальність є відповідальністю різного виду, така ситуація не суперечить ст. 61 Конституції України – «Ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення».

Податковий кодекс встановлює загальне правило: порядок та строки сплати, стягнення та оскарження сум штрафних санкцій (фінансових санкцій, штрафів) такі ж самі, як порядок та строки сплати, стягнення та оскарження сум грошових зобов'язань:

– в разі несплати податку штрафні санкції за це сплачуються відповідно до порядку і строків сплати відповідного податку;

– сплата штрафних санкцій здійснюється платником податку безпосередньо, а у випадках, передбачених податковим законодавством, – податковим агентом, або представником платника податку, або банком;

– сплата штрафних санкцій суб'єктами господарювання, що провадять торговельну діяльність або надають платні послуги (крім пересувної торговельної мережі), здійснюється за місцезнаходженням пункту продажу товарів або пункту з надання платних послуг;

– органом стягнення штрафних санкцій є той державний орган, який уповноважений стягувати відповідні грошові зобов'язання та/або відповідний податковий борг;

– якщо орган стягнення має право звертатися до суду про стягнення коштів платника податків, який має податковий борг, то він у такий саме спосіб звертається до суду і про стягнення штрафних санкцій;

– оскарження рішень про застосування фінансових санкцій здійснюється за правилами, що встановлені нормами Податкового кодексу.

Розмір штрафних санкцій (фінансових санкцій, штрафів) встановлюється Податковим кодексом та іншими законами України.

Податковий кодекс передбачає за податкові правопорушення такі види санкцій:

– санкції з абсолютно-визначеним розміром;

– санкції з відносно-визначеним розміром, який вираховується у відсотках від розміру недоплати чи іншого показника тяжкості порушення;

– санкції з відносно-визначеним розміром, який залежить від розміру недоплати чи іншого показника тяжкості порушення, але вираховується не у відсотках (наприклад, штраф у розмірі вартості відчуженого майна, штраф у розмірі збору на один календарний місяць тощо).

Контролюючий орган має право самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених Податковим кодексом, не пізніше закінчення 1095 дня, що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, за днем її фактичного подання.

На практиці це означає, що контролюючий орган одночасно з визначенням суми грошових зобов'язань платника податків застосовує штрафні санкції до такого платника податків (за наявності зазначених підстав для таких санкцій). Якщо рішення про визначення суми грошових зобов'язань платника податків прийнято з додержанням строків давності, застосування штрафних санкцій також відбувається в межах встановлених строків.

Однак не є виключенням ситуація, коли грошове зобов'язання нараховане контролюючим органом без застосування штрафних санкцій. У таких випадках зберігається право контролюючого органу застосувати штрафні санкції пізніше – але до закінчення строку давності.

Строк давності починає вираховуватися з наступного дня після останнього дня строку, відведеного для подання податкової декларації чи сплати грошових зобов'язань. Або – з наступного дня після фактичного подання податкової декларації. Останнім днем, коли можна застосувати штрафні санкції, є останній день строку давності, тобто 1095-й день.



У разі вчинення платником податків двох або більше порушень законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, штрафні (фінансові) санкції (штрафи) застосовуються за кожне вчинене разове та триваюче порушення окремо.

Разове правопорушення – це діяння (дія чи бездіяльність) платника податків, яке вчинюється один раз і утворює закінчений склад конкретного правопорушення. Вчинення такого діяння порушує певну норму (норми) податкового законодавства, після чого правопорушення є закінченим і починають спливати передбачені законодавством строки давності. У випадку вчинення нових аналогічних діянь вони утворюють самостійні правопорушення і за кожне з них окремо застосовуються штрафні санкції.

Наприклад, знищення платником податків бухгалтерської та статистичної звітності до закінчення строків їх зберігання утворює склад податкового правопорушення, передбаченого ст.121 ПК. З моменту знищення документів це правопорушення закінчене і починається відлік строків давності застосування фінансових санкцій до платника податків, а також відлік строків давності притягнення до відповідальності винних посадових осіб. Якщо той самий платник податків знищить інші документи з питань обчислення і сплати податків та зборів до закінчення строків їх зберігання, це має розглядатися як самостійне правопорушення із своїми строками давності застосування штрафних санкцій. До закінчення зазначених строків давності до платника податків можуть застосовуватися штрафні санкції окремо за перше і за друге правопорушення.

Триваюче правопорушення – це діяння (як правило – у формі бездіяльності) платника податків, поєднане з наступним тривалим невиконанням обов'язків, що покладені на винного законом під загрозою застосування штрафних санкцій. Таке правопорушення складається з ряду дій або з безперервної бездіяльності. Уже перша протиправна дія чи перший факт протиправної діяльності є закінченим податковим правопорушенням. Однак на цьому протиправні дії (бездіяльність) не припиняються. За ними слідує такі ж самі дії або продовжується та ж сама протиправна бездіяльність. Однак кожна наступна дія, чи кожний наступний проміжок часу бездіяльності не утворюють нового самостійного правопорушення, а є продовженням єдиного триваючого правопорушення. Відповідно до ст.115 ПК штрафні санкції застосовуються не за кожне діяння, а за все триваюче правопорушення в цілому. Строки давності для застосування фінансових санкцій за триваючі правопорушення починають відраховуватися з наступного дня після припинення протиправних дій чи бездіяльності, або з дня документальної фіксації контролюючим органом факту правопорушення.

Наприклад, неподання банками та іншими фінансовими установами відповідним органам державної податкової служби в установленій строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платником податків має усі ознаки правопорушення, передбаченого ст.118 ПК, вже в перший день після спливання встановленого строку. При продовженні бездіяльності (неподання повідомлення) правопорушення триває – кожного наступного дня. Лише в момент направлення повідомлення (в будь-який день після закінчення строку) правопорушення припиняється і починається відлік строків давності застосування штрафних санкцій. За це триваюче правопорушення застосовується одна санкція незалежно від тривалості неподання інформації.

Ряд норм Податкового кодексу передбачає можливість прийняття рішення про застосування штрафних санкцій до платника податків самим платником податків. У таких випадках ці норми містять вказівку на порядок (процедуру) застосування штрафних санкцій. Наприклад, відповідно до абз. 3 п. 50.1 ПК платник податків, який до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму такої недоплати та штраф у розмірі трьох відсотків від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку.

Якщо ж рішення про застосування штрафних санкцій приймається контролюючим органом, воно оформлюється податковим повідомленням-рішенням. Форма податкового повідомлення-рішення про застосування штрафної (фінансової) санкції (штрафу) за порушення норм іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби (форма «С»), передбачена Порядком направлення органами державної податкової служби податкових повідомлень-рішень платникам податків, затверджених наказом ДПА України від 22 грудня 2010 р. № 985, зареєстрованим в Мін'юсті України 30 грудня 2010 р. за № 1440/18735.

Відповідні повідомлення-рішення вважаються належним чином врученими, якщо вони надіслані поштою (місцезнаходженням, податковою адресою) платника податків рекомендованим листом з повідомленням про вручення або особисто вручені платнику податків або його законному чи уповноваженому представникові. Якщо платник податків на день надсилання йому контролюючим органом відповідного документа не повідомив такий контролюючий орган про зміну податкової адреси, повернення документів, як таких, що не знайшли адресата, не звільняє платника податку від їх виконання. Якщо пошта (поштова служба) не може вручити платнику податків податкове повідомлення-рішення через відсутність за місцезнаходженням посадових осіб, їх відмову прийняти податкове повідомлення-рішення, незнаходження фактичного місця розгашування (місцезнаходження) платника податків або з інших причин, податкове повідомлення-рішення вважається врученим платнику податків у день, зазначений поштовою службою в повідомленні про вручення із зазначенням причин невручення.

Податковий кодекс України визначає ряд самостійних правопорушень податкового законодавства та встановлює відповідальність за ці правопорушення.

Це такі правопорушення:

- 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 платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб платників податків;
- неподання або несвочасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності;
- порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і виплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;
- порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою підприємцем;
- порушення, які утворили підстави для контролюючого органу самостійно визначити суми податкового зобов'язання, зменшити суми бюджетного відшкодування та/або зменшити від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємне значення суми податку на додану вартість платника податків;
- відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди органу державної податкової служби;
- порушення порядку отримання та використання торгового патенту;
- порушення правил сплати (перерахування) податків;
- порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати;
- неподання або подання з порушенням строку банками чи іншими фінансовими установами податкової інформації органам державної податкової служби.

Загальна характеристика даних правопорушень із визначенням виду діяння, ознак правопорушення, суб'єктів правопорушення, санкції та суб'єктів відповідальності наведені в додатку А.

**Пеня** – це сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки. Пеня в податковому праві має дискусійну природу. З одного боку, пеня вважається способом забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів, оскільки стимулює платника податків до належної поведінки. З іншого – вона відповідає ознакам фінансової санкції, адже формальною підставою її нарахування є порушення строків погашення податкових зобов'язань.

Пеня нараховується:

1) після закінчення встановлених Податковим кодексом України строків погашення узгодженого грошового зобов'язання на суму податкового боргу. Нарахування пені розпочинається:

а) при самостійному нарахуванні суми грошового зобов'язання платником податків – від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання, визначеного цим Кодексом;

б) при нарахуванні суми грошового зобов'язання контролюючими органами – від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання, визначеного у податковому повідомленні-рішенні згідно із нормами цього Кодексу.

2) у день настання строку погашення податкового зобов'язання, нарахованого контролюючим органом або платником податків у разі виявлення його заниження на суму такого заниження та за весь період заниження (у тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження);

3) у день настання строку погашення податкового зобов'язання, визначеного податковим агентом при виплаті (нарахуванні) доходів на користь платників податків – фізичних осіб та/або контролюючим органом під час перевірки такого податкового агента.

У разі скасування нарахованого контролюючим органом грошового зобов'язання (його частини) у порядку адміністративного та/або судового оскарження пеня за період заниження такого грошового зобов'язання (його частини) скасовується.

Нарахування пені закінчується:

– у день зарахування коштів на відповідний рахунок Державного казначейства України та/або в інших випадках погашення податкового боргу та/або грошових зобов'язань;

– у день проведення взаєморозрахунків непогашених зустрічних грошових зобов'язань відповідного бюджету перед таким платником податків;

– у день запровадження мораторію на задоволення вимог кредиторів (при винесенні відповідної ухвали суду у справі про банкрутство або прийнятті відповідного рішення Національним банком України);

– при прийнятті рішення щодо скасування або списання суми податкового боргу (його частини).

У разі часткового погашення податкового боргу сума такої частки визначається з урахуванням пені нарахованої на таку частку.

Пеня нараховується на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності та без урахування суми пені) із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день виникнення такого податкового боргу або на день його (його частини) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення у його сплаті.

За порушення строку зарахування податків до бюджетів або державних цільових фондів, установлених Законом України «Про платіжні системи та переказ грошей в Україні», з вини банку такий банк

сплачує пеню за кожний день прострочення, включаючи день сплати, та штрафні санкції у розмірах, встановлених цим Кодексом, а також несе іншу відповідальність, встановлену цим Кодексом, за порушення порядку своєчасного та повного внесення податків та зборів та інших платежів до бюджету або державного цільового фонду. У разі порушення строку зарахування податків до бюджетів або державних цільових фондів, установлених Законом України «Про платіжні системи та переказ грошей в Україні», з вини банку платник податків звільняється від відповідальності за несвоєчасне або перерахування не в повному обсязі таких податків, зборів та інших платежів до бюджетів та державних цільових фондів, включаючи нараховану пеню або штрафні санкції.

У разі порушення умов митних режимів, при розміщенні в які надано умовне звільнення від оподаткування, а також у разі порушення умов щодо цільового використання товарів, при ввезенні яких надано звільнення від оподаткування відповідно до цього Кодексу, особа, відповідальна за дотримання митного режиму, а також особа, відповідальна за дотримання умов, за яких надається звільнення від оподаткування (щодо цільового використання товарів), зобов'язана сплатити суму податкового зобов'язання, на яку було надано звільнення (умовне звільнення), та пеню, нараховану на суму такого податкового зобов'язання за період із дня надання звільнення (умовного звільнення) від оподаткування до дня оплати.

У разі направлення претензій щодо сплати податкових зобов'язань гаранту пеня нараховується на строк, що не перевищує 3 місяці з дня, що настає за днем закінчення строку виконання зобов'язань, забезпечених гарантією.

Для цілей обчислення пені строком сплати митних платежів вважається:

- при використанні товарів в інших цілях, ніж ті, у зв'язку з якими було надано звільнення (умовне звільнення) від оподаткування митними платежами, – перший день, коли особою було порушено обмеження щодо користування та розпорядження товарами. Якщо такий день установити неможливо, строком сплати митних платежів вважається день прийняття митним органом митної декларації на такі товари;
- при порушенні вимог і умов митних процедур, що відповідно до податкового законодавства тягне за собою зобов'язок щодо сплати митних платежів – день здійснення такого порушення. Якщо такий день установити неможливо – строком сплати митних платежів вважається день початку дії відповідної митної процедури;
- в інших випадках – день виникнення зобов'язку щодо сплати митних платежів.

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:

- а) платник податків не подає податкову декларацію за період, протягом якого відбулося таке заниження;
- б) судом доведено скоєння злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою – платником податків щодо умисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов'язання.

### Питання для самоконтролю

1. Які органи визначено контролюючими органами та органами стягнення щодо контролю за дотриманням податкового законодавства?
2. Який порядок листування з платниками податків?
3. Які умови повернення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань?

4. Які вимоги визначено у податковій звітності до підтвердження даних.
5. Що розуміють під податковою адресою платника податку.
6. Податкова декларація (розрахунок): форма, зміст та який порядок її складання?
7. Які особи несуть відповідальність за складання податкової звітності.
8. Який порядок складання та внесення змін до податкової декларації.
9. Що таке податкова консультація та податкове роз'яснення?
10. Як визначаються порядок визначення сум податкових та грошових зобов'язань?
11. Який порядок скасування та оскарження рішень контролюючих органів?
12. Які строки сплати податкового зобов'язання.
13. Податкове повідомлення-рішення та податкова вимога: сутність та порядок застосування.
14. Який порядок відкликання податкового повідомлення-рішення і податкової вимоги?
15. Що таке податковий контроль та компетенція органів державної влади щодо його здійснення?
16. Які визначено способи здійснення податкового контролю.
17. Як здійснюється облік платників податків в органах ДПС України?
18. Який порядок взяття на облік юридичних осіб та відокремлених підрозділів юридичних осіб?
19. Який порядок обліку самозайнятих осіб?
20. Який порядок внесення змін до облікових даних платників податків?
21. Які підстави та порядок зняття з обліку в органах державної податкової служби юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів та самозайнятих осіб?
22. Які вимоги до відкриття та закриття рахунків платників податків у банках та інших фінансових установах?
23. Які визначено види перевірок, що проводяться органами державної податкової служби України?
24. Який порядок проведення документальних позапланових перевірок?
25. Які особливості проведення документальної невиїзної перевірки?
26. Який порядок проведення фактичної перевірки?
27. Які умови та порядок допуску посадових осіб органів державної податкової служби до проведення документальних виїзних та фактичних перевірок?
28. Які визначено строки проведення виїзних перевірок?
29. Які матеріали є підставами для висновків під час проведення перевірок?
30. Який порядок оформлення результатів перевірок?
31. З яких джерел відбувається сплата грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків?
32. Що таке податкова застава?
33. Коли виникає право податкової застави?
34. Який порядок встановлення податкового пріоритету?
35. Який порядок призначення та звільнення податкового керуючого?
36. Які функції виконує податковий керуючий?
37. Який порядок узгодження операцій із заставленим майном?
38. Що таке адміністративний арешт майна та який порядок його проведення?
39. Який порядок продажу майна, що перебуває у податковій заставі?
40. Який порядок погашення податкового боргу державних підприємств, які не підлягають приватизації, та комунальних підприємств?

41. Який порядок погашення грошових зобов'язань або податкового боргу в разі ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством?
42. Який порядок погашення грошових зобов'язань або податкового боргу у разі реорганізації платника податків?
43. Який порядок виконання грошових зобов'язань фізичних осіб у разі їх смерті або визнання безвісно відсутніми чи недієздатними, а також неповнолітніх осіб?
44. Який порядок розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків?
45. Який порядок списання безнадійного податкового боргу?
46. Які визначено строки давності та особливості їх застосування?
47. Який порядок застосування міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України?
48. Який порядок надання допомоги у стягненні податкового боргу в міжнародних правовідносинах?
49. Які особливості узгодження суми податкового боргу в міжнародних правовідносинах?
50. Який порядок відкликання податкових повідомлень у міжнародних правовідносинах або податкових вимог?
51. Який порядок нарахування пені та штрафних санкцій на суму податкового боргу в міжнародних правовідносинах?
52. Які визначено види відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.
53. Які визначено загальні умови притягнення до фінансової відповідальності.
54. Які існують види штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) щодо порушення податкового законодавства?
55. Які визначено строки давності для застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів)?
56. Як застосовуються штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у разі вчинення кількох порушень?
57. Що таке пеня та порядок її розрахунку?
58. Як відбувається зупинення строків нарахування пені?
59. Який порядок сплати пені, нарахованої за невиконання податкового зобов'язання?
60. Який порядок нарахування пені у разі порушення умов, за яких надавалося звільнення (умовне звільнення) від оподаткування при ввезенні товарів на митну територію України?

## Тестові завдання

### 1. Що таке податкова декларація?

- а) документ, що подається платником податків до контролюючого органу у чинним законодавством строки та за встановленою формою, на підставі якого здійснюються нарахування та сплата податку;
- б) зобов'язання платника податків сплатити до бюджетів або державних цільових фондів відповідну суму коштів у порядку та у строки, визначені чинним законодавством;
- в) письмове повідомлення контролюючого органу про обов'язок платника податків сплатити визначену суму податкового зобов'язання;

г) документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених цим Кодексом) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків-фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку.

**2. Протягом якого терміну орган ДПС зобов'язаний надати платнику податків письмове повідомлення про відмову у прийнятті його податкової декларації, у разі подання платником податків до органу державної податкової служби податкової декларації, заповненої з порушенням вимог ПКУ?**

а) у разі отримання такої податкової декларації, надісланої поштою або засобами електронного зв'язку, – протягом 5 робочих днів з дня її отримання, у разі отримання такої податкової декларації особисто від платника податку або його представника, – протягом 3 робочих днів з дня її отримання;

б) у разі отримання такої податкової декларації, надісланої поштою або засобами електронного зв'язку, – протягом 5 робочих днів з дня її отримання, у разі отримання такої податкової декларації особисто від платника податку або його представника, – протягом 10 робочих днів з дня її отримання;

в) у разі отримання такої податкової декларації, надісланої поштою або засобами електронного зв'язку, – протягом 15 робочих днів з дня її отримання, у разі отримання такої податкової декларації особисто від платника податку або його представника, – протягом 10 робочих днів з дня її отримання;

г) у разі отримання такої податкової декларації, надісланої поштою або засобами електронного зв'язку, – протягом 15 робочих днів з дня її отримання, у разі отримання такої податкової декларації особисто від платника податку або його представника, – протягом 5 робочих днів з дня її отримання.

**3. Платником податків особисто було подано до органу державної податкової служби податкову декларацію, заповнену з порушенням вимог ПКУ. Протягом якого терміну, орган ДПС зобов'язаний надати платнику податків письмове повідомлення про відмову у прийнятті його податкової декларації?**

а) протягом 3 робочих днів з дня її отримання;

б) протягом 5 робочих днів з дня її отримання;

в) протягом 10 робочих днів з дня її отримання;

г) протягом 15 робочих днів з дня її отримання.

**4. Який порядок затвердження податкового роз'яснення?**

а) затверджується наказом Міністерства фінансів України, який реєструється Міністерством юстиції України;

б) затверджується наказом державної податкової служби України, який реєструється Міністерством юстиції України;

в) затверджується наказом Міністерства фінансів України;

г) затверджується наказом державної податкової служби України.

**5. Які органи відповідно до Податкового кодексу України є контролюючими?**

а) КМУ, органи СБУ, Державний комітет підприємництва України, органи ДПСУ;

б) органи ДПСУ, Міністерство фінансів України, Державна митна служба, Державний комітет статистики України;

- в) КМУ, Міністерство фінансів України, Державне казначейство України, органи ДПСУ, Міністерство економіки України;
- г) органи ДПСУ, митні органи.

#### 6. Що розуміють під податковим повідомленням?

- а) зобов'язання платника податків сплатити до бюджетів або державних цільових фондів відповідну суму коштів у порядку та у строки, визначені чинним законодавством;
- б) документ, що подається платником податків до контролюючого органу у чинним законодавством строки та за встановленою формою, на підставі якого здійснюються нарахування та сплата податку;
- в) зобов'язання, узгоджене платником податків або встановлене судом, але не сплачене у встановлений строк;
- г) рішення про визначення суми грошового зобов'язання платника податків або будь-яке інше рішення контролюючого органу може бути скасоване контролюючим органом вищого рівня під час проведення процедури його адміністративного оскарження та в інших випадках у разі встановлення невідповідності таких рішень актам законодавства.

#### 7. Коли нараховується пеня?

- а) після повідомлення контролюючого органу про обов'язок платника податків сплатити визначену суму податкового зобов'язання;
- б) у день зарахування коштів на відповідний рахунок Державного казначейства України та/або в інших випадках погашення податкового боргу та/або грошових зобов'язань;
- в) у день проведення взаєморозрахунків непогашених зустрічних грошових зобов'язань відповідного бюджету перед таким платником податків;
- г) після закінчення встановлених цим Кодексом строків погашення узгодженого грошового зобов'язання на суму податкового боргу нараховується пеня.

#### 8. Яку відповідальність несуть платники податків за порушення законів з питань оподаткування?

- а) дисциплінарну, фінансову, кримінальну;
- б) адміністративну, кримінальну;
- в) адміністративну, кримінальну, фінансову;
- г) кримінальну, фінансову.

#### 9. Чи дозволяється уступка грошового зобов'язання або податкового боргу платника податків третім особам?

- а) забороняється будь-яка уступка грошового зобов'язання або податкового боргу платника податків третім особам;
- б) дозволяється уступка грошового зобов'язання платника податків третім особам;
- в) дозволяється уступка податкового боргу платника податків третім особам;
- г) забороняється, крім випадків, коли гарантами повного та своєчасного погашення грошових зобов'язань платника податків є інші особи.

#### 10. Де зобов'язаний стати на облік або реєстрацію платник податків?

- а) в органах Державного казначейства України;



- б) в органах місцевого самоврядування;
- в) в органах Державного комітету статистики;
- г) в органах державної податкової служби України.

**11. У які терміни здійснюється взяття на облік за основним місцем обліку юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів як платників податків та зборів в органах державної податкової служби?**

- а) не пізніше наступного робочого дня з дня отримання зазначених відомостей органами державної податкової служби;
- б) протягом 5-ти робочих днів з дня отримання зазначених відомостей органами державної податкової служби;
- в) протягом 10-ти робочих днів з дня отримання зазначених відомостей органами державної податкової служби;
- г) протягом 30-ти робочих днів з дня отримання зазначених відомостей органами державної податкової служби.

**12. Протягом якого терміну зобов'язані стати на облік в органі державної податкової служби за місцем свого постійного проживання приватні нотаріуси та інші фізичні особи, що ведуть незалежну професійну діяльність?**

- а) протягом 5 календарних днів після державної реєстрації;
- б) протягом 10 календарних днів після державної реєстрації;
- в) протягом 20 календарних днів після державної реєстрації;
- г) протягом календарного місяця після державної реєстрації.

**13. Протягом якого терміну надсилається (видається) довідка про взяття на облік платників податків фізичній особі - підприємцю або особі, яка здійснює незалежну професійну діяльність?**

- а) наступного робочого дня з дня взяття на облік;
- б) протягом 5-ти календарних днів з дня взяття на облік;
- в) протягом 10-ти календарних днів з дня з дня взяття на облік;
- г) протягом місяця з дня взяття на облік.

**14. Протягом якого терміну зобов'язані самозайняті особи подавати до органів державної податкової служби за місцем свого обліку відомості про зміну облікових даних?**

- а) наступного робочого дня з дня виникнення таких змін;
- б) протягом 3-х календарних днів з дня виникнення таких змін;
- в) протягом 10-ти календарних днів з дня виникнення таких змін;
- г) протягом місяця з дня виникнення таких змін.

**15. У який термін подаються відомості щодо осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського та/або податкового обліку юридичної особи, її відокремлених підрозділів до органу державної податкової служби?**

- а) наступного робочого дня з дня взяття на облік чи виникнення змін у облікових даних платників податків;
- б) у 3-х денний строк з дня взяття на облік чи виникнення змін у облікових даних платників податків.

є) у 10-денний строк з дня взяття на облік чи виникнення змін у облікових даних платників податків;

г) протягом місяця з дня виникнення таких змін.

**16. Чи зобов'язані банки та інші фінансові установи надсилати повідомлення про відкриття або закриття рахунка платника податків - юридичної особи?**

а) зобов'язані протягом трьох робочих днів з дня відкриття/закриття рахунку (включаючи день відкриття/закриття) ;

б) зобов'язані протягом 10-ти робочих днів з дня відкриття/закриття рахунку (включаючи день відкриття/закриття) ;

в) зобов'язані протягом місяця з дня відкриття/закриття рахунку (включаючи день відкриття/закриття) ;

г) не зобов'язані.

**17. Які дані включаються до інформаційної бази Державного реєстру про фізичних осіб?**

а) сума нарахованих та/або отриманих доходів, сума нарахованих та/або сплачених податків, сума податкового бору, інформація про податкову знижку та податкові пільги платника податків;

б) джерела отримання доходів, об'єкти оподаткування, сума нарахованих та/або отриманих доходів, сума нарахованих та/або сплачених податків, інформація про податкову знижку та податкові пільги платника податків;

в) джерела отримання доходів, об'єкти оподаткування, інформація про податкову знижку та податкові пільги платника податків;

г) джерела отримання доходів, об'єкти оподаткування, сума нарахованих та/або отриманих доходів, сума нарахованих та/або сплачених податків.

**18. Ким визначається, затверджується порядок формування реєстраційного номера облікової картки платника податків?**

а) Верховною Радою України;

б) Кабінетом Міністрів України;

в) Міністерством фінансів України;

г) Центральним органом державної податкової служби України.

**19. Що вважається зустрічною звіркою?**

а) перевірка звітних податкових документів, які надходять безпосередньо до органів державної податкової служби;

б) позапланова документальна перевірка підприємства з питань фінансово-господарської діяльності з іншими суб'єктами підприємницької діяльності;

в) всебічна перевірка діяльності підприємства з питань дотримання податкового законодавства щодо всіх видів податків, зборів та обов'язкових платежів;

г) співставлення даних первинних бухгалтерських та інших документів суб'єкта господарювання, що здійснюється органами державної податкової служби з метою документального підтвердження господарських відносин з платником податків та зборів.

**20. Які перевірки мають право проводити органи державної податкової служби?**

- а) попередні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки;
- б) попередні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні), комплексні;
- в) камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки;
- г) камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та зустрічні перевірки.

**21. Що вважається камеральною перевіркою?**

- а) перевірка, яка здійснюється з виїздом на об'єкт контролю та характеризується більш високою об'єктивністю;
- б) позапланова документальна перевірка підприємства з питань фінансово-господарської діяльності разом з іншими суб'єктами підприємницької діяльності;
- в) всебічна перевірка діяльності підприємства з питань дотримання податкового законодавства щодо всіх видів податків, зборів та обов'язкових платежів;
- г) перевірка, яка проводиться у приміщенні органу державної податкової служби виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків.

**22. Що вважається фактичною перевіркою?**

- а) перевірка взаємовідносин підприємства, яке перевіряється з іншими суб'єктами підприємницької діяльності;
- б) перевірка фінансово-господарської діяльності підприємства, якою охоплюються питання повноти нарахування та своєчасності сплати всіх видів податків, зборів, обов'язкових та інших платежів;
- в) перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника;
- г) перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка.

**23. Що вважається документальною виїзною перевіркою ?**

- а) перевірка взаємовідносин підприємства, яке перевіряється з іншими суб'єктами підприємницької діяльності;
- б) перевірка фінансово-господарської діяльності підприємства, якою охоплюються питання повноти нарахування та своєчасності сплати всіх видів податків, зборів, інших обов'язкових та інших платежів;
- в) перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника;
- г) перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка.

**24. Які бувають ступені ризику щодо несплати податків та зборів, що впливають на періодичність проведення документальних перевірок?**

- а) високий, середній та низький;
- б) високий, середній та незначний;
- в) великий, середній, малий;
- г) великий, малий.

24. Як часто включаються платники податків з незначним ступенем ризику до плану-графіка проведення документальних перевірок?

- а) не частіше одного разу на півріччя;
- б) не частіше одного разу на календарний рік;
- в) не частіше ніж раз на два календарних роки;
- г) не частіше ніж раз на три календарних роки.

25. Як часто включаються платники податків з середнім ступенем ризику до плану-графіка проведення документальних перевірок?

- а) не частіше одного разу на півріччя;
- б) не частіше одного разу на календарний рік;
- в) не частіше ніж раз на два календарних роки;
- г) не частіше ніж раз на три календарних роки.

26. Як часто включаються платники податків з високим ступенем ризику до плану-графіка проведення документальних перевірок?

- а) не частіше одного разу на півріччя;
- б) не частіше одного разу на календарний рік;
- в) не частіше ніж раз на два календарних роки;
- г) не частіше ніж раз на три календарних роки.

27. Чи зобов'язані органи державної податкової служби попереджати платника податку про проведення фактичної перевірки?

- а) не зобов'язані;
- б) зобов'язані не пізніше ніж за 5 календарних днів до її проведення;
- в) зобов'язані не пізніше ніж за 10 календарних днів до її проведення;
- г) зобов'язані не пізніше ніж за 20 календарних днів до її проведення.

28. Який термін проведення документальної (планової) перевірки для великих платників податків?

- а) не повинен перевищувати 10 робочих днів;
- б) не повинен перевищувати 20 робочих днів;
- в) не повинен перевищувати 30 робочих днів;
- г) не повинен перевищувати 30 календарних днів.

29. Який термін проведення документальної (планової) перевірки суб'єктів малого підприємства?

- а) не повинен перевищувати 10 робочих днів;
- б) не повинен перевищувати 20 робочих днів;
- в) не повинен перевищувати 30 робочих днів;
- г) не повинен перевищувати 30 календарних днів.

30. Протягом якого терміну реєструється в органі державної податкової служби Акт (довідка) документальної виїзної перевірки?

- а) протягом наступного дня, що настає за днем закінчення встановленого для проведення перевірки строку;
- б) протягом трьох робочих днів з дня, що настає за днем закінчення встановленого для проведення перевірки строку;
- в) протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення встановленого для проведення перевірки строку;
- г) протягом десяти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення встановленого для проведення перевірки строку.

**32. Протягом якого терміну реєструється в органі державної податкової служби Акт (довідка) документальної виїзної перевірки для платників податків, які мають філії та/або перебувають на консолідованій сплаті?**

- а) протягом наступного дня, що настає за днем закінчення встановленого для проведення перевірки строку;
- б) протягом трьох робочих днів з дня, що настає за днем закінчення встановленого для проведення перевірки строку;
- в) протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення встановленого для проведення перевірки строку;
- г) протягом десяти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення встановленого для проведення перевірки строку.

**33. Протягом якого терміну з дня надіслання платнику податкової вимоги здійснюється стягнення коштів та продаж майна платника податків?**

- а) не раніше ніж через 10 календарних днів;
- б) не раніше ніж через 20 календарних днів;
- в) не раніше ніж через 30 календарних днів;
- г) не раніше ніж через 60 календарних днів.

**34. У якому розмірі накладається штраф на самозайнятих осіб у випадках неподання ними заяв або документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби?**

- а) 170 гривень;
- б) 340 гривень;
- в) 510 гривень;
- г) 1020 гривень.

**35. У якому розмірі накладається штраф на юридичних осіб у випадках неподання ними заяв або документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби?**

- а) 170 гривень;
- б) 340 гривень;
- в) 510 гривень;
- г) 1020 гривень.

**36. Який розмір штрафу накладається за неподання банками або іншими фінансовими установами відповідним органам державної податкової служби в установленій строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків?**

- а) 170 гривень;
- б) 340 гривень;
- в) 510 гривень;
- г) 1020 гривень.

37. Який розмір штрафу передбачено за неподання або несвоєчасне подання платником податків оподаткованих декларацій (розрахунків)?

- а) 170 гривень;
- б) 340 гривень;
- в) 510 гривень;
- г) 1020 гривень.

38. Який розмір штрафу передбачено за неподання платником податків – фізичною особою декларації чи включення до неї перекручених (недостовірних) даних про суми одержаних доходів, понесених витрат та якщо такі дії платника призвели до заниження суми оподатковуваного доходу?

- а) 10 відсотків від різниці між заниженою сумою податкового зобов'язання і сумою, визначеною податковим органом;
- б) 20 відсотків від різниці між заниженою сумою податкового зобов'язання і сумою, визначеною податковим органом;
- в) 25 відсотків від різниці між заниженою сумою податкового зобов'язання і сумою, визначеною податковим органом;
- г) 50 відсотків від різниці між заниженою сумою податкового зобов'язання і сумою, визначеною податковим органом.

39. Який розмір штрафу передбачено за незабезпечення платником податків зберігання первинних документів облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених строків їх зберігання та/або ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю?

- а) 170 гривень;
- б) 340 гривень;
- в) 510 гривень;
- г) 1020 гривень.

40. Який розмір штрафу передбачено за несплату (неперерахування) платником податку – фізичною особою сум єдиного податку в порядку та у строки, визначені Кодексом?

- а) 10 відсотків від різниці між заниженою сумою податкового зобов'язання і сумою, визначеною податковим органом;
- б) 20 відсотків від різниці між заниженою сумою податкового зобов'язання і сумою, визначеною податковим органом;
- в) 25 відсотків від різниці між заниженою сумою податкового зобов'язання і сумою, визначеною податковим органом;
- г) 50 відсотків від різниці між заниженою сумою податкового зобов'язання і сумою, визначеною податковим органом.

### Ситуаційні вправи

1. Платник податків-приватний підприємець направив до податкової інспекції за місцем реєстрації податкову звітність в електронному вигляді. Податкова служба відмовилась приймати податкову звітність, мотивуючи це тим, що вона не була відповідно закріплена електронним цифровим підписом.

Платник податків вважає, що він своєчасно направив податкову звітність до податкової служби, а відповідальні співробітники безпідставно відмовились приймати її. Вирішіть ситуацію по суті.

**Які дії можливі для платника податків? Які дії повинні здійснити органи податкової служби?**

2. Платник податків-приватний підприємець направив поштою податкові декларації, в яких зазначив тільки своє прізвище та інформацію про те, що за звітний період у нього не було доходів.

**Як повинні вчинити в даній ситуації співробітники податкової інспекції?**

3. Платник податків самостійно визначив суму грошового зобов'язання та в строки подав відповідні податкові декларації. Пізніше йому стало відомо, що при застосуванні певних схем можлива оптимізація податкового зобов'язання. Платник податків подав скаргу до вищого податкового органу щодо скасування податкового зобов'язання за визначений податковий період та визначення нового узгодженого грошового зобов'язання.

**Яка буде відповідь контролюючого органу?**

4. Платник податків має борг за грошовим зобов'язанням. Податковий орган вирішив здійснити заходи щодо погашення боргу шляхом реалізації майна боржника.

На 31 день після надіслання боржнику податкового повідомлення податковий орган прийняв рішення про продаж майна такого боржника для погашення боргу.

**Чи правомірні дії податкового органу?**

5. Платник податків звернувся до суду з метою скасування рішення податкового органу про адміністративний арешт майна.

Податковий орган мотивував своє рішення тим, що платник податків відмовляється від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для її проведення та від допуску посадових осіб органу державної податкової служби.

**Чи буде задоволена скарга платника податків? Обґрунтуйте відповідь.**

6. Керівник органу державної податкової служби за місцем реєстрації платника податків, що має податковий борг, призначив такому платнику податків податковим керуючим державного виконавця місцевої Державної виконавчої служби.

Платник податків звернувся зі скаргою щодо призначення податкового керуючого.

**Як вирішити ситуацію? Обґрунтуйте відповідь.**

7. У платника податків була проведена звірка, у результаті якої було встановлено невідповідність. За результатами звірки було підготовлено відповідну довідку, у якій зазначалися факти невідповідності. Керівник податкового органу прийняв рішення про накладення адміністративного стягнення на такого платника податків.

**Чи правомірні дії керівника податкового органу? Як повинен діяти в такій ситуації платник податків?**

## Перелік питань до екзамену

1. *Поняття адміністрування податків.*
2. *Історичні аспекти порядку адміністрування податків в Україні.*
3. *Податкова адреса: поняття та сутність.*
4. *Поняття та способи здійснення податкового контролю.*
5. *Суб'єкти контрольної діяльності у сфері оподаткування.*
6. *Порядок обліку платників податків.*
7. *Порядок обліку платників податків – фізичних осіб.*
8. *Порядок обліку та ведення Державного реєстру фізичних осіб платників податків.*
9. *Порядок обліку платників податків – юридичних осіб.*
10. *Порядок обліку платників податків – самозайнятих осіб.*
11. *Порядок адміністративного узгодження податкових зобов'язань.*
12. *Порядок адміністративного оскарження податкових рішень.*
13. *Строки у сфері оподаткування.*
14. *Строки сплати податкових зобов'язань.*
15. *Податкова декларація.*
16. *Строки та порядок подачі податкової звітності.*
17. *Податкова консультація та наслідки застосування податкової консультації.*
18. *Поняття визначення сум податкових та грошових зобов'язань.*
19. *Податкове повідомлення-рішення.*
20. *Поняття податкової вимоги.*
21. *Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності державної податкової служби.*
22. *Збір та отримання податкової інформації.*
23. *Поняття податкової інформації.*
24. *Види перевірок.*
25. *Поняття та проведення камеральних перевірок.*
26. *Поняття та порядок проведення документальних планових та позапланових перевірок.*
27. *Поняття та порядок проведення фактичної перевірки.*
28. *Порядок проведення перевірок.*
29. *Джерела сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків.*
30. *Поняття податкової застави.*
31. *Права та обов'язки податкового керуючого.*
32. *Порядок узгодження операцій із заставленим майном.*
33. *Сутність адміністративного арешту майна.*
34. *Порядок продажу майна, що перебуває у податковій заставі.*
35. *Розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків.*
36. *Порядок списання безнадійного податкового боргу.*
37. *Порядок застосування міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України.*
38. *Загальні положення відповідальності за податкові правопорушення.*
39. *Загальні умови притягнення до фінансової відповідальності за податкові правопорушення.*
40. *Пеня у сфері податкових правовідносин.*



## Тема 3 ПОДАТОК НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

- § 1. Сутність прибуткового оподаткування підприємств, його функції, переваги та недоліки.
- § 2. Характеристика та класифікація платників податку.
- § 3. Загальна характеристика та порядок визначення об'єкта оподаткування. Ставки податку.
- § 4. Амортизаційні відрахування: суть, значення, види.
- § 5. Порядок та специфіка обчислення податку.
- § 6. Податкові пільги: сутність, види та порядок використання.

### § 1. Сутність прибуткового оподаткування підприємств, його функції, переваги та недоліки

Прибуткове оподаткування юридичних осіб сформувалося в національних податкових системах порівняно недавно й виступає, з однієї сторони, основним фіскальним інструментом, а з іншої – основним інструментом регулювання та стимулювання економічної активності бізнесу. Кінцевий етап еволюційного розвитку (середина та кінець ХХ століття) закріпив активне використання прямої форми оподаткування доходів підприємств як важеля регулювання та стимулювання економічної діяльності.

Прибуткове оподаткування юридичних осіб у такому вигляді, як воно існує сьогодні, сформувалося порівняно недавно, десь приблизно на початку ХХ століття. Воно утвердилося майже в усіх країнах світу з початку Другої світової війни, маючи специфіку в оподаткуванні з урахуванням історичних, культурних традицій держави (див. табл. 3.1, рис. 3.1). Забігаючи наперед, зазначимо, що основною причиною виникнення податку на прибуток підприємств (далі – ППП) стали жорстокі війни, які вимагали все більшого фінансування. Як зазначав провідний російський фінансист І. Кулішчер, «...війна породила на світ податки, спочатку тимчасові, потім, з появою постійного війська, і постійні. Сучасна армія і сучасна податкова система – сіамські близнюки, нерозривно спаяні, нерозлучні, неподільні»<sup>49</sup>.

Таблиця 3.1 Міжнародна хронологія еволюції прибуткового оподаткування юридичних осіб

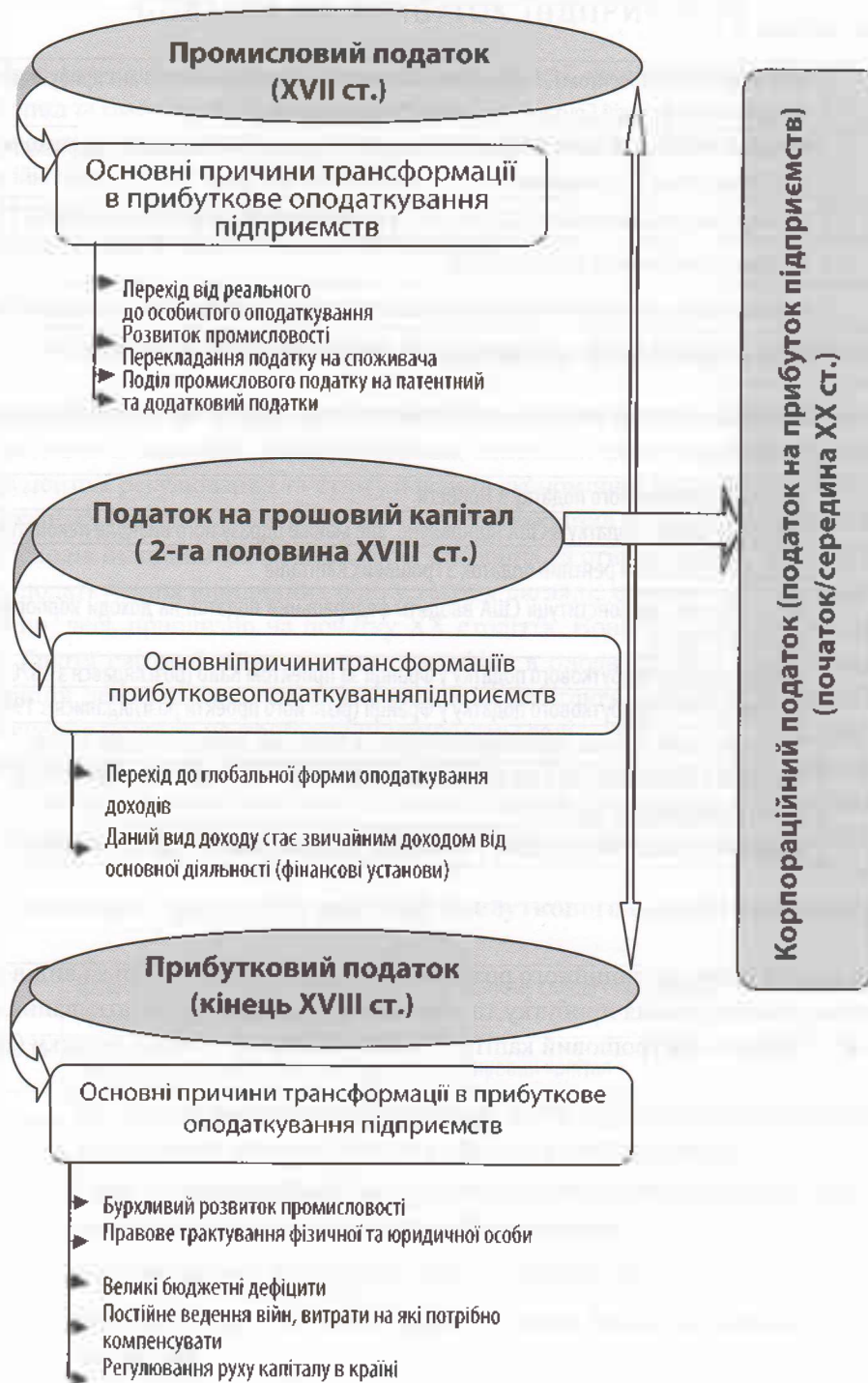
XVI і XVII стст.	Грошові капітали оподатковувалися в загальному складі старо-германського майнового податку (Schoss) і французькому <i>taille personnelle</i>
2-га половина XVIII та IX стст.	Найбільше розповсюдження податку на грошовий капітал
1775 р.	Встановлення маніфестом гільдійських зборів (форма промислового податку) в Російській імперії
1791 р.	Запровадження промислового податку у Франції у формі збору за патент
1799 р.	Перше запровадження прибуткового податку у Великій Британії за проектом У. Пітта
1802 р.	Перше скасування прибуткового податку у Великій Британії
1805 р.	Друге «народження» прибуткового податку у Великій Британії
1816 р.	Друге скасування прибуткового податку у Великій Британії та знищення всієї пов'язаної з ним документації
40-50-х рр. XIX ст.	Широке розповсюдження у всьому цивілізованому світ прибуткового принципу оподаткування

<sup>49</sup> Кулішчер І.М. Очерки финансовой науки. – Вып 1. – Петроград: Наука и школа, 1919. – 213 с.

Продовження таблиці 3.1

1842 р.	Кабінет р. Піля за проектом Г. Аддінгтона встановлюється остаточний варіант прибуткового податку шедулярного типу у Великій Британії під назвою Property and Income Tax
1855 р.	Введення в Російській імперії «Правил обкладення торгових і промислових підприємств додатковим збором (процентним і розкладним)»
1862 р.	Під час громадянської війни в США вводиться прибутковий податок. Скасований у 1872 р.
1864 р.	Введення прибуткового податку в Італії
1872 р.	У Франції введений податок на грошовий капітал (за відсутності прибуткового податку) в розмірі 3 %
1877 р.	Введення прибуткового податку в Японії
1891 р.	У Пруссії в категорію платників прибуткового податку потрапляють підприємства, власники грошових капіталів
1892 р.	Введення прибуткового податку в Норвегії
1894 р.	Дію прибуткового податку в США відновлено, але майже одразу його визнали неконституційним
1898 р.	В Австрії справлявся рентний податок з грошових капіталів
1911 р.	16-та поправка до Конституції США вводить федеральний податок на доходи корпорацій, який набирає чинності з 1913 р.
1914 р.	Запровадження прибуткового податку у Франції за проектом Кайо (розглядався з 1870 р.)
1916 р.	Запровадження прибуткового податку у Франції (різні його проекти розглядалися з 1907 р.)
1916 р.	Закон про впровадження прибуткового податку в Російській Імперії з жовтня 1917 р.
1922 р.	Введення в Радянській державі податку на доходи і майно фізичних і юридичних осіб. У 1924 р. перетворений у прибутковий податок
1956 р.	Введення корпоративного податку у Великобританії (прибутковий податок з компаній)

ППП пройшов довгий шлях еволюційного розвитку і врешті об'єднав декілька видів податку в один, з метою ефективного оподаткування прибутку та уникнення подвійного оподаткування, а саме: 1) промисловий податок; 2) податок на грошовий капітал; 3) система прибуткового податку (див. рис. 3.1).



**Рис. 3.1. Еволюційна схема становлення та розвитку системи прибуткового оподаткування юридичних осіб<sup>52</sup>.**

<sup>50</sup> Серебрянський Д.М., Накай А.І. Ретроспективний аналіз становлення та розвитку прибуткового оподаткування юридичних осіб // Науковий вісник Національної Академії ДПС України, 2005. – № 4 (31). – С. 98-107.

Основна причина введення ППП – великі дефіцити бюджетів унаслідок ведення воєнних дій, тобто його першочерговою функцією була фіскальна складова. Корпораційний податок почав поєднувати в собі первинні форми оподаткування прибутку – промисловий податок та податок на грошові капітали. Таке поєднання досить позитивно позначилося на розвитку бізнесу, особливо великого. Після введення корпораційного податку (друга половина ХХ ст.), в основному як фіскального інструменту та засобу призупинення воєнних дій, він почав носити суто регулятивний та стимулюючий характер щодо підприємницької діяльності, що проявлялося в ліквідації податку на надприбуток, зменшенні ставок ППП та широкомасштабному введенні податкових пільг (далі – ПП) інвестиційно-інноваційного характеру.

Економічна сутність ППП проявляється в процесі його впливу на розподіл отриманого прибутку.

Для підвищення ефективності діяльності підприємств важливо, щоб при розподілі прибутку була досягнута оптимальність у задоволенні інтересів держави, підприємства, акціонерів і працівників<sup>51</sup>. Держава зацікавлена у вилученні максимального прибутку до бюджету. Адміністрація підприємства, навпаки, прагне спрямувати максимально можливу суму прибутку на розширення виробництва та виплату дивідендів. Працівники ж зацікавлені в підвищенні заробітної плати, збільшенні матеріального стимулювання та соціального розвитку. Тому основним завданням держави і суб'єктів господарювання є вироблення оптимальних пропорцій такого розподілу з максимальною гармонізацією інтересів вищезазначених суб'єктів.

Розподіл прибутку між підприємством і державою умовно можна поділити на первинний та вторинний. Первинний – це розподіл загального прибутку до оподаткування між державою та підприємством. Значний вплив на такий розподіл має механізм вилучення частини прибутку до бюджету у вигляді ППП. Це реалізується через регулювання кількості податків, сплачуваних за рахунок прибутку, визначення об'єкта, ставок оподаткування, порядку надання пільг, термінів сплати тощо.

Вторинний розподіл характеризується використанням прибутку після його оподаткування, який залишається в розпорядженні підприємства. На цьому етапі за рахунок прибутку створюються різноманітні фонди (резервні, страхові). Зауважимо, що і на цьому етапі податкове законодавство не залишається осторонь, наприклад, оподаткування дивідендів, оподаткування реінвестованого прибутку, стимулювання процесу формування різноманітних резервних фондів тощо.

Метою політики розподілу прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства, є оптимізація пропорцій між капіталізованою та спожитою його частинами з урахуванням забезпечення реалізації стратегії розвитку підприємства, підвищення його ефективності та зростання ринкової вартості. У цьому аспекті важливе місце посідає порядок оподаткування прибутку підприємства. Якщо передбачаються пільги на реінвестування прибутку, то це створює передумови стимулювання використання прибутку на капіталізацію підприємства, в іншому випадку призводить до підвищення ролі споживання капіталу.

У первинному та вторинному розподілах прибутку важливу роль відіграє ППП, який повинен забезпечити однакові умови як розподілу прибутку, так і умов фінансових відносин суб'єктів господарювання різних форм власності з державою на основі однакових податкових вимог.

У сучасних умовах економічний зміст ППП розкривається двоюко: він виступає специфічною формою виробничих відносин (суспільний зміст) та є частиною вартості НД у грошовій формі (матеріальний зміст). З огляду на це, досить активно досліджується проблема визначення сутності ППП, теоретичне розуміння якого існувало у фінансовій думці ще задовго до його запровадження, зокрема, в працях

<sup>51</sup> Соколовська А.М. Основи теорії податків: Навчальний посібник. – К.: 2010. – 326 с.

видатних економістів А. Сміта, Д. Рікардо, Д. Міля. Їх висновки щодо запровадження даного податку практично однакові – ППП призводить до загального підвищення цін на товари на суму цього податку та повністю перекладається на кінцевого споживача. Але введення його неминуче, тому необхідно обрати такий рівень оподаткування, за якого платник не ухилявся б від сплати цього податку, а загальне податкове навантаження слід зменшувати шляхом надання широких економічно обґрунтованих пільг при оподаткуванні прибутку<sup>52</sup>.

Виходячи з практики функціонування ППП, можна виділити його позитивні та негативні сфери дії.

#### **Позитивні:**

порівняно невелика кількість платників податку, що у свою чергу, спрощує порядок його адміністрування;

за досконалої системи визначення оподатковуваного прибутку не оподатковує капітал і не перешкоджає розширеному відтворенню бази оподаткування;

ППП виступає стримуючим податком для тих, хто отримує капітальний дохід з підприємства;

порівняно з іншими прямими податками він меншою мірою викривлює інформацію про перспективні напрями вкладення коштів, оскільки прибуток є основним індикатором вибору об'єктів для інвестування; гнучкий інструмент впливу на прийняття економічних рішень бізнесом;

за його допомогою можна регулювати темпи та пропорції економічного зростання в державі;

є ефективним інструментом активізації інвестиційних процесів.

#### **Негативні:**

у кінцевому результаті його сплачують не юридичні, а фізичні особи;

перекладання податкового тягара із сфери виробництва на сферу особистого споживання;

негативно впливає на стимулювання підприємств щодо зростання прибутку;

труднощі у визначенні бази оподаткування;

технічні проблеми коректного визначення оподатковуваного прибутку в умовах інфляції;

негативний вплив на інвестиційні та економічні процеси. У цій ситуації виникає необхідність доповнення ППП спеціальними ПП, що, в свою чергу, ускладнює податкову систему;

із застосуванням ПП встановлюються негативні диспропорції в розвитку малих та великих підприємств на користь перших;

фіскально нестабільне джерело наповнення бюджету, оскільки розмір податкових надходжень визначається нестабільною динамікою прибутку підприємств.

Суспільне призначення податків як економічної категорії виявляється в тих функціях, які вони виконують. *Функція податків* (англ. *Tax function*) – це постійні внутрішні властивості, закономірності розвитку і відмінні форми прояву, що дозволяють виявити внутрішній зміст і призначення податків. Чинне податкове законодавство не містить у своєму понятійному апараті визначення такої економічної категорії, як «функції податку». Проте в економічній літературі фіксуються інтерпретації різноманітних функцій, характерних для податків, які можна згрупувати в два блоки: *основні* (фіскальна та регулююча) і *додаткові* (всі інші).

Виходячи з економічної сутності, історичних передумов та механізму дії, ППП виконує три функції: фіскальну, регулюючу та стимулюючу.

Зміст фіскальної функції податку на прибуток можна розглянути на прикладі статистичних показників надходження даного податку до зведеного бюджету України та його частки в основних макроекономічних показниках національної економіки України.

<sup>52</sup> Серебрянський Д.М. Сутність податку на прибуток: ретроспективний аналіз та сучасна думка // Науковий журнал „Економіка розвитку”. – Вісник Харківського національного економічного університету. – Харків. – 2005. – № 4 (36). – С. 25-26.

Аналізуючи дані таблиці 3.2, можна спостерігати позитивну динаміку зростання податку на прибуток до 2009 року. Слід відмітити, що темпи зростання податку на прибуток досить сильно корелюють із зростанням ВВП країни.

Варто відмітити досить значну частку даного податку ВВП (за аналізований період середнє значення 4,7 %), доходах бюджету (15,8 %), податкових надходженнях (21,8 %). Такі цифри свідчать про високе фіскальне значення податку на прибуток як у податковій системі, так і в системі державних фінансів у цілому.

**Таблиця 3.2** Динаміка надходження податку на прибуток підприємств і його частки в основних соціально-економічних показниках національної економіки України, млн грн

Роки	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
<b>Показники</b>								
ВВП	225 810	267 344	345 113	441 452	544 153	720 731	949 864	912 563
Доходи зведеного бюджету	61 954	75 286	91 529	134 183	171 812	219 937	297 893	288 580
Податкові надходження, всього	45 393	54 321	63 162	98 065	125 743	161 264	227 165	208 073
Податок на прибуток підприємств	9 683	13 197	16 162	23 464	26 172	34 407	47 857	33 048
<b>Номінальні темпи зростання (до попереднього року), %:</b>								
ВВП	x	118,4	129,1	127,9	123,3	132,5	131,8	96,1
Доходів зведеного бюджету	x	121,5	121,6	146,6	128	128	135,4	96,9
Податкових надходжень	x	119,7	116,3	155,3	128,2	128,2	140,9	91,6
Податку на прибуток підприємств	x	136,3	122,5	145,2	111,5	131,5	139,1	69,1
<b>Частка податку на прибуток в:</b>								
ВВП	4,3	4,9	4,7	5,3	4,8	4,8	5,0	3,6
Доходах зведеного бюджету	15,6	17,5	17,7	17,5	15,2	15,6	16,1	11,5
Податкових надходженнях	21,3	24,3	25,6	23,9	20,8	21,3	21,1	15,9

Розраховано авторами за даними Державного комітету статистики України та Міністерства фінансів України

Детальніше зупинимось на стимулюючій функції податку на прибуток.

З 60–80-х років ХХ ст. більшість розвинених країн послаблює регулятивну функцію податку внаслідок проведення урядами країн більш нейтральної податкової політики, спрямованої на зменшення впливу податків на економічну поведінку підприємств. Можна стверджувати про зародження на цьому етапі *стимулюючої функції* податку як окремої функції, а не підфункції регулятивної. Стимулююча функція реалізується насамперед в процесі оподаткування прибутку підприємств, тому ми будемо розглядати її в контексті саме цього податку.

Пільги з ППП, як засіб стимулювання діяльності приватних компаній, набули поширення у другій половині 50-х – на початку 60-х рр. ХХ ст. Саме з цього часу у законодавстві більшості країн ЄС з'явилися положення про те, що податки можуть не лише переслідувати фіскальні цілі, а й стимулювати економічні процеси. Перенесення акцентів на стимулюючу функцію ППП зумовлено рядом причин, пов'язаних із розвитком економіки в умовах НТП. З іншого боку, зниження державних видатків на НДДКР внаслідок їх низької економічної ефективності стимулювало пошук нових джерел фінансування. Тому провідні країни заходу почали переходити до економічних методів заохочення корпорацій до самостійного здійснення таких видатків – цільових податкових пільг.

Ефективна реалізація стимулюючої функції приводить до активізації підприємницької активності, що, у свою чергу, створює передумови для економічного розвитку держави. Стимулююча функція встановлює такі інструменти активізації підприємницької активності, які, по-перше, не обов'язкові до виконання всіма платниками і використовуються тільки як стимул. Наприклад, введення інвестиційного податкового кредиту (далі – ІПК) у США, норм прискореної амортизації не змушували корпорації використовувати ці інструменти. Але якщо фірми, в яких основні фонди морально і фізично зношені, користуючись таким «подарунком» з боку держави, починають активно оновлювати свою матеріальну базу, збільшуючи при цьому продуктивність праці.

По-друге, інструменти активізації підприємницької активності не пов'язані з фіскальною функцією, швидше навпаки.

По-третє, ці інструменти мають короткочасний характер: встановлюється певна мета перед тим чи іншим стимулом, після досягнення якої стимул ліквідується або дія їх призупиняється. Прикладом може бути ІПК у США, дія якого була призупинена після масового оновлення матеріальної бази.

## § 2. Характеристика та класифікація платників податку

Як показав історичний аналіз становлення ППП, у західних країнах він сплачується в основному корпораціями – податок на прибуток корпорацій (*the corporation income tax*)<sup>53</sup>. Тому деякі науковці, зокрема Е. Стігліц, пропонують замінити його податком на прибуток підприємств<sup>54</sup>, який мають сплачувати всі підприємства, незалежно від організаційно-правової форми, що фактично і реалізовано у вітчизняному податку на прибуток<sup>55</sup>.

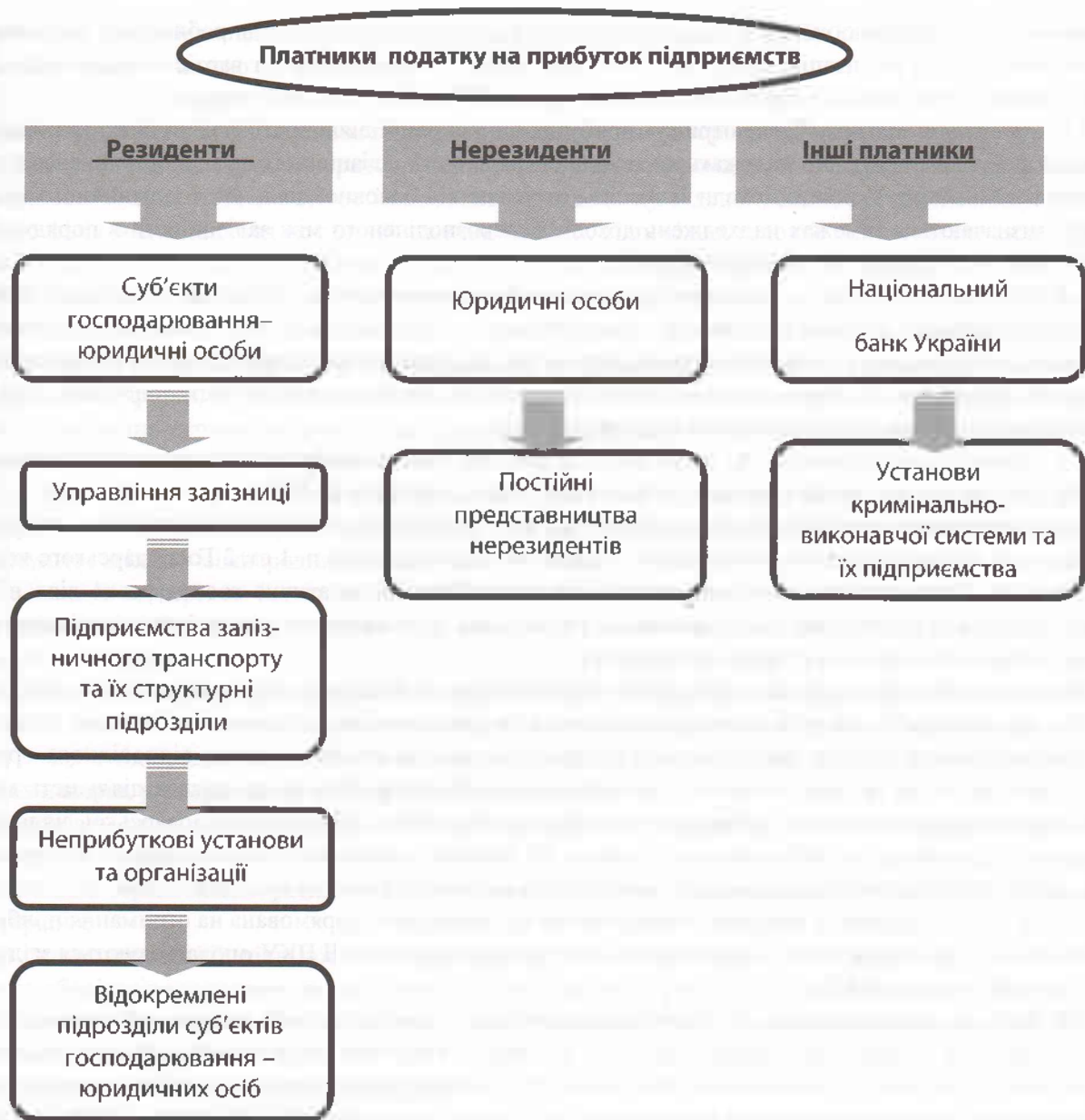
Платники податку визначаються основним елементом будь-якого податку. Платники є суб'єкти податкових правовідносин, на яких за наявності об'єкта оподаткування покладено певний комплекс податкових обов'язків і прав, установлених статтями 16 та 17 ПКУ.

Платники ППП поділяються на три категорії: 1) резиденти; 2) нерезиденти; 3) інші платники (рис. 3.2).

<sup>53</sup> Законодавством багатьох країн передбачено, що юридична особа може бути створена не менше ніж двома суб'єктами, які об'єднують свої кошти і майно на основі принципу обмеженої відповідальності. Звідси і назва – податок на прибуток корпорацій. Термін «корпорація» походить від англійського «corporation» – акціонерне товариство з обмеженою відповідальністю.

<sup>54</sup> Аналог такого податку діє в Україні. Основна відмінність його від корпораційного податку полягає в тому, що останній справляється тільки з підприємств, які мають корпоративний статус. Податок на прибуток підприємств справляється, в свою чергу, з прибутку всіх суб'єктів господарювання, які мають статус юридичної особи. Тому тут і надалі термін податок на прибуток корпорацій і ППП розглядаються як синонімічні.

<sup>55</sup> Данілов О.Д., Серсбрянський Д.М. Фінанси у запитаннях і відповідях: Навчальний посібник (2-е вид., перероб. та доп.). – К.: КНТ, 2008. – 528 с.



**Рис. 3.2. Класифікація платників податку на прибуток підприємств**

1. *Резидентом* (у цілях оподаткування прибутку підприємств) визнається юридична особа та її відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність, відповідно до законодавства України, з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами. Платниками податку на прибуток з числа резидентів є:

1.1. *Суб'єкти господарювання – юридичні особи*, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами. Іншими словами платниками ППП визнаються суб'єкти господа-



рування – юридичні особи, які здійснюють діяльність у сфері суспільного виробництва, спрямовану на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність та провадять її як на території України, так і за її межами.

1.2. *Управління залізниць*<sup>56</sup>, яке отримує прибуток від основної діяльності залізничного транспорту. Перелік робіт та послуг, що належать до основної діяльності залізничного транспорту, визначається Кабінетом Міністрів України. Доходи залізниць, отримані від основної діяльності залізничного транспорту, визначаються у межах надходжень доходу, перерозподіленого між залізницями в порядку, що встановлюється Кабінетом Міністрів України.

1.3. *Підприємства залізничного транспорту та їх структурні підрозділи*, які отримують прибуток від неосновної діяльності залізничного транспорту. Слід зазначити, що прибуток підприємств залізничного транспорту та їх структурних підрозділів, одержаний від операцій, не пов'язаних з перевезенням пасажирів, вантажів, вантажобагажу, пошти тощо, вважається прибутком, одержаним не від господарської діяльності залізничного транспорту.

1.4. *Неприбуткові установи та організації*<sup>57</sup> в разі отримання прибутку від неосновної діяльності та/або доходів, що підлягають оподаткуванню відповідно до розділу III ПКУ.

Слід відзначити, що господарська діяльність, яка здійснюється без мети одержання прибутку, називається некомерційною господарською діяльністю (відповідно до п. 1 ст. 3 Господарського кодексу України). Некомерційне господарювання – це самостійна систематична господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання, спрямована на досягнення економічних, соціальних та інших результатів без мети одержання прибутку.

Некомерційна господарська діяльність здійснюється суб'єктами господарювання державного або комунального секторів економіки у галузях (видах діяльності), в яких, відповідно до статті 12 Господарського кодексу, забороняється підприємництво, на основі рішення відповідного органу державної влади чи органу місцевого самоврядування. Некомерційна господарська діяльність може здійснюватися також іншими суб'єктами господарювання, яким здійснення господарської діяльності у формі підприємництва забороняється Законом. Не можуть здійснювати некомерційну господарську діяльність органи державної влади, органи місцевого самоврядування, їх посадові особи.

Таким чином, діяльність неприбуткових установ та організацій, спрямована на отримання прибутку та/або доходи, що підлягають оподаткуванню відповідно до розділу III ПКУ, оподатковуються згідно зі статтею 157 Розділу III ПКУ.

1.5. *Відокремлені підрозділи суб'єктів господарювання – юридичних осіб*, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами за винятком представництв. Відповідальність за своєчасне та в повному обсязі внесення сум податку на прибуток і авансових внесків з цього податку до бюджету за місцезнаходженням відокремленого підрозділу несе платник податку – юридична особа, до складу якої належить такий відокремлений підрозділ. Відокремлені підрозділи юридичної особи створюються у вигляді філій і представництв. Відомості про них обов'язково вносяться до єдиного державного реєстру. Різниця між філією<sup>58</sup> і представництвом<sup>59</sup> полягає в обсязі й характері функцій цих

<sup>56</sup> *Управління залізниць* є територіально-галузевими об'єднаннями, які засновані на державній власності, тобто зазначені суб'єкти господарювання є державними підприємствами.

<sup>57</sup> *Неприбуткові підприємства, установи та організації* – підприємства, установи та організації, основною метою діяльності яких є не одержання прибутку, а провадження благодійної діяльності та меценатства й іншої діяльності, передбаченої законодавством.

<sup>58</sup> *Філією* є відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням та здійснює всі або частину її функцій.

<sup>59</sup> *Представництво платника податку* – відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням та який здійснює представництво і захист інтересів юридичної особи, фінансується такою юридичною особою та не отримує інших доходів, крім пасивних доходів.

підрозділів. Якщо філія здійснює всі або частину функцій юридичної особи, то представництво лише здійснює представництво та захист її інтересів.

Тому фактично відокремленим платником податку можуть виступати тільки філії і тільки ті, які розташовані на території іншої, ніж головне підприємство, територіальної громади<sup>60</sup>.

Якщо філія розташована на території тієї ж територіальної громади, що й юридична особа (головне підприємство), така філія не є самостійним платником податку. У даному випадку головне підприємство та його філія розглядаються як єдиний платник податку, відповідно, головне підприємство сплачує податок, виходячи із загального результату діяльності самого підприємства та його філій.

2. У цілях оподаткування нерезидентами визнаються: а) іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані), відповідно до законодавства України, філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України; б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні; в) фізичні особи, які не є резидентами України. Платниками податку на прибуток з числа нерезидентів є:

2.1. Юридичні особи, що утворені в будь-якій організаційно-правовій формі та отримують доходи з джерелом походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України.

До доходів з джерелом їх походження з України відносяться доходи у вигляді:

а) процентів, дивідендів, роялті та будь-яких інших пасивних (інвестиційних) доходів, сплачених резидентами України;

б) доходів від надання резидентам або нерезидентам в оренду (користування) майна, розташованого в Україні, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих в Україні портів;

в) доходів від продажу рухомого та нерухомого майна, доходів від відчуження корпоративних прав, цінних паперів, у тому числі акцій українських емітентів;

г) доходів, отриманих у вигляді внесків та премій на страхування і перестрахування ризиків на території України;

г) доходів страховиків – резидентів від страхування ризиків страховальників – резидентів за межами України;

д) інших доходів від діяльності, у тому числі пов'язаних з повною або частковою переуступкою прав та обов'язків за угодами про розподіл продукції на митній території України або на територіях, що перебувають під контролем митних органів (у зонах митного контролю, на спеціалізованих ліцензійних митних складах тощо);

е) спадщини, подарунків, виграшів, призів;

е) заробітної плати, інших виплат та винагород, виплачених відповідно до умов трудового та цивільно-правового договору;

ж) доходів від зайняття підприємницькою та незалежною професійною діяльністю.

2.2. Постійні представництва нерезидентів<sup>61</sup> які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи

<sup>60</sup> Відповідно до статті 1 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» територіальна громада-жителі, об'єднані постійним проживанням у межах села, селища, міста, що є самостійними адміністративно-територіальними одиницями, або добровільне об'єднання жителів кількох сіл, що мають єдиний адміністративний центр.

<sup>61</sup> Постійне представництво – це постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність резидента в Україні, зокрема: місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установа або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова/газова свердловина, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів.

їх засновників. Постійне представництво до початку своєї господарської діяльності повинно стати на облік у податковому органі за своїм місцезнаходженням у порядку, встановленому центральним податковим органом України. Постійне представництво, яке розпочало свою господарську діяльність до реєстрації у податковому органі, вважається таким, що ухиляється від оподаткування, а одержані ним прибутки вважаються прихованими від оподаткування.

3.1. Окремим платником ППП визначено *Національний банк України*, який здійснює розрахунки з Державним бюджетом України відповідно до Закону України «Про Національний банк України». Планові доходи та витрати НБУ відображаються в кошторисі його доходів і витрат. Такий кошторис забезпечує можливість виконання НБУ його функцій, встановлених Конституцією України та Законом «Про Національний банк України».

НБУ за підсумками кожного кварталу поточного року у разі перевищення кошторисних доходів над кошторисними витратами вносить до 20 числа місяця наступного за звітним кварталом позитивну різницю до Державного бюджету України поточного року. Позитивна різниця перевищення кошторисних доходів над кошторисними витратами за підсумками четвертого кварталу вноситься до Державного бюджету України поточного року на підставі затвердженого кошторису доходів та витрат Національного банку України до 10 грудня поточного року.

Позитивна різниця між сумою перевищення кошторисних доходів над кошторисними витратами, затвердженою у звіті про виконання кошторису НБУ за підсумками року, та сумою перевищення кошторисних доходів над кошторисними витратами, внесеною до Державного бюджету України протягом звітного року, вноситься до Державного бюджету України до 20 січня наступного за звітним року.

Назвати таку позитивну різницю податком на прибуток досить важко як з економічної, так і з юридичної точки зору. Тому існування у категорії платників податку на прибуток НБУ є досить дискусійним питанням.

3.2. Також окремим платником ППП виділяються *установи кримінально-виконавчої системи та їх підприємства*, які використовують працю спецконтингенту, спрямовують доходи, отримані від діяльності, визначеної спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади з питань виконання покарань України, на фінансування господарської діяльності таких установ та підприємств, з включенням сум таких доходів до відповідних кошторисів їх фінансування, затверджених зазначеним органом виконавчої влади.

Правові основи організації та діяльності Державної кримінально-виконавчої служби України, її завдання та повноваження визначає ЗУ «Про Державну кримінально-виконавчу службу України» від 23.06.2005 р. № 2713-IV.

Установи кримінально-виконавчої системи та їх підприємства, які використовують працю спецконтингенту, є окремою категорією платників податку на прибуток, але отримані доходи (які фактично підпадають під дію пільгового режиму оподаткування) повинні направляти виключно на фінансування власної господарської діяльності. В іншому випадку отриманий прибуток підлягає оподаткуванню на загальних підставах.

Враховуючи, що підприємства установ виконання покарань не підпадають під визначення неприбуткових установ та організацій, то податкова звітність подається такими платниками податку на загальних підставах відповідно до глави 2 розділу 2 ПКУ.

### § 3. Загальна характеристика та порядок визначення об'єкта оподаткування. Ставки податку

Об'єктом оподаткування прибутковими податками з юридичних осіб може бути як прибуток, так і дохід. Як один, так і інший об'єкт практикувався в українській системі прибуткового оподаткування. Прибуток і дохід розрізняються не тільки за своєю значущістю для суб'єктів господарювання, а й за складом своїх компонентів: прибуток представляє собою якісно однорідну за економічним складом величину, в основу якої покладено вартість додаткового продукту; валовий дохід з точки зору економічного змісту, навпаки, – категорія неоднорідна і включає як додатковий продукт (прибуток), так і авансований змінний капітал, тобто відрізняється від прибутку на величину витрат на оплату праці. З цього випливає, що дохід як об'єкт оподаткування, характеризується значним фіскальним потенціалом при відносно слабкій регулюючій складовій. Прибуток, у свою чергу, як об'єкт оподаткування має значний регулюючий потенціал, але фіскальність такого податку відносно невелика і знижується в кризові періоди.

У сучасній фінансовій науці розрізняють прибуток економічний, бухгалтерський та оподатковуваний. Визначення цих видів прибутку має ряд суперечностей, неточностей, існують труднощі у їх обчисленні. Дискусії з приводу того, який прибуток оподатковувати, тривають і нині.

Охарактеризуємо коротко кожен із цих трьох видів.

*Економічний прибуток* – це загальна виручка від реалізації за вирахуванням усіх сукупних витрат, у тому числі і частини винагороди підприємцю за його працю, тобто прибутку, ризику. На відміну від економічного, *бухгалтерський прибуток* виступає чистим доходом від підприємницької діяльності, що розрахований на основі первинних документів, які відображені в бухгалтерських регістрах, побудованих на методологічному бухгалтерському принципі подвійного запису. При цьому до уваги не беруться не зафіксовані документально витрати самого підприємця. Тобто бухгалтерський прибуток буде вищим за економічний прибуток.

Економічний прибуток за своєю суттю має виключно прикладне значення. Оскільки для практичного використання прибутку в процесі управління підприємством важливо правильно, кількісно визначити його розмір. Для цього можуть враховуватися лише ті витрати, які мають документальне підтвердження. З цієї причини на практиці використовується концепція бухгалтерського прибутку, який може бути розрахований двома різними методами з ідентичним результатом: і як виручка від продажу мінус документально підтверджені витрати (операційні, фінансові, надзвичайні), і як зміна чистих активів за вирахуванням нових надходжень капіталу, переоцінки та розподілу чистих активів.

Тому саме бухгалтерський прибуток виступає основою для складання публічної фінансової звітності та розрахунку прибутку до оподаткування.

*Оподатковуваний прибуток* – це величина, яка проставляється в податковій декларації підприємства та визначається на основі податкового обліку, який, у свою чергу, базується на бухгалтерській звітності.

Об'єкт оподаткування, як і платник податку, визначається основним елементом будь-якого податку. В оподаткуванні прибутку існує два об'єкта оподаткування – для резидентів та нерезидентів.

Об'єктом оподаткування в резидента визнається прибуток, який отримується платником податку як на території України, так і за її межами. Тобто платник податку у визначенні прибутку до оподаткування включає доходи та витрати, які отримуються ним у процесі господарської діяльності як на території України, так і за її межами (закордонні філіали, представництва, участі в іноземних компаніях тощо).

Відповідно до частини 1 статті 142 Господарського кодексу України, *прибуток (дохід) суб'єкта господарювання* є показником фінансових результатів його господарської діяльності, що визначається

шляхом зменшення суми валового доходу суб'єкта господарювання за певний період на суму витрат та суму амортизаційних відрахувань.

Прибуток як об'єкт оподаткування визначається так:

$$\Pi_{зп} = D_{зп} - C_p - Vi_{зп}, \quad (3.1)$$

де  $\Pi_{зп}$  – прибуток звітного податкового періоду;  $D_{зп}$  – доходи звітного податкового періоду;  $C_p$  – собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг;  $Vi_{зп}$  – інші витрати звітного податкового періоду.

Розглянемо дані три складові, які впливають на розмір обчислюваного оподаткованого прибутку.

Стосовно першої складової ( $D_{зп}$ ). Для цілей оподаткування Законом може встановлюватися спеціальний порядок визначення доходу як об'єкта оподаткування. Виходячи з цього, статті 135–137 ПКУ регламентують спеціальний порядок визначення доходу як об'єкта оподаткування.

Друга складова ( $C_p$ ) – собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг (у рахунках бухгалтерського обліку – рахунок 90 «Собівартість реалізації»). Собівартість розуміється як витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Склад собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг визначається пп. 138.8–138.9 статті 138 ПКУ. Стосовно амортизаційних відрахувань, то вони є складовою собівартості і відокремлено не зменшують оподатковуваний прибуток.

Внесення у формулу розрахунку прибутку до оподаткування собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг зумовлене тим, що законодавець акцентує увагу на наближенні норм податкового та бухгалтерського обліку.

Щодо третьої складової ( $Vi_{зп}$ ). Інші витрати звітного періоду, які включаються для визначення оподаткованого прибутку регламентуються пп. 138.10–138.12 статті 138 ПКУ. Крім цього складу витрат, існують певні особливості щодо визначення окремих витрат, які регламентуються статтями 139–143 ПКУ.

Звітним періодом для платників податку на прибуток вважається: календарні квартал, півріччя, три квартали, рік (п. 152.9 статті 152 ПКУ), крім виробників сільськогосподарської продукції, для яких річний податковий період починається з 1 липня поточного звітного року і закінчується 30 червня наступного звітного року.

Другим об'єктом оподаткування є прибуток (дохід) нерезидента, який отриманий на території України.

**Ставки податку.** Ставка податку є одним із основних інструментів впливу ППП на інвестиційні процеси. Вона визначає, яку частину прибутку (у %) необхідно вилучати на користь бюджету (державного, місцевого). Величина ставки ППП є предметом постійних дискусій, оскільки маніпулювання нею чинить безпосередній вплив на фінансові активи підприємств. Ставка ППП показує, якою мірою він поєднує в собі стимулюючу і фіскальну функції.

До 70-х років подібні пошуки йшли у напрямі поєднання високих ставок ППП із значними його пільгами, призначеними для стимулювання пріоритетних секторів підприємницької діяльності (перш за все інвестиційних і науково-дослідних). Проте із 70-х років формується інший теоретичний (а потім і заснований на ньому практичний) підхід до оподаткування прибутку.

Вирішальну роль у цьому відіграли розробки провідного представника теорії «економіки пропозиції» американського економіста А. Лаффера, відомі під назвою «кривої Лаффера», яка обґрунтовувала наявність оптимальних ставок оподаткування прибутку, але не давала їх точних кількісних критеріїв.

Пізніше подібні кількісні параметри були розроблені. Оптимальним (поєднуючи фіскальну і виробничо-стимулюючу функції оподаткування прибутку) вважалося податкове вилучення  $\frac{1}{3}$  прибутку, або більш змовно 30–40 % її величини<sup>62</sup>.

Залежно від того, які стратегічні або тактичні господарські цілі ставить перед собою держава, вибирається і метод визначення податкових ставок. У сфері оподаткування прибутку найбільш розповсюдженими методами є встановлення *єдиної ставки* (пропорційно отриманому прибутку) та *диференційованої* (прогресивно до отриманого прибутку або приросту прибутку).

Єдина ставка ППП (пропорційний податок) відповідає вимозі сплати рівного податку з рівних величин прибутку – кожне підприємство зобов'язане перераховувати до бюджету точно встановлену й однакову для всіх частину прибутку, тобто за інших рівних умов державне втручання в економіку зменшується, конкретні господарські пріоритети формуються, переважно виходячи з економічних, ринкових параметрів. Разом з тим даний вид оподаткування не дозволяє використовувати закладений у податкових важелях потенціал регулювання економічного циклу, підтримці малих підприємств, формуванню антимонопольної спрямованості податкової політики. Як зазначає А. Соколовська, згідно з теорією оптимального оподаткування існування єдиної ставки ППП є перевагою будь-якої податкової системи, оскільки диференціація податкових ставок спричиняє надлишковий податковий тягар, отже, відбувається і втрата ефективності податку.

Але незважаючи на такі вагомні аргументи за єдину ставку оподаткування прибутку, більшість країн практикують і більшість науковців рекомендують їх диференціацію (прогресивний, регресивний або змішаний податок), з різноманітними підходами щодо побудови диференційованої шкали ставок ППП підприємств. Критерії для диференціації встановлюють різноманітні: розмір прибутку, механізм його розподілу, розмір бізнесу та його види, рентабельність виробництва та галузей, напрямки діяльності та ін.

Прогресивне оподаткування, на відміну від оподаткування на основі єдиних ставок, активно реагує на різні відтворювальні аспекти, що дозволяє йому виконувати роль «вбудованого стабілізатора» в системі антициклічного регулювання (у межах кейнсіанської і неокейнсіанської доктрини). Дія такого важеля заснована на прогресивному вилученні доходів корпорацій (підприємств), що стрімко зростають у періоди підйомів економічної кон'юнктури. Він покликаний всебічно стримувати економічне зростання. А в періоди спаду кон'юнктури зниження доходів тягне за собою прогресивне зниження податкових ставок, і тим самим здійснюється підтримання визначеного рівня економічної активності – це з одного боку. З іншого – прогресивний податок призводить до посиленого оподаткування великих підприємств і забезпечує привілейоване становище малому бізнесу. Тому такий вид оподаткування може застосовуватись з метою пониження рівня концентрації виробництва.

Ефект від запровадження диференціації ставок ППП, як і сама диференціація, також може бути різним. Диференціація ставок податку вирішує такі проблеми:

- нерівномірності територіального розвитку;
- зниження податкового навантаження на підприємства, що здійснюють конкретні види діяльності на пріоритетних територіях;
- стимулювання розвитку малого та середнього бізнесу;
- розвитку фондового ринку;
- регулювання рівня рентабельності різного роду бізнесу;

<sup>62</sup> Никитин С., Никитин А., Степанова М., Налоговые льготы, стимулирующие предпринимательскую деятельность в развитых странах запада // Мировая экономика и международные отношения. – 2000. – № 11. – С. 48-56.

вибору організаційно-правової форми підприємництва, які з точки зору економічної політики держави є більш перспективними чи більш сприятливими.

Але, як свідчить практика, прогресивне оподаткування більше виправдовує себе в особистому оподаткуванні, а в корпоративному – стимулювання тих чи інших напрямів діяльності підприємств можуть здійснюватися і без встановлення різних ставок податку, а за допомогою застосування відповідних економічно обґрунтованих пільг.

В Україні, відповідно до статті 28 ПКУ, для податку на прибуток встановлюється відносна (адвалорна) ставка податку (розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування).

Залежно від складності визначення об'єкта оподаткування (враховуючи специфіку діяльності окремих платників податку на прибуток) законодавець розмежує три групи ставок податку на прибуток, а саме: 1) основну ставку; 2) ставку податку для страхової діяльності; 3) ставку податку для оподаткування нерезидентів.

Основна ставка податку на прибуток становить 16 % від об'єкта оподаткування. Але п. 10 підрозділу 4 розділу XX ПКУ регламентується поетапне зниження ставки податку на прибуток з 25 % у 2010 році до 16 % з 01.01.2014 р. по 2 % щороку та 3 % в останньому році (див. табл. 3.3). Така поетапність зниження ставки податку пояснюється тим, що податок на прибуток є основним бюджетотворюючим податком і одноразове зменшення ставки податку з 25 % до 16 % негативно позначиться на збалансованості дохідної і видаткової частини бюджету країни та стабільності всієї системи державних фінансів України.

**Таблиця 3.3 Загальна характеристика основних та додаткових ставок податку на прибуток підприємств у Податковому кодексі України**

Ставки податку на прибуток, %	Об'єкт оподаткування, до якого застосовується ставка податку	Номер статті, пункту, підпункту, що регламентує ставку податку ПКУ	Термін дії ставки податку
<b>ОСНОВНА СТАВКА:</b>			
16 %	Прибуток, який визначається відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 статті 134 ПКУ	151.1	31 січня 2014 року
Ставки податку на прибуток, %	Об'єкт оподаткування, до якого застосовується ставка податку	Номер статті, пункту, підпункту, що регламентує ставку податку ПКУ	Термін дії ставки податку
<b>СТАВКИ ПОДАТКУ НА ПЕРЕХІДНИЙ ПЕРІОД:</b>			
23 %	Прибуток, який визначається відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 статті 134 ПКУ	п. 10 підрозділу 4 Розділу XX ПКУ	з 1 квітня 2011 року по 31 грудня 2011 року включно
21 %			з 1 січня 2012 року по 31 грудня 2012 року включно
19 %			з 1 січня 2013 року по 31 грудня 2013 року включно
16 %			з 1 січня 2014 року по 31 грудня 2014 року включно

## Продовження таблиці 3.3

Ставка податку на прибуток, %	Об'єкт оподаткування, до якого застосовується ставка податку	Номер статті, пункту, підпункту, що регламентує ставку податку ПКУ	Термін дії ставки податку
<b>МАТКОВІ СТАВКИ:</b>			
8 %	1. Прибуток, який визначається відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 статті 134 ПКУ	154.6	з 1 квітня 2011 року до 1 січня 2016 року
	2. Суми, що перераховуються страховиками у межах договорів страхування або перестрахування ризиків, у тому числі страхування життя на користь нерезидентів: 2.1. у межах договорів із обов'язкових видів страхування за страховими виплатами, що здійснюються на користь фізичних осіб-нерезидентів, а також за договорами страхування «Зелена карта»; 2.2. під час укладання договорів страхування або перестрахування ризику із рейтинговими страховиками та перестраховиками-нерезидентами та з обов'язкового страхування цивільної відповідальності оператора ядерної установки	160.6 (абзац 2, 4)	З дати набрання чинності Кодексу
	3. Прибуток від страхової діяльності з довгострокового страхування життя та пенсійного страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення	151.2 та 156.2.2	
3 %	Сума страхових платежів, страхових внесків, страхових премій за договорами страхування, співстрахування та перестрахування ризиків	п. 8 підрозділу 4 розділу XX ПКУ	
4 %	Суми, що перераховуються страховиками у межах договорів страхування або перестрахування ризиків, у тому числі страхування життя на користь нерезидентів (у межах договорів страхування ризиків за межами України, за якими страхові виплати здійснюються на користь нерезидентів)	160.6 (абзац 3)	



Продовження таблиці 3.3

Ставки податку на прибуток, %	Об'єкт оподаткування, до якого застосовується ставка податку	Номер статті, пункту, підпункту, що регламентує ставку податку ПКУ	Термін дії ставки податку
6 %	Сума фрахту, що сплачується резидентом нерезиденту за договорами фрахту	160.5	
12 %	Суми, що перераховуються страховиками в інших випадках у межах договорів страхування або пере-страхування ризиків, ніж ті, що зазначені в абзацах другого – четвертому пункту 160.6 статті 160 Кодексу	160.6 (абзац 5)	
15 %	Отриманий нерезидентом дохід з джерелом його походження з України від провадження господарської діяльності	160.2	
20 %	Суми виплат резидентом на користь нерезидента за виробництво та/або розповсюдження реклами про такого резидента	160.7	

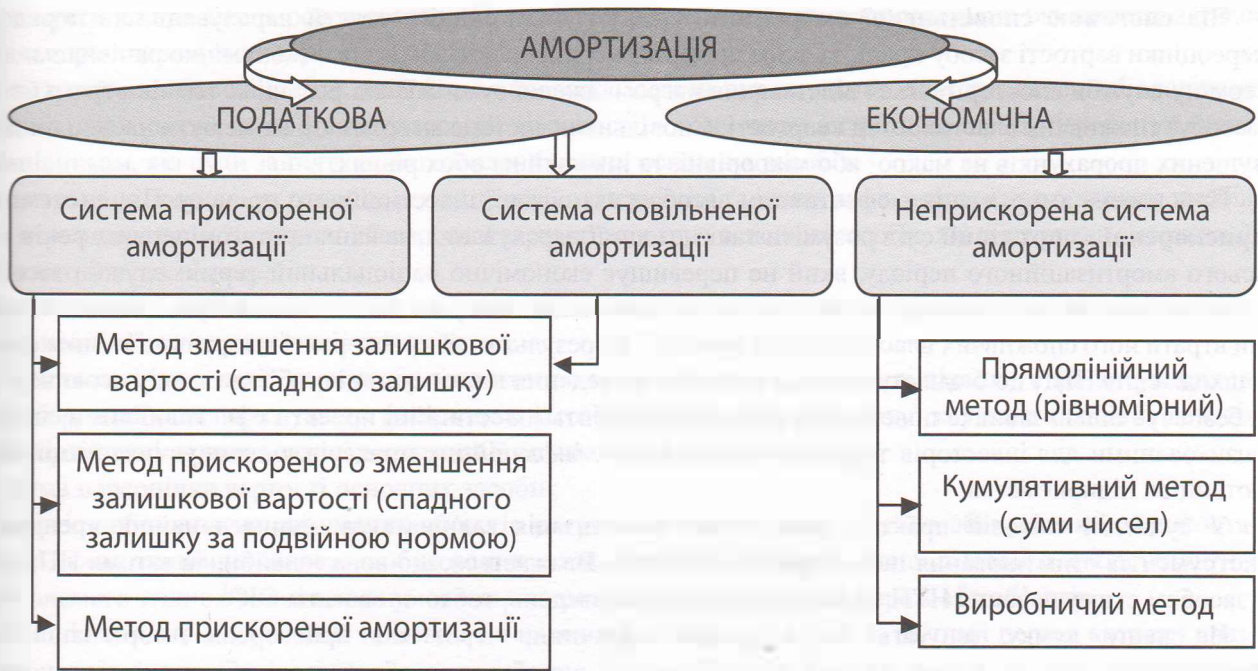
За нульовою ставкою оподатковується прибуток (див. табл. 3.3), який отримують страхові компанії від страхової діяльності з довгострокового страхування життя та пенсійного страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення, що є загальноприйнятою нормою в практиці прибуткового оподаткування юридичних осіб.

Найбільший перелік додаткових ставок податку на прибуток передбачено для оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України (див. табл. 3.3). Це зумовлено складністю в оподаткуванні доходів нерезидентів.

#### § 4. Амортизаційні відрахування: суть, значення, види

У практиці застосування амортизаційної політики можна виділити дві її функції – податкову (фіскальну) та економічну (див. рис. 3.3).

Під *економічною амортизацією* розуміється списання вартості основних активів за економічно обґрунтованими нормами, що відповідають реальному характеру споживання (зношування) активів у фактичних умовах відтворення (з урахуванням прогресивних змін, які очікуються). Сума економічної амортизації покладається на витрати виробництва та позначається на ціноутворенні, у зв'язку з чим обґрунтованість економічних норм набуває особливого значення.



**Рис. 3.3. Класифікація систем та методів нарахування амортизації**

*Податкова амортизація* – це списання вартості основних активів за податковими нормами, які у визначених межах перевищують норми економічної амортизації, що забезпечує суб'єктам господарювання більш швидке повернення авансованих сум. Норми податкової амортизації знаходяться у безпосередньому кореспондуючому зв'язку з нормами економічної амортизації, обраними конкретними суб'єктами господарювання; межі перевищення затверджуються податковим законодавством.

Різниця між економічною та податковою амортизацією проявляється не тільки внаслідок відмінностей у методах їх розрахунку та нормах. Однією з важливих відмінностей є моральне зношування й інфляція. Прискорення морального зношування (у зв'язку з НТП, впровадження новітніх технологій тощо) створює вагомі передумови щодо виникнення розриву між податковою й економічною амортизацією. Перевищення економічної амортизації над податковою виникає і в період зростання інфляції, оскільки податкові амортизаційні пільги надаються з розрахунку амортизації в первинних цінах, цінах придбання. Відшкодування ж зношування здійснюється у відновних цінах, які в умовах інфляції можуть істотно відрізнятися від первинних. Таким чином, стимулювання накопичення ОК досягається за допомогою штучного перевищення податкової амортизації над економічною тільки суто податковими заходами.

У свою чергу, в амортизаційній політиці виділяють три системи амортизації (див. рис. 3.3).

**Неприскореною системою амортизації** слід вважати такі методи нарахування, які протягом усього економічно раціонального терміну служби засобу праці забезпечать гармонізацію нагромадженої суми амортизаційних відрахувань з реальними темпами втрати ним споживчих властивостей і вартості. Звідси можна зробити висновок, що тривалість амортизаційного періоду в разі використання неприскореної амортизації має дорівнювати економічно раціональному терміну служби засобу праці.

Під **системою сповільненої амортизації** слід розуміти такий метод її нарахування та порядок переоцінки вартості засобу праці, за яким протягом перших років або всього економічно раціонального терміну служби спостерігається відставання нагромадженої суми АВ від реальних темпів втрати його (засобу) споживчих властивостей і вартості. Сповільнена система амортизації може бути наслідком допущених прорахунків на макро- або мікрорівні, та інколи й на обох рівнях.

Прискорена амортизація є ефективним засобом активізації інвестиційного процесу. Під **системою прискореної амортизації** слід розуміти такі методи її нарахування, за яких протягом перших років чи всього амортизаційного періоду, який не перевищує економічно раціональний термін служби засобу праці, забезпечується випереджаюче зростання нагромадженої суми АВ порівняно з реальними темпами втрати його споживчих властивостей і вартості. Як результат дії прискореної амортизації – зниження надходження ППП до бюджету у перші роки після введення в експлуатацію об'єкта, що, у свою чергу, забезпечує більш швидке повернення інвестицій, робить інвестиційні проекти ефективнішими, менш ризикованими для інвесторів та менш вразливими до інфляційних процесів, підвищує інвестиційний потенціал підприємства.

У сучасній світовій практиці прискорена амортизація залишається одним з найпоширеніших інструментів стимулювання інвестиційних процесів. Вважається, що вона – найбільш вагома ПП, яка є засобом стимулювання НТП та впровадження нововведень, тобто оновлення ОК<sup>63</sup>.

На нашу думку, існують дві об'єктивні причини, через які прискорена амортизація не використовується: а) у разі низької рентабельності виробництва або взагалі збиткової діяльності; б) у разі жорсткої регламентації цільового використання АВ.

Нарахування *економічної амортизації* регулюється П(с)БО 7. Для цілей бухгалтерського обліку ОЗ згруповано у дев'ять груп. Згідно з пунктами 22-23 П(с)БО 7 амортизація має нараховуватися протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта ОЗ, що встановлюється підприємством самостійно при визнанні цього об'єкта активом. Підприємства мають право самостійно у межах бухгалтерського обліку обирати один із п'яти запропонованих методів нарахування амортизації<sup>64</sup> або «...застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством»<sup>65</sup>.

Нарахування *податкової (фіскальної) амортизації* регулювалося (до введення в дію податкового кодексу) Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств».

У Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» визначення терміну амортизація не відображало економічної сутності цього процесу, а лише слугувало необхідним поясненням як значений процес впливає на розрахунок оподатковуваного прибутку платником податку. Віднині ця невідповідність усунена і єдиним законодавчим визначенням сутності терміну «амортизація» є визначення, наведене в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», згідно з яким *амортизація* є систематичним розподілом вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Так само із законодавства виключено термін основні фонди, який багато науковців вважали таким, що не може застосовуватися при характеристиці об'єктів основних засобів, оскільки він відображає вартісний стан об'єкта, а не матеріально-речовий.

Відповідно до норм ПКУ амортизації підлягають:

<sup>63</sup> Суторміна В.М., Федосов В.М., Андрущенко В.Л. Держава-податки-бізнес: із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки. – К.: Либіль, 1992. – 328 с.

<sup>64</sup> Прямолінійний, кумулятивний, виробничий метод, метод зменшення залишкової вартості та метод прискореного зменшення залишкової вартості.

<sup>65</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби” // Офіційний вісник України. – 2000. – № 21.

витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності;

витрати на самостійне виготовлення основних засобів вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, в тому числі витрати на оплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних засобів;

витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, які підлягають амортизації, на початок звітного року;

витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме: іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі;

капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання об'єкта інвестування (основного засобу, нематеріального активу) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації по такому об'єкту;

сума переоцінки вартості основних засобів;

вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів.

Не підлягають амортизації та повністю належать до складу витрат за звітний період витрати платника податку на:

утримання основних засобів, що знаходяться на консервації;

ліквідацію основних засобів;

придбання (виготовлення) сценічно-постановочних предметів вартістю до 5 тисяч гривень театральновидовищними підприємствами – платниками податку;

витрати на виробництво національного фільму та придбання майнових прав інтелектуальної власності на національний фільм.

Уся сукупність основних засобів та інших необоротних активів для цілей оподаткування поділена на 16 груп (табл. 3.4). Ця класифікація має враховуватись платником податку при застосуванні методів амортизації та розрахунку норм амортизації. Виходячи з зазначених у цьому пункті груп, законодавець визначив, що йдеться про матеріальні необоротні активи. Слід зазначити, що класифікація основних засобів та інших необоротних активів, наведена в цьому пункті, майже повністю повторює класифікацію основних засобів, наведену в п. 5 П(С)БО 7 «Основні засоби» та назви субрахунків синтетичних рахунків 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи» згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Таблиця 3.4 Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 – земельні ділянки	—
група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 – будівлі	20
споруди	15
передавальні пристрої	10
група 4 – машини та обладнання	5
з них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2 500 гривень	2
група 5 – транспортні засоби	5
група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
група 7 – тварини	6
група 8 – багаторічні насадження	10
група 9 – інші основні засоби	12
група 10 – бібліотечні фонди	—
група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	—
група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 – природні ресурси	—
група 14 – інвентарна тара	6
група 15 – предмети прокату	5
група 16 – довгострокові біологічні активи	7

Методи нарахування амортизації умовно можна розбити на 2 типи [66 с. 171–172]:

– методи амортизації, що базуються на часі використання основних засобів (прямолінійний метод, метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод;

– метод амортизації, що базується на кількості одиниць, отриманих від використання об'єктів основних засобів (виробничий метод нарахування амортизації).

Відмінність цих методів полягає у різному рівні нарахованих амортизаційних відрахувань, а також у способі їх розподілу. Залежно від виду основних засобів, умов експлуатації, морального зносу

\* Налуково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [за заг. ред. М.Я. Азарова]. – Т. 2. К.: Міністерство фінансів України, 2010. – 784 с.

підприємство на власний розсуд застосовує найбільш економічно доцільний метод амортизації, який зазначається в наказі про облікову політику. При цьому кожен із методів має як певні переваги, так і недоліки.

Прямолінійний метод нарахування амортизації – один з найпростіших. Прямолінійний метод набув найбільшого поширення у світі. Суттєвою характеристикою його є рівномірність, тобто щороку амортизується однакова частина вартості основних засобів. При застосуванні цього методу річна норма амортизації залежить тільки від строку служби об'єкта. Перевагами цього методу є простота та можливість легкого коригування нормативів. У тому разі, коли немає суттєвих ознак зростання витрат на ремонт основних засобів, пов'язаного із збільшенням строку їх використання, і відсутні дані про можливість швидкого морального зносу необоротних активів або є ускладнення із визначенням обсягу виробничої потужності за весь строк корисного використання основних засобів, застосування цього методу повністю виправдано. Недоліком методу є те, що він не враховує морального зносу, розбіжностей у використанні виробничої потужності основних засобів у різні роки їхньої експлуатації і необхідності збільшення витрат на ремонт в останні роки служби.

Доцільніше застосування цього методу для пасивної частини основних засобів, таких як будівлі, споруди, меблі, окремі типи обладнання довготривалого користування тощо.

Застосування методу зменшення залишкової вартості передбачає використання фіксованої (у відсотках) норми річної амортизації. Його побудовано на припущенні, що новий об'єкт основних засобів дасть найбільшу віддачу в перший рік його експлуатації. Після цього віддача (продуктивність) з року в рік зменшується. Відповідно в перший рік експлуатації об'єкта буде отримано більше економічних прибутків, ніж у кожному наступному. Отже, при цьому методі економічно доцільним є нарахування більшої суми амортизації в першому році використання об'єкта і поступове її зменшення надалі.

Оскільки при застосуванні цього методу сума амортизації нараховується нерівномірно, нерівномірно також накопичується сума зносу і зменшується залишкова вартість. В останньому році експлуатації об'єкта залишкова вартість наближається до ліквідаційної. Цей метод можливий до використання лише у випадку, якщо ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів відмінна від 0.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості немає аналогів у світі. В усьому світі прискореними вважають два методи [67 с. 173–174]:

- зменшення залишку;
- кумулятивний.

При цьому методі річна норма амортизації являє собою фіксовану (у відсотках) величину і застосовується до залишкової вартості об'єктів основних засобів. Причому в перший рік експлуатації об'єкта основних засобів нараховується найбільша сума амортизації, потім вона щороку зменшується.

Очікувана ліквідаційна вартість не враховується при розрахунку річної норми амортизації. Тому в останній рік експлуатації об'єкта річну суму амортизації слід розраховувати не за формулою, а як різницю між залишковою вартістю об'єкта на початок року і його ліквідаційною вартістю.

При використанні цього методу амортизаційні відрахування в перші роки експлуатації, коли об'єкт основних засобів експлуатується найбільш інтенсивно, досить високі, але з часом знижуються. У результаті цього значна частина вартості основних засобів буде амортизуватися вже в перші роки експлуатації об'єкта. Те саме стосується й кумулятивного методу. Таким чином, за цим методом більшість нарахованої амортизації лягає тягарем на собівартість продукції (робіт, послуг), виробленої

<sup>67</sup> Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [за заг. ред. М.Я. Азарова]. – Т. 2. К.: Міністерство фінансів України, 2010. – 784 с.

(наданих) протягом першої половини строку експлуатації. У свою чергу, залишкова вартість цього об'єкта, пропрацювавши лише половину встановленого строку, досягає ліквідаційної вартості, хоча насправді до неї ще далеко. Висновком є те, що цей метод доцільно застосовувати до тих об'єктів основних засобів, які швидко морально старіють (насамперед, це інформаційне обладнання). Саме тому законодавець визначив, що цей метод може застосовуватись до найбільш високотехнологічних груп основних засобів, які найбільш знаходяться під впливом розвитку науки, тобто групи 4,5 із класифікації основних засобів, наведеної у п. 145.1 ПКУ.

Кумулятивний метод належить до прискорених методів нарахування амортизації. За своєю сутністю він подібний до методу зменшення залишкової вартості і відрізняється лише процедурою обчислення.

Суть наведеного методу полягає у тому, що найбільша частка амортизаційних відрахувань припадає на перші роки експлуатації, оскільки деякі види об'єктів основних засобів (активна частина, зокрема машини, механізми, верстати, інше виробниче обладнання) працюють ефективніше саме в перші роки експлуатації, оскільки їх корисність і виробнича потужність у цей час є значно вищими. Це означає, що в перші роки експлуатації вони більше зношуються, порівняно з наступними, отже, потребують більшої суми амортизаційних відрахувань. У свою чергу, витрати на ремонт і експлуатацію таких основних засобів, як правило, більші в кінці строку служби, ніж на початку. Отже, цей метод як і метод зменшення залишкової вартості передбачає рівномірний розподіл корисності протягом усього строку експлуатації.

Незручність цього методу в тому, що для кожного року експлуатації необхідно визначати свою норму амортизації (кумулятивний коефіцієнт).

Виробничий метод нарахування амортизації ґрунтується на тому, що амортизація не є наслідком тривалості експлуатації об'єкта основних засобів, а залежить тільки від ефективності їх використання. Цей метод, який також називають методом суми одиниць продукції, найчастіше доцільно застосовувати тоді, коли знос активу безпосередньо пов'язаний із частотою його використання.

Виробничий метод має на меті змусити керівництво підприємства дбати про те, щоб виробничі об'єкти постійно експлуатувалися і відповідно амортизувалися, оскільки знос цих засобів прямо залежить від фізичних одиниць роботи або використання.

Цей метод ефективний тоді, коли виробничу віддачу того чи іншого об'єкта основних засобів можна вірогідно визначити. У разі, якщо фактичний обсяг наданих послуг відрізняється від попередньо очікуваного, підприємство має проблеми із його застосуванням.

Зокрема, наведений метод ефективний для використання у галузях економіки, де основним видом діяльності є виготовлення окремих видів продукції і можна здійснити розподіл обсягу виробленої продукції на кожний окремий об'єкт основних засобів.

## § 5. Порядок та специфіка обчислення податку

Обчислення податку є обов'язком платника податку. Обчислення суми податку здійснюється шляхом множення податкової бази на ставку податку.

У цілому, виконання податкового обов'язку з податку на прибуток підприємств подані на рис. 3.4.

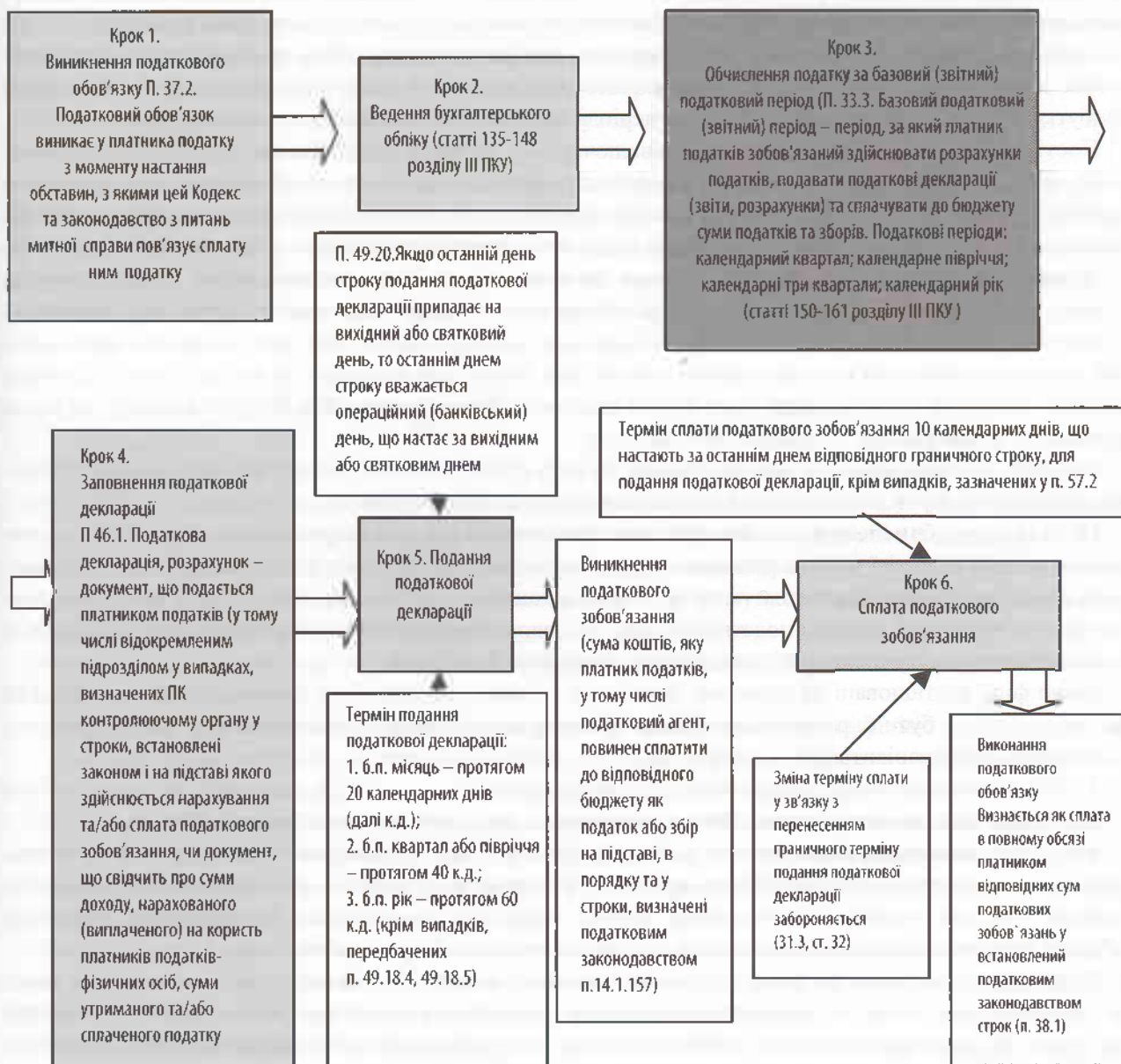


Рис. 3.3. Блок-схема процесу виконання податкового обов'язку з податку на прибуток підприємств



Важливе значення в обчисленні податку відіграє визначення (врахування) податкових різниць з метою визначення об'єкта оподаткування.

Різниця, що виникає між бухгалтерським і податковим прибутком, має назву податкової різниці.

Податкові різниці бувають двох видів: постійні і тимчасові.

Тимчасові різниці – різниці між оцінкою активу чи зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання, які анулюються в наступному звітному періоді. Постійні різниці між обліковим і податковим прибутком не анулюються в наступних періодах.

Тимчасові різниці виникають у результаті того, що включення у склад валових доходів і валових витрат деяких надходжень і витрат підприємства не збігається у часі з включенням їх до облікового прибутку. Такий незбіг виникає у звітному періоді, але з настанням наступного анулюється.

Постійні різниці зумовлені статтями, що включаються до розрахунку облікового прибутку і не включаються до податкового, або ж навпаки. За умови, що різниця між показниками облікового і податкового прибутку є лише постійною, витрати на податок з прибутку від звичайної діяльності за звітний період у Звіті про фінансові результати складатимуть лише суму податку, нараховану за поточний період.

Датою отримання доходів, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, є звітний період, в якому такі доходи утворилися незалежно від фактичного надходження коштів (метод нарахувань).

Витрати визнаються за датою нарахування доходу, для отримання якого вони здійснені, крім окремих випадків отримання цільового фінансування, яке визнається доходом у ті періоди, коли здійснено витрати, пов'язані з виконанням умов такого цільового фінансування, або витрати визнаються після отримання фінансування і визнання його доходом.

Витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат.

**Особливості обчислення податку філіями та відокремленими підрозділами.** Якщо філія розташована на території тієї ж територіальної громади, що й юридична особа (головне підприємство), така філія не є самостійним платником податку. У даному випадку головне підприємство та його філія розглядаються як єдиний платник податку, відповідно, головне підприємство сплачує податок, виходячи із загального результату діяльності самого підприємства та його філій.

Якщо філії розташовані на території іншої, ніж головне підприємство, територіальної громади, то такі філії можуть бути окремими платниками податку на прибуток. У такому випадку сплата податку можлива за двома варіантами:

- 1) філії та головне підприємство платять податок окремо;
- 2) головне підприємство разом з філіями переходить на сплату консолідованого податку.

Якщо головне підприємство та його філії сплачують податок на прибуток окремо, то вони розглядаються як окремі платники податку. У цьому випадку до філії застосовуються положення як до окремого платника податку (ведення обліку доходів і витрат, нарахування амортизації, ведення обліку приросту (убутку) товарно-матеріальних цінностей, складання декларації про прибуток тощо).

Якщо юридична особа приймає рішення про консолідовану сплату податку, то такий порядок сплати застосовується всіма філіями разом із головним підприємством цієї юридичної особи, а не деякими з них. Сутність консолідованої сплати полягає у тому, що головне підприємство сплачує податок на прибуток як до бюджету територіальної громади за своїм місцезнаходженням, так і до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням філій. Отже, у такому разі сплату податку на прибуток за себе та за філії здійснює безпосередньо головне підприємство.

Яким способом філії будуть сплачувати податок на прибуток вирішує підприємство. Однак, якщо підприємство бажає сплачувати податок на прибуток консолідовано, вибір такого порядку сплати по-

датку на прибуток має бути здійснено підприємством до 1 липня року, що передує року, з якого він переходить на такий порядок сплати податку. Про своє рішення в цей же термін необхідно повідомити податкові органи за місцезнаходженням головного підприємства та його відокремлених підрозділів. Якщо головне підприємство не прийняло такого рішення або прийняло його із запізненням, то філії сплачують податок і далі в загальнозстановленому порядку.

У випадку, коли платник податків протягом звітного року створює нові філії, про це повідомляється державний податковий орган за місцезнаходженням філії та платника податків, і підсумки господарської діяльності новостворених філій враховуються при розрахунку консолідованого балансу, починаючи з того звітного (податкового) періоду, коли вони були створені.

Почавши платити консолідований податок на прибуток, підприємство вже не має права змінити протягом звітного року порядок і форму сплати.

Сума податку на прибуток, який підлягає перерахуванню до бюджету територіальної громади за місцезнаходженням кожної філії, за відповідний звітний (податковий) період визначається розрахунково. Для цього загальна сума консолідованого податку, нарахована платником податку (головним підприємством), розподіляється пропорційно питомій вазі суми витрат відокремлених підрозділів у загальній сумі витрат головного підприємства (формула 3.2).

$$ППП_{ВП} = \frac{ППП_k \times B_{ВП}}{B_3} \quad (3.2.)$$

де  $ППП_{ВП}$  – податок на прибуток окремого відокремленого підрозділу;  $ППП_k$  – загальна сума консолідованого податку на прибуток;  $B_{ВП}$  – сума витрат окремого відокремленого підрозділу;  $B_3$  – загальна сума витрат головного підприємства та його відокремлених підрозділів.

Головне підприємство протягом 40 календарних днів місяця, наступного за звітним кварталом, подає до податкового органу за своїм місцезнаходженням:

- декларацію про прибуток (зведену) за звітний квартал, розраховану наростаючим підсумком з початку фінансового року;
- розрахунок-повідомлення розподілу консолідованого податку між ним та філією;
- копії платіжних доручень, за якими, фактично, зроблене перерахування сум консолідованого податку за місцезнаходженням філії.

Відокремлений підрозділ подає до податкового органу за своїм місцезнаходженням розрахунок податкових зобов'язань щодо сплати податку з урахуванням розрахунку головного підприємства. У податковому органі за місцезнаходженням філії на підставі цього розрахунку ведеться картка надходження податку на прибуток філії.

Сплата податку до бюджету провадиться головним підприємством не пізніше 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, для подання податкової декларації (не пізніше 50-го календарного дня місяця, наступного за звітним кварталом).

Оскільки відповідальним за своєчасне та повне внесення сум податку на прибуток за місцезнаходженням філії є платник податку, у складі якого перебуває така філія, то відповідальність за неподання або несвоєчасне подання розрахунку покладатиметься на головне підприємство. Отже, штрафні санкції повинне буде сплатити головне підприємство, а не філія.

Протягом звітного кварталу головне підприємство перераховує до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням філій, а також до місцевого бюджету за своїм місцезнаходженням авансові внески.

Розрахунок авансових внесків здійснюється головним підприємством. Повідомлення про результати таких розрахунків направляється до податкового органу за місцезнаходженням філії та платника податку в терміни, передбачені для сплати авансових внесків.

Головне підприємство, що має філії та сплачує консолідований податок на прибуток до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням філій, а також до бюджету територіальної громади за своїм місцезнаходженням, зменшує податкове зобов'язання щодо податку на прибуток на суму сплачених (нарахованих) авансових внесків податку на прибуток у цьому звітному періоді.

Якщо головне підприємство в декларації про прибуток за звітний (податковий) квартал показує від'ємне значення об'єкта оподаткування (балансові збитки), то сума таких збитків підприємства переноситься на наступні податкові періоди.

При сплаті консолідованого податку на прибуток вартість придбаних філією торговельних патентів враховується у зменшенні консолідованого податку на прибуток юридичної особи (головного підприємства) у встановленому порядку.

**Порядок урахування від'ємного значення об'єкта оподаткування в результатах наступних податкових періодів.** Підприємство має право враховувати у складі витрат наступного року збитки (від'ємне значення як результат розрахунку об'єкта оподаткування), які утворились за підсумками попереднього податкового року. Збитки, які виникли до 2010 року та непогашені станом на 1 січня 2011 року, також враховуються у зменшення податкових зобов'язань.

Протягом попередніх років існували різні перехідні правила включення від'ємного значення об'єкта оподаткування попередніх податкових років у наступному податковому періоді. Згідно з ПКУ необхідно:

- 1) суму збитку попереднього періоду включити до витрат першого календарного кварталу наступного податкового року;
- 2) розрахунок об'єкта оподаткування за наслідками першого півріччя, трьох кварталів та року здійснювати з урахуванням збитку попереднього року у складі витрат наростаючим підсумком до того періоду, коли такий збиток буде повністю погашеним.

У суму від'ємного значення об'єкта оподаткування попереднього року не включається збиток (від'ємне значення як результат розрахунку об'єкта оподаткування), який отриманий від діяльності, яка підлягає патентуванню. Збитки від діяльності за патентами відшкодовуються за рахунок доходів, отриманих у майбутніх податкових періодах, виключно від такої діяльності.

Орган державної податкової служби не може відмовити у прийнятті податкової декларації, яка містить від'ємне значення як результат розрахунку об'єкта оподаткування, з причин наявності такого від'ємного значення. Тобто наявність збитку у декларації не може бути причиною відмови у прийнятті декларації. Відмова контролюючого органу розцінюється як невиконання або неналежне виконання посадовими особами контролюючих органів своїх обов'язків і тягне відповідальність згідно із законом.

У випадку, коли збиток декларується платником протягом чотирьох послідовних податкових періодів, податкова служба має право провести позапланову перевірку визначення об'єкта оподаткування.

**Звітний податковий період.** Податковий період – це періоду, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів. Для податку на прибуток звітним податковим періодом є:

- 1) календарний квартал;
- 2) календарне півріччя;
- 3) календарні три квартали;
- 4) календарний рік.

За результатами податкових періодів платник податку заповнює та подає у відповідний податковий орган (у терміни, зазначені в п. 49.18 статті 49 розділу II ПКУ) декларацію з податку на прибуток підприємства (далі – декларація) незалежно від того, чи виникло у звітному періоді в платника податкове зобов'язання чи ні. Податок на прибуток за квартал, півріччя, три квартали та рік розраховується наростаючим підсумком з початку звітнього календарного року на підставі показників базових податкових періодів, з яких складаються такі квартали, півріччя, три квартали або рік (без урахування авансових внесків).

Для виробників сільськогосподарської продукції, враховуючи специфіку та сезонні характеристики їх діяльності, встановлюється окремо звітний податковий період, а саме: річний податковий період, який розпочинається з 1 липня поточного звітнього року та закінчується 30 червням наступного звітнього року. Такі суб'єкти господарювання подають у відповідний податковий орган у терміни для звітнього календарного року.

У випадках, коли суб'єкт господарювання береться на облік органом державної податкової служби як платник податку на прибуток у середині будь-якого податкового періоду, то його перший звітний податковий період розпочинається з дати початку ведення бухгалтерського обліку і закінчується останнім календарним днем наступного податкового періоду. Наприклад, початок ведення бухгалтерського обліку розпочинається 20 лютого. То перший звітний податковий період буде закінчуватися 30 червня і декларація подається за увесь період діяльності, починаючи з дня ведення бухгалтерського обліку.

**Порядок обчислення податку платниками, які користуються податковими пільгами.** Платники податку, які користуються пільгами в оподаткуванні прибутку, зобов'язані вести окремо:

- а) облік доходів та витрат від діяльності, яка підлягає пільговому оподаткуванню;
- б) облік доходів та витрат від діяльності, яка оподатковується на загальних підставах.

У разі, якщо платник податку займається видами діяльності, за здійснення яких необхідно сплачувати збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності (патентний збір, стаття 267 розділу XII ПКУ), то він також веде окремий облік доходів і витрат; окремо визначає фінансовий результат від такої діяльності. Тобто виділяються три відокремлені підсистеми обліку доходів і витрат:

- 1) загальна;
- 2) пільгова;
- 3) патентна.

При веденні обліку доходів та витрат за *загальним режимом* оподаткування прибутку підприємств до складу витрат таких платників, пов'язаних з отриманням доходу (прибутку), який звільняється від оподаткування, не включаються витрати, що пов'язані з отриманням такого звільненого доходу (прибутку).

При використанні підприємством основних засобів у різних видах діяльності (у тому числі та, яка патентується, звільняється від оподаткування чи оподатковується за ставкою 0 %) для визначення об'єкта оподаткування конкретного виду діяльності застосовується метод пропорційного розподілу суми амортизаційних відрахувань залежно від питомої ваги доходів, які належать до кожного виду діяльності.

Розмір амортизаційних відрахувань основних фондів, які використовуються у різних видах діяльності, можна розрахувати за такою формулою:

$$A_{0i} = \frac{A_{0i} \times D_i}{D_i} \quad (3.3)$$

де  $A_{B_i}$  – амортизаційні відрахування, що належать до конкретного і-го виду діяльності (патентованої чи звільненої від оподаткування);  $A_{B_3}$  – загальна сума амортизаційних відрахувань за всіма основними засобами, які використовуються платником податку у звітному періоді;  $D_i$  – дохід від конкретного і-го виду діяльності (патентованої чи звільненої від оподаткування);  $D_3$  – загальна сума доходу за всіма видами діяльності платника податку.

Виникають проблеми з визначенням розподілу витрат, які відносять до патентованої чи пільгової діяльності платника податку. Проблем не виникає, коли платник податку веде окремий облік витрат і може прямо зіставити понесені витрати з конкретним видом патентованої чи пільгової діяльності. Однак на практиці більшість витрат платника податків пов'язана з різними видами господарської діяльності. Звідси виникає необхідність розмежування витрат, в основі якого лежить принцип, аналогічний розподілу амортизаційних відрахувань основних засобів, що використовуються у різних видах діяльності, у т.ч. патентованих та пільгових. Тобто витрати розподіляються пропорційно питомій вазі доходу від патентованої та пільгової діяльності в загальній сумі доходу платника податку. Формулу такого розподілу можна подати у вигляді:

$$B_i = \frac{B_3 \times D_i}{D_3} \quad (3.4)$$

де  $B_i$  – сума витрат, що відносять до конкретного і-го виду діяльності (патентованої чи звільненої від оподаткування);  $B_3$  – загальна сума витрат платника податку у звітному періоді;  $D_i$  – дохід від конкретного і-го виду діяльності (патентованої чи звільненої від оподаткування);  $D_3$  – загальна сума доходу за всіма видами діяльності платника податку.

Для платників податку, які при визначенні податкового зобов'язання застосовують ставку податку 0% (так звані податкові канікули), діють певні особливості. А саме:

1. Умовно нараховані суми податку на прибуток, які не були перераховані до бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги, повинні використовуватися виключно на такі цілі:

переоснащення матеріально-технічної бази;

повернення кредитів, використаних на переоснащення матеріально-технічної бази, і сплату процентів за ними;

поповнення власних обігових коштів.

2. Суми коштів, що не перераховані до бюджету при застосуванні ставки податку нуль відсотків, визнаються доходами одночасно з визнанням витрат, здійснених за рахунок цих коштів, у розмірі таких витрат.

3. У разі, якщо суми коштів, що не перераховані до бюджету при застосуванні ставки податку нуль відсотків, використані не за цільовим призначенням або не використані платником податку протягом річного звітного періоду, залишок невикористаних коштів або сума коштів, використана не за цільовим призначенням, зараховуються до бюджету у першому кварталі наступного звітного року.

## § 6. Податкові пільги: сутність, види та порядок використання

Сутність податкової пільги розкривається у самому механізмі її надання та зводиться до одного – повного або часткового звільнення платників від сплати податку<sup>68</sup>.

Для глибшого розуміння економічної сутності податкової пільги розглянемо її не тільки в теоретичному вимірі, а й у кількісному. Для цього наведемо умовну формалізацію податкової пільги. Нехай  $T_1$  – фактично сплачений податок (реальний податок) за пільговою ставкою  $\tau_1$ , яка менша за  $\tau_0$  – стандартну (базову) ставку. Тоді податкова база або прибуток до оподаткування дорівнює  $V_1 = \frac{T_1}{\tau_1}$ . Виходячи з цього, потенційна сплата ППП (номінальний податок) буде дорівнювати  $T_0 = V_1 \times \tau_0$ . Різниця між номінальним та реальним податком буде дорівнювати сумі отриманих пільг:

$$T_0 - T_1 = \frac{T_1}{\tau_1} \times \tau_0 - T_1 = \frac{T_1(\tau_0 - \tau_1)}{\tau_1} = \Delta T \quad (3.5)$$

Виходячи з формули 1.1 розмір ПП (врати бюджету) визначається так:

$$\Delta T = \frac{T_1(\tau_0 - \tau_1)}{\tau_1} = V_1(\tau_0 - \tau_1) \quad (3.6)$$

Таке припущення виконується за умови, що база оподаткування залишається сталою. Наведена формалізація сутності податкових пільг буде використовуватись нами в подальшому проведенні емпіричного аналізу.

Усі податкові пільги, зазвичай, поділяють на чотири групи: податкові вилучення, податкові знижки, податкові кредити, податкові канікули.

Залежно від економічної природи та впливу на надходження податку до бюджету пільги можна поділити на: 1) *відшкодувальні*, які передбачають повернення несплаченої суми податку до бюджету, отримання пільг в майбутньому, через швидке зростання економічних показників суб'єкта пільгування; 2) *без відшкодувальні*, які передбачають надання пільг на безповоротній для бюджету основі.

Залежно від функціональної спрямованості пільг (з якою метою та на які цілі спрямовуються звільнені від оподаткування суми податку) відшкодувальні та безвідшкодувальні пільги можна поділити на три більш загальні пільгові групи:

1. *Пільги інвестиційного характеру*. Основною короткостроковою ціллю цієї групи пільг є точне та капітальне фінансування інвестицій. Воно може здійснюватися шляхом надання пільг новим інвесторам, а також за рахунок надання інвестиційних ППП уже існуючим інвесторам. Також така група пільг стимулює фінансування інвестицій за рахунок як власних коштів підприємства, так і за рахунок залучених. У довгостроковому періоді надання таких пільг може сприяти розширенню бази оподаткування та темпів економічного зростання.

2. *Пільги на підтримку та поточний розвиток окремих сфер бізнесу*. Основними короткостроковими їх цілями виступає поточна підтримка бізнесу в тій чи іншій галузі, на території, які знаходяться у важкому соціально-економічному становищі. Такі пільги надаються у формі часткового або повного звільнення від оподаткування окремих об'єктів або заохочення певної діяльності (залежно від державних пріоритетів).

<sup>68</sup> Скрипник А.В., Серебрянський Д.М. Оцінка фіскальної ефективності пільгового оподаткування прибутку підприємств // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 13–27.

У довгостроковій перспективі такі пільги повинні сприяти оздоровленню виробництва і через зниження собівартості продукції (за умови, коли діють ринкові механізми ціноутворення) мають привести до розширення бази оподаткування. Підтримка обов'язково повинна носити стратегічний характер та сприяти розвитку конкурентоспроможному й перспективному бізнесу.

**3. Пільги соціально-екологічного характеру.** Їхньою метою є фінансування поточних соціальних та екологічних витрат установ та організацій, утримання зростання цін на соціально важливі товари, забезпечення зайнятості, зменшення викидів у навколишнє природне середовище та інші соціальні й екологічні пріоритети держави. У довгостроковій перспективі ці пільги повинні сприяти покращанню соціального клімату у суспільстві.

У ПКУ існує широкий перелік пільги з податку на прибуток (табл. 3.5.).

Більшість податкових пільг автоматично перенесені з ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств». Тому ми акцентуємо увагу на нових пільгах і особливо на «податкових канікулах».

Податкові канікули застосовуються у вигляді нульової ставки податку до прибутку підприємств, які повинні відповідати ряду вимог. Термін дії такої пільги – 5 років (з 01.04.2011 р. до 01.01.2016 р.).

Встановлені вимоги можна умовно розподілити на два блоки.

#### **1. Основні умови:**

1.1. Розмір доходів кожного звітного податкового періоду наростаючим підсумком з початку року не перевищує 3 млн грн.

1.2. Нарахована за кожний місяць звітного періоду заробітна плата кожному працівнику, який перебуває з платником податку в трудових відносинах, не повинна бути меншою ніж дві встановлені законодавством мінімальні заробітні плати.

**Таблиця 3.5 Перелік та загальна характеристика податкових пільг та звільнень від оподаткування податком на прибуток підприємств**

№ з/п	Об'єкт пільгового оподаткування та розмір пільги	Умови отримання та використання податкової пільги	Посилання на правову норму в ПКУ	Термін дії пільги
1.	Прибуток підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів	1. Відсутність операцій з продажу (постачання) підкацизних товарів <sup>69</sup> . 2. Кількість офіційно оформлених інвалідів за основним місцем роботи становить не менш ніж 50 % середньооблікової чисельності штатних працівників. 3. Фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш ніж 25 % суми загальних витрат на оплату праці. 4. Наявність дозволу Комісії з питань діяльності підприємств та організацій громадських організацій інвалідів на право користування такою пільгою	П. 154.1	Необмежено
2.	Прибуток підприємств, отриманий від продажу на митній території України продуктів дитячого харчування власного виробництва	1. Використання звільненого від оподаткування прибутку на збільшення обсягів виробництва та зменшення роздрібних цін таких продуктів. 2. Перелік продуктів дитячого харчування встановлюється Кабінетом Міністрів України	П. 154.2	Необмежено
3.	Прибуток Чорнобильської АЕС	Використання прибутку на фінансування робіт з підготовки до зняття і зняття Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему	П. 154.3	На період підготовки до зняття і зняття з експлуатації енергоблоків Чорнобильської АЕС та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему
4.	Прибуток, отриманий за рахунок міжнародної технічної допомоги або за рахунок коштів, які передбачаються в державному бюджеті як внесок України до Чорнобильського фонду «Укриття»	1. Реалізація міжнародної програми – Плану здійснення заходів на об'єкті «Укриття»	П. 154.4	

<sup>69</sup> Відповідно до п. 215.1 статті 215 ПКУ до підкацизних товарів належать: 1) спирт етиловий та інші спиртові дистилати, алкогольні напої, пиво; 2) тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну; 3) нафтопродукти, скраплений газ; 4) автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли (коментар до даної статті).



№ з/п	Об'єкт пільгового оподаткування та розмір пільги	Умови отримання та використання податкової пільги	Посилання на правову норму в ПКУ	Термін пільги	Дії
5.	Прибуток державних підприємств «Міжнародний дитячий центр «Артек» і «Український дитячий центр «Молода гвардія»	Проведення діяльності з оздоровлення та відпочинку дітей	П. 154.5	Необмежено	
6.	Прибуток новостворених підприємств <sup>9</sup> , які відповідають встановленим критеріям, оподатковуються за ставкою 0 % (податкові канікули)	<p><b>1. Основні умови:</b></p> <p>1.1. Розмір доходів кожного звітного податкового періоду наростаючим підсумком з початку року не перевищує 3 млн грн.</p> <p>1.2. Нарахована за кожний місяць звітного періоду заробітна плата кожному штатному працівнику не повинна бути меншою, ніж дві встановлені законодавством мінімальні заробітні плати.</p> <p><b>2. Додаткові умови. Право на отримання пільги має підприємство, яке відповідає одному з критеріїв:</b></p> <p>2.1. Реєстрація платника податку в установленому законом порядку після 1 січня 2011 року.</p> <p>2.2. Діючі підприємства (zareєстровані в установленому порядку з 01.01.2008 року), щорічний обсяг задекларованих доходів яких не перевищує 3 млн грн та середньооблікова кількість працівників протягом цього ж періоду не перевищувала 20 осіб.</p> <p>2.3. Підприємства, які були zareєстровані платниками єдиного податку до набрання чинності цим Кодексом та у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становив до 1 млн грн та середньооблікова кількість працівників становила до 50 осіб</p>	П. 154.6	3 1 квітня 2011 року до 1 січня 2016 року	
7.	Прибуток дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів недержавної форми власності	Отриманий від надання освітніх послуг			
8.	Прибуток підприємств, установ виконання покарань, отриманий від продажу товарів, виконання робіт, надання послуг	Використання доходів, отриманих від такої діяльності на фінансування господарської діяльності таких установ та підприємств, з включенням сум таких доходів до відповідних кошторисів їх фінансування	П. 154.7	Необмежено	
			П. 133.5	Необмежено	

<sup>9</sup> Перелік підприємств, які не мають права на дану пільгу, наводиться в абзаци 6 п. 154.6 статті 154 ПКУ.

№ з/п	Об'єкт пільгового оподаткування та розмір пільги	Умови отримання та використання податкової пільги	Посилання на правову норму в ПКУ	Термін пільги	Дії
9.	Прибуток підприємств енергетичної галузі*	<p>1. У межах витрат на реалізацію інвестиційних програм щодо капітальних вкладень з будівництва (реконструкції, модернізації) міждержавних, магістральних та розподільчих (локальних) електричних мереж.</p> <p>2. У межах сум, спрямованих на повернення кредитів, які використані на реалізацію інвестиційних програм щодо капітальних вкладень з будівництва (реконструкції, модернізації) міждержавних, магістральних та розподільчих (локальних) електричних мереж. Такі програми повинні бути схвалені Національною комісією регулювання електроенергетики України</p>	П. 154.8	Необмежено	
10.	Доходи неприбуткових організацій	Передбачено пунктами п. 157.2 – 157.7, 157.14 ПКУ	П. 157.2 – 157.16	Необмежено	
11.	80 % прибутку підприємств, отриманого від продажу на митній території України енергоефективних технологій, товарів власного виробництва	<p>1. Енергоефективні технології, товари повинні бути власного виробництва та відповідати переліку, встановленому Кабінетом Міністрів України.</p> <p>2. Звільнений від оподаткування прибуток спрямовується платником податку виключно на збільшення обсягів виробництва в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України</p>	П. 158.1	Протягом 5 років з моменту отримання першого прибутку внаслідок здійснення енергоефективності виробництва	
12.	50 % прибутку, отриманого від здійснення енергоефективних заходів та реалізації енергоефективних проектів	1. Право на отримання такої пільги мають підприємства, які включені до Державного реєстру підприємств, установ та організацій, які здійснюють розроблення, впровадження та використання енергоефективних заходів та енергоефективних проектів	П. 158.2		
13.	Прибуток, отриманий від виробництва, використання біопалива*	<p>1. Прибуток виробників біопалива, отриманий від його продажу.</p> <p>2. Прибуток підприємств від діяльності з одночасного виробництва електричної і теплової енергії та/або виробництва теплової енергії з використанням біологічних видів палива.</p> <p>3. Прибуток виробників техніки, обладнання, устаткування, визначених статтею 7 Закону України «Про альтернативні види палива» для виготовлення та реконструкції технічних та транспортних засобів, у тому числі самохідних сільськогосподарських машин та енергетичних установок, що споживають біологічні види палива, одержаний від продажу зазначеної техніки, обладнання та устаткування, що були вироблені на території України</p>	П. 15 підрозділ 4 Розділу XX	До 1 січня 2020 року	

№ з/п	Об'єкт пільгового оподаткування та розмір пільги	Умови отримання та використання податкової пільги	Посилання на правову норму в ПКУ	Термін пільги	Дії
14.	Прибуток підприємств, отриманий від діяльності з видобування та використання газу (метану) вугільних родовищ*	Здійснення діяльності відповідно до Закону України «Про газ (метан) вугільних родовищ»	П. 16 підрозділ 4 Розділу XX	До 1 січня 2020 року	
15.	Прибуток, отриманий від надання готельних послуг*	Пільга надається готелям категорій «п'ять зірок», «чотири зірки» та «три зірки»	Абзац «а» п. 17 підрозділ 4 Розділу XX		
16.	Прибуток, отриманий від основної діяльності підприємств легкої промисловості*	Виключення становлять підприємства, які виробляють продукцію на давальницькій сировині. Підприємства, які уклали договори на виробництво продукції на давальницькій сировині до набрання чинності ПКУ, до 31 грудня 2011 року звільняються від оподаткування прибутку	Абзац «б» п. 17 підрозділ 4 Розділу XX		
17.	Прибуток підприємств галузі електроенергетики*	Прибуток від продажу електричної енергії, виробленої з відновлювальних джерел енергії	Абзац «в» п. 17 підрозділ 4 Розділу XX	10 років, починаючи з 1 січня 2011 року	
18.	Прибуток, отриманий від основної діяльності підприємств суднобудівної промисловості*		Абзац «г» п. 17 підрозділ 4 Розділу XX		
19.	Прибуток підприємств літакобудівної промисловості*	Крім звільнення прибутку від основної діяльності, звільняється прибуток від проведення такими підприємствами науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, які виконуються для потреб літакобудівної промисловості	Абзац «г» п. 17 підрозділ 4 Розділу XX		
20.	Прибуток підприємств машинобудування	Підприємства машинобудування, які виготовляють продукцію для агропромислового комплексу	Абзац «г» п. 17 підрозділ 4 Розділу XX		
21.	Прибуток видавничих організацій, підприємств поліграфії*	Прибуток від діяльності з виготовлення на території України книжкової продукції, крім продукції еротичного характеру	П. 18 підрозділу 4 Розділу XX	До 1 січня 2015 року	
22.	Суми коштів або вартість майна, що отримані суб'єктами кінематографії (виробниками фільмів) та/або суб'єктами мультиплікації (виробниками мультиплікаційних фільмів)*	Кошти чи вартість майна повинні бути спрямовані на виробництво виключно національних фільмів	П. 19 підрозділ 4 Розділу XX	До 1 січня 2016 року	

\* — За даними видами пільг суми коштів, що звільнені від оподаткування, спрямовуються підприємствами – платниками податку на збільшення обсягів виробництва (надання послуг), переоснащення матеріально-технічної бази, запровадження новітніх технологій, пов'язаних з основною діяльністю такого платника та/або повернення кредитів, використаних на вказані цілі, і сплату процентів за ними. Порядок цільового використання вивільнених коштів встановлюється Кабінетом Міністрів України.

**2. Додаткові умови. Право на отримання пільги (у разі дотримання основних вимог) має підприємство, яке відповідає одному з критеріїв:**

2.1. Реєстрація платника податку в установленому законом порядку після 1 січня 2011 року.

2.2. Діючі підприємства (зареєстровані в установленому порядку з 01.01.2008 року), щорічний обсяг задекларованих доходів яких не перевищує 3 млн грн та середньооблікова кількість працівників протягом цього ж періоду не перевищувала 20 осіб.

Щорічний обсяг задекларованих доходів визначається на підставі поданих таким суб'єктом декларацій у відповідний податковий орган, який, у свою чергу, прийняв такі декларації та зареєстрував у встановленому порядку.

У разі, якщо хоча б в одному календарному році дані норми перевищуються (дохід більше 3 млн грн або середньооблікова чисельність працівників більша 20 осіб), право на таку пільгу платник податку втрачає і оподатковується на загальних підставах за ставкою, встановленою п. 151.1 статті 151 ПКУ з урахуванням пункту 10 підрозділу 4 Розділу XX ПКУ (з 01.04.2011 р. – 23 %, з 01.01.2012 р. – 21 %, з 01.01.2013 р. – 19 %, з 01.01.2014 р. – 16 %).

2.3. Підприємства, які були зареєстровані платниками єдиного податку до набрання чинності цим Кодексом та у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становив до 1 млн грн та середньооблікова кількість працівників становила до 50 осіб.

До останнього критерію відносять СПД – юридичні особи, які були платниками єдиного податку до набрання чинності ПКУ. Обсяг виручки від реалізації та середньооблікова кількість працівників підтверджується поданою звітністю за 2010 рік у відповідну податкову інспекцію.

На право користуватися даною пільгою претендують дві групи платників податків:

- 1) вже зареєстровані платники, які відповідають критеріям, описаним вище у пункті 2.2 та 2.3;
- 2) новостворені суб'єкти підприємницької діяльності, які реєструються у встановленому порядку як платники податку на прибуток.

Щодо першої групи платників (у разі отримання права на таку пільгу), то такі суб'єкти повинні дотримуватися виключно двох критеріїв: 1) розмір доходів кожного звітного періоду наростаючим підсумком з початку року не перевищує 3 млн грн; 2) нарахована за кожний місяць звітного періоду заробітна плата кожного працюючого не менше 2-ох встановлених законодавством мінімальних зарплат.

У разі, якщо в будь-якому звітному періоді такі показники досягнуті, то за результатами такого звітного періоду отриманий прибуток оподатковуватиметься за ставкою, встановленою п. 151.1 статті 151 ПКУ з урахуванням пункту 10 підрозділу 4 розділу XX ПКУ (з 01.04.2011 р. – 23 %, з 01.01.2012 р. – 21 %, з 01.01.2013 р. – 19 %, з 01.01.2014 р. – 16 %).

Щодо другої групи платників, то для отримання права на таку пільгу їм потрібно тільки зареєструватися у встановленому законом порядку<sup>71</sup>. Після такої реєстрації платник податку набуває статусу новозареєстрованого суб'єкта і має право на отримання податкової пільги. У наступні місяці роботи йому необхідно нараховувати, як мінімум, 2 мінімальні заробітні плати кожному працівнику і за результатом звітного податкового періоду не перевищувати отримані доходи більше 3 млн грн.

Фактично, з 01.04.2011 р. кількісних обмежень щодо права користування даною пільгою залишаться три: 1) дохід кожного звітного періоду 3 млн грн; 2) щомісячна заробітна плата кожного працюючого не менше 2 мінімальні зарплати; 3) реєстрація СПД з 01.04.2010 р. Кількісні обмеження, які зазначені в абзацах «б» та «в» п. 154.6 статті 154 ПКУ, втрачають свою чинність 31.12.2010 р.

<sup>71</sup> Відповідно до Закону України № 755-IV від 15 травня 2003 року «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» та статті 64 глави 6 розділу II ПКУ.

Законодавець забороняє окремим суб'єктам підприємницької діяльності користуватися даною пільгою. Такі заборони поділяються на дві групи:

1. Суб'єкти господарювання, які утворені з 01.01.2011 року шляхом: 1) реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виділення, перетворення); 2) приватизації; 3) корпоратизації.

1.1. *Реорганізація* – спосіб припинення діяльності суб'єкта господарювання, внаслідок якого відбувається перехід усіх його прав та обов'язків до новоствореного суб'єкта ( правонаступника). Реорганізація є одночасно способом припинення діяльності діючого суб'єкта та способом утворення нового суб'єкта господарювання. Порядок та умови реорганізації діяльності суб'єктів господарювання регулюються статтею 59 Господарського кодексу України.

Припинення діяльності суб'єкта господарювання шляхом реорганізації можливе внаслідок злиття, приєднання, поділу та перетворення

2. Суб'єкти господарювання, які здійснюють хоча б один з перелічених видів діяльності. Законодавець передбачив 17 видів діяльності, які не підлягають пільговому оподаткуванню. Перелік таких видів діяльності досить чітко прописано у коментованому пункті статті 154.

Платники податку на прибуток, які оподатковуються за ставкою нуль відсотків та відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 ПКУ, ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат з метою обрахунку об'єкта оподаткування за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України.

**Пільгове оподаткування впровадження енергоефективних технологій.** Особливий режим оподаткування прибутку підприємств, отриманого у зв'язку із впровадженням енергоефективних технологій, діє в Україні з 16.03.2007 р. та регламентується статтею 16 Закону України «Про енергозбереження» № 74/94 ВР від 1 липня 1994 року, Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо стимулювання заходів з енергозбереження» № 760-V від 16 березня 2007 року.

Закон України «Про енергозбереження» № 74/94 ВР від 1 липня 1994 року трактує енергоефективну продукцію, технологію, обладнання як продукцію або метод, засіб її виробництва, що забезпечують раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів порівняно з іншими варіантами використання або виробництва продукції однакового споживчого рівня чи з аналогічними техніко-економічними показниками. *Впровадження енергозберігаючих технологій* – це діяльність, спрямована на впровадження у виробництво методів або засобів, що забезпечують раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів порівняно з іншими варіантами використання або виробництва продукції однакового споживчого рівня чи з аналогічними техніко-економічними показниками.

Повний перелік пільг з податку на прибуток дивись у табл. 3.5. Серед сукупності пільг звільняється від оподаткування 80% прибутку підприємств, який отриманий від продажу на митній території України товарів власного виробництва. Існує п'ять груп товарів, які підлягають пільговому оподаткуванню і виходячи з яких КМУ буде розробляти чіткий перелік конкретних видів товарів, а саме:

1. Устаткування, що працює на відновлюваних джерелах енергії<sup>72</sup>.
2. Матеріали, сировина, устаткування та комплектуючі, які будуть використовуватись у виробництві енергії з відновлюваних джерел енергії<sup>73</sup>.

<sup>72</sup> Відповідно до абзацу 2 статті 1 Закону України «Про альтернативні джерела енергії» № 555-IV від 20 лютого 2003 року, альтернативні джерела енергії – відновлювані джерела енергії, до яких належать енергія сонячна, вітрова, геотермальна, енергія хвиль та припливів, гідроенергія, енергія біомаси, газу з органічних відходів, газу капалізаційно-очисних станцій, біогазів, та вторинні енергетичні ресурси, до яких належать доменний та коксівний гази, газ метан дегазації вугільних родовищ, перетворення скидного енергопотенціалу технологічних процесів.

<sup>73</sup> Відповідно до абзацу 4 статті 1 Закону України від 20 лютого 2003 року № 555-IV «Про альтернативні джерела енергії» енергія, вироблена з альтернативних джерел, – це електрична, теплова та механічна енергія, яка виробляється на об'єктах альтернативної енергетики і може виступати товарною продукцією, призначеною для купівлі-продажу.

3. Енергоефективне обладнання і матеріали, виробі, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів<sup>74</sup>.

4. Засоби вимірювання, контролю та управління витратами<sup>75</sup> паливно-енергетичних ресурсів.

Устаткування для виробництва альтернативних видів палива<sup>76</sup>.

Отже, фактично для отримання права на таку пільгу є три умови:

- 1) законодавчо визначені види товарів;
- 2) виробництво визначених товарів виключно на території України;
- 3) продаж визначених товарів виключно на митній території України.

Платник податку, який користується даною пільгою, повинен вести окремий облік прибутку або збитку, а отже – доходів і витрат, що отримані внаслідок пільгового оподаткування. Кошти, які вивільнюються з-під оподаткування повинні використовуватися за цільовим призначенням – збільшення обсягів виробництва. Порядок використання таких коштів регламентуватиметься Кабінетом Міністрів України.

Суб'єкти підприємницької діяльності – платники податку на прибуток, які включені до Державного реєстру підприємств, установ та організацій, які здійснюють розроблення, впровадження та використання енергоефективних заходів та енергоефективних проектів<sup>77</sup> (далі – Реєстр) та отримують прибуток від їх здійснення мають право на звільнення від оподаткування 50 % такого прибутку.

До Реєстру включаються юридичні особи, які займаються розробкою, впровадженням та використанням енергозберігаючих заходів та енергоефективних проектів та включені до галузевих програм з енергозбереження і за результатами проведення експертизи органами Державної інспекції з енергозбереження (далі – державна експертиза) отримали висновок про відповідність енергозберігаючих заходів та енергоефективних проектів, що вже впроваджені або знаходяться на стадії розробки та впровадження, критеріям енергозбереження.

<sup>74</sup> Відповідно до Закону України від 1 липня 1994 р. № 74/94 ВР «Про енергозбереження» паливно-енергетичні ресурси – сукупність усіх природних і перетворених видів палива та енергії, які використовуються в національному господарстві. У свою чергу, економія паливно-енергетичних ресурсів – відносне скорочення витрат паливно-енергетичних ресурсів, що виявляється у зниженні їх питомих витрат на виробництво продукції, виконання робіт і надання послуг встановленої якості; раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів – досягнення максимальної ефективності використання паливно-енергетичних ресурсів при існуючому рівні розвитку техніки та технології і одночасному зниженні техногенного впливу на навколишнє природне середовище.

<sup>75</sup> Відповідно до Закону України від 1 липня 1994 р. № 74/94 ВР «Про енергозбереження» норми питомих витрат палива та енергії – регламентована величина питомих витрат паливно-енергетичних ресурсів для даного виробництва, процесу, даної продукції, роботи, послуги. Прямі втрати паливно-енергетичних ресурсів – втрата паливно-енергетичних ресурсів поза технологічними процесами (вид нераціонального використання паливно-енергетичних ресурсів).

<sup>76</sup> Статтею 1 Закону України від 14.01.2000 р. №1391-XIV «Про альтернативні види рідкого та газового палива» альтернативними визнаються такі види палива: тверде, рідке та газове паливо, яке є альтернативою відповідним традиційним видам палива і яке виробляється (видобувається) з нетрадиційних джерел та видів енергетичної сировини. Паливо визначається альтернативним, якщо воно:

1. Повністю виготовлене (видобуте) з нетрадиційних та поновлювальних джерел і видів енергетичної сировини (включаючи біомасу) або є сумішшю традиційного палива з альтернативним, вміст якого має відповідати технічним нормативам моторного палива.
2. Виготовлене (видобуте) з нафтових, газових, нафтогазоконденсатних родовищ непромислового значення, вичерпаних родовищ, з важких сортів нафти тощо і за своїми ознаками відрізняється від вимог до традиційного виду палива. Якщо таке паливо за своїми ознаками відповідає вимогам до традиційного виду палива, дія цього Закону поширюється тільки на його виробництво (видобуток) і не поширюється на споживачів палива.
3. Нормативи екологічної безпеки і наслідки застосування альтернативних видів палива для довкілля і здоров'я людини відповідають вимогам, встановленим законодавством України для традиційних видів палива.

<sup>77</sup> Відповідно до Закону України від 1 липня 1994 р. № 74/94 ВР «Про енергозбереження» енергозберігаючими (енергоефективними) заходами визнаються заходи, спрямовані на впровадження та виробництво енергоефективних продукції, технологій та обладнання. У свою чергу, енергоефективний проект – проект, спрямований на скорочення енергоспоживання, а саме: на реконструкцію мереж і систем постачання, регулювання й облік споживання води, газу, теплової та електричної енергії, модернізація огорожувальних конструкцій та технологій виробничих процесів.

Для отримання даної пільги необхідно дотримуватися двох вимог:

1. Здійснення енергоефективних заходів та реалізація енергоефективних проектів.
2. Отримати свідоцтво національного агентства України з питань забезпечення ефективного використання енергетичних ресурсів про внесення такого платника податку до Державного реєстру підприємств, установ, організацій, які займаються розробкою, впровадженням та використанням енергозберігаючих заходів та енергоефективних проектів.

Включення підприємств до галузевих програм із енергозбереження здійснюється на підставі Розпорядження КМУ від 17 грудня 2008 р. № 1567-р «Про програми підвищення енергоефективності та зменшення споживання енергоресурсів»<sup>78</sup>.

Механізм визначення критеріїв енергоефективності програм і заходів регламентується Типовою методикою «Загальні вимоги до організації та проведення енергетичного аудиту», затвердженою наказом Національного агентства України з питань забезпечення ефективного використання енергетичних ресурсів від 20 травня 2010 року № 56. Відповідно до цієї методики критеріями<sup>79</sup> економічної ефективності можуть бути:

1. Затрати на розробку, впровадження та експлуатацію.
2. Економічний ефект від впровадження (прибуток, рентабельність, період окупності).
3. Співвідношення затрат та економічного ефекту, вираженого у певній формі.

Платник податку, який користується даною пільгою, повинен вести окремих облік прибутку або збитку, а отже, – доходів і витрат, що отримані внаслідок пільгового оподаткування у порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України.

Пільги з впровадження енергоефективних технологій діють протягом п'яти років з моменту отримання першого прибутку внаслідок підвищення енергоефективності виробництва. Момент отримання першого прибутку визначається платником податку відповідно до порядку, затвердженого КМУ.

Вивільнені від оподаткування кошти використовуються платниками податку за цільовим використанням. У разі якщо такі платники податку використовують вивільнені від оподаткування кошти не за цільовим призначенням, то вони повинні збільшити свої податкові зобов'язання з податку на прибуток в податковому періоді, на який припадає таке нецільове використання, та сплатити такий податок до бюджету шляхом включення доходів та витрат, які пов'язані з діяльністю, яка підпадає під пільговий режим оподаткування, до загальних доходів та витрат платника податку. Крім того, він повинен сплатити пеню.

Вивільнені з-під оподаткування кошти акумулюються платниками податку на окремому банківському рахунку для обліку коштів цільового використання та спрямовуються на визначені цілі. На зазначені рахунки кошти перераховуються у строки, встановлені для сплати податку на прибуток, а неперераховані у ці строки кошти вважаються такими, що використані не за цільовим призначенням.

У разі якщо на кінець дії пільги за даними бухгалтерського обліку на акумульованому рахунку обліковується залишок невикористаних звільнених коштів, платники податку включають суми доходів

<sup>78</sup> Прикладом є реалізація таких програм: Галузева програма енергоефективності у будівництві на 2010–2014 роки (наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 30 червня 2009 року № 257); Галузева програма енергозбереження та впровадження альтернативних видів палива на транспорті на 2006–2010 роки (Наказ Міністерства транспорту та зв'язку України від 9 лютого 2006 року № 114); Галузева програма енергоефективності та енергозбереження у житлово-комунальному господарстві на 2010–2014 рр. (Наказ Міністерства з питань житлово-комунального господарства України від 10 листопада 2009 року № 352); Галузева програма підвищення енергоефективності економіки України шляхом впровадження інновацій на 2010–2014 роки (Наказ державного агентства України з інвестицій та інновацій від 25 вересня 2009 року № 49); Галузева програма підвищення енергоефективності на 2010–2014 роки та Програми зменшення споживання енергоресурсів бюджетними установами та організаціями АПК шляхом їх раціонального використання на період 2010–2014 років (Наказ Міністерства аграрної політики України від 25 червня 2010 року № 357).

<sup>79</sup> Формульний розрахунок критеріїв дивиться у наказі Національного агентства України з питань забезпечення ефективного використання енергетичних ресурсів від 20 травня 2010 року № 56.

і витрат, з урахуванням яких визначається цей залишок, до загальних доходів і витрат, отриманих протягом останнього звітного кварталу року, в якому термін дії пільги припиняється (наприклад, пільга щодо звільнення від оподаткування прибутку видавництва, видавничих організацій, підприємств поліграфії діє до 01.01.2015 р. У даному випадку останнім звітним кварталом буде 4-й квартал 2014 року).

Слід зазначити, що прибуток, який підлягає оподаткуванню і формується за рахунок основної та пільгової діяльності платника податку, визначається шляхом зменшення загального об'єкта оподаткування (позитивного або від'ємного) платника податку на суму прибутку, який звільнено від оподаткування. Потрібно зазначити, що до об'єкта оподаткування включається увесь прибуток, отриманий платником податку протягом звітного періоду, у тому числі й прибуток, який підлягає звільненню від оподаткування.

З метою достовірного ведення податкових розрахунків будь-який об'єкт оподаткування (позитивний або від'ємний) повинен бути зменшений на суму прибутку (позитивну або від'ємну), який звільнено від оподаткування.

### Питання для самоконтролю

1. Які причини та історичні передумови виникнення прибуткового оподаткування юридичних осіб?
2. Який еволюційний шлях розвитку прибуткового оподаткування юридичних осіб?
3. У чому проявляється економічна сутність податку на прибуток?
4. Яка роль та яке значення податку на прибуток в системі державних фінансів?
5. Які аргументи на користь функціонування податку на прибуток Ви можете навести?
6. Які позитивні та негативні аспекти функціонування податку на прибуток підприємств?
7. Які функції виконує податок на прибуток підприємств?
8. У чому проявляється стимулююча функція податку та які інструменти податкового стимулювання?
9. Хто визнається платником податку на прибуток та які категорії таких платників можна виділити?
10. В чому полягає дискусійність у виділенні окремих груп платників податку на прибуток?
11. Яка відмінність між філією та представництвом платника податку?
12. Який економічний зміст прибутку і доходу як об'єкта оподаткування?
13. Які види прибутку як об'єкта оподаткування можна виділити?
14. Який порядок визначення об'єкта оподаткування податку на прибуток?
15. Який вид ставок встановлюється в оподаткуванні прибутку та яка їх класифікація?
16. У чому полягає економічна суть та значення амортизаційних відрахувань?
17. Яка різниця між економічною та податковою амортизацією?
18. Які Ви можете назвати системи амортизації?
19. Які основні засоби підлягають амортизації в Україні в цілях визначення об'єкта оподаткування?
20. Які основні засоби не підлягають амортизації в Україні в цілях визначення об'єкта оподаткування?
21. Які групи основних засобів відокремлюють в податковому кодексі в цілях нарахування амортизації?
22. Які існують методи нарахування амортизації в цілях визначення об'єкта оподаткування? Дайте загальну характеристику таким методам.
23. Дайте загальну характеристику процесу виконання платником податку податкового обов'язку з податку на прибуток підприємств.



24. Яке значення в обчисленні податку відіграє визначення (урахування) податкових різниць з метою визначення об'єкта оподаткування? Дайте загальну характеристику податковим різницям.
25. Як класифікують податкові різниці?
26. Які особливості обчислення податку на прибуток філіями та відокремленими підрозділами?
27. У чому полягає суть консолідованої сплати податку на прибуток?
28. Який порядок урахування від'ємного значення об'єкта оподаткування в результатах наступних податкових періодів?
29. Який звітний податковий період зі сплати податку на прибуток?
30. Який порядок обчислення податку платниками, які користуються податковими пільгами?
31. Що Ви розумієте під податковою пільгою? Яке їх значення в реалізації стимулюючої функції податків?
32. Які групи пільг Ви знаєте? Дайте їх загальну характеристику.
33. Дайте загальну характеристику податковим пільгам та звільненням від оподаткування податком на прибуток підприємств, що регламентовані ПКУ.
34. Яка основна ціль та характеристика податкових канікул для новостворених підприємств?
35. Яка основна ціль та характеристика пільгового оподаткування впровадження енергоефективних технологій в Україні?

### Тестові завдання

1. **Що є об'єктом оподаткування податку на прибуток підприємств:**
  - а) прибуток, який визначається шляхом зменшення суми валових доходів звітного періоду на суму валових витрат звітного податкового періоду та амортизаційних відрахувань;
  - б) дохід, який визначається шляхом зменшення суми операційних витрат на суму загальнопромислових витрат звітного податкового періоду;
  - в) прибуток, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду;
  - г) прибуток, який визначається шляхом збільшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду.
2. **Що є підставою для визначення доходу платника податку на прибуток підприємств?**
  - а) дані фінансової звітності;
  - б) дані податкової звітності;
  - в) дані податкових реєстрів;
  - г) дані первинних документів.
3. **Суми отриманого платником податку емісійного доходу включаються до...**
  - а) доходів від операційної діяльності;
  - б) доходів від адміністративної діяльності;
  - в) доходів, що не враховуються при визначенні об'єкта оподаткування;
  - г) інших доходів.

**4. Витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів підлягають амортизації у розмірі, що ...**

- а) перевищують 10 відсотків сукупної балансової вартості відповідної групи основних засобів;
- б) перевищують 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів;
- в) не перевищують 10 відсотків сукупної балансової вартості відповідної групи основних засобів;
- г) не перевищують 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів.

**5. Чи підлягають амортизації витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом?**

- а) підлягають в повному розмірі;
- б) підлягають лише 80% даних витрат;
- в) не підлягають;
- г) підлягають лише 10% даних витрат.

**6. Чи підлягають амортизації витрати на ліквідацію основних засобів?**

- а) підлягають в повному розмірі;
- б) підлягають лише 80% даних витрат;
- в) не підлягають;
- г) підлягають лише 50% даних витрат.

**7. За яким методом амортизація основних засобів визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації?**

- а) прискореного зменшення залишкової вартості;
- б) виробничий;
- в) кумулятивний;
- г) зменшення залишкової вартості.

**8. За яким методом амортизація основних засобів визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта?**

- а) прискореного зменшення залишкової вартості;
- б) виробничий;
- в) кумулятивний;
- г) зменшення залишкової вартості.

**9. За яким методом амортизація основних засобів визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється відповідно до строку корисного використання об'єкта і подвоюється?**

- а) прискореного зменшення залишкової вартості;
- б) прямолінійний;
- в) кумулятивний;
- г) зменшення залишкової вартості.

**10. За яким методом амортизація основних засобів нараховується як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації?**

- а) прискореного зменшення залишкової вартості;
- б) прямолінійний;
- в) кумулятивний;
- г) зменшення залишкової вартості.

**11. За яким методом амортизація основних засобів нараховується шляхом ділення вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів?**

- а) прискореного зменшення залишкової вартості;
- б) прямолінійний;
- в) кумулятивний;
- г) зменшення залишкової вартості.

**12. Податковою базою для цілей оподаткування прибутку підприємств визнається ...**

- а) грошове вираження доходу як об'єкта оподаткування;
- б) натуральне вираження прибутку як об'єкта оподаткування;
- в) грошове вираження прибутку як об'єкта оподаткування;
- г) прибуток як об'єкт оподаткування.

**13. Основна ставка податку на прибуток підприємств становить...**

- а) 25 %
- б) 20 %;
- в) 16 %;
- г) 30 %.

**14. Від якого виду діяльності прибуток підлягає оподаткуванню за ставкою 0 %?**

- а) страхової діяльності;
- б) комерційної діяльності;
- в) банківської діяльності;
- г) сільськогосподарської діяльності.

**15. Хто здійснює нарахування податку на прибуток?**

- а) працівник податкової служби;
- б) платник податку самостійно;
- в) податковий агент;
- г) податковий аудитор.

**16. Чи залежить від дати надходження або сплати коштів нарахування доходів і витрат?**

- а) не залежить;
- б) частково залежить;
- в) залежить;
- г) правильною відповіді немає.

**17. Вкажіть, які податкові періоди використовуються при сплаті податку на прибуток підприємств:**

- а) календарний місяць;
- б) календарний місяць та календарний квартал;
- в) календарний квартал;
- г) календарні квартал, півріччя, три квартали, рік.

### Ситуаційні вправи

**1.** У червні 2011 року українським підприємством отримано фінансовий кредит від нерезидента-засновника, який володіє 65 % статутного капіталу такого підприємства. За умовою кредитного договору підприємство виплачує проценти щомісячно. У червні 2011 року їх сума становила 20 000 грн.

Дані для розрахунку суми процентів, яку підприємство може включити до складу витрат у II кварталі 2011 року:

дохід, отриманий у II кварталі від усіх видів діяльності, – 210 000 грн, у т. ч. 6 000 грн – дохід у вигляді процентів від розміщення коштів на депозит;

витрати II кварталу – 200 000 грн, у т. ч. 20 000 грн – витрати, пов'язані з виплатою у березні 2011 року процентів нерезиденту.

**Розрахуйте, яку суму процентних витрат дане підприємство може включити у звітному періоді (II квартал) до витрат з ціллю визначення об'єкта оподаткування. Відповідь обґрунтуйте.**

**2.** У червні 2011 року українським підприємством отримано фінансовий кредит від нерезидента-засновника, який володіє 65 % статутного капіталу такого підприємства. За умовою кредитного договору підприємство виплачує проценти щомісячно. У червні 2011 року їх сума становила 25 000 грн.

Дані для розрахунку суми процентів, яку підприємство може включити до складу витрат у II кварталі 2011 року:

дохід, отриманий у II кварталі від усіх видів діяльності, – 240 000 грн, у т. ч. 10 000 грн – дохід у вигляді процентів від розміщення коштів на депозит;

витрати II кварталу – 200 000 грн, у т. ч. 25 000 грн – витрати, пов'язані з виплатою в березні 2010 року процентів нерезиденту.

**Розрахуйте, яку суму процентних витрат дане підприємство може включити у звітному періоді (II квартал) до витрат з ціллю визначення об'єкта оподаткування. Відповідь обґрунтуйте.**

**3.** У червні 2011 року українським підприємством отримано фінансовий кредит від нерезидента-засновника, який володіє 65 % статутного капіталу такого підприємства та має офшорний статус. За умовою кредитного договору підприємство виплачує проценти щомісячно. У червні 2011 року їх сума становила 20 000 грн.

Дані для розрахунку суми процентів, яку підприємство може включити до складу витрат у II кварталі 2011 року:

дохід, отриманий у II кварталі від усіх видів діяльності, – 210 000 грн, у т. ч. 6 000 грн – дохід у вигляді процентів від розміщення коштів на депозит;

витрати II кварталу – 200 000 грн, у т. ч. 20 000 грн – витрати, пов'язані з виплатою в березні 2011 року процентів нерезиденту.

**Розрахуйте, яку суму процентних витрат дане підприємство може включити в звітному періоді (II квартал) до витрат з ціллю визначення об'єкта оподаткування. Відповідь обґрунтуйте.**

4. Платник податку на прибуток має в наявності автомобіль вантажний ГАЗ 5303: первісна вартість (ПВ) – 83 500 грн; знос (З) – 37 800 грн; залишкова вартість (ЗВ) – 45 700 грн; ліквідаційна вартість (ЛВ) – 2 000 грн; вартість, що амортизується, (АВ) – 81 500 грн.; плановий обсяг перевезень за весь термін експлуатації автомобіля – 10 років (ПО) – 500 000 т. км. З метою визначення об'єкта оподаткування з податку на прибуток встановлено термін експлуатації 5 років. Фактичний місячний обсяг перевезень (ФМОП): 1 місяць – 3 000 т. км; 2 місяць – 1 700 т. км; 3 місяць – 2 600 т. км.

**Розрахуйте суму амортизації виробничим методом та проведіть таку операцію на рахунках бухгалтерського обліку з ціллю визначення об'єкта оподаткування з податку на прибуток.**

5. Платник податку, який користується нульовою ставкою в оподаткуванні прибутку підприємств як новостворений суб'єкт (податкові канікули), отримав у першому кварталі 1 300 тис грн доходу, прибуток – 130 тис грн. У другому – 1 500 тис грн, прибуток – 150 тис грн (разом за звітне півріччя 2 800 тис грн, прибуток – 280 тис грн). У третьому кварталі – 1 700 тис грн, прибуток – 170 тис грн (разом за звітні три квартали 4 500 тис грн, прибуток – 450 тис грн).

**Визначте, в які звітні періоди такий платник податку повинен подавати декларацію та чи повинен він сплатити податок на прибуток до бюджету. Якщо так, то в якому розмірі. Відповідь обґрунтуйте.**

6. Регіональним відділенням Фонду державного майна України в звітному періоді (II квартал) отримано 1400 тис. грн коштів із загального фонду бюджету та 300 тис. – із спеціального фонду бюджету. У цьому ж періоді реалізовано автомобіль за ціною 48 тис. грн з ПДВ (переоціненою вартістю 80 тис. грн та сумою нарахованого зносу 62 тис. грн).

**Визначте, чи повинен даний суб'єкт сплачувати податок на прибуток. Якщо так, то в якому розмірі та в які терміни?**

7. Спілка художників отримала в 2010 р. членських внесків на суму 4 000 грн, пасивних доходів на суму 1 000 грн, гуманітарної допомоги на суму 6 000 грн. На кінець першого кварталу 2011 р. невикористаними на заходи, передбачені кошторисом діяльності спілки в 2010 році та в першому кварталі 2011 р., залишились 4 500 грн.

**Визначте об'єкт оподаткування податком на прибуток та яку суму податку даний суб'єкт зобов'язаний сплатити.**

8. У I кварталі звітного року підприємство «А» – платник податку на прибуток придбало облигації у підприємства «Б» за 300 000 грн. У IV кварталі того ж року ці облигації було продано підприємством «А» іншому підприємству за 250 000 грн.

**Як відобразиться дана операція на визначенні оподаткованого прибутку в першому кварталі звітного року. Відповідь обґрунтуйте.**

**Перелік питань до екзамену**

1. *Причини та історичні передумови виникнення прибуткового оподаткування юридичних осіб.*
2. *Економічна сутність податку на прибуток та його функції.*
3. *Роль та значення податку на прибуток в системі державних фінансів.*
4. *Стимулююча функція податку на прибуток та інструменти податкового стимулювання.*
5. *Класифікація платників податку на прибуток.*
6. *Економічний зміст прибутку і доходу як об'єкта оподаткування.*
7. *Порядок визначення об'єкта оподаткування податку на прибуток.*
8. *Класифікація ставок податку на прибуток.*
9. *Економічна суть та фіскальне значення амортизаційних відрахувань.*
10. *Методи нарахування амортизації в цілях визначення об'єкта оподаткування.*
11. *Характеристика процесу виконання платником податку податкового обов'язку з податку на прибуток підприємств.*
12. *Загальна характеристику та класифікація податкових різниць.*
13. *Особливості обчислення податку на прибуток філіями та відокремленими підрозділами.*
14. *Порядок урахування від'ємного значення об'єкта оподаткування в результатах наступних податкових періодів.*
15. *Звітні податкові періоди зі сплати податку на прибуток.*
16. *Порядок обчислення податку на прибуток платниками, які користуються податковими пільгами.*
17. *Характеристика податкових пільг та їх значення в реалізації стимулюючої функції податку на прибуток підприємств.*
18. *Основна ціль та характеристика податкових канікул для новостворених підприємств.*
19. *Основна ціль та характеристика пільгового оподаткування впровадження енергоефективних технологій в Україні.*

**ПОДАТОК НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ**

§ 1. Характеристика обов'язкових елементів податку з доходів фізичних осіб.

§ 2. Пільгові аспекти податку з доходів фізичних осіб: податкова знижка та податкова соціальна пільга.

§ 3. Порядок оподаткування операцій з рухомим та нерухомим майном.

§ 4. Специфіка оподаткування доходів фізичних осіб-підприємців та від провадження незалежної професійної діяльності.

§ 5. Порядок подання фізичними особами податкової декларації.

**§ 1. Характеристика обов'язкових елементів податку з доходів фізичних осіб**

Згідно з п. 7.1. статті 7 ПКУ стосовно кожного податку визначаються його наступні елементи:

- 1) платники податку;
- 2) об'єкт оподаткування;
- 3) база оподаткування;
- 4) ставка податку;
- 5) порядок обчислення податку;
- 6) податковий період;
- 7) строк та порядок сплати податку;
- 8) строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Адміністрування податків ґрунтується на виділенні таких елементів системи оподаткування: суб'єкт і носій податку, об'єкт і одиниця оподаткування, джерело сплати, податкова ставка і податкова квота. Між цими поняттями існує певне підпорядкування, яке найпростіше можна проілюструвати, поставивши до них запитання: суб'єкт → хто сплачує; об'єкт → що оподатковується; одиниця → в яких одиницях обчислюється; джерело сплати → з чого сплачується; ставка → яка частина сплачується; податкова квота → максимальна частина доходу, яка може бути утримана.

Платниками податку є фізичні особи - резиденти, що отримують доходи як у грошовій, так і натуральній формі з різних джерел в Україні та за її межами. Визначення платника податку у даній нормі закону запропоновано за класичною схемою, а саме, на основі поєднання принципу джерела походження доходу і принципу резидентства.

Джерелом доходу є місце, в якому дохід створено (генерується) (територіальна ознака).

Джерелами походження доходу, згідно із стандартною міжнародною класифікацією, є шість основних джерел доходу:

- 1) трудові доходи;
- 2) підприємницькі доходи;
- 3) інвестиційні доходи;
- 4) доходи від власності;
- 5) державні соціальні трансферти;
- 6) родинна допомога і трансферти.

Усі джерела доходів можуть мати різний податковий статус, тобто доходи можуть оподатковуватися або звільнятися від оподаткування. Наприклад, трудові та підприємницькі доходи оподатковуються у більшості країн, а державні соціальні трансферти (пенсії, стипендії, державні субсидії) чи родинні трансферти (грошові перекази, аліменти) зазвичай оподаткуванню не підлягають.

Якщо будь-яке джерело доходу перебуває за межами країни, воно вважається іноземним джерелом та згідно з принципом резидентства підлягає оподаткуванню.

Відповідно до принципу резидентства оподатковуватися має увесь дохід резидента незалежно від місця розташування джерела доходу, а для нерезидентів оподаткування підлягає тільки дохід, що отриманий у межах відповідної країни (екстериторіальна ознака).

Критеріями визнання юридичних осіб нерезидентами для цілей оподаткування є тест інкорпорації і тест юридичної особи. Критеріями визнання фізичних осіб нерезидентами для цілей оподаткування є тест фактів і обставин, тест фізичної присутності і громадянсько-правовий тест.

Податковим агентом зі сплати податку на доходи фізичних осіб є юридична особа, самозайнята особа, представництво нерезидента-юридичної особи, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формах) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок від імені та за рахунок коштів платника податку. Запровадження інституту податкового агента зумовлено необхідністю спрощення процедур адміністрування податків, необхідністю зменшення транзакційних витрат оподаткування. Податкові агенти можуть виконувати свої функції лише для доходів, що визначаються за принципом джерела доходу.

Згідно з даною нормою закону не є платниками податку нерезиденти, що отримують доходи з джерелом їх походження в Україні, мають дипломатичні привілеї та імунітет як сукупність особливих пільг, прав і переваг, які надаються іноземним дипломатичним агентам і консульським посадовим особам, їх персоналові, іншим особам, які користуються захистом на території держави перебування відповідно до міжнародного права. Зазначені привілеї та імунітет визначаються міжнародними договорами України, що укладені у письмовій формі з іноземною державою або іншим суб'єктом міжнародного права, який регулюється міжнародним правом, незалежно від того, міститься договір в одному чи декількох пов'язаних між собою документах, і незалежно від його конкретного найменування (договір, угода, конвенція, пакт, протокол тощо). Дипломатична діяльність пов'язана з виконанням дипломатичних функцій особами-нерезидентами, що визначені відповідним міжнародним договором. Якщо нерезидент, який має дипломатичні привілеї та імунітет, отримує доходи з джерелом походження в Україні, то такі доходи не оподатковуються, оскільки, як правило, діє, відповідна міжнародна угода України з іноземною державою про уникнення подвійного оподаткування, яких нараховується більше 60.

Виконання податкових зобов'язань платника податку – фізичної особи перед державою зупиняються у разі смерті платника податку, що встановлюється відповідним органом медичної експертизи, або у разі оголошення судом платниками податку померлих чи безвісно відсутніх. Згідно зі ст. 46 Сімейного кодексу України фізична особа може бути оголошена судом померлою, якщо у місці її постійного проживання немає відомостей про місце її перебування протягом трьох років, а якщо вона пропала безвісти за обставин, що загрожували їй смертю або дають підставу припускати її загибель від певного нещасного випадку, – протягом шести місяців, а за можливості вважати фізичну особу загиблою від певного нещасного випадку або інших обставин внаслідок надзвичайних ситуацій техногенного та природного характеру – протягом одного місяця після завершення роботи спеціальної комісії, утвореної внаслідок надзвичайних ситуацій техногенного та природного характеру. Фізична особа, яка пропала безвісти у зв'язку з воєнними діями, може бути оголошена судом померлою після спливу двох років від дня закінчення воєнних дій. З урахуванням конкретних обставин справи суд може оголосити фізичну особу померлою і до спливу цього строку, але не раніше спливу шести місяців. Фізична особа оголошується померлою від дня набрання законної сили рішенням суду про це. Фізична особа, яка пропала безвісти за обставин, що загрожували їй смертю або дають підстави



припустити її загибель від певного нещасного випадку або у зв'язку з воєнними діями, може бути оголошена померлою від дня її вірогідної смерті.

Базою оподаткування для померлої або безвісно відсутньої є дохід за останній податковий період, а у разі відсутності доходу після дати смерті чи зникнення платника податку податкових зобов'язань не виникає. Порядок оголошення фізичної особи померлою встановлюється Цивільним процесуальним кодексом України.

Якщо платник податку вперше отримує доходи у звітному податковому періоді, то саме в цьому податковому періоді виникають податкові зобов'язання платника податку не залежно від дати отримання, обсягу і джерела доходу.

Таким чином, *суб'єкт або платник податку* – це фізична або юридична особа, яка безпосередньо його сплачує. В окремих випадках між платником і державою може знаходитись уповноважена особа (податковий агент), яка утримує податок, сплачує його до бюджету і несе за це відповідальність. При оподаткуванні доходів фізичних осіб платником податку є фізична особа або уповноважена особа (наприклад, адміністрація державної установи, чи суб'єкта підприємницької діяльності, які нараховують доходи у вигляді заробітної плати та прирівнені до неї доходи).

У Податковому кодексі України визначено, що платниками податку є фізичні особи - резиденти, що отримують доходи як у грошовій, так і натуральній формі з різних джерел в Україні та за її межами, та фізичні особи – нерезиденти, які отримують доходи з джерела їх походження в Україні. Визначення платника податку у Податковому кодексі запропоновано за класичною схемою, а саме на основі поєднання принципу джерела походження доходу і принципу резидентства.

Критеріями визнання юридичних осіб нерезидентами для цілей оподаткування є тест інкорпорації і тест юридичної особи. Критеріями визнання фізичних осіб нерезидентами для цілей оподаткування є тест фактів і обставин, тест фізичної присутності і громадянсько-правовий тест.

Податковим агентом зі сплати податку на доходи фізичних осіб є юридична особа, самозайнята особа, представництво нерезидента-юридичної особи, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формах) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок від імені та за рахунок коштів платника податку. Запровадження інституту податкового агента зумовлено необхідністю спрощення процедур адміністрування податків, зменшення транзакційних витрат оподаткування. Податкові агенти можуть виконувати свої функції лише для доходів, що визначаються за принципом джерела доходу.

У Податковому кодексі визначено, хто не є платником податку. Це нерезиденти, що отримують доходи з джерелом їх походження в Україні, мають дипломатичні привілеї та імунітет як сукупність особливих пільг, прав і переваг, що надаються іноземним дипломатичним агентам і консульським посадовим особам, їх персоналові, іншим особам, які користуються захистом на території держави перебування відповідно до міжнародного права. Зазначені привілеї та імунітет визначаються міжнародними договорами України, що укладені у письмовій формі з іноземною державою або іншим суб'єктом міжнародного права, який регулюється міжнародним правом, незалежно від того, міститься договір в одному чи декількох пов'язаних між собою документах, і незалежно від його конкретного найменування (договір, угода, конвенція, пакт, протокол тощо).

Не є платниками податку також особи, доходи яких не включаються до оподаткованого доходу (пенсіонери, котрі отримують виключно державну пенсію, студенти, доходом яких є стипендія, що виплачується з державного бюджету, та інші).

Фізична особа перестає бути платником податку, якщо вона не отримує доходи, які підлягають оподаткуванню, або у разі смерті, що встановлюється відповідним органом медичної експертизи, або

у разі оголошення судом платниками податку померлих чи безвісно відсутніх. Згідно зі ст. 46 Сімейного кодексу України фізична особа може бути оголошена судом померлою, якщо у місці її постійного проживання немає відомостей про місце її перебування протягом трьох років, а якщо вона пропала безвісти за обставин, що загрожували їй смертю або дають підставу припускати її загибель від певного нещасного випадку, - протягом шести місяців, а за можливості вважати фізичну особу загиблою від певного нещасного випадку або інших обставин внаслідок надзвичайних ситуацій техногенного та природного характеру – протягом одного місяця після завершення роботи спеціальної комісії, утвореної внаслідок надзвичайних ситуацій техногенного та природного характеру. Фізична особа, яка пропала безвісти у зв'язку з воєнними діями, може бути оголошена судом померлою після спливу двох років від дня закінчення воєнних дій. З урахуванням конкретних обставин справи суд може оголосити фізичну особу померлою і до спливу цього строку, але не раніше спливу шести місяців. Фізична особа оголошується померлою від дня набрання законної сили рішенням суду про це. Фізична особа, яка пропала безвісти за обставин, що загрожували їй смертю або дають підстави припустити її загибель від певного нещасного випадку або у зв'язку з воєнними діями, може бути оголошена померлою від дня її вірогідної смерті.

**Носій податку** – фізична чи юридична особа, що в кінцевому підсумку здійснює витрати зі сплати податку. Стосовно фізичних осіб, то цей елемент оподаткування співпадає з елементом «платник податку». Законодавчо заборонено перекладати чи сплачувати цей податок іншими фізичними чи юридичними особами.

**Об'єктом оподаткування** податком на доходи фізичних осіб є доходи з різних джерел, наявність яких зумовлює виникнення податкових зобов'язань платника податку. Оскільки податковим періодом з даного податку є місячний і річний терміни, то об'єктом оподаткування виступає як місячний дохід платника податку, так і сума цих доходів протягом року (річний дохід). Оподаткуванню згідно з принципом резидентства підлягають також доходи, які отримані з джерел за межами України. Усі податкові зобов'язання платника податку виникають у відповідному податковому періоді, а сплаті підлягають у момент остаточного нарахування (виплати або надання).

За місячними доходами (заробітна плата, премії, відсотки на депозити тощо) стягнення податку відбувається податковим агентом у джерела доходу.

За річним оподаткуванням доходом має інші строки сплати, оскільки остаточно сума податкових зобов'язань платника податку за результатами звітного року підлягає коригуванню на суму податкової знижки і сплачується платником самостійно.

Якщо нерезидент отримує доходи з джерелом їх походження в Україні, які, згідно з чинним законодавством, підлягають оподаткуванню, то процедури і правила оподаткування його доходів є аналогічними до тих, які застосовуються при оподаткуванні доходів резидента. Так само, як і при оподаткуванні доходів резидента, об'єкт оподаткування нерезидента відповідає встановленим податковим періодам: місяць та/або рік.

З економічної точки зору, об'єкт оподаткування – це явище, предмет чи процес, внаслідок наявності яких сплачується податок, тобто те, що обкладається податком (дохід, майно тощо). З юридичного погляду, під об'єктом оподаткування розуміють юридичний факт стосовно предмета оподаткування, який зумовлює виникнення у суб'єкта зобов'язання щодо сплати податку. Часто й сама назва податку впливає з об'єкта, наприклад: прибутковий, земельний, промисловий, тощо. Існує три підходи до визначення оцінки об'єкта: кількісний, натуральний і грошовий.

Стосовно об'єкта оподаткування фізичної особи, то законодавчо визначено – дохід, отриманий платником податку з різних джерел, наявність яких зумовлює виникнення податкових зобов'язань платника податку. Зазначимо, що об'єктом оподаткування виступає як місячний дохід платника податку, так

і сума цих доходів протягом року (річний дохід). Оподаткуванню, згідно з принципом резидентства, підлягають також доходи, які отримані з джерел за межами України. Усі податкові зобов'язання платника податку виникають у відповідному податковому періоді, а сплаті підлягають у момент остаточного нарахування (виплати або надання). За місячними доходами (заробітна плата, премії, відсотки на депозити тощо) стягнення податку відбувається податковим агентом у джерела доходу.

За річним оподатковуваним доходом має інші строки сплати, оскільки остаточно сума податкових зобов'язань платника податку за результатами звітного року може підлягати коригуванню на суму податкової знижки і сплачується платником самостійно.

Якщо нерезидент отримує доходи з джерелом їх походження в Україні, які, згідно з чинним законодавством, підлягають оподаткуванню, то процедури і правила оподаткування його доходів є аналогічними до тих, які застосовуються при оподаткуванні доходів резидента. Так само, як і при оподаткуванні доходів резидента, об'єкт оподаткування нерезидента відповідає встановленим податковим періодам: місяць та/або рік.

**Одиниця оподаткування** – це одиниця виміру (фізичного чи грошового) об'єкта оподаткування. Фізичний вимір має досить точно відобразити об'єкт оподаткування. При оподаткуванні доходів фізичних осіб одиниця оподаткування має грошовий вираз – гривня.

**Джерело сплати податку** – це дохід платника, з якого він сплачує податок. Джерело сплати податку стосовно фізичних осіб безпосередньо пов'язане з об'єктом оподаткування – доходом.

**Базою оподаткування** є вартісний вимір об'єкта оподаткування. Згідно з п. 2. ст. 23 Кодексу база оподаткування для кожного податку встановлюється окремо. Методологія обчислення бази оподаткування, зазначена даною нормою Кодексу, полягає у тому, що вартісний вимір бази оподаткування доходів у формі заробітної плати визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, – обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на суму податкової соціальної пільги за її наявності. Податкова знижка є видом податкової пільги. Документально підтверджені витрати, які має право платник податку включити до податкової знижки, зазначені у ст. 166 та ст. 175 Кодексу.

До загальномісячного (річного) оподаткованого доходу платника податку включаються доходи, класифікація яких за джерелами походження представлена у наступній таблиці (див. табл. 4.1).

Таблиця 4.1 Класифікація бази оподаткування за джерелами доходу

Джерело доходу	База оподаткування згідно зі ст. 164 (пп.)
Трудові доходи	Пп. 164.2.1, 164.2.6 (залежно від форми доходу), 164.2.7, 164.2.11, 164.2.12 (залежно від форми доходу), 164.2.14 (залежно від рішення суду), 164.2.15 (залежно від типу договору), 164.2.16 (залежно від типу договору), 164.2.18 (залежно від типу блага)
Підприємницькі доходи (отримані фізичною особою – підприємцем від провадження господарської діяльності, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування)	Пп. 164.2.2 (залежно від типу договору), 164.2.6 (залежно від форми доходу), 164.2.12 (залежно від форми доходу), 164.2.14 (залежно від рішення суду), 164.2.16 (залежно від типу договору), 164.2.18 (залежно від типу блага)
Інвестиційні доходи	Пп. 164.2.6 (залежно від форми доходу), 164.2.8, 164.2.9, 164.2.13. абзац перший, 164.2.14 (залежно від рішення суду), 164.2.15 (залежно від типу договору), 164.2.18 (залежно від типу блага)
Доходи від власності	Пп. 164.2.2 (залежно від типу договору), 164.2.3, 164.2.4, 164.2.5, 164.2.6 (залежно від форми доходу), 164.2.10 (залежно від форми доходу), 164.2.13 абзац другий, 164.2.14 (залежно від рішення суду), 164.2.15 (залежно від типу договору), 164.2.18 (залежно від типу блага)
Державні соціальні трансферти	164.2.14 (залежно від рішення суду), 164.2.18 (залежно від типу блага)
Родинна допомога і трансферти	Пп. 164.2.10 (залежно від форми доходу), 164.2.13 абзац другий, 164.2.14 (залежно від рішення суду), 1.2.16 (залежно від типу договору), 164.2.18 (залежно від типу блага)

Подібна класифікація дозволяє визначити податковий статус доходу, оскільки, згідно з даним Кодексом, до різних джерел доходу застосовуються різні ставки податку. Слід зазначити, що деякі з представлених у пп. 164.2.1 – 164.2.19 цієї статті доходи можуть мати різний податковий статус залежно від типу укладеного цивільно-правового договору, форми доходу, рішення суду, типу блага. Наприклад, якщо укладений договір комісії, то комісійний дохід має податковий статус підприємницького доходу, якщо укладений договір купівлі-продажу майна, то такий дохід має статус доходу від власності, якщо укладений договір купівлі-продажу інвестиційних активів, то дохід має статус інвестиційного і т.д.

При визначенні бази оподаткування враховують усі доходи як у грошовій (готівковій та безготівковій), так і у негрошовій формі. Негрошова форма доходу може бути представлена у вигляді вартості наданих товарів, робіт, послуг платнику податків. Вартість таких товарів, робіт, послуг для цілей оподаткування встановлюється на основі ринкових.

Платник податку може отримувати доходи з джерел походження в інших країнах, тому вартісний вимір цих доходів буде у валюті країни походження доходу або в міжнародних розрахункових одиницях (спеціальні права запозичення, SDR – англ.). Доходи, отримані в іноземній валюті, підлягають перерахунку у національну грошову одиницю України за офіційним курсом Національного банку України, що встановлений на момент нарахування (отримання) таких доходів. Терміни, порядок визначення і застосування офіційного курсу гривні, що визначається НБУ відносно іноземних валют, встановлюються згідно з Декретом КМУ «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» від 19.02.1993 № 15 - 93.

Як правило, включення іноземних доходів відбувається до річного оподаткованого доходу, що може істотно розмежовувати у часі момент нарахування (отримання) доходу і сплати податкових зобов'язань

(наприклад, при поданні річної податкової декларації). Тому даною нормою Кодексу однозначно визначено, що розмір податкових зобов'язань, які визначаються у гривні, щодо доходів, що номіновані в іноземній валюті, обчислюється за офіційним курсом Національного банку України, що встановлений на момент нарахування (отримання) таких доходів.

Грошовий вимір бази оподаткування щодо доходів, які отримані в негрошовій формі, визначається шляхом множення звичайної ціни, що у даному випадку є тотожною ринковій ціні, на коригуючий коефіцієнт, що прив'язаний до ставки податку, встановленої для відповідного виду доходу на момент його нарахування.

Слід звернути увагу на те, що перерахунок негрошового доходу у грошовий вимір відбувається також на дату нарахування (отримання) такого доходу.

Згідно з даною нормою закону до бази оподаткування не включається сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених чинним законодавством, – обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які, відповідно до закону, сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на суму податкової соціальної пільги за її наявності.

Згідно зі ст. 1 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464 - VI єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – це консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування. Цей внесок встановлюється у розмірі відповідно до категорій ризику працюючих, що зазначені ст. 8 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». До бази оподаткування не включаються також обов'язкові страхові внески до недержавного пенсійного фонду, які, відповідно до Закону «Про недержавне пенсійне забезпечення» від 09.07.2003 р. № 1057-IV сплачуються за рахунок заробітної плати працівника.

**Ставка податку** є обов'язковим елементом податку, що визначає розмір податкових нарахувань на одиницю виміру бази оподаткування. Даною нормою Кодексу запроваджується помірною-прогресивна шкала ставок податку з доходів фізичних осіб. Ставка податку до доходів від трудової діяльності та здійснення підприємницької діяльності на загальних умовах встановлена на рівні 15% щомісячної бази оподаткування. При цьому оподаткуванню підлягають виграші у державну і недержавну грошову лотерею, а також виграш гравця, отриманий від організатора азартної гри. Згідно зі ст. 2 Закону України «Про заборону грального бізнесу в Україні» в Україні забороняється гральний бізнес та участь в азартних іграх. Тому оподаткування доходів від виграшу в азартній грі стосується лише таких доходів з іноземних джерел походження.

Гранична ставка податку становить 17 % бази оподаткування для суми, що перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої Законом України «Про встановлення прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати» (від 20.10.2009 № 1646) на 1 січня звітного податкового року, з урахуванням сплаченого податку за ставкою 15 %. Станом на 01.01.2010 року мінімальна заробітна плата встановлена на рівні 869 гривень, яка індексується протягом року. Згідно із Законом України «Про встановлення прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати» станом на 31 грудня 2010 року мінімальна заробітна плата встановлена на рівні 922 гривень, тобто за ставкою податку в 17 % будуть оподатковуватися доходи від трудової та підприємницької діяльності, щомісячний

розмір яких перевищує 9220 гривень з урахуванням сплаченого податку за ставкою 15 %. Згідно із п. 6 ст. 164 Кодексу під час нарахування доходів у формі заробітної плати база оподаткування визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхових внесків до Накопичувального фонду, обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які сплачуються за рахунок заробітної плати працівника. Це означає, що при визначенні граничної межі доходу, з якого сплачується податок за ставкою 17 %, не повинні враховуватися пенсійні та соціальні внески платника податку, що сплачені за рахунок його доходу. Згідно з Законом України «Про встановлення прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати» протягом календарного року величина мінімальної заробітної плати може підлягати індексації.

Ставка податку встановлена на рівні 5% бази оподаткування для інвестиційних доходів платника податку, що отримані у звітному податковому періоді у формі:

- процент на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок (у тому числі картковий);
- процентний або дисконтний дохід за іменним ощадним (депозитним) сертифікатом;
- процент на вклад (депозит) члена кредитної спілки у кредитній спілці;
- дохід, який виплачується компанією, що управляє активами інституту спільного інвестування, на розміщені активи відповідно до закону;
- дохід за іпотечними цінними паперами (іпотечними облігаціями та сертифікатами) відповідно до закону;
- дохід у вигляді відсотків (дисконту), отриманий власником облігації, від їх емітента відповідно до закону;
- дохід за сертифікатом фонду операцій з нерухомістю та дохід, отриманий платником податку внаслідок викупу (погашення) управителем сертифікатів фонду операцій з нерухомістю в порядку, визначеному в проспекті емісії сертифікатів, у разі, якщо проспект емісії не передбачає вихід з фонду операцій з нерухомістю до закінчення строку, на який був створений такий фонд;
- дохід, який виплачується фондом фінансування будівництва;
- дохід учасника фонду банківського управління;
- доходи у вигляді дивідендів.

До зазначених доходів застосовується єдина ставка податку в розмірі 5 % бази оподаткування незалежно від розміру отриманого доходу.

Ставка податку становить 30 % бази оподаткування, якщо платник податку отримує дохід чи приз (крім державної та недержавної грошової лотереї). Згідно з наказом Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва, Міністерства фінансів «Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з випуску та проведення лотерей і Порядку контролю за додержанням Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з випуску та проведення лотерей» від 12.12.2002 № 128/1037 лотерея – це господарська операція, яка передбачає продаж гравцю права на участь у розігруванні призу за випадковою вірогідністю за кошти або в обмін на інші цінності, а також безоплатне отримання такого призу у власність у разі визнання такого гравця переможцем.

Як виняток з абзацу першого п. 167.3, грошові виграші у спортивних змаганнях (крім винагород спортсменам – чемпіонам України, призерам спортивних змагань міжнародного рівня, у тому числі спортсменам-інвалідам, визначених у підпункті «б» підпункту 165.1.1 пункту 165.1 статті 165 Кодексу) оподатковуються за ставкою, визначеною у пункті 167.1 цієї статті. Під спортивними змаганнями слід розуміти як аматорський, так і професійний спорт.

Професійний спорт – комерційний напрям діяльності у спорті, пов'язаний з підготовкою та проведенням видовищних спортивних заходів на високому організаційному рівні з метою отримання прибутку.

Діяльність у професійному спорті спортсменів, тренерів та інших фахівців, яка полягає у підготовці та участі у спортивних змаганнях серед спортсменів-професіоналів і є основним джерелом їх доходів, провадиться відповідно до цього Закону, Кодексу законів про працю України та інших нормативно-правових актів, а також статутних та регламентних документів відповідних суб'єктів сфери фізичної культури і спорту та міжнародних спортивних організацій.

Спортсмен набуває статусу спортсмена-професіонала з моменту укладення контракту з відповідними суб'єктами сфери фізичної культури і спорту про участь у змаганнях серед спортсменів-професіоналів (Закон України від 17.11.2009 № 1724-VI «Про внесення змін до Закону України «Про фізичну культуру і спорт» та інших законодавчих актів України»).

Пільгова ставка податку в розмірі 10 % бази оподаткування застосовується для доходу у формі заробітної плати для працівників вугільної промисловості України, а також працівників державних воєнізованих аварійно-рятувальних служб (формувань), у тому числі спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади з питань цивільного захисту, у вугільній промисловості, за Списком № 1, який дає право на пільгову пенсію за віком (Постанова КМУ «Про затвердження списків виробництв, робіт, професій, посад і показників, зайнятість у яких дає право на пенсію за віком на пільгових умовах» від 16 січня 2003 року № 36). Перелік цих професій та посад визначений згідно зі Списком № 1 зазначеної постанови КМУ, а саме, розділ I «Гірничі роботи».

**Податкова квота** – це частка податків у доходах платника податків або групи платників. Вона є розрахунковим показником і використовується при аналізі податкової ситуації. Квота може розраховуватися в абсолютних і відносних одиницях. В чинному законодавстві України не застосовується.

**Період сплати податку** – це термін, протягом якого платник податку зобов'язаний сплатити до бюджету податок. Стосовно фізичних осіб, то сплата податку відбувається під час отримання, або нарахування доходу.

**Порядок нарахування та сплати податку, відповідальні особи.** Відповідно до розділу IV Кодексу юридичні особи (філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи представництво), самозайняті особи, постійне представництво нерезидента – юридичної особи, які нараховують (виплачують) фізичним особам доходи, з джерела їх походження в Україні, а також, здійснюючи господарську діяльність, використовують найману працю фізичних осіб на підставі укладених трудових або цивільно-правових договорів (контрактів) (тому несуть обов'язки зі сплати їм заробітної плати), – набувають статусу податкового агента. Податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, водночас виконує обов'язки нарахування, утримання та сплати (перерахування) податку до бюджету. Податок сплачується за рахунок найманого працівника шляхом відрахування із суми нарахованого оподаткованого доходу за відповідною ставкою. Обов'язок нарахування, утримання та сплати (перерахування) податку покладено на податкового агента й у випадку виплати платнику податку інших оподатковуваних доходів, тобто у іншому вигляді, ніж заробітна плата, з джерелом їх походження з України за відповідними ставками.

Податок сплачується (перераховується) до бюджету шляхом подання до банківської установи податковим агентом єдиного платіжного документа, який відображає загальну суму утриманих податків на доходи всіх фізичних осіб такого податкового агента. Платіжний документ щодо сплати податку є обов'язковою умовою прийому банківськими установами документів на отримання коштів для виплати належних платникам податку доходів.

Відповідно до положень Кодексу не оподатковуються під час нарахування чи виплати платникам податків такі доходи (прибутки):

а) дохід орендодавця у випадках, передбачених п. 170.1 ст. 170. Такий податок сплачується щоквартально;

б) інвестиційний прибуток, яким передбачено, що платник податку, який проводить операції з інвестиційними активами з використанням послуг професійного торговця цінними паперами, включаючи банк, має право укласти договір з таким торговцем про виконання ним функцій податкового агента. Податок сплачується за наслідками року;

в) дохід від відчуження за рішенням суду про зміну власника та перехід права власності на об'єкт нерухомості/рухомого майна. Податок сплачується за наслідками року;

г) дохід у вигляді успадкованого майна (крім спадкоємців – нерезидентів). Податок сплачується за наслідками року;

д) іноземні доходи. Податок сплачується за наслідками року.

Відповідно до податкового кодексу вище перелічені доходи (прибутки) відображаються платником податку у річній податковій декларації.

Податковий агент може здійснювати нарахування та сплату оподаткованого доходу на користь платника податку у грошовій (в тому числі готівкою, отриманою як виручка в касу підприємства), або в негрошовій формі. У випадку виплати оподаткованого доходу у негрошовій формі або готівкою з каси граничним терміном сплати (перерахунку) податку до бюджету встановлюється один банківський день, що настає за днем такого нарахування чи виплати оподаткованого доходу.

Платник податку за наслідками звітного податкового року обчислює загальний річний оподаткований дохід, включаючи отримані доходи від особи без статусу податкового агента та іноземні доходи. До доходів, отриманих від особи, яка не є податковим агентом, можуть належати:

а) доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема інтелектуальної (промислової) власності, та прирівняні до них права, доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним активом (творами науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами), об'єкти права інтелектуальної промислової власності та прирівняні до них права (роялті), у тому числі отримані спадкоємцями власника такого нематеріального активу;

б) дохід у вигляді вартості успадкованого чи отриманого у дарунок майна у межах, що оподатковується згідно з цим розділом (пп. 164.2.10 п. 164.2 ст.164 Кодексу).

Відсутність необхідних підстав для набуття статусу податкового агента в осіб, що виступають для платника суб'єктом виплати вищеперелічених доходів, зобов'язує платника податку самостійно відобразити такі доходи в податковій декларації та сплатити податок до бюджету. У випадку, коли джерело виплат будь-яких оподатковуваних доходів платника податків є іноземним, податковий агент як учасник відповідних правовідносин відсутній. Таким чином, платник зобов'язаний подати річну податкову декларацію, включивши суму таких доходів у загальний річний оподатковуваний дохід, що оподатковується за відповідними ставками.

При нарахуванні оподаткованого доходу платнику податків у джерела його виплати нараховувати, утримувати та сплачувати податок до бюджету від імені та за рахунок такого платника зобов'язаний податковий агент. Розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, та сум утриманого з них податку здійснює податковий агент за формою, встановленою центральним органом ДПС. Податковий розрахунок подається окремо за кожний квартал (податковий період) протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу до органу державної податкової служби за місцезнаходженням податкового агента – юридичної особи або його відокремлених підрозділів чи до органу державної податкової служби за місцем проживання фізичної особи – податкового агента.



Якщо фізична особа, яка виконує обов'язки щодо нарахування та утримання податку, є податковим агентом, то сума податку перераховується до відповідного бюджету за місцем реєстрації фізичної особи – податкового агента в органах державної податкової служби.

Якщо фізична особа нараховує та утримує податок, не маючи статусу податкового агента, то сума податку перераховується до відповідного бюджету її податкової адреси, тобто місця постійного або переважного її проживання, за яким вона береться на облік як платник податків в органі державної податкової служби.

Відповідно до Податкового кодексу органи державної податкової служби є контролюючими органами щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів. Відповідно вони контролюють правильність та своєчасність сплати податку за місцезнаходженням юридичної особи або її відокремленого підрозділу, уповноваженого самостійно нараховувати, утримувати та сплачувати податок до бюджету.

Юридичні особи або відокремлений підрозділ, уповноважений самостійно нараховувати, утримувати та сплачувати податок до бюджету, маючи статуси податкових агентів, зобов'язані своєчасно та повністю нараховувати, утримувати та сплачувати (перераховувати) до бюджету податок з доходу, який виплачується на користь платника податку та оподатковується до або під час такої виплати за її рахунок.

## **§ 2. Пільгові аспекти податку з доходів фізичних осіб: податкова знижка та податкова соціальна пільга**

Відповідно до положень Податкового кодексу щодо фізичних осіб – платників податку передбачена можливість застосування податкових пільг. Платник податку має право на зменшення та перерахунок податку за підсумками звітного року. Податкова знижка для фізичних осіб, які не є суб'єктами господарювання, – документально підтверджена сума (вартість) витрат платника податку – резидента у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів – фізичних або юридичних осіб протягом звітного року, на яку дозволяється зменшення його загального річного оподаткованого доходу, одержаного за наслідками такого звітного року у вигляді заробітної плати, у випадках, визначених цим Кодексом.

Кодекс вводить певні обмеження права платників податку на одержання податкової знижки, зокрема, якщо платник податку не скористався правом на нарахування податкової знижки за наслідками звітного податкового року, то таке право на наступні податкові роки не переноситься. Крім того, право на нарахування податкової знижки за наслідками звітного податкового року має виключно платник податку – резидент України, який має реєстраційний номер облікової картки платника податку, а так само резидент – фізична особа, яка через свої релігійні переконання відмовилась від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомила про це відповідний орган державної податкової служби і має про це відмітку у паспорті. Податкова знижка може застосовуватися виключно до доходів, одержаних протягом року платником податку у вигляді заробітної плати та прирівняних до неї доходів. При цьому загальна сума нарахованої податкової знижки не може перевищувати суми загального оподаткованого доходу платника податку, одержаного протягом звітного року як заробітна плата.

Фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності та особи, які займаються незалежною професійною діяльністю (самозайняті особи), не мають права на нарахування податкової знижки по податку на доходи фізичних осіб щодо свого річного оподаткованого доходу, одержаного у межах провадження їх діяльності, тому що такий дохід не є заробітною платою. Цього права також не мають інші особи, які одержують доходи, відмінні від заробітної плати.

Платник податку, який бажає скористатися правом на податкову знижку щодо сум, сплачених на навчання, може подати річну податкову декларацію до податкової інспекції за місцем своєї податкової адреси (місцем постійного або переважного проживання платника податку, місцем податкової реєстрації платника податку, визначеним згідно з законодавством) про суму свого загального річного оподаткованого доходу у вигляді заробітної плати та вказати в ній сплачені суми та підтверджені документи щодо податкової знижки.

При цьому бланк декларації видається податковим органом безкоштовно, а працівники податкової інспекції зобов'язані також безкоштовно надати необхідну консультаційну допомогу щодо заповнення декларації.

Витрати, підтверджені платником податку документально, зазначаються платником податку у декларації.

До податкової знижки можуть бути включені фактично здійснені протягом звітного податкового року платником податку витрати, підтверджені відповідними платіжними та розрахунковими документами, зокрема квитанціями, фіскальними або товарними чеками, прибутковими касовими ордерами, копіями договорів, що ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) і їх покупця (отримувача).

У зазначених документах обов'язково повинно бути відображено вартість таких товарів (робіт, послуг) і строк їх продажу (виконання, надання).

Оригінали зазначених документів не надсилаються органу державної податкової служби, але підлягають зберіганню платником податку протягом строку давності, встановленого цим Кодексом.

Під час нарахування доходів у формі заробітної плати база оподаткування визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, – обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на суму податкової соціальної пільги за її наявності.

Наведемо перелік витрат платника податку, які можуть бути враховані при нарахуванні податкової знижки.

Порядок надання платникам податку на доходи фізичних осіб податкової знижки по процентах за іпотечним кредитом визначено ст. 175 Кодексу.

Враховуючи положення Закону та норми Закону «Про іпотеку», скористатися податковою знижкою на сплачені за іпотечним кредитом проценти мають право платники податку, в яких договори на отримання кредиту на придбання (будівництво) житла відповідають одночасно таким умовам:

- у кредитному договорі має бути зазначено, що його видано на придбання (будівництво) житла, яке приймається кредитором у заставу;
- до кредитного договору в обов'язковому порядку має бути укладений договір іпотеки (застави) нерухомого майна, що придбається чи будується, який є невід'ємним доповненням до такого кредитного договору;
- договір іпотеки (застави) обов'язково має бути нотаріально посвідченим;
- кредит повинен бути отриманий від банку;
- договір про іпотечний кредит укладено на термін не менше, ніж 5 років.

Поряд із цим платник податку - резидент має право включити до податкової знижки частину суми процентів за користування іпотечним житловим кредитом, наданим позичальнику як у національній, так і в іноземній валютах, фактично сплачених протягом звітного податкового року. При сплаті процентів за іпотечним житловим кредитом в іноземній валюті сума платежів за такими процентами, здійснених

в іноземній валюті, перераховується у гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діє на день сплати таких процентів. Таке право виникає у разі, коли за рахунок іпотечного житлового кредиту будується чи купується житловий будинок (квартира, кімната), визначений платником податку як основне місце його проживання, зокрема, згідно з позначкою у паспорті про реєстрацію за місцезнаходженням такого житла.

Відповідно до податкового кодексу, якщо будинок (квартира, кімната) купується за рахунок іпотечного житлового кредиту, частина суми процентів, яка включається до податкової знижки платника податку-позичальника іпотечного житлового кредиту, дорівнює добутку суми процентів, фактично сплачених платником податку протягом звітного податкового року в рахунок його погашення, і коефіцієнта, що враховує мінімальну площу житла для визначення податкової знижки. Якщо будинок (квартиру, кімнату) збудовано за рахунок іпотечного житлового кредиту, частина суми процентів, яка включається до податкової знижки платника податку – позичальника іпотечного житлового кредиту, нарахована у перший рік погашення такого кредиту, може бути включена до податкової знижки за результатами звітного податкового року, в якому збудований об'єкт житлової іпотеки переходить у власність платника податку та починає використовуватися як основне місце проживання, з послідовним перенесенням права на включення до податкової знижки наступних щорічних фактично сплачених платником податку сум процентів протягом дозволеного строку дії права на включення частини таких процентів до податкової знижки. При цьому загальний розмір частини суми процентів, дозволених для включення до податкової знижки, дорівнює добутку суми процентів, фактично сплачених платником податку – позичальником протягом відповідного звітного податкового року, який враховується у погашення, і коефіцієнта, що враховує мінімальну площу житла для визначення податкової знижки.

Згідно з Податковим кодексом право на включення до податкової знижки суми, розрахованої згідно зі статтею 175 Податкового кодексу, надається платнику податку за одним іпотечним кредитом протягом 10 послідовних календарних років, починаючи з року:

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

Якщо іпотечний житловий кредит має строк погашення більше ніж 10 календарних років, право на включення частини суми процентів до податкової знижки за новим іпотечним житловим кредитом виникає у платника податку після повного погашення основної суми та процентів попереднього іпотечного житлового кредиту.

Платник податку може відновити право на включення частини суми процентів, фактично сплачених за новим іпотечним житловим кредитом до податкової знижки без дотримання зазначених у цій статті строків у разі:

- а) примусового продажу або конфіскації об'єкта іпотеки у випадках, передбачених законом;
- б) ліквідації об'єкта житлової іпотеки за рішенням місцевого органу виконавчої влади або органу місцевого самоврядування у випадках, передбачених законом;
- в) зруйнування об'єкта житлової іпотеки або визнання його непридатним для використання з причин непереборної сили (форс-мажорних обставин);
- г) продажу об'єкта іпотеки у зв'язку з неплатоспроможністю (банкрутством) платника податку відповідно до закону.

Згідно з Податковим кодексом, якщо сума одержаного фізичною особою іпотечного житлового кредиту перевищує суму, яка була витрачена на придбання (будівництво) предмета іпотеки, то до складу витрат включається сума відсотків, сплачена за користування іпотечним кредитом у частині, витраченій

за цільовим призначенням. Встановлено, що у платника податку право на включення до складу податкового кредиту суми, розрахованої згідно із цією статтею, виникає у разі, якщо за рахунок такого іпотечного житлового кредиту будується чи придбається житловий будинок (квартира, кімната), визначений таким платником податку як основне місце його проживання та не частіше, ніж один раз на 10 років, починаючи з року, в якому об'єкт житлової іпотеки придбається або починає будуватися, навіть у разі дострокового повного погашення основної суми та процентів попереднього кредиту.

Водночас слід зазначити, що платник податку позбавляється права на включення частини суми процентів за іпотечним житловим кредитом до складу податкового кредиту у разі втрати ним резидентського статусу, а також при виїзді такого платника податку за межі України на постійне місце проживання.

Також правом на податковий кредит не можуть скористатися самозайняті особи – платники податку, які є суб'єктами підприємницької діяльності або здійснюють незалежну професійну діяльність та не є найманою особою у межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності. Крім того, податковий кредит не можуть одержати військовослужбовці та інші особи, які, згідно із умовами оплати праці, одержують доходи, відмінні від заробітної плати.

Якщо платник податку передав суму коштів або майно у вигляді пожертвувань або благодійних внесків організаціям у розмірі, що не перевищує 4 відсотки суми його загального оподаткованого доходу такого звітного року. Згідно з Податковим кодексом до неприбуткових установ та організацій, зареєстрованих відповідно до вимог законодавства та внесених органами державної податкової служби в установленому порядку до Реєстру неприбуткових організацій та установ, належать:

а) орган державної влади України, орган місцевого самоврядування та створені ними установами або організаціями, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів;

б) благодійні фонди і благодійні організації, створені у порядку, визначеному законом для провадження благодійної діяльності; громадські організації, створені з метою надання соціальних послуг, провадження оздоровчої, аматорської спортивної, культурної, освітньої та наукової діяльності, а також творчі спілки та політичні партії, громадськими організаціями інвалідів та їх місцевими осередками, створеними згідно із відповідним законом науково-дослідними установами та вищими навчальними закладами III–IV рівня акредитації, внесеними до Державного реєстру наукових установ, яким надається підтримка держави; заповідниками, музеями та музеями-заповідниками;

в) кредитними спілками, пенсійними фондами, створеними в порядку, визначеному відповідними законами;

г) іншими, ніж визначені в підпункті «б» цього пункту, юридичними особами, діяльність яких не передбачає отримання прибутку згідно з нормами відповідних законів;

г) спілками, асоціаціями та іншими об'єднаннями юридичних осіб, створеними для представлення інтересів засновників, що утримуються лише за рахунок внесків таких засновників та не провадять господарську діяльність, за винятком отримання пасивних доходів;

д) релігійними організаціями, зареєстрованими в порядку, передбаченому законом;

е) житлово-будівельними кооперативами та об'єднаннями співвласників багатоквартирного будинку;

є) професійними спілками, їх об'єднаннями та організаціями профспілок, а також організаціями роботодавців та їх об'єднаннями, утвореними в порядку, визначеному законом.

Якщо платник податку сплатив суму коштів на користь закладів освіти для компенсації вартості здобуття середньої професійної або вищої освіти такого платника податку та/або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, який не одержує заробітної плати.

При сплаті за навчання у вищих і професійно-технічних навчальних закладах (які відповідають усім вимогам законів про освіту та про професійно-технічну освіту) платники податку можуть реалізувати право на податкову знижку. При цьому важливим є той момент, що навчальний заклад, щодо витрат на навчання в якому надається податкова знижка, має бути виключно вітчизняним, тобто за навчання за кордоном податкова знижка не надається.

Підставою для включення платником податку до податкової знижки сум коштів, сплачених за навчання, є наявність у нього відповідних платіжних документів, що підтверджують сплату ним цих сум, наприклад таких, як платіжне доручення на безготівкове перерахування коштів; або квитанція банку чи відділення зв'язку; або довідка працедавця, який за дорученням платника податку здійснював перерахування сум коштів із одержуваного ним доходу на його навчання або навчання інших членів його сім'ї першого ступеня споріднення до навчальних закладів. При цьому у платіжному документі має бути зазначено саме ПІБ платника податку, який претендує на податкову знижку.

Оригінали зазначених документів не надсилаються (не надаються) податковому органу, але необхідно отримувати та зберігати протягом строку давності, встановленого цим Кодексом, документи первинного обліку, в тому числі на підставі яких визначаються витрати при розрахунку інвестиційного прибутку та формується податкова знижка платника податку. Згідно із Податковим кодексом платник податку, який бажає скористатися правом на податкову знижку щодо сум, сплачених на навчання, може подавати податкову декларацію за встановленою формою у визначені строки у випадках, коли згідно з нормами цього розділу таке подання є обов'язковим. На вимогу органу державної податкової служби та у межах його повноважень, визначених законодавством, платники податку зобов'язані пред'являти документи і відомості, пов'язані з виникненням доходу або права на отримання податкової знижки, обчисленням і сплатою податку, та підтверджувати необхідними документами достовірність відомостей, зазначених у податковій декларації з цього податку. При цьому бланк декларації видається податковим органом безкоштовно, а працівники податкової інспекції зобов'язані також безкоштовно надати необхідну консультаційну допомогу щодо заповнення декларації. Річна податкова декларація заповнюється платником податку самостійно або іншою особою, нотаріально уповноваженою на це платником податку. Декларація подається до податкового органу за місцем податкової адреси платника протягом усього податкового року, наступного за звітним.

Згідно з Податковим кодексом контролюючий орган не пізніше ніж за 5 робочих днів до закінчення двадцятиденного строку з дня подання платником податків заяви готує висновок про повернення відповідних сум коштів з відповідного бюджету та подає його для виконання відповідному органу Державного казначейства. На підставі отриманого висновку орган Державного казначейства протягом п'яти робочих днів здійснює повернення помилково та/або надміру сплачених сум податків платникам податків у порядку, встановленому Державним казначейством України.

Контролюючий орган несе відповідальність згідно із законодавством за несвоєчасність передачі Державному казначейству України для виконання висновку про повернення відповідних сум коштів з бюджету.

1. У випадку сплати суми коштів платником податку на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування такого платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, у тому числі для придбання ліків (донорських компонентів, протезно-ортопедичних пристосувань) у розмірах, що не перекриваються виплатами з фондів загальнообов'язкового державного соціального медичного страхування, крім:

а) косметичного лікування або косметичної хірургії, включаючи косметичне протезування, не пов'язаних з медичними показаннями, водолікування та геліотерапії, не пов'язаних з лікуванням хронічних захворювань;

- б) протезування зубів з використанням дорогоцінних металів, порцеляни та гальванопластики;
- в) абортів (крім абортів, які проводяться за медичними показаннями або коли вагітність стала наслідком зґвалтування);
- г) операцій із зміни статі;
- г) лікування венеричних захворювань (крім СНІДу та венеричних захворювань, причиною яких є побутове зараження або зґвалтування);
- д) лікування тютюнової чи алкогольної залежності;
- е) придбання ліків, медичних засобів та пристосувань, оплати вартості медичних послуг, які не включено до переліку життєво необхідних, затвердженого Кабінетом Міністрів України.

2. У випадку понесення витрат платника податку на сплату страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) та пенсійних внесків, сплачених платником податку страховику-резиденту, недержавному пенсійному фонду, банківській установі за договорами довгострокового страхування життя, недержавного пенсійного забезпечення, за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом, а також внесків на банківський пенсійний депозитний рахунок, на пенсійні вклади та рахунки учасників фондів банківського управління як такого платника податку, так і членів його сім'ї першого ступеня споріднення, які не перевищують (у розрахунку за кожний з повних чи неповних місяців звітного податкового року, протягом яких діяв договір страхування):

а) при страхуванні платника податку або за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом платника податку, або на банківський пенсійний депозитний рахунок, пенсійний вклад, рахунок учасника фонду банківського управління чи за їх сукупністю;

б) при страхуванні члена сім'ї платника податку першого ступеня споріднення або за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом, або на банківський пенсійний депозитний рахунок, пенсійний вклад, рахунок учасника фонду банківського управління на користь такого члена сім'ї чи за їх сукупністю – 50 відсотків суми, в розрахунку на кожного застрахованого члена сім'ї;

Суму витрат платника податку на:

– оплату допоміжних репродуктивних технологій згідно з умовами, встановленими законодавством, але не більше ніж сума, що дорівнює третині доходу у вигляді заробітної плати за звітний податковий рік;

– оплату вартості державних послуг, пов'язаних з усиновленням дитини, включаючи сплату державного мита;

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

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

Загальна сума податкової знижки, нарахована платнику податку в звітному податковому році, не може перевищувати суми річного загального оподатковуваного доходу платника податку, нарахованого як заробітна плата, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, – обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на суму податкової соціальної пільги за наявності.

До місячного доходу платника податку може за певних умов бути застосована податкова соціальна пільга, на яку зменшується місячний дохід платника податку – фізичної особи. Податкова соціальна

пільга надається соціально незахищеним, хворим, багатодітним та особам, які мають певні заслуги перед Вітчизною, та деяким іншим категоріям платників податку. На розмір податкової соціальної пільги зменшується місячний оподатковуваний дохід платника податку. На відміну від неоподаткованого мінімуму доходів громадян, який віднімався від місячного доходу будь-якого платника податку без усяких обмежень на розмір доходу, при вирішенні питання про застосування податкової соціальної пільги має важливе значення розмір місячного доходу платника податку.

Згідно з Податковим кодексом граничним доходом, який дозволяє застосувати податкову соціальну пільгу в поточному місяці, є дохід, розмір якого не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень. Це є першим обмеженням. Слід звернути увагу, що при зміні розміру місячного прожиткового мінімуму протягом поточного року навіть у декілька разів граничний розмір місячного доходу платника податку, при якому застосовується податкова соціальна пільга, не змінюється. Звичайно, розмір місячного прожиткового мінімуму на 1 січня поточного року встановлюється Законом про Державний бюджет на поточний рік. Але у випадку несвоєчасного прийняття Закону про Державний бюджет України на поточний рік розмір місячного прожиткового мінімуму не встановлюється іншим законодавчим актом. Так, у 2010 році розмір місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи, було встановлено Законом «Про встановлення прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати» від 20.10.2009 р. № 1646-VI, а пізніше підтверджено Законом про Державний бюджет України в розмірі 869 гривень.

Таким чином розмір заробітної плати, що дає право на застосування податкової соціальної пільги у 2010 році, становив суму до 1220 грн на місяць і не змінювався протягом року, хоча розмір місячного прожиткового мінімуму, наприклад з 1 липня 2010 року, становив 888 грн.

Другим обмеженням можемо вважати той факт, що для визначення граничного розміру та застосування податкової соціальної пільги враховуються не всі доходи платника податку, отримані ним протягом поточного місяця, а тільки дохід, нарахований на користь платника як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди).

Третім обмеженням є обов'язкова наявність заяви платника податку про його вибір застосування податкової соціальної пільги до місячного доходу за обраним місцем його отримання (нарахування).

Платник податку має право самостійно вибрати місце, де застосовується податкова соціальна пільга до нарахованого платнику податку місячного доходу у вигляді заробітної плати. Слід звернути особливу увагу платників податку, що податкова соціальна пільга може застосовуватися до нарахованого платнику податку місячного доходу у вигляді заробітної плати тільки за одним місцем його нарахування (виплати).

У чинному податковому законодавстві до 2011 року податкова соціальна пільга застосовувалася до доходу, нарахованого на користь платника як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди) автоматично за основним місцем роботи (місце роботи, де зберігається трудова книжка). У податковому кодексі зазначено, що платник податку подає роботодавцю заяву про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги (далі – заява про застосування пільги). Крім того, у статті не розглядаються такі поняття, як «основне місце роботи» та «робота за сумісництвом». Тому платник податку для застосування податкової соціальної пільги до доходу, нарахованого на користь платника як заробітна плата, обов'язково повинен подати відповідну заяву за обраним ним місцем отримання доходу.

Якщо платник податку прийняв рішення про зміну місця нарахування податкової соціальної пільги (наприклад, з причини перевищення допустимого рівня отриманого доходу), то він подає дві заяви.

Першу – роботодавцю за місцем застосування податкової соціальної пільги про відмову від її застосування та зміну місця застосування, при цьому вибране місце застосування пільги не вказується. Другу – роботодавцю за вибраним платником податку новим місцем застосування податкової соціальної пільги.

Важливо звернути увагу на те, що податкова соціальна пільга починає застосовуватися до нарахованих доходів у вигляді заробітної плати з дня отримання роботодавцем заяви платника податку про застосування пільги та документів, що підтверджують таке право. Виходячи із цього, раціональним рішенням подавати заяву про застосування податкової соціальної пільги до доходу, нарахованого на користь платника як заробітна плата, чи зміни місця застосування протягом місяця, що передує вибраному місяцеві, для застосування пільги або під час подання заяви про зарахування на роботу.

Якщо заява про застосування податкової соціальної пільги подається протягом місяця, у якому платник податку бажає отримати і має право на пільгу, то вона буде застосовуватися до частини місячного доходу, яка припадає на кількість днів з моменту подачі заяви. Якщо платник податку подав заяву про застосування податкової соціальної пільги одночасно із заявою про зарахування на роботу, то пільга застосовується до частини доходу платника за відпрацьований термін за умови наявності підстави для її застосування.

У випадку якщо платник податку має право на отримання податкової соціальної пільги виключно на підставі обмеження рівня заробітної плати, то її розмір становить 50 відсотків розміру однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, – для будь-якого платника податку. З 1 січня 2015 року розмір становитиме 100 відсотків розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, – для будь-якого платника податку. Назвемо таку податкову соціальну пільгу – мінімальною.

Зауважимо, що роботодавець не зобов'язаний інформувати платника податку про можливість застосування до його доходу податкової соціальної пільги. І, таким чином, питання отримання чи неотримання податкової соціальної пільги повністю залежить від платника податку, а саме: подання ним заяви.

У випадку якщо платник податку має на утриманні двох чи більше дітей віком до 18 років, то на кожну дитину надається мінімальна податкова соціальна пільга. Це вказано у Податковому кодексі про встановлення 100 % податкової мінімальної пільги, тобто розміру самої мінімальної пільги у розрахунку на кожну дитину. Крім того, на кожну дитину у цьому випадку встановлюється граничний дохід для застосування податкової соціальної пільги. Як приклад, платник податку, який має на утриманні двох дітей віком до 18 років, має право на отримання податкової соціальної пільги у випадку, якщо його дохід за місяць не перевищує подвійний граничний розмір доходу, встановленого на поточний рік.

У податковому кодексі передбачено і підвищені розміри податкової соціальної пільги при наявності відповідних документів, що підтверджують таке право. Передбачено застосування 150 % від мінімальної податкової соціальної пільги для певної категорії платників податку. Така податкова соціальна пільга надається самотній матері (особі, яка не перебувала у шлюбі) або самотній матері чи батькові, якщо вони перебувають у громадянському шлюбі (одному з них, якщо обоє мають право на податкову соціальну пільгу) у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років.

Розмір вказаної пільги може бути застосований для зменшення оподаткованого доходу вдові чи вдівцеві, які мають на утриманні дітей віком до 18 років у розрахунку на кожну дитину. Така ж пільга надається опікунам та піклувальникам, які мають під опікою чи піклуванням дітей віком до 18 років у розрахунку на кожну дитину.



Підлягає під таку пільгу й платник податку, який має на утриманні дитину-інваліда віком до 18 років у розрахунку на кожну дитину.

Якщо платник податку є особою, віднесеною законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю у ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи, має право на 150 % податкову соціальну пільгу до доходів, отриманих у вигляді заробітної плати, та прирівняних до них виплат.

Учні, студенти, курсанти військових навчальних закладів, аспіранти, ординатори, ад'юнкти мають право на отримання податкової соціальної пільги у вказаному вище розмірі, якщо вони отримують доходи у вигляді заробітної плати та прирівняних до них доходів та не отримують стипендії, яка виплачується з бюджету. Якщо вказана категорія населення отримує стипендію, яка виплачується з бюджету, і згідно з цим документом не входить до місячного доходу і не оподатковується, то таким учням, студентам, курсантам військових навчальних закладів, аспірантам, ординаторам, ад'юнктам уже фактично надається пільга з бюджету. Недоотримання податкових надходжень до бюджету прирівнюється до надання пільг певній категорії населення. Зазначимо, що ці положення стосуються учнів, студентів, курсантів військових навчальних закладів, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів, які навчаються у ВНЗ будь-якої форми власності.

Аналогічною пільгою користуються платники податку, якщо вони є інвалідами I або II групи, у тому числі з дитинства, а також особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів.

Податковим кодексом передбачено підвищений розмір податкової соціальної пільги при наявності відповідних документів, що підтверджують таке право – 200 % від мінімальної податкової соціальної пільги для певної категорії платників податку. Тобто їх місячний оподатковуваний дохід може бути зменшений на місячний прожитковий мінімум, встановлений на 1 січня поточного року. Вказана податкова соціальна пільга встановлюється для таких категорій платників податку як:

а) Герой України, Герой Радянського Союзу, Герой Соціалістичної Праці або повний кавалер ордена Слави чи ордена Трудової Слави;

б) учасник бойових дій під час Другої світової війни або особа, яка у той час працювала в тилу, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;

в) колишній в'язень концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особа, яка визнана репресованою чи реабілітованою;

г) особа, 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;

д) особа, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року.

У випадку, якщо платник податку має право на застосування підвищеної податкової соціальної пільги (150 % чи/і 200 %), то до заяви про застосування пільги за формою, визначеною центральним органом державної податкової служби, додаються відповідні підтвердні документи. Перелік таких документів та їх форма встановлюються відповідною Постановою Кабінету Міністрів України. Так, згідно з Постановою Кабінету Міністрів України із змінами та доповненнями від 26 грудня 2003 р. № 2035 «Про затвердження Порядку надання документів та їх складу при застосуванні податкової соціальної пільги» при поданні заяви про застосування податкової соціальної пільги у 2010 році у підвищеному розмірі як підтверджувальні документи необхідно було подати:

1) для самотньої матері або самотнього батька (опікуна, піклувальника), які мають на утриманні дитину (дітей) віком до 18 років:

– копію свідоцтва (дублікату свідоцтва) про народження дитини (дітей) або документ про підстави запису про батька дитини в Книзі реєстрації актів цивільного стану чи документи, які підтверджують наявність та вік дитини (дітей), затверджені відповідним органом країни, в якій іноземна фізична особа – платник податку постійно проживав до прибуття в Україну;

– копію рішення органу опіки і піклування про встановлення опіки чи піклування (якщо із заявою звертається опікун або піклувальник); паспорт та свідоцтво про народження заявника;

2) платник податку, який утримує дитину-інваліда I або II групи віком до 18 років:

– копію свідоцтва (дублікату свідоцтва) про народження дитини (дітей) або документ, що підтверджує визнання (встановлення) батьківства, чи документи, які підтверджують наявність та вік утриманця (утриманців), затверджені відповідним органом країни, в якій іноземна фізична особа – платник податку постійно проживав(ла) до прибуття в Україну;

– копію рішення органу опіки і піклування про встановлення опіки чи піклування (якщо із заявою звертається опікун або піклувальник);

– пенсійне посвідчення дитини або довідку медико-соціальної експертизи для заявника, який утримує дитину-інваліда віком від 16 до 18 років;

– медичний висновок, виданий закладами та установами МОЗ у встановленому порядку, але не більше ніж до місяця досягнення дитиною-інвалідом 16 років (якщо із заявою звертається платник податку, який утримує дитину-інваліда до 16-річного віку);

3) платник податку, який має трое чи більше дітей віком до 18 років:

– копію свідоцтва (дублікату свідоцтва) про народження дитини (дітей) або документ, що підтверджує визнання (встановлення) батьківства, чи документи, які підтверджують наявність та вік дитини (дітей), затверджені відповідним органом країни, в якій іноземна фізична особа – платник податку постійно проживав(ла) до прибуття в Україну;

– копію рішення органу опіки і піклування про встановлення опіки чи піклування (якщо із заявою звертається опікун або піклувальник);

4) вдовці або вдови: паспорт; свідоцтво про укладення шлюбу; свідоцтво про смерть чоловіка (дружини);

5) особи, віднесені законом до 1 або 2 категорії осіб, постраждалих внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи надають:

посвідчення (дублікат посвідчення) встановленого зразка:

– громадянина (громадянки), який (яка) постраждав(ла) внаслідок Чорнобильської катастрофи категорії 1 серії А з відбитком штампа «Перереєстровано» та записом про дату перереєстрації, а також вкладкою встановленого зразка;

– учасника ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС категорії 2 серії А з відбитком штампа «Перереєстровано» та записом про дату перереєстрації;

– громадянина (громадянки), евакуйованого(ої) у 1986 році із зони відчуження категорії 2 серії Б;

– громадянина (громадянки), який (яка) постійно проживав(ла) у зоні безумовного (обов'язкового) відселення з моменту аварії до прийняття рішення Уряду України про відселення (розпорядження Ради Міністрів УРСР від 28 червня 1989 р. № 224) категорії 2 серії Б;

– копію Грамоти Президії Верховної Ради УРСР за участь у ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та документ, що посвідчує особу;

6) інваліди I або II групи, у тому числі інваліди з дитинства, – пенсійне посвідчення або довідку медико-соціальної експертизи;

7) особи, яким присуджено довічну стипендію як громадянам, що зазнали переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів, – копію акта Президента України про призначення зазначеної стипендії;

8) Герої України, Герої Радянського Союзу, повні кавалери ордена Слави чи Трудової Слави – орденську книжку Героя України або Героя Радянського Союзу, або орденські книжки кавалерів орденів Слави чи Трудової Слави трьох ступенів, або довідки чи інші документи, що підтверджують присвоєння звання Героя України, Героя Радянського Союзу, нагородження орденами Слави чи Трудової Слави трьох ступенів;

9) учасники бойових дій під час Другої світової війни або особи, які у той час працювали в тилу і мають відповідні державні відзнаки: посвідчення учасника бойових дій за зразком, установленим постановою Кабінету Міністрів України від 12 травня 1994 р. № 302 (ЗП України. – 1994. – № 9. – Ст. 218), видане відповідними органами, або документи, що підтверджують участь у бойових діях під час Другої світової війни, чи довідки, видані органами Міноборони, МВС, СБУ, Службою зовнішньої розвідки, Управлінням державної охорони, МЗС;

документи, що підтверджують факт роботи в тилу під час Другої світової війни та наявність відповідних державних відзнак;

10) колишні в'язні концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особи, визнані репресованими чи реабілітованими, – посвідчення жертви нацистських переслідувань за зразком, установленим постановою Кабінету Міністрів України від 27 вересня 2000 р. № 1467 (Офіційний вісник України. – 2000. – № 39. – Ст. 1657), або довідки, видані компетентними органами, чи документи, які містять необхідні відомості про факт визнання особи репресованою чи реабілітованою;

11) особи, які були насильно вивезені 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, – посвідчення жертви нацистських переслідувань за зразком, установленим постановою Кабінету Міністрів України від 27 вересня 2000 р. № 1467 (Офіційний вісник України. – 2000. – № 39. – Ст. 1657), або довідки, видані компетентними органами, чи документи, які містять необхідні відомості про факт насильного вивезення 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;

12) особи, які перебували на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 р. по 27 січня 1944 р., – документи, які містять необхідні відомості про факт перебування на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 р. по 27 січня 1944 року.

Згідно з податковим кодексом у разі, коли платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги з двох і більше підстав, застосовується одна податкова соціальна пільга з підстави, що передбачає її найбільший розмір, за умови якщо місячний оподатковуваний дохід не перевищує встановленого граничного доходу. Так, якщо платник податку є особою, віднесеною законом до першої категорії осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи (має право на підвищену податкову соціальну пільгу 150 %) і одночасно є Героєм України (має право на підвищену податкову соціальну пільгу 200 %), то при визначенні розміру підвищеної податкової пільги застосовується одна – 200 %. Також, як приклад, якщо платник є одночасно Героєм Радянського Союзу та особою, яка пере-

бувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року, тобто має дві підстави на застосування підвищеної податкової пільги, то надається одна з них за вибором платника податку у розмірі 200 %. Отже, податкові пільги не додаються, крім наступного випадку. Якщо платник податку має на утриманні двоє та більше дітей віком до 18 років (надається мінімальна податкова соціальна пільга у розрахунку на кожну дитину) і у тому числі дитину інваліда (дітей-інвалідів), то, крім підвищеної податкової пільги у розмірі 150%, на дитину-інваліда надається також мінімальна податкова соціальна пільга.

Зазначимо, що податкова соціальна пільга, яка стосується дітей, має додаткове обмеження – вік 18 років. У цих випадках податкова соціальна пільга надається до кінця року, в якому дитина досягає 18 років, а у разі її смерті до досягнення зазначеного віку – до кінця року, на який припадає смерть. Тобто, якщо дитина досягла 18 років у січні місяці 2011 року, то податкова соціальна пільга надається протягом 12 місяців 2011 року. Право на отримання такої податкової соціальної пільги втрачається у разі позбавлення платника податку батьківських прав або якщо він відмовляється від дитини чи передає дитину на державне утримання, у тому числі у закладах для дітей-сиріт і дітей, позбавлених батьківського піклування, незалежно від того, чи береться плата за таке утримання, чи ні, а також якщо дитина стає курсантом на умовах її повного утримання, починаючи з податкового місяця, в якому відбулася така подія.

Надання податкової соціальної пільги, передбаченої в таких випадках, якщо платник податку є:

- особою, віднесеною законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи;

- учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом;

- інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства,

зупиняється з податкового місяця, що настає за місяцем, в якому платник податку втрачає статус, визначений у цих підпунктах.

Зазначимо, що податкова соціальна пільга надається з урахуванням останнього місячного податкового періоду, в якому платник податку помер або оголошується судом померлим чи визнається судом безвісти відсутнім або втрачає статус резидента, або був звільнений з місця роботи.

У випадку якщо платник є самозайнятою особою і отримує доходи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності, то податкова соціальна пільга не застосовується до таких доходів.

Якщо платник податку є державним службовцем, то, згідно з чинним законодавством, він не може отримувати доходи у вигляді заробітної плати в інших місцях. У цьому випадку податкова соціальна пільга до заробітної плати застосовується під час її нарахування до завершення нарахування таких доходів без подання відповідних заяв, але з поданням підтвердних документів для встановлення розміру пільги.

У випадку, якщо платник податку знаходився на лікарняному і отримав у відповідному місяці збільшений дохід, чи перебував у відпустці і також отримав збільшений дохід, або отримує доходи у вигляді заробітної плати за період її збереження, згідно із законодавством, то з метою визначення граничної суми доходу, що дає право на отримання податкової соціальної пільги, та в інших випадках їх оподаткування, такі доходи (їх частина) відносяться до відповідних податкових періодів їх нарахування.

При порушенні платником податку норм отримання податкової соціальної пільги податкова соціальна пільга застосовується також під час отримання інших доходів протягом будь-якого звітного податкового

місяця (наприклад, стипендія з державного бюджету та податкова соціальна пільга за місцем отримання заробітної плати) або за кількома місяцями отримання доходів. У цьому випадку платник податку втрачає право на отримання податкової соціальної пільги за всіма місяцями отримання доходу, починаючи з місяця, в якому мало місце таке порушення, та закінчуючи місяцем, в якому право на застосування податкової соціальної пільги відновлюється. Зазначимо, що роботодавець не несе ніякої відповідальності за таке порушення платника податку. Як наслідок, буде заниження оподатковуваного доходу платника податку за рахунок надання з порушенням законодавства податкової соціальної пільги і до бюджету надійде менша сума податкових надходжень. У податковому кодексі передбачено, що платник податку може відновити право на застосування податкової соціальної пільги, якщо він подасть заяву про відмову від такої пільги всім роботодавцям із зазначенням місяця, коли відбулося таке порушення, на підставі чого кожний роботодавець нараховує і утримує відповідну суму недоплати податку та штраф у розмірі 100 відсотків суми цієї недоплати за рахунок найближчої виплати доходу такому платнику податку, а у разі, коли сума виплати недостатня, – за рахунок наступних виплат. Якщо сума недоплати та/або штрафу не були утримані податковим агентом за рахунок доходу платника податку, то такі суми включаються до річної податкової декларації такого платника податку. При цьому право на застосування податкової соціальної пільги відновлюється з податкового місяця, що настає за місяцем, в якому сума такої недоплати та штраф повністю погашаються.

Центральний орган державної податкової служби встановлює порядок інформування роботодавців платника податку, який порушив законодавство щодо надання податкової соціальної пільги, виявлених на підставі даних податкової звітності чи документальних перевірок, а також порядок інформування роботодавця про позбавлення платника податку або про відновлення його права на податкову соціальну пільгу.

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

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

б) під час проведення розрахунку за останній місяць застосування податкової соціальної пільги у разі зміни місця її застосування за самостійним рішенням платника податку або платник податку протягом звітного податкового місяця отримує заробітну плату одночасно з доходами у вигляді стипендії, грошового чи майнового (речового) забезпечення учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів, військовослужбовців, що виплачуються з бюджету;

отримує заробітну плату разом з доходом самозайнятої особи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності;

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

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

Якщо внаслідок здійсненого перерахунку виникає недоплата утриманого податку, то сума такої недоплати стягується роботодавцем за рахунок суми будь-якого оподатковуваного доходу (після його оподаткування) за відповідний місяць, а при недостатності суми такого доходу – за рахунок оподатковуваних доходів наступних місяців, до повного погашення суми такої недоплати.

Якщо внаслідок проведення остаточного розрахунку з платником податку, який припиняє трудові відносини з роботодавцем, виникає сума недоплати, що перевищує суму оподаткованого доходу платника податку за останній звітний період, то непогашена частина такої недоплати включається до складу податкового зобов'язання платника податку за наслідками звітного податкового року та сплачується самим платником.

Слід зазначити, що якщо в результаті застосування податкової соціальної пільги оподатковуваний дохід має від'ємне значення (податкова соціальна пільга більша за місячний дохід платника податку), податок не сплачується (рівний нулю), але й з бюджету ніякі суми не повертаються.

### § 3. Порядок оподаткування операцій з рухомим та нерухомим майном

Питання щодо порядку оподаткування операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого та рухомого майна, а також особливостей оподаткування доходу, отриманого платником податку в результаті прийняття ним у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав, регулюються статтями 172–174 Податкового кодексу України.

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

Відповідно до п. 1 ст. 181 Цивільного кодексу до нерухомих речей (нерухоме майно, нерухомість) належать земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення. Фізичний статус нерухомості об'єкта (речі) може бути поширений законом на повітряні та морські судна, судна внутрішнього плавання, космічні об'єкти, а також інші речі, права на які підлягають державній реєстрації.

Майже аналогічно наведеному вище є визначення нерухомого майна у п. 3 Постанови КМУ від 10.09.2003 №1440 «Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», де нерухоме майно трактується як земельна ділянка без поліпшень або земельна ділянка з поліпшеннями, які з нею нерозривно пов'язані, будівлі, споруди, їх частини, а також інше майно, що відповідно до законодавства належить до нерухомого майна.

Наведені норми нормативно-правових актів тісно пов'язані між собою, але відрізняються ступенем деталізації нерухомого майна. Проте для цілей оподаткування доходу фізичних осіб доцільно розділяти нерухомість на житлову та нежитлову. Так, об'єкти житлової нерухомості згідно з Податковим кодексом України – це будівлі, віднесені відповідно до законодавства до житлового фонду, дачні та садові будинки. такі типи об'єктів житлової нерухомості, а саме:

а) житловий будинок – будівля капітального типу, споруджена з дотриманням вимог, встановлених законом, іншими нормативно-правовими актами, і призначена для постійного у ній проживання. Розрізняють житлові будинки садибного типу та житлові будинки квартирних типу різної поверховості;

б) житловий будинок садибного типу – житловий будинок, розташований на окремій земельній ділянці, який складається із житлових та допоміжних (нежитлових) приміщень;

в) прибудова до житлового будинку – частина будинку, розташована поза контуром його капітальних зовнішніх стін, і яка має з основною частиною будинку одну (або більше) спільну капітальну стіну;

г) квартира – ізольоване помешкання в житловому будинку, призначене та придатне для постійного проживання;

г) котедж – одно-, півтораповерховий будинок невеликої житлової площі для постійного чи тимчасового проживання з присадибною ділянкою;

д) кімнати у багатосімейних (комунальних) квартирах – ізольовані помешкання в квартирі, у якій

мешкають двоє чи більше квартиронаймачів;

е) садовий будинок – будинок для літнього (сезонного) використання, який у питаннях нормування площі забудови, зовнішніх конструкцій та інженерного обладнання не відповідає нормативам, установленим для житлових будинків;

є) дачний будинок – житловий будинок для використання протягом року з метою позаміського відпочинку;

Нежитлові приміщення як об'єкти продажу (обміну) слід розглядати як інші об'єкти нерухомості, відмінні від житлових.

Згідно з положеннями Податкового кодексу дохід, отриманий платником податку від продажу (обміну) не частіше одного разу протягом звітного податкового року житлового будинку, квартири або їх частини, кімнати, садового (дачного) будинку (включаючи земельну ділянку, на якій розташовані такі об'єкти, а також господарсько-побутові споруди та будівлі, розташовані на такій земельній ділянці), а також земельної ділянки, що не перевищує норми безоплатної передачі, визначеної ст. 121 Земельного кодексу залежно від її призначення, та за умови перебування такого майна у власності платника податку понад три роки, не оподатковується.

Згідно з п. 3 статті 116 Земельного кодексу безоплатна передача земельних ділянок у власність громадян провадиться у разі: а) приватизації земельних ділянок, які перебувають у користуванні громадян; б) одержання земельних ділянок унаслідок приватизації державних і комунальних сільськогосподарських підприємств, установ та організацій; в) одержання земельних ділянок із земель державної і комунальної власності в межах норм безоплатної приватизації.

Норми безоплатної передачі земельних ділянок громадянам із земель державної або комунальної власності є такими:

- а) для ведення особистого селянського господарства - не більше 2,0 га;
- б) для ведення садівництва - не більше 0,12 га;
- в) для будівництва і обслуговування жилого будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка) у селах - не більше 0,25 га, в селищах - не більше 0,15 га, в містах – не більше 0,10 га;
- г) для індивідуального дачного будівництва – не більше 0,10 га;
- д) для будівництва індивідуальних гаражів – не більше 0,01 га.

Враховуючи наведене, до складу загального місячного або річного оподатковуваного доходу платника податку не включається сума доходу, отриманого платником податку внаслідок продажу (обміну) земельних ділянок, що безпосередньо отримані ним у власність у процесі приватизації із земель державної або комунальної власності, права власності на які посвідчено державними актами, зареєстрованими відповідно до чинного законодавства.

Однак дохід, отриманий платником податку від продажу (обміну на інший) протягом звітного податкового року більш як одного з об'єктів нерухомості, а саме: житлового будинку, квартири або їх частини, кімнати, садового (дачного) будинку (включаючи земельну ділянку, на якій розташовані такі об'єкти, та господарсько-побутові споруди та будівлі, розташовані на такій земельній ділянці), а також земельної ділянки та інших об'єктів нерухомості, підлягає оподаткуванню за ставкою 5 % бази оподаткування. У такому самому порядку оподатковується дохід від продажу (обміну) об'єкта незавершеного будівництва.

У чинному законодавстві не закріплено єдиного визначення поняття «об'єкт незавершеного будівництва». Ст. 1 Закону України від 05.06.2003 № 898-IV «Про іпотеку» трактує об'єкт незавершеного будівництва як об'єкт будівництва, на який видано дозвіл на будівництво, понесені витрати на його спорудження та не прийнятий в експлуатацію.

Відповідно до ст. ст. 179, 181 Цивільного кодексу річчю є предмет матеріального світу, щодо якого

можуть виникати цивільні права та обов'язки. Оскільки до нерухомих речей належать земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення, то об'єкт, будівництво якого вже розпочате і є будь-який матеріальний результат (наприклад, фундамент), є нерухомим майном. Таким чином, об'єкт незавершеного будівництва, згідно з Податковим кодексом, трактується як об'єкт нежитлової нерухомості.

Кількість продажу об'єктів нерухомого майна в податковому році перевіряється нотаріусами за даними Державного реєстру правочинів. Пошук здійснюється за реєстраційним номером облікової картки платника податку у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів – продавця, а у разі його відсутності – за прізвищем, ім'ям, по батькові (за наявності) продавця. У разі відсутності інформації про кількість таких продажів платник податку – продавець підтверджує черговість продажу майна у заяві, наданій нотаріусу.

Дохід від продажу об'єкта нерухомості визначається виходячи із ціни, зазначеної в договорі купівлі-продажу, але не нижче оціночної вартості такого майна, яка міститься у Витягах з реєстру прав власності на нерухоме майно (довідках-характеристиках), які видаються бюро технічної інвентаризації. Оцінка ґрунтується на засадах національних стандартів оцінки майна та відповідно до вимог нормативно-правових актів з оцінки майна.

Питання визначення оціночної вартості нерухомого майна, відмінного від землі, остаточно не врегульоване на законодавчому рівні, тому регулюється такими нормативними актами, а саме: Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», затверджений Постановою КМУ від 10.09.2003 № 1440, Національний стандарт № 2 «Оцінка нерухомого майна», затверджений постановою КМУ від 28.10.2004 № 1442, «Методика оцінки майна», затверджена постановою КМУ від 10.12.2003 № 1891.

Під час здійснення цивільно-правових угод щодо земельних ділянок використовується експертна грошова оцінка. Згідно з п. 4 ст. 201 Земельного кодексу експертна грошова оцінка використовується при здійсненні цивільно-правових угод щодо земельних ділянок з метою визначення вартості об'єкта оцінки. Порядок її проведення визначається Законом України від 11.12.2003 р. № 1378-IV «Про оцінку земель», Методикою експертної грошової оцінки земельних ділянок, затвердженої постановою КМУ від 11.10.2002 № 1531 та Порядком проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок, затвердженого наказом Держкомзему від 09.01.2003 р. № 2.

Відповідно до ст. 657 Цивільного кодексу договір купівлі-продажу земельної ділянки, єдиного майнового комплексу, житлового будинку (квартири) або іншого нерухомого майна укладається у письмовій формі і підлягає нотаріальному посвідченню та державній реєстрації.

Згідно зі ст. 55 Закону України від 02.09.93 р. № 3425-XII «Про нотаріат» нотаріальне посвідчення правочинів щодо відчуження житлового будинку, квартири, дачі, садового будинку, гаража, земельної ділянки, іншого нерухомого майна, що підлягають державній реєстрації, провадиться за місцем знаходження (реєстрації) цього майна або за місцем знаходження (реєстрації) однієї із сторін відповідного правочину.

Сума податку визначається та самостійно сплачується через банківські установи особою, що продає або обмінює з іншою фізичною особою нерухомість, – до нотаріального посвідчення договору купівлі-продажу, міни. Якщо стороною договору купівлі-продажу, міни об'єкта нерухомого майна є юридична особа чи фізична особа-підприємець, така особа є податковим агентом платника податку щодо нарахування, утримання та сплати (перерахування) до бюджету податку з доходів, отриманих платником податку від такого продажу (обміну).

Копії платіжних документів про перерахування податку додаються до примірників посвідчених



договорів. Оригінал квитанції «погашається» нотаріусом шляхом поставлення на ній відбитку своєї печатки та підпису. У реєстрі для реєстрації нотаріальних дій вказується сума перерахованого податку, дата та номер платіжного документа.

Згідно з п. 5 Тимчасового порядку державної реєстрації правочинів, затвердженого постановою КМУ від 26.05.2004 р. № 671 (671-2004-п), державній реєстрації підлягають правочини, зокрема, договір купівлі-продажу, міни, земельної ділянки, єдиного майнового комплексу, житлового будинку (квартири) або іншого нерухомого майна. Державна реєстрація правочинів проводиться шляхом внесення нотаріусом запису до Державного реєстру правочинів одночасно з його нотаріальним посвідченням.

Також нотаріус щокварталу подає до органу державної податкової служби за місцем розташування державної нотаріальної контори або робочого місця приватного нотаріуса інформацію про такий договір, включаючи інформацію про його вартість та суму сплаченого податку.

У разі невчинення нотаріальної дії щодо посвідчення договору купівлі-продажу, міни об'єкта нерухомості, за яким сплачено податок, платник податку має право на повернення надміру сплаченої суми податку на підставі податкової декларації, поданої в установленому порядку, та підтверджених документів про фактичну сплату податку.

Дохід від операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомості (об'єктів незавершеного будівництва), які здійснюються фізичними особами-нерезидентами, оподатковуються в порядку оподаткування таких доходів для резидентів, при цьому ставка податку становить 15 %. Якщо загальна сума, отриманих нерезидентом-платником податку у звітному податковому місяці доходів перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, ставка податку становить 17 % суми перевищення.

Таким чином, порядок оподаткування операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна має певні особливості залежно від кількості продаж цих об'єктів протягом звітного податкового року, статусу резидента чи нерезидента в особи, що здійснює дані операції, а також в частині визначення сторін договору (юридична чи фізична особа).

### *3.2. Порядок оподаткування операцій з продажу або обміну об'єктів рухомого майна*

У Податковому кодексі чітко не визначено, що належить до об'єктів рухомого майна, однак це міститься в інших нормативно-правових документах. Так, згідно із Законом України від 18.11.2003 р. № 1255-IV «рухоме майно – це окрема рухома річ, сукупність рухомих речей, гроші, валютні цінності, цінні папери, а також майнові права та обов'язки». Відповідно до постанови КМУ від 10.09.2003 р. № 1440 «рухоме майно – це матеріальні об'єкти, які можуть бути переміщеними без заподіяння їм шкоди. До рухомого майна належить майно у матеріальній формі, яке не є нерухомістю».

Для цілей оподаткування дохід платника податку від продажу (обміну) об'єкта рухомого майна протягом звітного податкового року оподатковується за ставкою 5 % бази оподаткування. Дохід від продажу об'єкта рухомого майна визначається виходячи із ціни, зазначеної в договорі купівлі-продажу, але не нижче оціночної вартості такого об'єкта.

На відміну від нерухомого майна, де кожен об'єкт володіє унікальними властивостями, що ускладнює підбір аналогів, рухоме майно, як правило, є об'єктом масового виробництва, що спрощує процедуру оцінки. При цьому важливо враховувати стан рухомого майна, умови зберігання, а також достовірність джерел інформації про ціни продажів на аналогічне рухоме майно.

Слід зазначити, як виняток, що під час продажу одного з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля, мотоцикла, моторолера не частіше одного разу протягом звітного податкового року доходи продавця від зазначених операцій оподатковуються за ставкою 1 %, а від другого та наступних

продажів – за ставкою 5 %, а сам дохід визначається виходячи із ціни, зазначеної в договорі купівлі-продажу, але не нижче оціночної вартості такого об'єкта та не нижче 25 % вартості такого самого нового об'єкта рухомого майна.

Спільним наказом Міністерства юстиції України та Фонду державного майна України від 24.11.2003 р. № 142/5/2092, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 24.11.2003 р. за № 1074/8395, затверджено Методику товарознавчої експертизи та оцінки колісних транспортних засобів. Зазначена Методика встановлює механізм оцінки (визначення вартості) колісних транспортних засобів, а також вимоги до оформлення результатів оцінки, оціночні процедури визначення вартості колісних транспортних засобів, що є обов'язковими під час оцінки КТЗ у випадках, передбачених законодавством України або договорами між суб'єктами цивільно-правових відносин. Методика застосовується, зокрема, у разі визначення вартості відокремленого КТЗ для встановлення розміру обов'язкових платежів до бюджету (пп. і п. 1.4 ст. 1 Методики).

Відповідно до абзацу 38 п. 1.6 ст. 1 Методики „ринкова вартість колісних транспортних засобів (його складників) – це є вартість, за яку можливе відчуження КТЗ (його складників) на ринку подібного КТЗ (його складників) на дату оцінки за договором, укладеним між покупцем та продавцем, після проведення відповідного маркетингу за умови, що кожна із сторін діяла із знанням справи, розсудливо і без примусу”.

Фізична особа – платник податку самостійно розраховує та сплачує до бюджету через банківські установи податок з доходу, отриманого від продажу чи обміну рухомого майна. У випадку якщо стороною договору купівлі-продажу об'єкта рухомого майна є юридична особа чи фізична особа-підприємець, суб'єкт господарювання, який надає послуги з укладення біржових угод або бере участь в їх укладенні за наявності податкової оціночної вартості такого рухомого майна, що визначена суб'єктом податкової оціночної діяльності та документа про сплату податку сторонами договору, щокварталу подає органу державної податкової служби інформацію про такі угоди, включаючи інформацію про суму доходу, податкову оціночну вартість майна та суму сплаченого до бюджету податку у порядку та строки, встановлені для податкового розрахунку.

Якщо рухоме майно продається (обмінюється) за посередництвом юридичної особи (її філії, відділення, іншого відокремленого підрозділу) або представництва нерезидента чи фізичної особи-підприємця, такий посередник виконує функції податкового агента стосовно подання до органу державної податкової служби інформації про суми доходу та суми сплаченого до бюджету податку у порядку та строки, встановлені для податкового розрахунку, а платник податку під час укладання договору зобов'язаний самостійно сплатити до бюджету податок з доходу від операцій з продажу (обміну) об'єктів рухомого майна.

Під час проведення операцій з відчуження об'єктів рухомого майна відповідно до норм статті 173 Податкового кодексу проводяться такі дії.

Нотаріус посвідчує відповідний договір за наявності оціночної вартості такого рухомого майна та документа про сплату податку до бюджету стороною (сторонами) договору та щокварталу подає органу державної податкової служби за місцем розташування державної нотаріальної контори або робочого місця приватного нотаріуса інформацію про такий договір, включаючи інформацію про його вартість, податкову оціночну вартість та суму сплаченого податку в порядку, встановленому цим розділом для податкового розрахунку.

Суб'єкт господарювання, який надає послуги з укладення біржових угод або бере участь у їх укладенні за наявності оціночної вартості такого рухомого майна та документа про сплату податку сторонами договору, щокварталу подає органу державної податкової служби інформацію про такі уго-

ди, включаючи інформацію про суму доходу та суму сплаченого до бюджету податку у порядку та строки, встановлені для податкового розрахунку.

У разі ухвалення судом, третейським судом рішення про зміну власника та перехід права власності на рухоме майно, сума податку визначається та самостійно сплачується через банківські установи особою, у власності якої перебував об'єкт рухомого майна, що відчужено за таким рішенням, на підставі відображення ним доходу від такого відчуження у складі загального річного оподаткованого доходу.

Органи, що здійснюють державну реєстрацію транспортних засобів, зобов'язані повідомляти органи державної податкової служби за місцем розташування про транспортні засоби, зареєстровані або зняті з реєстрації протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу, за формою, затвердженою центральним органом державної податкової служби, а також про їх власників.

Дохід від операцій з продажу (обміну) об'єктів рухомого майна, які здійснюються фізичними особами-нерезидентами, оподатковується згідно з порядком оподаткування таких доходів для резидентів. При цьому ставка податку становить 15 %, а якщо дохід перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, – 17 % суми перевищення.

Якщо резиденти та нерезиденти успадкували (отримали у подарунок) об'єкт рухомого майна та продають його, то податок нараховується та сплачується за наведеними вище правилами.

Таким чином, порядок оподаткування операцій з продажу (обміну) об'єктів рухомого майна має певні особливості, особливо в частині продажу легкового автомобіля, мотоцикла та моторолера залежно від кількості продаж цих об'єктів протягом звітного податкового року, статусу резидента чи нерезидента у особи, що здійснює дані операції.

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

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

а) об'єкт нерухомості;

б) об'єкт рухомого майна, зокрема: предмет антикваріату або витвір мистецтва; природне дорогоцінне каміння чи дорогоцінний метал, прикраса з використанням дорогоцінних металів та/або природного дорогоцінного каміння; будь-який транспортний засіб та приладдя до нього; інші види рухомого майна;

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

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

г) готівку або кошти, що зберігаються на рахунках спадкодавця, відкритих у банківських і небанківських фінансових установах, у тому числі депозитні (ощадні), іпотечні сертифікати, сертифікати фонду операцій з нерухомістю.

Об'єкти спадщини оподатковуються за нульовою ставкою у таких випадках:

1) успадковується членами сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення – батьки, чоловік або

дружина, діти, у тому числі усиновлені. Інші члени сім'ї фізичної особи вважаються такими, що мають другий ступінь споріднення;

2) вартість власності, зазначеної в підпунктах «а», «б», «г», успадковується особою, яка є інвалідом I групи або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування, та вартість власності, зазначеної в підпунктах «а», «б», що успадковуються дитиною-інвалідом;

в) грошові заощадження, поміщені до 2 січня 1992 р. в установи Ощадного банку СРСР та державного страхування СРСР, що діяли на території України, а також у державні цінні папери (облігації Державної цільової безпроцентної позики 1990 р., облігації Державної внутрішньої виграшної позики 1982 р., державні казначейські зобов'язання СРСР, сертифікати Ощадного банку СРСР) та грошові заощадження громадян України, поміщені в установи Ощадного банку України та колишнього Укдержстраху протягом 1992–1994 рр., погашення яких не відбулося, що успадковуються будь-яким спадкоємцем.

Об'єкт спадщини, що успадковується спадкоємцями другого ступеня споріднення, оподатковується за ставкою 5%. Об'єкт спадщини, що успадковується спадкоємцем від спадкодавця-нерезидента, або успадковується спадкоємцем-нерезидентом від спадкодавця-резидента, оподатковується за ставкою 15%, а якщо дохід перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, – 17% суми перевищення.

Особами, відповідальними за сплату (перерахування) податку до бюджету, є спадкоємці, які отримали спадщину. Дохід у вигляді вартості успадкованого майна (кошти, майно, майнові чи немайнові права) у межах, що підлягає оподаткуванню, включається спадкоємцями до складу загального річного доходу платника податку і зазначається в річній податковій декларації, крім спадкоємців-нерезидентів, які зобов'язані сплатити податок до нотаріального оформлення об'єктів спадщини.

Відповідно до Розпорядження КМУ від 26.03.2008 № 527-р «Питання декларування фізичними особами майнового стану та доходів» фізичні особи – платники податку, що одержали дохід у вигляді спадщини (подарунка), який оподатковується за нульовою ставкою, не зобов'язані включати вартість (суму) такої спадщини (подарунка) до складу загального річного оподаткованого доходу та подавати річну податкову декларацію про майновий стан і доходи до податкового органу за місцем своєї податкової адреси, але за умови відсутності інших підстав для подання декларації.

Податковий кодекс зобов'язує нотаріуса надсилати до податкового органу інформацію про видачу свідоцтв про право на спадщину, тобто про виникнення у фізичної особи доходу у вигляді успадкованого майна.

Відповідно до ст. 19 Закону від 02.09.93 р. № 3425-XII «Про нотаріат» державні нотаріуси за вчинення нотаріальних дій справляють державне мито у розмірах, установлених чинним законодавством. Крім того, Указом Президента від 10.07.98 р. № 762/98 «Про впорядкування справляння плати за вчинення нотаріальних дій» встановлено, що розмір плати, яка справляється за вчинення нотаріальних дій приватними нотаріусами, не може бути меншим від розміру ставок державного мита, яке справляється державними нотаріусами за аналогічні нотаріальні дії.

Справляння державного мита регулюється Декретом КМУ від 21.01.93 р. № 7-93 «Про державне мито» з врахуванням змін, внесених Законом України від 05.03.2009 №1110-IV «Про внесення зміни до статті 3 Декрету Кабінету Міністрів «Про державне мито» щодо розміру державного мита за видачу свідоцтва про право на спадщину». Вказаним Законом пп. «ж» п. 3 ст. 3 Декрету № 7-93 викладено у новій редакції, а саме: за видачу свідоцтва про право на спадщину державне мито справляється у розмірі двох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

У випадку успадкування права на вклад у банку (небанківській фінансовій установі) податковим

агентом визначено установу банку, оскільки перехід права власності на майно, відмінне від нерухомості, не підлягає обов'язковій державній реєстрації.

Відповідно до п. 1. ст. 1229 Цивільного кодексу страхові виплати (страхове відшкодування) спадкуються на загальних підставах. Одночасно у п. 2 ст. 1229 вказано, якщо страхувальник у договорі особистого страхування призначив особу, до якої має перейти право на одержання страхової виплати у разі його смерті, це право не входить до складу спадщини. Тому у разі виплати страховими компаніями сум страхового відшкодування при настанні страхового випадку фізичним особам, які за договором особистого страхування визначені як вигодонабувачі, такі страхові компанії зобов'язані нарахувати, утримати і сплатити податок на доходи фізичних осіб у розмірі, встановленому Кодексом. Тобто при виплаті страхових сум спадкоємцю у результаті смерті страхувальника податок стягується у джерела виплати, а не за результатами декларування.

Кошти, майно, майнові чи немайнові права, вартість робіт, послуг, подаровані платнику податку фізичною особою, оподатковуються згідно з вищенаведеними правилами, встановленими для оподаткування спадщини.

Таким чином, специфіка оподаткування доходу платника податку, отриманого ним у спадщину, визначається залежно від об'єкта спадщини, ступеня споріднення спадкоємця та спадкодавця, а також їх статусів резидента чи нерезидента.

#### **§ 4. Специфіка оподаткування доходів фізичних осіб-підприємців та від провадження незалежної професійної діяльності**

Порядок оподаткування доходів, отриманих фізичною особою-підприємцем від провадження господарської діяльності, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, та фізичною особою, яка проводить незалежну професійну діяльність, регулюються статтями 177–178 Податкового кодексу України.

*4.1. Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою-підприємцем від провадження господарської діяльності, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування*

Відповідно до ст. 42 Конституції України кожен має право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом. Відповідно до ч. 1 ст. 1 Закону «Про підприємництво» підприємництво – це безпосередня самостійна, систематична, на власний ризик діяльність з виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг з метою отримання прибутку, яка здійснюється фізичними та юридичними особами, зареєстрованими як суб'єкти підприємницької діяльності у порядку, встановленому законодавством. У ст. 2 даного Закону перераховано види суб'єктів підприємницької діяльності, серед яких названо громадян України, інших держав, осіб без громадянства, не обмежених законом у правоздатності або дієздатності.

Відповідно до ч. 1 ст. 34 Цивільного кодексу повну цивільну дієздатність має фізична особа, яка досягла вісімнадцяти років (повноліття). Відповідно до п. 3 ст. 35 Цивільного кодексу повна цивільна дієздатність може бути надана фізичній особі, яка досягла шістнадцяти років і бажає займатися підприємницькою діяльністю. За наявності письмової згоди на це батьків (усиновлювачів), піклувальника або органу опіки та піклування така особа може бути зареєстрована як підприємець. У цьому разі фізична особа набуває повної цивільної дієздатності з моменту державної реєстрації її як підприємця.

Відповідно до п. 1 ст. 19 Закону «Про міжнародне приватне право» право фізичної особи на здійснення

підприємницької діяльності визначається правом держави, у якій фізична особа зареєстрована як підприємець. За відсутності в державі вимог щодо обов'язкової реєстрації застосовується право держави основного місця здійснення підприємницької діяльності.

Статус фізичної особи – підприємця, який є громадянином України, підтверджується свідоцтвом, що оформлюється у порядку, визначеному Законом «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців». Відповідно до ст. 1 Закону «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» свідоцтво про державну реєстрацію – документ встановленого зразка, який засвідчує факт внесення до Єдиного державного реєстру запису про державну реєстрацію юридичної особи або фізичної особи-підприємця.

Доходи фізичних осіб-підприємців, отримані протягом календарного року від провадження господарської діяльності, оподатковуються за ставкою 15 %, а якщо загальна сума доходу у звітному податковому місяці перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, – 17 % суми перевищення.

Об'єктом оподаткування є чистий оподатковуваний дохід, тобто різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій та негрошовій формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої фізичної особи-підприємця.

Не може бути зараховано до складу витрат з метою визначення чистого оподаткованого доходу ті витрати, які безпосередньо не пов'язані з провадженням господарської діяльності (витрати на купівлю продуктів харчування для власного кінцевого споживання, особисті телефонні переговори тощо), не підтверджені документально та пов'язані з придбанням рухомого і нерухомого майна, яке підлягає державній реєстрації, якщо таке майно придбано до державної реєстрації фізичної особи – суб'єктом підприємницької діяльності та/або не використовується у такій діяльності.

До переліку витрат, безпосередньо пов'язаних з отриманням доходів, належать витрати, що включаються до витрат виробництва (обігу) згідно з розділом III Податкового кодексу України – податок на прибуток підприємств.

Обсяг загального оподаткованого доходу та документально підтверджених витрат встановлюється за правилами згідно з положеннями Податкового кодексу, Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативно-правовими актами.

При визначенні чистого оподаткованого доходу фізичних осіб-підприємців, зареєстрованих платниками податку на додану вартість, не включаються до витрат і доходу суми податку на додану вартість, які входять до ціни придбаних або проданих товарів (робіт, послуг). Відповідно ці суми не можуть бути взяті до уваги при визначенні ані чистого оподаткованого доходу, ані розміру податкового зобов'язання.

Фізичні особи-підприємці за місцем своєї податкової адреси подають до органу державної податкової служби за результатами календарного року протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного року, податкову декларацію незалежно від результатів діяльності, в якій поряд з доходами від підприємницької діяльності вони мають відобразити інші доходи з джерел їх походження з України та іноземні доходи.

Фізичні особи-підприємці, які зареєстровані протягом року або перейшли із спрощеної системи оподаткування на загальну систему оподаткування чи сплачували фіксований податок до 01.01.2011 р., подають податкову декларацію за результатами звітного кварталу, в якому розпочата така діяльність, або відбувся перехід на загальну систему оподаткування. Вперше зареєстровані підприємці в податковій декларації також зазначають інформацію про майновий стан та доходи станом на дату державної

реєстрації підприємцем.

Авансові платежі з податку на доходи фізичних осіб розраховуються підприємцем самостійно, але не менше ніж 100 відсотків річної суми податку з оподаткованого доходу за минулий рік (у співставних умовах), та сплачуються до бюджету по 25 відсотків щокварталу: до 15 березня, до 15 травня, до 15 серпня і до 15 листопада.

Остаточний розрахунок податку на доходи фізичних осіб за звітний податковий рік здійснюється платником самостійно за даними, зазначеними у річній податковій декларації, з урахуванням сплаченого ним протягом року податку на доходи та суми плати за торговий патент на підставі документального підтвердження факту їх сплати.

Надмірно сплачені суми податку (тобто коли фактичний розмір податкових платежів перевищив розраховане податкове зобов'язання) підлягають зарахуванню у рахунок майбутніх платежів або поверненню платнику податку у порядку, передбаченому Податковим кодексом України.

Інші доходи, ніж від провадження підприємницької діяльності, оподатковуються за загальними правилами, встановленими Податковим кодексом для платників податку-фізичних осіб.

Фізична особа-підприємець вважається податковим агентом працівника-фізичної особи, що перебуває з нею у трудових, цивільно-правових відносинах, або будь-якої іншої фізичної особи стосовно будь-яких оподатковуваних доходів, нарахованих (виплачених, наданих) на користь такої особи, а тому зобов'язана нараховувати, утримувати та сплачувати податок на доходи фізичних осіб до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність податковим органам та нести відповідальність за порушення його норм.

Суб'єкт господарювання, який нараховує (виплачує) дохід фізичній особі-підприємцю, не утримує податок з доходів у джерела виплати, якщо даною особою надано копію свідоцтва про державну реєстрацію як суб'єкта підприємницької діяльності. Це правило не застосовується в разі нарахування (виплати) доходу за виконання певної роботи та/або надання послуги згідно з цивільно-правовим договором, коли буде встановлено, що відносини за таким договором фактично є трудовими, а сторони договору можуть бути прирівняні до працівника чи роботодавця.

Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою-підприємцем, який обрав іншу систему оподаткування доходів від провадження господарської діяльності (єдиний та фіксований податок), здійснюється за правилами, встановленими Податковим кодексом з врахуванням підрозділу 8 розділу ХХ «Перехідні положення» Податкового кодексу.

Фізичні особи-підприємці зобов'язані вести Книгу обліку доходів і витрат, порядок ведення якої визначаються центральним органом державної податкової служби, та мати підтверджуючі документи щодо походження товару.

Як впливає із змісту ст.1 Закону «Про державну податкову службу в Україні», центральним органом державної податкової служби в Україні є Державна податкова адміністрація України. Затвердження форми Книги обліку доходів і витрат та порядку її ведення здійснюється шляхом видання документа нормативно-розпорядчого характеру (наказу).

Підтверджуючими документами щодо походження товару можуть бути будь-які документи, які встановлюють (закріплюють) право власності на товар та/або особливості його обігу (угоди, договори, товарні квитанції, товарні чеки, акти прийому-передачі, товарно-транспортні накладні, свідоцтва про право власності, гарантійні талони та ін.), з яких повною мірою впливає зміст здійсненої угоди або господарської операції.

Фізичні особи-підприємці застосовують реєстратори розрахункових операцій відповідно до Зако-

ну «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», тобто пристрої або програмно-технічні комплекси, в яких реалізовано фіскальні функції і які призначені для реєстрації розрахункових операцій при продажу товарів (наданні послуг), операцій з купівлі-продажу іноземної валюти та/або реєстрації кількості проданих товарів (наданих послуг). До реєстраторів розрахункових операцій відносять: електронний контрольно-касовий апарат, електронний контрольно-касовий реєстратор, комп'ютерно-касову систему, електронний таксометр, автомат з продажу товарів (послуг) тощо. Відповідно до ст. 1 вказаного Закону реєстратори розрахункових операцій застосовуються, зокрема, фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності або які здійснюють операції з розрахунків у готівковій та/або в безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо) при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, а також суб'єктами підприємницької діяльності, які виконують операції купівлі-продажу іноземної валюти.

Іноземці та особи без громадянства, які зареєстровані підприємцями згідно із законодавством України, визнаються резидентами і на них поширюється окреслений порядок оподаткування доходів, отриманих фізичною особою-підприємцем.

Таким чином, з метою оподаткування фізичних осіб-підприємців від провадження господарської діяльності, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, визначається чистий оподатковуваний дохід як різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій та негрошовій формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої фізичної особи-підприємця.

#### *4.2. Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність*

Попередній Закон України від 22.05.2003 № 889 «Про податок з доходів фізичних осіб» не містив окремих положень (статей) щодо регулювання діяльності фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність.

Згідно з Податковим Кодексом України (пп. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14) незалежна професійна діяльність – участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, особи, зайнятої релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що така особа не є працівником або фізичною особою – підприємцем та використовує найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб.

Особи, які мають намір здійснювати незалежну професійну діяльність, зобов'язані стати на облік в органах державної податкової служби за місцем свого постійного проживання як самозайняті особи та отримати Свідоцтво про таку реєстрацію згідно із статтею 65 Податкового кодексу. При цьому п. 65.5 ст. 65 Кодексу передбачає видачу лише довідки про взяття на облік платника податку – особи, яка здійснює незалежну професійну діяльність. Свідоцтво про реєстрацію розглядається як документ, який підтверджує право фізичної особи на ведення незалежної професійної діяльності і видається при здійсненні державної реєстрації такої діяльності відповідним уповноваженим органом. Тому під Свідоцтвом про реєстрацію в органах ДПС як самозайнятої особи потрібно розуміти саме довідку про взяття на податковий облік.

Доходи громадян, отримані протягом календарного року від провадження незалежної професійної діяльності, оподатковуються на загальних підставах. Тобто до них застосовується основна ставка 15%, а у випадку, коли загальна сума отриманих платником податку у звітному податковому місяці доходів



перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, ставка податку з доходів фізичних осіб становить 17 % суми перевищення з урахуванням податку, сплаченого за ставкою 15 %.

Об'єктом оподаткування фізичних осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність, є сукупний чистий дохід, який визначається як різниця між доходом та витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності. Такі витрати мають бути документально підтвердженими. Зокрема, відповідно до Листа Міністерства від 02.02.2006 № 31-35/20, діяльність приватних нотаріусів як фізичних осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, пов'язана із такими обов'язковими витратами як:

- користування приміщенням (орендна плата, платежі за надання комунальних послуг та інші обов'язкові платежі), яке є робочим місцем приватного нотаріуса (ст. 25 Закону України «Про нотаріат»);
- користування телефонним зв'язком;
- одержання спеціальних бланків нотаріальних документів, книг обліку та реєстрів, необхідних у роботі нотаріуса;
- виготовлення печаток та штампів, а також їх заміна (ст. 26 Закону України «Про нотаріат»);
- укладання договору службового страхування або внесення страхової застави (ст. 28 Закону України «Про нотаріат»);
- придбання канцелярського приладдя;
- оплата інформаційно-технічних послуг щодо користування державними реєстрами, що діють у системі нотаріату; модернізація та обслуговування комп'ютерної та копіювальної техніки, придбання комплектів картриджів;
- оплата праці найманих працівників за трудовими угодами;
- сплата нотаріусами внесків до Пенсійного фонду України, у тому числі на користь найманих працівників, та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- придбання офіційних видань, рекомендованих Міністерством юстиції України, проходження навчання з підвищення професійного рівня;
- використання електронної бази законодавства.

Разом з тим, фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність і не отримали свідоцтво про взяття на облік, не мають право зменшувати отримані у процесі діяльності доходи на величину витрат, пов'язаних з отриманням цих доходів. Для таких осіб об'єктом оподаткування податку з доходів фізичних осіб є отриманий сукупний дохід.

Фізичні особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, зобов'язані подавати річну податкову декларацію з податку на доходи фізичних осіб до 1 травня року, що настає за звітним.

Іноземці та особи без громадянства, які стали на облік в органах державної податкової служби як самозайняті особи, є резидентами. Вони в своїх річних податкових деклараціях повинні відобразити не тільки доходи від здійснення незалежної професійної діяльності, а й доходи з джерел їх походження в Україні та іноземні доходи.

Як зазначалося вище, фізична особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, може використовувати найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб, і у такому випадку виступає для них податковим агентом. Тому фізична особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, як податковий агент зобов'язана буде подавати протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу, податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, а також сум нарахованого та утриманого з них податку органу державної податкової

служби за місцем свого обліку.

Крім того, згідно із пп. «д» п. 176.2 Податкового кодексу податковий агент зобов'язаний подавати до органу державної податкової служби за місцем його реєстрації податкову декларацію з податку на доходи фізичних осіб за базовий податковий період, що дорівнює календарному місяцю, за формою, встановленою центральним податковим органом, про загальні суми доходів, що нараховані (виплачені, надані) на користь платників податку, і загальні суми податку на доходи фізичних осіб, що утримані з цих доходів, а також обсяги перерахованого податку до бюджету. Така декларація подається незалежно від того, виплачує чи ні доходи платникам податку податковий агент протягом звітного періоду.

Під час виплати суб'єктами господарювання-податковими агентами, фізичним особам, які провадять незалежну професійну діяльність, доходів, безпосередньо пов'язаних з такою діяльністю, податок на доходи у джерела виплати не утримується в разі надання такою фізичною особою копії свідоцтва про взяття її на податковий облік як фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність. Це правило не застосовується в разі нарахування (виплати) доходу за виконання певної роботи та/або надання послуги згідно з цивільно-правовим договором, відносини за яким встановлено трудовими відносинами, а сторони договору можуть бути прирівняні до працівника чи роботодавця.

Фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, зобов'язані вести облік доходів і витрат від такої діяльності, форма та порядок ведення якого визначаються центральним органом державної податкової служби.

Фізична особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, не має права на отримання податкової соціальної пільги та податкової знижки з податку на доходи фізичних осіб.

Оскільки фізична особа, яка здійснює незалежну професійну діяльність, може отримувати доходи як від податкових агентів, так і від осіб, які не є податковими агентами, то виникає необхідність проведеного остаточного розрахунку податку на доходи фізичних осіб, що здійснюється платником податку самостійно за даними, зазначеними у річній податковій декларації.

Таким чином, фізичні особи, які проводять незалежну професійну діяльність (лікарі, приватні нотаріуси, адвокати, аудиторі, бухгалтері, архітектори тощо), повинні обліковуватися у даному статусі в органах державної податкової служби та сплачувати податок на доходи фізичних осіб з різниці між доходом та документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження такої незалежної професійної діяльності.

## **§ 5. Порядок подання фізичними особами податкової декларації**

Платник податку зобов'язаний подавати річну декларацію про майновий стан і доходи (податкову декларацію) відповідно до Податкового кодексу України. Загальний обов'язок громадян щодо щорічного подання декларацій про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому Законом, до податкових інспекцій за місцем проживання, визначений частиною 2 ст. 67 Конституції України. Згідно зі ст. 16 Податкового кодексу України платник податків зобов'язаний подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів.

Податкова декларація – документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених Податковим кодексом) контролюючому органу у строки, встановлені Законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків-фізичних

осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку.

Платник податку на доходи фізичних осіб звільняється від обов'язку подання податкової декларації в тих випадках, якщо він отримував доходи виключно від податкових агентів та/або від операцій купівлі-продажу (міни) майна, дарування, при нотаріальному посвідченні яких був сплачений податок.

Однак платник податку зобов'язаний подавати податкову декларацію до 1 травня року, наступного за звітним, якщо протягом календарного року дохід, що оподатковується за загальними ставками (15% бази оподаткування щодо доходів, одержаних у тому числі, але не виключно у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат тощо, а у разі перевищення загальної суми отриманих платником податку у звітному податковому місяці доходів десятикратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, – 17% суми перевищення), виплачується платнику податку двома або більше податковими агентами, і при цьому загальна сума такого доходу за будь-який календарний місяць перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року.

Платники податку-резиденти, які виїжджають за кордон для проживання на території будь-якої держави, не мають постійного місця проживання на території інших держав і мають намір проживати на території цієї держави протягом будь-якого строку, не обмежуючи таке проживання певною метою, і за умови, що таке проживання не є наслідком виконання таким резидентом службових обов'язків або зобов'язань за договором (контрактом), зобов'язані подати до органу державної податкової служби податкову декларацію не пізніше закінчення 60 календарних днів, що передують виїзду. Після надходження податкової декларації орган державної податкової служби зобов'язаний протягом 30 календарних днів перевірити визначене податкове зобов'язання.

Незалежно від виду та суми отриманих доходів не зобов'язані декларувати отримані доходи такі фізичні особи:

- неповнолітні (не досягли вісімнадцятирічного віку) або недієздатні (не здатні усвідомлювати значення своїх дій та/або керувати ними) особи, які перебувають на повному утриманні інших осіб та/або держави станом на кінець звітного податкового року;
- особи, які перебувають під арештом або є затриманими чи засудженими до позбавлення волі, перебувають у полоні або ув'язненні на території інших держав станом на граничний строк подання декларації;
- особи, які перебувають у розшуку станом на кінець звітного податкового року;
- особи, які перебувають на строковій військовій службі станом на кінець звітного податкового року.

Податкова декларація заповнюється платником податку самостійно або іншою особою, нотаріально уповноваженою платником податку здійснювати таке заповнення, а її форма повинна відповідати нормам та змісту податку на доходи фізичних осіб, а також затвердженому центральним контролюючим органом порядку її складення та подання.

Від імені платника податку на доходи фізичних осіб зобов'язання щодо заповнення та подання податкової декларації можуть бути покладені на таких осіб:

- щодо доходів, отриманих неповнолітньою або недієздатною особою, – на опікуна або піклувальника;
- щодо доходів, отриманих протягом звітного податкового року платником податку, який помер – на спадкоємців;
- щодо забезпечення майнових претензій кредиторів платника податку, визначеного в установленому порядку банкрутом, – на уповноваженого державного виконавця.

Фізична особа повинна самостійно протягом 7 місяців, до 1 серпня року, що настає за звітним, спла-

тити суму податкового зобов'язання, що була зазначена в поданій нею податковій декларації. Фактично податкова декларація зі сплати податку на доходи фізичних осіб може бути подана у будь-який день протягом строку декларування доходів, а саме – до 1 травня року, що настає за звітним. Проте обов'язок зі сплати податкових зобов'язань і граничний термін декларування доходів розмежовано з метою заохочення рівня добровільності сплати податків, підвищення податкової культури. Після граничного терміну декларування фактично платник податку отримує 120-денну відстрочку зі сплати податку.

Контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань, передбачених цим Кодексом або іншим законодавством, якщо дані перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, в тому числі податкового агента, свідчать про порушення правил нарахування, утримання та сплати до відповідних бюджетів податків і зборів, передбачених цим Кодексом, у тому числі податку на доходи фізичних осіб таким податковим агентом.

Платник податків має право на повернення помилково та/або надміру сплачених сум податку, крім випадків наявності у такого платника податкового боргу. Суми повернення надміру утриманих (сплачених) платником податку з доходів фізичних осіб розраховуються органом державної податкової служби на підставі поданої платником податків податкової декларації за звітний календарний рік шляхом проведення перерахунку за загальним річним оподатковуваним доходом платника податку. Сума, що має бути повернена платнику податку, зараховується на його банківський рахунок, відкритий у будь-якому комерційному банку, або надсилається поштовим переказом на адресу, зазначену в декларації, протягом 60 календарних днів після надходження такої податкової декларації.

Форма податкової декларації встановлюється Міністерством фінансів України, виходячи з таких умов:

- загальна частина податкової декларації повинна мати спрощений вигляд та не містити відомостей про доходи (витрати), що отримує (несе) незначна кількість платників податку;
- податкова декларація є уніфікованою та єдиною для всіх законодавчо встановлених випадків її подання;
- відомості про доходи, майновий стан, витрати, зобов'язання фінансового характеру, інформація щодо вказаних відомостей членів сім'ї, надаються окремими категоріями громадян, визначеними відповідно до законодавства;
- розрахунки окремих видів доходів (витрат) повинні міститися в додатках до податкової декларації, що заповнюються виключно платниками податку за наявності таких доходів (витрат);
- податкова декларація та додатки до неї мають складатися з використанням загальноживаної термінології, а також містити детальні інструкції щодо їх заповнення;
- податкова декларація та додатки до неї мають ідентифікувати платника податку та містити інформацію, необхідну для визначення суми його податкових зобов'язань або суми податку, що підлягає поверненню у разі використання платником податку права на податкову знижку.

Бланки податкових декларацій мають безоплатно надаватися органами державної податкової служби платникам податку на їх запит, а також бути загальнодоступними для населення.

Згідно з пп. 17.1.1 п. 1 ст. 17 Податкового кодексу України платник податків має право безоплатно отримувати в органах державної податкової та митної служб, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю. Виходячи з цього, платнику податку надано право до 1 березня року, що настає за звітним періодом, звернутися з запитом до відповідного органу державної податкової служби з проханням надати роз'яснення щодо заповнення річної податкової декларації, а

орган державної податкової служби зобов'язаний надати безоплатні послуги за таким зверненням.

За зверненням платника податку орган державної податкової служби, до якого було подано податкову декларацію, видає довідку про подану декларацію про майновий стан і доходи (податкову декларацію) за формою, встановленою центральним органом державної податкової служби.

Таким чином, фізичні особи повинні в обов'язковому порядку, крім випадків винятку, декларувати отримані протягом звітного року доходи та майно шляхом подання до державної податкової декларації.

### Питання для самоконтролю

1. Які особливі риси притаманні податку на доходи фізичних осіб?
2. Як визначається база оподаткування податку на доходи фізичних осіб?
3. Які доходи не включаються до розрахунку загального оподаткованого доходу?
4. Які ставки податку на доходи фізичних осіб і від чого залежить їх розмір?
5. Як обґрунтовується доцільність пільгових аспектів податку на доходи фізичних осіб?
6. Що таке «податкова знижка» та які витрати до неї включаються?
7. За яких умов надається податкова соціальна пільга та в яких розмірах?
8. Чи існують особливості оподаткування окремих видів доходів?
9. Які особи є відповідальними за утримання та сплату податку на доходи фізичних осіб до бюджету?
10. Які особливості оподаткування операцій з продажу рухомого майна?
11. У чому полягає специфіка оподаткування операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна?
12. Як оподатковуються доходи фізичної особи-підприємця?
13. Які особливості оподаткування незалежної професійної діяльності?
14. Який порядок подання декларації про майновий стан і доходи?

### Тестові завдання

1. Базою оподаткування для податку на доходи фізичних осіб є:
  - а) загальний оподатковуваний дохід;
  - б) чистий річний оподатковуваний дохід;
  - в) доходи з джерелом їх походження в Україні;
  - г) заробітна плата.
2. Якщо фізична особа – платник податку на доходи фізичних осіб отримує оподатковувані доходи всередині податкового періоду, то перший податковий період розпочинається:
  - а) у наступному місяці, що настає за місяцем, в якому вперше отримано доходи;
  - б) з дня отримання таких доходів;
  - в) з першого дня місяця, в якому відбувається фактична виплата таких доходів;
  - г) з дня, який платник податку визначає за власним бажанням.
3. Податкова знижка може бути надана виключно:
  - а) резиденту, який має реєстраційний номер облікової картки платника податку;
  - б) громадянам України;

- в) резидентам та нерезидентам;
- г) пільговим категоріям громадян.

**4. До складу місячного оподаткованого доходу платника податку в обов'язковому включаються:**

- а) суми, що за рішенням суду спрямовуються на відшкодування збитків, завданих платнику податку внаслідок заподіяння йому матеріальної шкоди, а також шкоди життю та здоров'ю;
- б) суми відсотків, отриманих від боржника внаслідок прострочення виконання ним договірних зобов'язань;
- в) суми пені, що сплачується на користь платника податку за рахунок бюджету (цільового страхового фонду) внаслідок несвоєчасного повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або інших сум бюджетного відшкодування;
- г) немає правильної відповіді.

**5. Ставка податку щодо доходів, нарахованих як виграш чи приз, крім спортивних змагань, становить:**

- а) 5 % бази оподаткування;
- б) 30 % бази оподаткування;
- в) 10 % бази оподаткування;
- г) 17 % бази оподаткування.

**6. Якщо загальна сума отриманих платником податку у звітному податковому місяці доходів перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, ставка податку становить:**

- а) 17 % суми перевищення;
- б) 15 % суми перевищення;
- в) 10 % суми перевищення;
- г) 5 % суми перевищення.

**7. Якщо фізична особа є податковим агентом, то податок на доходи фізичних осіб вона сплачує до відповідного бюджету:**

- а) за її податковою адресою;
- б) за фактичним місцезнаходженням;
- в) за місцем реєстрації в органах державної податкової служби;
- г) за місцем проживання найманої особи.

**8. Якщо оподатковуваний дохід виплачується готівкою з каси податкового агента, податок до бюджету сплачується:**

- а) до кінця місяця, в якому надано (нараховано, виплачено) дохід;
- б) у день надання (нарахування, виплати) доходу;
- в) протягом банківського дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання).
- г) у загальному порядку.

**9. Розмір податкової соціальної пільги для одинокої матері у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років дорівнює:**

- а) 100 % розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи;

- б) 200 % розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи;
- в) 150 % розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи;
- г) 200 % розміру прожиткового мінімуму для непрацездатної особи;

**10. До переліку витрат, дозволених до включення до податкової знижки, включаються такі суми коштів на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування:**

- а) лікування тютюнової чи алкогольної залежності;
- б) протезування зубів з використанням гальванопластики;
- в) операцій зі зміни статі;
- г) немає правильної відповіді.

**11. Податкова декларація для платників податку на доходи фізичних осіб подається:**

- а) до 1 травня року, що настає за звітним;
- б) до 1 квітня року, що настає за звітним;
- в) протягом 40 календарних днів, що настають за останнім днем звітного року;
- г) немає правильної відповіді.

**12. Податкова декларація для платників податку на доходи фізичних осіб-підприємців подається:**

- а) до 1 травня року, що настає за звітним;
- б) до 1 квітня року, що настає за звітним;
- в) протягом 40 календарних днів, що настають за останнім днем звітного року;
- г) немає правильної відповіді.

**13. Не зараховуються у зменшення річного податкового зобов'язання платника податку:**

- а) поштові податки;
- б) податки на капітал;
- в) податки на реалізацію;
- г) всі відповіді правильні.

**14. При продажу більш як одного об'єкту нерухомого майна протягом звітного періоду ставка податку становить:**

- а) 15 %;
- б) 5 %;
- в) 10 %;
- г) 1 %.

**15. При першому продажу легкового автомобіля ставка податку становить:**

- а) 15 %;
- б) 5 %;
- в) 10 %;
- г) 1 %.

1. Розрахуйте суму податку на доходи фізичних осіб, якщо у звітному місяці працівник Іванов І.І. за основним місцем роботи отримав: заробітну плату – 1500 грн, премію – 500 грн, дохід від здачі квартири в оренду – 2000 грн., виграш у державну лотерею – 1200 грн, дивіденди – 400 грн, а також повернув з запізненням у 10 днів видані йому кошти під звіт.

2. Громадянин Петров І.І. працює на державному підприємстві з місячним окладом у 3000 грн. Протягом календарного року він здійснив продаж власної квартири, яка належала йому менше трьох років, на суму 50000 грн, та отримав у дарунок автомобіль, вартістю 10000 грн. Чи зобов'язаний він подавати річну податкову декларацію? Якщо так, то у які терміни та яка сума податку належить до сплати?

3. Громадянин Сидоров С.С. є аспірантом 2 року навчання, надає послуги бухгалтера та зареєстрований у встановленому законом порядку як особа, яка здійснює незалежну професійну діяльність. Згідно з договором про надання послуг з ТОВ «Світанок» Сидоров С.С. виконує обов'язки ведення бухгалтерського обліку Товариства протягом календарного року з винагородою 8 000 грн. на місяць. Одним з додатків такого договору є завірена у встановленому законом порядку копія довідки про взяття на облік Сидорова С.С. в органах державної податкової служби як самозайнятої особи. В якому порядку та розмірах буде сплачуватися податок на доходи Сидорова С.С. за такою угодою?

4. Одинокa матір-вдова Іванова О.П. з місячною заробітною платою у 3500 грн утримує одну дитину-інваліда та двох дітей віком до 18 років. У звітному році вона безкоштовно отримала державну квартиру вартістю 50000 грн., та безповоротну фінансову допомогу у розмірі 10000 грн. При цьому у звітному році на користь закладів охорони здоров'я для придбання ліків для дитини-інваліда було сплачено 1000 грн. Який буде розмір податку на доходи Іванової О.П. у звітному році?

5. Фізична особа – підприємець (не є платником ПДВ) Зайцев О.О. є виробником меблів. У звітному періоді він здійснив закупівлю матеріалів на суму 10000 грн, у т.ч. ПДВ. У цьому ж періоді Зайцев О.О. продав готову продукцію на суму 20000 грн, для виготовлення якої було використано 50 % закуплених матеріалів. Також він виплатив заробітну плату двом працівникам у розмірі 6000 грн та придбав легковий автомобіль «Таврія» за 7000 грн. Визначте розмір податку на доходи фізичних осіб.

### Перелік питань до екзамену

1. Загальна характеристика податку на доходи фізичних осіб в Україні.
2. Відмінні риси податку на доходи фізичних осіб в Україні.
3. Необхідність справляння податку з доходів фізичних осіб, його роль і принципи організації.
4. Трансформаційні перетворення податку на доходи фізичних осіб в Україні за роки незалежності.
5. Платники податку на доходи фізичних осіб та специфіка оподаткування у разі смерті платника.
6. Об'єкт оподаткування резидента для податку на доходи фізичних осіб.
7. Об'єкт оподаткування нерезидента для податку на доходи фізичних осіб.
8. Платники і об'єкти оподаткування для податку на доходи фізичних осіб.
9. База оподаткування для податку на доходи фізичних осіб.
10. Чистий річний оподатковуваний дохід та загальний оподатковуваний дохід: зміст та правила



розрахунку.

11. Складові загального місячного оподаткованого доходу.
12. Доходи платника податку на доходи фізичних осіб у вигляді додаткового блага: суть та перелік.
13. Порядок розрахунку податку на доходи фізичних осіб у разі отримання доходів у будь-якій негрошовій формі.
14. Розрахунок бази оподаткування для податку на доходи фізичних осіб для надміру витрачених коштів, наданих на відрядження.
15. Доходи, які не включаються до розрахунку загального місячного оподаткованого доходу платника податку на доходи фізичних осіб.
16. Порядок оподаткування житлових субсидій, наданих платнику податку на доходи фізичних осіб з бюджету.
17. Дохід у вигляді аліментів та подарунків: особливості оподаткування податком на доходи фізичних осіб.
18. Оподаткування доходів, отриманих як подарунок або внаслідок укладення договору дарування.
19. Безоплатне отримання вугілля та вугільних брикетів: пільгові категорії громадян та порядок оподаткування податком на доходи фізичних осіб.
20. Специфіка оподаткування податком на доходи фізичних осіб сум страхових виплат за договором недержавного пенсійного забезпечення.
21. Суть та значення податкової знижки.
22. Підстави для отримання податкової знижки.
23. Перелік витрат, дозволених до включення до податкової знижки.
24. Особливості включення до податкової знижки витрат на користь закладів охорони здоров'я.
25. Обмеження права на нарахування податкової знижки.
26. Розміри ставок податку на доходи фізичних осіб.
27. Механізм та особливості нарахування податку на доходи фізичних осіб в Україні.
28. Диференціація ставок податку на доходи фізичних осіб залежно від видів отриманих доходів.
29. Перелік доходів, що оподатковуються податком на доходи фізичних осіб за ставкою 5%.
30. Особливості оподаткування заробітної плати шахтарів.
31. Порядок нарахування податку на доходи фізичних осіб.
32. Визначення та функції податкових агентів для податку на доходи фізичних осіб.
33. Порядок сплати податку на доходи фізичних осіб до бюджету.
34. Підстави для перерахунку податку на доходи фізичних осіб.
35. Податкова соціальна пільга: поняття та призначення.
36. Перелік соціальних пільг у складі податку на доходи фізичних осіб.
37. Диференціація розмірів податкових соціальних пільг у складі податку на доходи фізичних осіб залежно від категорій громадян.
38. Порядок підтвердження права на податкову соціальну пільгу.
39. Механізм вибору розміру податкової соціальної пільги.
40. Розмір податкової соціальної пільги та строк дії.
41. Види обмежень на застосування податкової соціальної пільги.
42. Порядок перерахунку податку на доходи фізичних осіб у разі застосування податкової соціальної пільги.
43. Особливості нарахування та оподаткування податком на доходи фізичних осіб окремих видів доходів.
44. Специфіка оподаткування доходу податком на доходи фізичних осіб від надання нерухомості.

в оренду.

45. Порядок оподаткування доходу податком на доходи фізичних осіб від надання нерухомості в житловий найм.

46. Оподаткування податком на доходи фізичних осіб інвестиційного прибутку.

47. Правила розрахунку інвестиційного прибутку для цілей оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

48. Операції платника податку на доходи фізичних осіб з інвестиційними активами: нюанси оподаткування.

49. Оподаткування податком на доходи фізичних осіб сум роялті та отриманих процентів.

50. Особливості оподаткування податком на доходи фізичних осіб сум отриманих дивідендів.

51. Оподаткування податком на доходи фізичних осіб виграшів та призів, у тому числі у державних та недержавних грошових лотереях.

52. Види благодійної допомоги та порядок її оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

53. Зміст, порядок отримання та оподаткування податком на доходи фізичних осіб цільової благодійної допомоги.

54. Набувач цільової благодійної допомоги: підстави для отримання та особливості оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

55. Порядок оподаткування податком на доходи фізичних осіб доходів, отриманих за договорами довгострокового страхування життя.

56. Перелік доходів за договорами довгострокового страхування життя, що не оподатковуються під час їх виплати податковим агентом податком на доходи фізичних осіб.

57. Особливості оподаткування податком на доходи фізичних осіб сум, наданих під звіт та не повернутих у встановлені строки.

58. Специфіка оподаткування податком на доходи фізичних осіб доходів, отриманих нерезидентами.

59. Оподаткування податком на доходи фізичних осіб доходів нерезидентів від участі в гастрольних заходах.

60. Порядок оподаткування податком на доходи фізичних осіб в Україні іноземних доходів, отриманих нерезидентом.

61. Особи, відповідальні за утримання та сплату податку на доходи фізичних осіб до бюджету.

62. Порядок оподаткування податком на доходи фізичних осіб операцій з продажу об'єктів нерухомого майна.

63. Порядок оподаткування податком на доходи фізичних осіб операцій з обміну об'єктів нерухомого майна.

64. Правила визначення доходу від продажу об'єктів нерухомості для цілей оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

65. Визначення та сплата податку на доходи фізичних осіб при продажу об'єкта нерухомості.

66. Порядок вчинення нотаріальних дій при продажу об'єкта нерухомості для цілей оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

67. Порядок оподаткування податком на доходи фізичних осіб операцій з продажу об'єктів рухомого майна.

68. Специфіка оподаткування податком на доходи фізичних осіб операцій з обміну об'єктів рухомого майна.

69. Особливості оподаткування податком на доходи фізичних осіб продажу легкового автомобіля.

70. Операції з відчуження об'єктів рухомого майна: зміст, послідовність та дії учасників для цілей оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

71. Особливості оподаткування податком на доходи фізичних осіб продажу нерезидентами рухомого та нерухомого майна.

72. Види об'єктів спадщини з метою оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

73. Диференціація ставок податку на доходи фізичних осіб при оподаткуванні спадщини.

74. Коефіцієнт для визначення розміру податкової знижки за іпотечним житловим кредитом: зміст та формула розрахунку.

75. Порядок стягнення податку на доходи фізичних осіб від здійснення операцій, пов'язаних з іпотечним житловим кредитуванням.

76. Правила визначення суми процентів за іпотечним житловим кредитом з метою нарахування податкової знижки.

77. Обов'язки платників податку на доходи фізичних осіб.

78. Обов'язки податкових агентів у рамках податку на доходи фізичних осіб.

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

80. Правила визначення переліку витрат фізичної особи-підприємця, що включаються до витрат виробництва.

81. Витрати, що не включаються до витрат виробництва фізичної особи-підприємця.

82. Порядок визнання доходів та витрат фізичної особи-підприємця.

83. Порядок звітування фізичною особою-підприємцем за результатами діяльності у звітному періоді.

84. Фізична особа-підприємець та наймані працівники: особливості розрахунку та сплати податку на доходи фізичних осіб.

85. Оподаткування доходів, отриманих самозайнятою фізичною особою.

86. Незалежна професійна діяльність: види та специфіка оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

87. Правила реєстрації самозайнятої особи в органах державної податкової служби для цілей оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

88. Самозайняті особи та наймані працівники: особливості розрахунку та сплати податку на доходи фізичних осіб.

89. Порядок заповнення річної декларації про майновий стан і доходи.

90. Порядок подання річної декларації про майновий стан і доходи.

91. Підстави для звільнення від обов'язку подання податкової декларації з податку на доходи фізичних осіб.

92. Особи, відповідальні за заповнення та подання податкової декларації з податку на доходи фізичних осіб.

93. Строки подання декларації та сплати податкового зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб.

94. Зміст та форма податкової декларації з податку на доходи фізичних осіб.

95. Податковий контроль за правильністю нарахування, своєчасністю та повнотою сплати податку з доходів фізичних осіб до бюджету.

96. Відповідальність платників податку на доходи фізичних осіб.

97. Штрафні санкції за неподання або несвоєчасне подання податкової декларації з податку на до-

ходи фізичних осіб.

98. Відповідальність платників податку на доходи фізичних осіб за несвоєчасне подання інформації для формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб.

99. Наслідки порушення встановленого порядку взяття на облік в органах державної податкової служби для самозайнятих осіб.

100. Відповідальність за порушення правил нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб податковими агентами.

## Тема 5

# ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

- § 1. Платники податку на додану вартість. Реєстрація осіб як платників податку.
- § 2. Об'єкт і база оподаткування.
- § 3. Розміри ставок податку на додану вартість.
- § 4. Порядок обчислення та сплати податку.
- § 5. Відшкодування податку на додану вартість.

Податок на додану вартість є найбільш поширеним універсальним акцизом, яким обкладаються всі товари та послуги. За економічним змістом цей податок є податком на споживання, за формою оподаткування – це непрямий податок на витрати на відміну від прямих податків на доходи та майно.

Податок на додану вартість – багаторівневий податок, який стягується на всіх стадіях руху товарів від виробника до кінцевого споживача. Кожний учасник процесу його виробництва та реалізації сплачує податок відповідно до того, наскільки він збільшив вартість матеріальних ресурсів, що надійшли до нього. Об'єктом оподаткування є додана вартість, тобто різниця між вартістю вироблених товарів чи наданих послуг та вартістю матеріальних ресурсів, використаних у процесі їх виробництва чи надання.

Справляння ПДВ дозволяє уникнути негативного каскадного (кумулятивного) ефекту, який виникає при обчисленні іншого універсального акцизу – податку з обороту. Кумулятивний ефект виникає внаслідок оподаткування всього валового обороту – нарахування податку на оборот, що містить вартість, додану не лише на даній, а й на попередніх стадіях, яка вже обкладалася податком. Такий кумулятивний ефект спричиняє залежність податкового навантаження на кінцевого споживача від кількості стадій руху товарів, а також нерівномірний розподіл податкового тягаря. Найменший податковий тягар від податку з обороту несуть підприємства, що перебувають на початкових стадіях виробництва (видобування сировини, палива, виробництво електроенергії). Найбільший тягар несуть підприємства обробної промисловості, торгівлі тощо.

Переваги податку на додану вартість та необхідність уніфікації непрямих оподаткування в умовах стрімкого розвитку міжнародної торгівлі відіграли вирішальну роль у заміні податку з обороту іншим універсальним акцизом та його розповсюдженню у світі. Також цьому сприяло розширення Європейського Союзу, у фіскальному просторі якого справляння ПДВ є обов'язковим. За рахунок відрахувань від цього податку формується частина власних ресурсів спільного бюджету ЄС.

ПДВ є найбільш гармонізованим податком, що стягується на теренах держав-членів ЄС. Його гармонізація є необхідною умовою функціонування внутрішнього ринку ЄС, забезпечення вільного руху товарів та послуг. Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість є базовим основоположним документом для дальшої гармонізації ПДВ в сучасних умовах функціонування єдиного внутрішнього ринку ЄС.

Нині ПДВ застосовують понад 135 країн світу. В Україні цей податок запроваджено Законом від 20 грудня 1991 року «Про податок на додану вартість». Недосконалість норм цього Закону зумовила необхідність прийняття 26 грудня 1992 року Декрету Кабінету Міністрів України «Про податок на додану вартість», який діяв до 1 липня 1997 року, коли Закон України «Про податок на додану вартість» набрав чинності. Починаючи з 1 січня 2011 року, справляння ПДВ регулюється нормами і положеннями

Податкового кодексу України (розділ V «Податок на додану вартість», розділ XIX «Прикінцеві положення», підрозділи 2 та 3 розділу XX «Перехідні положення»).

## § 1. Платники податку на додану вартість. Реєстрація осіб як платників податку

Застосування ПДВ забезпечує нейтральність оподаткування господарської діяльності суб'єктів господарювання. В умовах справляння ПДВ за принципом країни призначення, який обрала Україна, цим податком обкладається внутрішнє споживання. При цьому вітчизняний господарюючий суб'єкт перебуває в рівних умовах з іноземним як при провадженні операцій на внутрішньому ринку, так і при здійсненні операцій з ввезення або вивезення товарів і послуг за межі митної території держави.

Податок на додану вартість є основним джерелом наповнення Державного бюджету України. За рахунок надходжень цього податку формується лівова частина доходів Державного бюджету. Частка ПДВ у податкових надходженнях Державного бюджету становила 56,8 % у 2009 році (2008–54,9%, 1998 р.–72,3%).

Отже, стан державних фінансів значною мірою залежить від ефективності справляння цього найбільшого бюджетоутворюючого податку, більша частина якого формується на податковій базі ввезених на митну територію України товарів і послуг. На сьогодні оподаткування ПДВ імпортованих товарів забезпечує 86,5 % загального обсягу надходжень податку до бюджету. У 2009 році порівняно з попереднім роком, надходження від ПДВ до бюджету зменшилися на 8,1 %, що пояснюється скороченням надходжень цього податку із ввезених в Україну товарів і послуг, викликаним суттєвим зниженням імпорту.

Через існування у попередньому податковому законодавстві прогалин та неоднозначних норм (у т.ч. правових колізій), а також недоліки у роботі контролюючих органів набули поширення факти ухилення від сплати ПДВ, у тому числі із застосуванням податкових векселів, що погашалися шляхом включення відповідних сум до податкових зобов'язань, які в подальшому нівелювалися штучно створеними сумами податкового кредиту, а також активізувалось застосування схем неправомірного одержання бюджетного відшкодування, що погіршило ситуацію з надходженням до Державного бюджету цього податку.

Нормами Податкового кодексу суттєво покращуються всі складові механізму адміністрування ПДВ. Передусім вдосконалюється податковий облік податку на додану вартість. Його невід'ємною частиною є визначення платників податку та реєстрація осіб як платників податку.

Платником податку на додану вартість є будь-яка особа, яка згідно із законодавством зобов'язана здійснювати утримання та внесення до бюджету податку. Згідно з Податковим кодексом платниками податку визнано осіб, які провадять господарську діяльність та добровільно реєструються як платники ПДВ; зареєстровані або підлягають обов'язковій реєстрації як платники цього податку; ввозять товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню.

Особою для цілей оподаткування податком на додану вартість є будь-яка із зазначених нижче осіб:

- суб'єкт господарювання – юридична особа, в тому числі підприємство з іноземними інвестиціями, незалежно від форми та часу внесення таких інвестицій;
- інша юридична особа, що не є суб'єктом господарювання;
- фізична особа (громадянин України, іноземець та особа без громадянства), яка здійснює діяльність, що належить згідно із законодавством до підприємницької (крім фізичних осіб, які знаходяться на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва відповідно до законодавства), та/або ввозить товари на митну територію України;

– представництво нерезидента, що не має статусу юридичної особи.

Постійне представництво – це постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні, зокрема: місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова/газова свердловина, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, використовується для доставки товарів.

З метою оподаткування термін «постійне представництво» включає:

– будівельний майданчик, будівельний, складальний або монтажний об'єкт чи пов'язану з ним наглядову діяльність, якщо тривалість робіт, пов'язана з таким майданчиком, об'єктом чи діяльністю, перевищує шість місяців;

– надання послуг, крім послуг з надання персоналу, у тому числі консультаційних, нерезидентом через співробітників або інший персонал, найнятий ним для таких цілей, але якщо така діяльність проводиться (в рамках одного проекту або проекту, що пов'язаний з ним) в Україні протягом періоду або періодів, загальна тривалість яких становить більш як шість місяців, у будь-якому дванадцятимісячному періоді:

– резидентів, які мають повноваження діяти від імені нерезидента, що тягне за собою виникнення у нерезидента цивільних прав та обов'язків (укладати договори (контракти) від імені нерезидента, утримувати (зберігати) запаси товарів, що належать нерезиденту, із складу яких здійснюється поставка товару від імені нерезидента, крім резидентів, що мають статус складу тимчасового зберігання або митного ліцензійного складу).

Для цілей оподаткування дві чи більше особи, які здійснюють спільну діяльність без утворення юридичної особи, вважаються окремою особою у межах такої діяльності.

У Податковому кодексі розширено перелік осіб, які є платниками ПДВ. До платників ПДВ вперше віднесено особу, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають повне або часткове умовне звільнення від оподаткування, у разі порушення таких митних режимів, а також особу, яка використовує, в тому числі при ввезенні товарів на митну територію України, податкову пільгу не за цільовим призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання, а також будь-які інші особи, що використовують податкову пільгу, яку для них не призначено.

До переліку платників ПДВ додатково внесено особу-управителя майна, яка веде окремий податковий облік з податку на додану вартість щодо господарських операцій, пов'язаних із використанням майна, отриманого в управління за договорами управління майном. Для цілей оподаткування господарські відносини між управителем майна з власної господарської діяльності та його діяльності з управління майном прирівнюються до відносин на основі окремих цивільно-правових договорів.

Крім осіб, які провадять операції з постачання конфіскованого майна, платниками ПДВ додатково визнано осіб, які провадять операції з постачання знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави.

Також платником ПДВ є особа, яка уповноважена вносити консолідований податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності, що перебувають у підпорядкуванні платника податку та особа, яка веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи.

У разі постачання послуг нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України, особою, відповідальною за нарахування та сплату податку, є отримувач послуг. Нерезиденти, їх постійні представництва, не зареєстровані як платники ПДВ,

мають права, виконують обов'язки та несуть відповідальність, передбачену законом, як платники податку.

З метою удосконалення адміністрування податку та полегшення контролю за його сплатою в Україні з 1997 року запроваджено спеціальну реєстрацію платників ПДВ. У Податковому кодексі вперше вимоги щодо реєстрації осіб як платників ПДВ викладені в окремій статті й детально регламентовані.

Особа підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку у разі перевищення обсягу її оподатковуваних операцій з постачання товарів/послуг, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, за останні дванадцять календарних місяців 300 000 гривень (без урахування податку на додану вартість). Така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку в органі державної податкової служби (ДПС) за своїм місцезнаходженням (місцем проживання).

На відміну від попереднього податкового законодавства, Кодексом встановлено, що платник єдиного податку не може бути зареєстрований платником ПДВ (згідно з Кодексом сплачувати єдиний податок можуть лише фізичні особи-суб'єкти малого підприємництва, для яких ставка оподаткування встановлена у фіксованій сумі). Тобто фізичні особи-підприємці - платники єдиного податку не можуть бути платниками ПДВ при здійсненні операцій з постачання товарів та послуг, місце надання яких розташоване на митній території України.

У разі якщо не зареєстровані як платники податку особи ввозять товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню згідно із законодавством, сплачують податок під час їх митного оформлення **без реєстрації як платники податку**. Попереднім законодавством передбачалася можливість оподаткування ввезених на митну територію України товарів без реєстрації як платника податку лише для фізичних осіб. Така зміна умов оподаткування спрямована на спрощення стягування ПДВ.

Особа, обсяги постачання товарів/послуг якої іншим платникам податку за останні дванадцять календарних місяців сукупно становлять не менше 50 відсотків від загального обсягу постачання (але обсяг оподатковуваних операцій якої за цей самий період не перевищує 300 000 гривень без урахування ПДВ), може зареєструватися платником податку на добровільних засадах. Законом «Про податок на додану вартість» не було встановлено обмежень для добровільної реєстрації платників податку, що створювало умови для поширення цілого ряду схем мінімізації оподаткування та ухилення від сплати податку за участі таких платників.

Реєстрація платника податку здійснюється на підставі реєстраційної заяви, поданої ним до органу ДПС за своїм місцезнаходженням (місцем проживання). У разі обов'язкової реєстрації особи як платника податку реєстраційна заява подається до органу ДПС не пізніше 10-го числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсяг оподатковуваних операцій, який передбачає таку реєстрацію. У разі добровільної реєстрації особи як платника податку реєстраційна заява подається до органу ДПС не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку податкового періоду, з якого така особа вважатиметься платником податку.

Особи, які здійснюють перехід на загальну систему оподаткування із спрощеної системи оподаткування за умови якщо протягом останніх дванадцяти календарних місяців обсяг оподатковуваних операцій перевищує 300 000 гривень або обсяги постачання товарів/послуг якої іншим платникам податку за останні 12 календарних місяців сукупно становлять не менше 50 відсотків від загального обсягу постачання (але обсяг оподатковуваних операцій якої за цей період не перевищує 300 000 гривень без урахування ПДВ), подають реєстраційну заяву одночасно з поданням заяви про відмову від застосування спрощеної системи оподаткування. Датою переходу зазначених осіб на загальну систему оподаткування є дата їх реєстрації як платників податку.



Особи, які подають реєстраційну заяву, можуть вказати у ній запланований день реєстрації як платника податку, що відповідає даті початку проведення операцій чи даті початку податкового періоду, з якого такі особи вважатимуться платниками податку та матимуть право на виписку податкових накладних. Така норма Кодексу спрямована на досягнення фіскального компромісу між державою і платниками податку.

Орган ДПС зобов'язаний видати заявнику або відправити поштою (з повідомленням про вручення) свідоцтво про його реєстрацію як платника податку не пізніше наступного робочого дня після запланованого дня реєстрації платника податку, зазначеного у його заяві, або протягом 10 робочих днів від дати надходження реєстраційної заяви, якщо у заяві не зазначено запланованого дня реєстрації чи такий день настає раніше дати, що припадає на останній день строку, встановленого для реєстрації платника податку. Якщо у заяві особи вказано, що вона має намір зареєструватися платником податку після десятиденного строку, встановленого для видачі свідоцтва, орган ДПС зобов'язаний видати або відправити поштою таке свідоцтво не пізніше запланованого дня реєстрації.

За наявності підстав для обов'язкової реєстрації платника він вважається платником, незалежно від того, чи була подана реєстраційна заява. Будь-яка особа, що підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку, вважається платником ПДВ з першого числа місяця, що настає за місяцем, в якому досягнуто обсягу оподатковуваних операцій (300 000 гривень). До моменту реєстрації платник не має права на формування податкового кредиту та отримання бюджетного відшкодування. З отриманням свідоцтва про реєстрацію платники мають право формувати не лише власний податковий кредит, а й податковий кредит своїм контрагентам за рахунок виписки податкових накладних при постачанні товарів/послуг.

Оригінал свідоцтва про реєстрацію платника податку повинен зберігатися платником, а засвідчені органом податкової служби копії свідоцтва – розміщуватися у доступних для огляду місцях у приміщенні платника та в усіх його відокремлених підрозділах.

Реєстр платників податку ведеться центральним органом ДПС. Для інформування платників податку центральний орган державної податкової служби щодаки оприлюднює на своєму веб-сайті:

- дані з реєстру платників ПДВ із зазначенням найменування або прізвища, імені та по батькові платника податку, дати податкової реєстрації, індивідуального податкового номера, номера свідоцтва про реєстрацію платника податку, дати початку його дії;
- інформацію про осіб, позбавлених реєстрації як платників ПДВ за заявою платника податку, з ініціативи органів державної податкової служби чи за рішенням суду, а саме про анульовані свідоцтва про реєстрацію платника податку із зазначенням індивідуальних податкових номерів, дати анулювання, причин анулювання та підстав для анулювання свідоцтв.

Особа, утворена в результаті реорганізації платника податку шляхом приєднання, злиття, поділу та виділення повинна реєструватися платником ПДВ як інша новоутворена особа. Будь-якій особі, яка реєструється в органі (ДПС) як платник податку на додану вартість, присвоюється індивідуальний податковий номер, що використовується для справляння податку. Адже з метою надходження ПДВ до бюджету у повному обсязі необхідно забезпечити належний облік платників податку.

Реєстрація діє до дати анулювання реєстрації платника податку, яка проводиться шляхом виключення з реєстру платників податку. У Податковому кодексі більш детально, порівняно з попереднім законодавством, прописано підстави анулювання реєстрації платника податку, що повинно слугувати покращанню його адміністрування. До таких підстав додатково включено:

- винесення ухвали господарським судом про ліквідацію юридичної особи – банкрута;
- анулювання (скасування, визнання недійсною) податкової реєстрації особи за рішенням суду;

- закінчення строку дії свідоцтва про реєстрацію особи як платника ПДВ;
- фізична особа, зареєстрована як платник податку, померла, її оголошено померлою, визнано недієздатною або безвісно відсутньою, обмежено її цивільну дієздатність;
- обсяг постачання товарів/послуг платниками податку, зареєстрованими добровільно, іншим платникам податку за останні 12 календарних місяців сукупно становить менше 50 відсотків від загального обсягу постачання.

Свідоцтво про реєстрацію платника податку вважається анульованим з дати анулювання реєстрації платника податку. З моменту анулювання реєстрації особи як платника податку така особа позбавляється права на віднесення сум податку до податкового кредиту, випуску податкових накладних. У разі анулювання реєстрації особи як платника податку останнім звітним (податковим) періодом є період, який розпочинається від дня, що настає за останнім днем попереднього податкового періоду, та закінчується днем анулювання реєстрації.

У разі якщо на дату подання заяви про анулювання реєстрації платник ПДВ має податкові зобов'язання за результатами останнього податкового періоду, така сума податку враховується в суму зменшення бюджетного відшкодування, а в разі його відсутності сплачується до державного бюджету. Анулювання реєстрації особи як платника податку відбувається у день, що настає за днем проведення розрахунків із бюджетом за податковими зобов'язаннями останнього податкового періоду. Про анулювання реєстрації платника податку податковий орган зобов'язаний письмово повідомити особу протягом трьох робочих днів після дня анулювання такої реєстрації.

## § 2. Об'єкт і база оподаткування

Об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції платників податку з постачання товарів та послуг. До таких операцій належать сім типів операцій із:

- постачання товарів, місце постачання яких знаходиться на митній території України, у тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;
- постачання послуг, місце постачання яких знаходиться на митній території України;
- ввезення товарів (супутніх послуг) на митну територію України в митному режимі імпорту або реімпорту;
- вивезення товарів (супутніх послуг) із митної території України в митному режимі експорту або реекспорту;
- постачання товарів (супутніх послуг), які перебувають у вільному обігу на території України, до митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони;
- постачання товарів (супутніх послуг) з-під митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони, для їх подальшого вільного обігу на території України;
- постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів, багажу та вантажу за межами державного кордону України.

Важливе значення для правильного визначення об'єкта оподаткування податком на додану вартість має визначення термінів «постачання товарів» і «постачання послуг», наведене у ст. 14 Кодексу. При цьому їх визначення більш деталізовано, порівняно із Законом, та в цілому відповідає вимогам Директиви Ради 2006/112/ЄС (ст. 14–15, 24–27).

Згідно з пп. 14.1.191 ст. 14 Податкового кодексу постачання товарів – будь-яка передача права розпорядження товарами як власником, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а постачання товарів за рішенням суду. З метою застосування терміна «постачання товарів» електрична та теплова енергія, газ, пар, вода, повітря, що охолоджене чи кондиційоване, вважаються товарами.

Постачанням товарів також вважається:

а) фактична передача матеріальних активів іншій особі на підставі договору про фінансовий лізинг (повернення матеріальних активів згідно з договором про фінансовий лізинг) чи іншої домовленості, відповідно до якої оплата відстрочена, але право власності на матеріальні активи передається не повністю до дати здійснення останнього платежу;

б) передача права власності на матеріальні активи за рішенням органу державної влади або органу місцевого самоврядування чи відповідно до законодавства;

в) будь-яка із зазначених дій платника податку щодо матеріальних активів, якщо платник має право на віднесення сум податку до податкового кредиту у разі придбання зазначеного майна чи частини (безоплатна передача майна іншій особі; передача майна у межах балансу платника, який використовується у господарській діяльності платника для його подальшого використання з метою пов'язаною із господарською діяльністю такого платника; передача у межах балансу платника майна, що планувалося для використання в оподатковуваних операціях, для його використання в операціях, що звільняються від оподаткування або не підлягають оподаткуванню);

г) передача (внесення) товарів (у тому числі необоротних активів) як вклад у спільну діяльність при утворенні юридичної особи, а також їх повернення;

г) умовне постачання товарів та необоротних активів, під час придбання яких суми податку були включені до складу податкового кредиту і в останньому звітному (податковому) періоді обліковувалися у залишках платника, який подав заяву про анулювання реєстрації як платника податку на певну вартість або про перехід на іншу систему оподаткування, що передбачає сплату податку в іншому порядку, ніж той, що визначений цим розділом;

д) ліквідація платником податку за власним бажанням необоротних активів, які перебувають у таємному володінні платника;

е) передача товарів згідно з договором, за яким сплачується комісія (винагорода) за продаж чи купівлю.

Під постачанням послуг розуміється будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності.

У статтях 26 і 27 Директиви Ради 2006/112/ЄС з метою адекватного визначення постачання послуг наголошується на тому, що постачанням послуг за винагороду вважаються також:

а) використання платником податку товарів, що входять до складу його ділових активів, у приватних цілях або у приватних цілях його працівників, або, загалом, їх використання в інших цілях, ніж цілі підприємницької діяльності, якщо ПДВ на такі товари повністю або частково підлягав віднесенню до зменшення податкового зобов'язання;

б) постачання послуг, здійснене безоплатно платником податку для власного приватного користування або приватного користування його працівниками, або, загалом, в інших цілях, ніж цілі підприємницької діяльності.

Крім того, встановлюється, що для запобігання викривлення конкуренції держави-члени можуть вважати постачанням послуг за винагороду постачання платником податку послуги в цілях власної

підприємницької діяльності, якщо ПДВ на таку послугу не підлягав би віднесенню на зменшення податкового зобов'язання в повному обсязі, коли б її постачав інший платник податку.

Зазначимо, що з дати набрання чинності Податковим кодексом не є об'єктом оподаткування операції з надання ряду послуг. Відтепер не виникає об'єкт оподаткування при постачанні консультаційних, інжинірингових, інженерних, юридичних (у т. ч. адвокатських), бухгалтерських, аудиторських, актуарних та інших подібних послуг консультаційного характеру, а також послуг з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення, з оброблення даних та надання консультацій з питань інформатизації, надання інформації та інших послуг у сфері інформатизації, у тому числі з використанням комп'ютерних систем. Постачання цих послуг віднесено до операцій, що не є об'єктом оподаткування (пп. 196.1.14 п. 196.1 ст. 196 Податкового кодексу).

Порядок стягнення податку на додану вартість, що підлягає сплаті або звільненню від сплати в разі переміщення товарів через митний кордон України, **визначається митним законодавством.**

Для справляння ПДВ з операцій з постачання товарів та послуг важливо чітко розуміти, що означає митна територія й зазначені митні режими. **Єдина митна територія України** – це територія України, зайнята сушею, територіальне море, внутрішні води і повітряний простір, а також штучні острови, установки і споруди, що створюються у виключній морській економічній зоні України, на які поширюється виключна юрисдикція України. Межі митної території України *є митним кордоном України*. Митний кордон України збігається з державним кордоном України, за винятком меж території спеціальних митних зон та меж штучних островів, установок і споруд, створених у виключній (морській) економічній зоні України.

Митний режим – це сукупність норм, що встановлені законами з питань митної справи й залежно від заявленої мети переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон України визначають порядок такого переміщення та обсяг митних процедур, які при цьому здійснюються.

Імпорт – митний режим, відповідно до якого товари ввозяться на митну територію України для вільного обігу без обмеження строку їх перебування на цій території та можуть використовуватися без будь-яких митних обмежень. Реімпорт – митний режим, відповідно до якого товари, що походять з України та вивезені за межі митної території України згідно з митним режимом експорту, не пізніше ніж у встановлений законодавством строк (один рік) увозяться на митну територію України для вільного обігу на цій території. Товари можуть переміщуватися через митний кордон України в митному режимі реімпорту, якщо вони: 1) походять з митної території України; 2) увозяться на митну територію України не пізніше ніж через 1 рік після їх вивезення (експорту) за межі митної території України; 3) не використовувалися за межами України з метою одержання прибутку; 4) увозяться у тому ж стані, у якому вони перебували на момент вивезення (експорту), крім змін унаслідок природного зношення або втрат за нормальних умов транспортування та зберігання.

Експорт – митний режим, відповідно до якого товари вивозяться за межі митної території України для вільного обігу без зобов'язання про їх повернення на цю територію та без установлення умов їх використання за межами митної території України. Реекспорт – митний режим, відповідно до якого товари, що походять з інших країн, не пізніше ніж через один рік з дня їх увезення на митну територію України вивозяться з цієї території в митному режимі експорту. Цей митний режим застосовується виключно до товарів, що походять з інших країн.

Митний склад – митний режим, відповідно до якого ввезені з-за меж митної території України товари зберігаються під митним контролем без справляння податків і зборів, а товари, що вивозяться за межі митної території України, зберігаються під митним контролем після митного оформлення до фактичного їх вивезення за межі митної території України. Спеціальні митні зони створюються відповідно

до законодавства України про спеціальні (вільні) економічні зони. Для цілей оподаткування товари, ввезені на території спеціальних митних зон, розглядаються як такі, що знаходяться за межами митної території України. Ввезення на митну територію України цих товарів у незмінному стані або повністю вироблених, достатньо перероблених або оброблених у таких зонах, здійснюється в режимі імпорту.

Магазин безмитної торгівлі – митний режим, відповідно до якого товари, а також супутні товари та роботи, не призначені для споживання на митній території України, знаходяться та реалізуються без митного контролю у пунктах пропуску на митному кордоні України, відкритих для міжнародного руху, інших зонах митного контролю, без справляння мита, податків, установлених на експорт та імпорт таких товарів. Відповідно до міжнародної практики магазини безмитної торгівлі використовують пільговий режим оподаткування.

Залежно від митного режиму, у якому розміщуються ввезені на митну територію України товари, оподаткування здійснюється у такому порядку:

- у митних режимах імпорту та реімпорту ПДВ сплачується у повному обсязі (крім товарів, що звільняються від оподаткування при ввезенні на митну територію України відповідно до ст. 197 розділу V Кодексу);

- у митних режимах транзиту та відмови на користь держави ПДВ не сплачується;

- у митних режимах митного складу, знищення або руйнування, магазину безмитної торгівлі застосовується повне умовне звільнення від ПДВ;

- у митних режимах тимчасового ввезення (вивезення) застосовується повне або часткове умовне звільнення від оподаткування. За кожний повний або неповний місяць заявленого строку перебування зазначених товарів на митній території України сплачується 3 відсотки суми податку, який підлягає сплаті у разі випуску товарів у вільний обіг відповідно до митного режиму імпорту. Сплачені суми податку включаються до складу сум податку, що відносяться до податкового кредиту періоду, в якому було сплачено податок;

- у разі розміщення товарів у митному режимі переробки на митній території України податок не підлягає сплаті. При цьому повне умовне звільнення надається за умови надання на суму податкового зобов'язання простого векселя та за умови вивезення продуктів переробки з митної території України у визначений строк, що не перевищує 90 календарних днів з моменту оформлення вантажної митної декларації;

- під час ввезення на митну територію України продуктів переробки товарів, що вивозилися у митному режимі переробки за межами митної території України, податок сплачується у порядку, встановленому для митного режиму імпорту, за винятком операцій з ввезення в Україну продуктів переробки товарів, що вивозилися за її межі з метою ремонту в митному режимі переробки за межами митної території України, які не підлягають оподаткуванню.

У загальному порядку здійснюється оподаткування у разі вивезення з магазинів безмитної торгівлі або митних ліцензійних складів товарів, що перебувають у митних режимах магазину безмитної торгівлі або митного складу, для вільного обігу на митній території України (крім переміщення до інших магазинів безмитної торгівлі або митних складів). Відповідальність за перерахування податку до бюджету несе власник магазину безмитної торгівлі або власник митного ліцензійного складу.

База оподаткування є головною складовою всієї системи ПДВ. Її зниження є одним із поширених способів мінімізації податкових зобов'язань. Тому удосконалення порядку визначення бази оподаткування є центральною проблемою правового регулювання справляння ПДВ.

База оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін, з урахуванням загальнодержавних податків та зборів

(крім податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові та вироблених з них препаратів, крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів). До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податку безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг.

У цілому визначення бази оподаткування податком на додану вартість відповідає вимогам статей 72–78 Директиви Ради 2006/112/ЄС. Водночас при визначенні бази оподаткування Директивою не встановлюється ніяких винятків для акцизного податку з окремих підакцизних товарів. Так, у пп. (а) ст. 78 Директиви зазначається, що до бази оподаткування включаються податки, мита, збори та обов'язкові платежі за винятком самого ПДВ, а у ст. 84 наголошується на необхідності вживати державами-членами заходів для забезпечення того, щоб акцизний податок, який належить до сплати або був сплачений, включався до складу бази оподаткування згідно з підпунктом (а) першої частини статті 78. Пп. (б) ст. 78 Директиви також встановлюється, що до бази оподаткування ПДВ включаються побічні витрати на кшталт витрат на сплату комісійних, пакування, перевезення та страхування, за які постачальник виставляє замовникові рахунок.

Для товарів, ввезених на митну територію України, база оподаткування визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, *але не нижче митної вартості товарів* з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті, за винятком ПДВ. Основним методом визначення митної вартості товарів, які імпортуються в Україну, є її визначення за ціною договору (контракту). Крім того, застосовуються такі методи: за ціною договору щодо ідентичних товарів; за ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів; на основі віднімання вартості; на основі додавання вартості (обчислена вартість); резервний метод.

Митна вартість товарів і метод її визначення заявляються (декларуються) митному органу декларантом під час переміщення товарів через митний кордон України шляхом подання декларації митної вартості.

Постановою Кабінету Міністрів України від 20.12.2006 р. № 1766 затверджено Порядок декларування митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України, та подання відомостей для її підтвердження. Згідно з п. 7 Порядку декларування для підтвердження заявлених відомостей про митну вартість товарів декларант зобов'язаний подати:

- зовнішньоекономічний договір (контракт) і додатки до нього;
- рахунок-фактуру (інвойс) або рахунок-проформу;
- банківські платіжні документи (якщо рахунок сплачено), а також інші платіжні та/або бухгалтерські документи, що підтверджують вартість товару та містять реквізити, необхідні для ідентифікації ввезеного товару;
- рішення митного органу про визначення митної вартості раніше ввезених ідентичних та/або подібних (аналогічних) товарів, якщо воно прийнято за одним договором (контрактом);
- пакувальні листи;
- копію ліцензії на ввезення (вивезення) товарів, імпорт (експорт) яких підлягає ліцензуванню.

На підставі рішення митного органу про визначення митної вартості товарів зазначена вартість перераховується у гривні за офіційним курсом гривні до відповідної іноземної валюти, установленим НБУ на день прийняття митної декларації для оформлення.

У разі якщо постачання товарів/послуг здійснюється за регульованими цінами (тарифами), база оподаткування визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за такими цінами (тарифами).

У разі постачання необоротних активів, у тому числі в разі їх самостійної ліквідації, переведення виробничих у невиробничі, переведення з використання в оподатковуваних операціях для використання в неоподатковуваних, база оподаткування визначається виходячи з їх балансової вартості на момент їх постачання.

До бази оподаткування враховується вартість товарів/послуг, які постачаються за будь-які кошти (за виключенням суми компенсації на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді виробничої дотації з бюджету), та вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платникові податку безпосередньо отримувачем товарів/послуг або будь-якою третьою особою як компенсація вартості товарів/послуг, поставлених таким платником податку.

У разі постачання товарів за договорами фінансового лізингу базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість, але не нижче ціни придбання об'єкта лізингу.

База оподаткування визначається виходячи з фактичної ціни операції, але не нижчої за звичайні ціни у разі:

- постачання товарів/послуг без оплати, з частковою оплатою їх вартості коштами, у межах бартерних операцій;
- натуральних виплат у рахунок оплати праці фізичним особам, які перебувають у трудових відносинах із платником податку;
- постачання товарів/послуг у межах балансу платника податку для невиробничого використання;
- постачання товарів/послуг пов'язаних з постачальником особою, суб'єкту господарювання, який зареєстрований як платник податку, чи фізичній особі.

За усталеною практикою вартість зворотної (заставної) тари не включається до бази оподаткування ПДВ. У разі якщо у строк більше ніж 12 календарних місяців з моменту надходження зворотної тари вона не повертається відправнику, вартість такої тари включається до бази оподаткування отримувачем.

При оподаткуванні вживаних товарів, що були в користуванні не менше року, базою оподаткування є – комісійна винагорода – у разі, коли платник ПДВ провадить підприємницьку діяльність з постачання вживаних товарів, придбаних у осіб, не зареєстрованих платниками податку;

– позитивна різниця між ціною продажу та ціною придбання вживаних товарів – у разі, коли платник ПДВ здійснює діяльність з постачання однорідних вживаних товарів, придбаних у фізичних осіб, зареєстрованих платниками податку, в межах договорів, що передбачають передання права власності на такі товари.

При цьому ціна продажу вживаного транспортного засобу визначається: для фізичної особи, виходячи з ціни, зазначеної у договорі купівлі-продажу, але не нижче ніж оціночна вартість такого засобу, врахована суб'єктом оціночної діяльності, уповноваженим здійснювати оцінку відповідно до законодавства; для платників ПДВ, виходячи з договірної (контрактної) вартості, але не нижче за звичайні ціни. Такі обмеження спрямовані на створення умов, що унеможливають заниження бази оподаткування.

Для товарів/послуг, що передаються/отримуються в межах договорів комісії (консигнації), поручення довірчого управління, базою оподаткування є вартість постачання цих товарів, визначена у загальному порядку. Дата збільшення податкових зобов'язань та податкового кредиту визначається на загальних підставах, навіть за відсутності переходу права власності на такі товари/послуги.

Якщо платник ПДВ здійснює операції з постачання товарів/послуг з використанням боргових зобов'язань (далі – вексель) покупця, випущених таким покупцем або третьою особою, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість, але не нижче за звичайні ціни, з урахуванням загальнодержавних податків і зборів. При визначенні бази оподаткування не враховуються дисконти або інші знижки з номіналу такого векселя. За процентними векселями базою оподаткування є договірні

(контрактна) вартість, збільшена на суму процентів, нарахованих або тих, що повинні бути нараховані на суму такого векселя. На номінал векселя, у тому числі без урахування дисконтів або з урахуванням процентів, податкові зобов'язання не нараховуються.

Податкові зобов'язання платника ПДВ виникають у разі:

– ліквідації основних виробничих або невиробничих фондів за самостійним рішенням платника податку;

– безоплатної передачі особі, яка не зареєстрована платником ПДВ;

– переведення необоротних активів до складу невиробничих фондів.

Виникнення податкових зобов'язань за такими операціями пояснюється необхідністю упередження їх використання задля ухилення від сплати податку.

Якщо основні виробничі або невиробничі фонди ліквідуються у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили, а також в інших випадках, коли така ліквідація здійснюється без згоди платника податку, в тому числі в разі викрадення необоротних активів, або коли платник податку надає органу ДПС відповідний документ про знищення, розібрання або перетворення необоротних активів в інший спосіб, внаслідок чого необоротний актив не може використовуватися за первісним призначенням, то податкові зобов'язання не виникають, оскільки за економічним змістом такі операції не є операціями з постачання товарів.

Базою оподаткування у разі умовного постачання товарів чи необоротних активів є їхня звичайна ціна. Умовне постачання товарів та необоротних активів є операцією з постачання товарів, під час придбання яких суми податку були включені до складу податкового кредиту і в останньому звітному (податковому) періоді обліковувались у залишках платника, який подав заяву про анулювання реєстрації як платника податку на додану вартість або про перехід на іншу систему оподаткування.

Надання послуг є видом господарської діяльності, спрямованої на отримання прибутку. Базою оподаткування послуг, що надаються нерезидентами на митній території України, є договірна (контрактна) вартість таких послуг з урахуванням податків та зборів, за винятком ПДВ.

Свої особливості має визначення бази оподаткування у разі переробки давальницької сировини нерезидента. Операції з давальницькою сировиною нерезидента регулюються Митним кодексом України, Податковим кодексом, Законом «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах», іншими нормативно-правовими актами. До операцій з давальницькою сировиною належать операції, в яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менше 20 відсотків загальної вартості готової продукції.

Давальницька сировина нерезидента розміщується у митному режимі переробки на митній території України. Норми і правила такого режиму встановлені у главі 38 Митного кодексу. Згідно із митним режимом переробки ввезені на митну територію України товари, що походять з інших країн, піддаються у встановленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання, за умови вивезення за межі митної території України продуктів переробки відповідно до митного режиму експорту.

Митні органи здійснюють контроль за обов'язковим обсягом виходу продуктів переробки, що утворюються в результаті переробки товарів на митній території України. Дані про обов'язковий обсяг виходу продуктів переробки зазначаються в договорі (контракті) на переробку товарів на митній території України. Умови реалізації продуктів переробки визначені статтею 236 Митного кодексу. Якщо умовами переробки на митній території України товарів, що походять з інших країн, передбачено проведення розрахунків частиною продуктів їх переробки, такі продукти мають бути оформлені як ввезені на



митну територію України в режимі імпорту зі справлянням усіх належних податків і зборів та застосуванням відповідних заходів нетарифного регулювання відповідно до законодавства.

Базою оподаткування при митному оформленні давальницької сировини або готової продукції, отриманої українським виконавцем в оплату за постачання послуг із переробки, є договірна (контрактна) вартість, але не менша від митної вартості цих товарів, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті, за винятком ПДВ, що включаються у ціну товарів.

Розрахунки за переробку давальницької сировини нерезидента можуть проводитися в грошовій формі, частиною давальницької сировини або готової продукції. Зауважимо, що розрахунки за переробку давальницької сировини, яка відноситься до 1–24 груп згідно з УКТ ЗЕД, провадяться виключно у грошовій формі. Якщо розрахунок здійснено у вигляді готової продукції, отриманої в оплату за постачання послуг з переробки, то у виконавця виникають податкові зобов'язання щодо сплати ПДВ. Базою оподаткування готової продукції, отриманої виконавцем в оплату за постачання послуг з переробки давальницької сировини нерезидента у разі постачання на митній території України, визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості такої готової продукції, але не нижче за звичайні ціни, з урахуванням загальнодержавних податків і зборів (крім ПДВ). Зазначимо, що на митній території України заборонена реалізація готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, яка відноситься до 1–24 груп згідно з УКТ ЗЕД, у тому числі продукції, отриманої як розрахунки за переробку давальницької сировини.

Особливості має визначення бази оподаткування у разі постачання туристичних послуг. Базою оподаткування в разі проведення операції з постачання туристичної послуги туристичним оператором або туристичним агентом *на території України* є вартість такої послуги (без урахування ПДВ), яка дорівнює сумі винагороди (маржі) такого туристичного оператора (агента), тобто різниці між загальною сумою, що сплачується їх покупцем (без урахування ПДВ), та фактичними витратами туристичного оператора з проведення оподатковуваних операцій з постачання товарів/послуг, вартість яких включається до вартості такої туристичної послуги, а для туристичних агентів – вартість туристичного ваучера (путівки), придбаного в туристичного оператора, крім туристичних агентів, які діють у цій операції як посередники.

Базою оподаткування в разі проведення операції з постачання на території України туристичного оператора (агентом) туристичної послуги (туристичного ваучера (путівки)), призначеної для її споживання (отримання) *за межами території України*, є винагорода, а саме різниця між вартістю поставлених ним послуг (туристичного ваучера (путівки)) та вартістю витрат, понесених таким туристичним оператором (агентом) внаслідок придбання (створення) таких туристичних послуг. Операції з постачання туристичних послуг оподатковуються за основною ставкою, яка нараховується на базу оподаткування.

У Податковому кодексі визначені певні особливості визначення бази оподаткування ПДВ за умов будь-якої зміни компенсації вартості товарів/послуг, що відбулася вже після їх постачання. До таких умов віднесено, зокрема, наступний за постачанням перегляд цін, перерахунок у випадках повернення товарів особі, яка їх надала або при поверненні постачальником суми попередньої оплати товарів/послуг. За попереднього законодавства коригування податкових зобов'язань та податкового кредиту здійснювалося на підставі п. 4.5 статті 4 Закону України «Про податок на додану вартість».

Якщо внаслідок перерахунку відбувається зменшення суми компенсації на користь платника ПДВ – постачальника, то *постачальник відповідно зменшує суму податкових зобов'язань* за наслідками податкового періоду, протягом якого було проведено такий перерахунок, та надсилає отримувачу розрахунок відкоригованого значення податку. Отримувач відповідно зменшує суму податкового кредиту

за наслідками такого податкового періоду у разі, якщо він зареєстрований як платник ПДВ на дату проведення коригування, а також формував податковий кредит у зв'язку з отриманням таких товарів (послуг).

Якщо внаслідок такого перерахунку відбувається збільшення суми компенсації на користь платника ПДВ – постачальника, то *постачальник відповідно збільшує суму податкових зобов'язань* за наслідками податкового періоду, протягом якого було проведено такий перерахунок, та надсилає отримувачу розрахунок відкоригованого значення податку; отримувач відповідно збільшує суму податкового кредиту за наслідками такого податкового періоду у разі, якщо він зареєстрований як платник ПДВ на дату проведення перерахунку та за умови дотримання правил щодо формування податкового кредиту, встановлених ст. 198 Податкового кодексу.

### § 3. Розміри ставок податку на додану вартість

Ставки податку на додану вартість встановлюються від бази оподаткування. В Україні встановлено дві ставки ПДВ: основна ставка – 17 % та 0 %. Основна ставка у розмірі 17 % буде застосовуватися з 1 січня 2014 року. Протягом періоду, що передує зазначеній даті, основна ставка ПДВ становить 20 % від бази оподаткування. Податок додається до ціни товарів/послуг.

Отже, у Податковому кодексі збережено дві ставки податку, що свідчить про відмову використовувати в Україні знижені ставки, як це відбувається в більшості європейських країн. Така відмова дозволяє уникнути ускладнення адміністрування податку та загострення проблем із його відшкодуванням. Основна ставка податку відповідає вимогам ст. 97 Директиви Ради 2006/112/ЄС, згідно з якими з 1 січня 2011 р. до 31 грудня 2015 р. стандартна (основна) ставка ПДВ у державах-членах ЄС не може бути меншою від 15 % (див. табл. 5.1).

Директивою Ради 2006/112/ЄС дозволено використання однієї або двох знижених ставок ПДВ, однак не нижче 5 %. Нижчі за 5 % ставки держави-члени можуть застосовувати у разі, якщо таким був їх рівень станом на 1 січня 1991 року.

Таблиця 5.1 Ставки ПДВ у державах-членах ЄС (станом на 01.01.2011 р.), %

Держави-члени ЄС	Стандартна ставка	Знижена ставка	Суперзнижена ставка
Бельгія	21	6 / 12	-
Болгарія	20	7	-
Чеська Республіка	20	10	-
Данія	25	-	-
Німеччина	19	7	-
Естонія	20	9	-
Греція	23	6,5 / 13	
Іспанія	18	8	4
Франція	19,6	5,5	2,1
Ірландія	21	13,5	4,8
Італія	20	10	4
Кіпр	15	5 / 8	-
Латвія	22	12	-
Литва	21	5 / 9	-
Люксембург	15	6 / 12	3

## Продовження таблиці 5.1.

Угорщина	25	5/18	-
Мальта	18	5	-
Нідерланди	19	6	-
Австрія	20	10	-
Польща	23	5/8	-
Португалія	23	6/13	-
Румунія	24	5/9	-
Словенія	20	8,5	-
Словаччина	20	10	-
Фінляндія	23	9/13	-
Швеція	25	6/12	-
Велика Британія	20	5	-

Пільгові ставки застосовуються виключно до визначених Директивою 2006/112/ЄС товарів та послуг, серед яких – харчові продукти; водопостачання; фармацевтична продукція; медичне обладнання; перевезення пасажирів; надання послуг медичної та стоматологічної допомоги; постачання послуг прибирання вулиць, вивезення сміття; доступ на спортивні та видовищні заходи, в театри, цирки, виставки; надання, будівництво, ремонт та перебудова житла в рамках соціальної політики; розміщення в готелях та подібних закладах тощо.

В умовах фінансово-економічної кризи, яка розпочалася наприкінці 2008 року, в багатьох державах-членах ЄС сфера застосування знижених ставок була переглянута, а розміри ставок підвищені. Так, у Латвії величина зниженої ставки зросла з 5 до 12%, в Естонії – з 5 до 9%, Болгарії – з 7 до 9%, Чехії – з 7 до 10%. У Греції верхню межу зниженої ставки підвищено з 9 до 13%, а в Іспанії – з 7 до 8%.

Одночасно для вирішення бюджетних та боргових проблем 13 держав-членів ЄС підвищили стандартні ставки ПДВ. З-поміж таких країн Угорщина (зростання ставки ПДВ з 20 до 25% з 01.07.2009 р.), Естонія (з 18 до 20% з 01.07.2009 р.) тощо. З 1 липня 2010 року стандартну ставку ПДВ підвищено в Румунії з 19 до 24%, у Греції – з 21 до 23%, Іспанії – з 16 до 18%, Фінляндії – з 22 до 23%. З початку 2011 року базову ставку ПДВ підвищено у Великій Британії (з 17,5 до 20%), Польщі (з 22 до 23%), Словаччині (з 19 до 20%), Латвії (з 21 до 22%), Португалії (з 21 до 23%).

Стягнення ПДВ за однією ставкою усуває необхідність окремого обліку платником купівель і продажів, що оподатковуються різними ставками. Отже, його наслідками для платників є спрощення обліку, зменшення обсягу податкових декларацій тощо.

Використання множинних ставок ускладнює контроль за сплатою податку, оскільки виникає необхідність перевірки розподілу запасів, закупок і продажів за групами товарів, що обкладаються різними ставками. Тоді як у разі застосування однієї ставки ПДВ аудиторська перевірка може бути спрямована виключно на виявлення фактів заниження ПДВ у ціні реалізованих товарів і завищення «вхідного» ПДВ.

Застосування однієї стандартної ставки сприяє обмеженню заяв на відшкодування податку лише заявами, які надходять від експортерів та підприємств, що працюють на внутрішньому ринку та здійснюють значні інвестиції чи сезонні закупки. Натомість наслідком застосування декількох ставок може бути зростання випадків перевищення «вхідним» ПДВ податку, отриманого від покупців, отже, зростання вимог на відшкодування переплаченого податку.

Особливістю оподаткування операцій із постачання товарів/послуг за нульовою ставкою є те, що така оподаткування дає право платникам податку, що здійснюють ці операції, на бюджетне відшкодування

суми податку, сплаченої в ціні придбаних матеріальних ресурсів і віднесеної до податкового кредиту. Директивою Ради 2006/112/ЄС нульову ставку податку не передбачено. Однак щодо частини операцій, звільнених від оподаткування, передбачено право відносити на зменшення податкового зобов'язання ПДВ, сплачений на попередніх етапах, отже передбачено право на бюджетне відшкодування. Таке звільнення з відшкодуванням є аналогом нульової ставки ПДВ.

Операції, що оподатковуються за нульовою ставкою, включають у себе три види операцій:

- операції з експорту товарів (супутніх послуг);
- операції з постачання товарів для заправки або забезпечення морських і повітряних суден, що виконують міжнародні рейси, перевезення пасажирів і вантажів, риболовецьку та іншу господарську діяльність, що провадиться за межами територіальних вод України, космічних кораблів, космічних ракетних носіїв або супутників землі, для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних сил України, що бере участь у миротворчих акціях за кордоном України, постачання товарів/послуг підприємствами роздрібною торгівлі, розташованими на території України в зонах митного контролю (магазинах безмитної торгівлі);
- постачання послуг, зокрема міжнародні перевезення пасажирів і багажу та вантажів всіма видами транспорту в обох напрямках (за межі митної території України та із-за меж митної території України), послуги, що передбачають роботи з рухомим майном (монтаж, збирання, монтування та налагодження, у результаті чого створюються інші товари, у тому числі постачання послуг з переробки давальницької сировини), послуги з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси. Усі ці операції у країнах ЄС звільняються від оподаткування з відшкодуванням.

У разі якщо платник податку експортує товари (супутні послуги) за межі митної території України, отримані від іншого платника податку на умовах комісії, консигнації, доручення або інших видів договорів, які не передбачають переходу права власності на такі товари (супутні послуги) до експортера, комісійна винагорода, отримана платником податку-експортером від такого іншого платника податку оподатковується за основною ставкою та не включається до митної вартості товарів, які експортуються.

Податковим кодексом впроваджено тимчасовий режим застосування нульової ставки. На період до 1 січня 2015 року за нульовою ставкою оподатковується податком на додану вартість постачання товарів (крім підакцизних товарів) та послуг (крім послуг, що надаються під час проведення лотерей і розважальних ігор та послуг з постачання підакцизних товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів), що безпосередньо виготовляються підприємствами та організаціями громадських організацій інвалідів, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх власністю, де кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить протягом попереднього звітного періоду не менше 50 % середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу, і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менше 25% суми загальних витрат на оплату праці, що відносяться до складу витрат виробництва.

Безпосереднім вважається виготовлення товарів/послуг, внаслідок якого сума витрат, понесених на переробку (обробку, інші види перетворення) сировини, комплектуючих, складових частин, інших покупних товарів, які використовуються у виготовленні таких товарів, становить не менше 8% продажної ціни таких виготовлених товарів.

Зазначені підприємства та організації громадських організацій інвалідів мають право застосовувати цю пільгу за наявності реєстрації у відповідному органі державної податкової служби, яка здійснюється на підставі подання позитивного рішення міжвідомчої Комісії з питань діяльності підприємств та

організацій громадських організацій інвалідів та відповідної заяви платника податку про бажання отримати таку пільгу відповідно до Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні».

На відміну від попереднього законодавства, яким встановлювалося, що нульова ставка не застосовувалася при експорті товарів (супутніх послуг), якщо товари звільнялися від оподаткування митної території України, Кодексом передбачено застосування до операцій з експорту таких товарів нульової ставки податку. Зазначимо, що нульову ставку при експорті не слід розглядати як податкову пільгу. Це є спеціальний механізм податкового регулювання експорту, застосування якого обумовлено характером ПДВ як податку на внутрішнє споживання та відповідає принципу місця призначення, який використовується в Україні щодо непрямого оподаткування.

#### § 4. Порядок обчислення та сплати податку

Механізм обчислення податку на додану вартість базується на зіставленні сум податкового зобов'язання і сум податкового кредиту. Сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту за звітний період. Це є основоположний принцип обчислення ПДВ.

**Податкове зобов'язання** – загальна сума податку на додану вартість, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді.

**Дата виникнення податкових зобов'язань** з податку на додану вартість визначається за правилами першої події. Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку за оплатою товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;
- або дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Існують певні особливості встановлення дати виникнення або збільшення податкових зобов'язань при здійсненні зокрема операцій з:

- постачання товарів або послуг з використанням торговельних автоматів або іншого подібного устаткування, що не передбачає наявності касового апарата – *дата виїмання з таких торговельних апаратів або подібного устаткування грошової виручки;*
- постачання товарів/послуг через торговельні автомати з використанням жетонів, карток або інших замінників національної валюти – *дата постачання таких жетонів, карток або інших замінників національної валюти (гривні);*
- постачання товарів/послуг з використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх комерційних, іменних або інших чеків – *дата, що засвідчує факт постачання платником податку товарів/послуг покупцю, оформлена податковою накладною, або дата виписування відповідного рахунка (товарного чека), залежно від того, яка подія відбулася раніше;*
- фінансової оренди (лізингу) – *дата фактичної передачі об'єкта фінансової оренди (лізингу) у користування орендарю (лізингоотримувачу);*

– постачання товарів/послуг з оплатою за рахунок бюджетних коштів – дата зарахування таких коштів на банківський рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якій іншій формі, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед бюджетом;

– ввезення товарів на митну територію України – дата подання митної декларації для митного оформлення;

– виконання довгострокових договорів (контрактів) – дата фактичної передачі виконавцем результатів робіт за такими договорами (контрактами).

Звертаємо увагу, що Податковим кодексом змінено дату виникнення податкових зобов'язань виконавця довгострокових договорів (контрактів). У пункті 7.3 статті 7 Закону України «Про податок на додану вартість» було встановлено, що цією датою є дата збільшення валового доходу виконавця довгострокового контракту. Зазначимо, що для цілей оподаткування довгостроковий договір (контракт) – це будь-який договір на виготовлення товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, які укладені на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх здавання.

У разі постачання товарів за договорами товарного кредиту (товарної позики, розстрочки), умови яких передбачають сплату (нарахування) відсотків, датою збільшення податкових зобов'язань у частині таких відсотків вважається дата їх нарахування згідно з умовами відповідного договору.

Датою виникнення податкових зобов'язань за операціями з постачання послуг нерезидентами, місцем надання яких є митна територія України, є дата списання коштів з банківського рахунка платника податку в оплату послуг або дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом, залежно від того, яка з подій відбулася раніше.

Податковим кодексом надано право визначати дату виникнення податкових зобов'язань за **касовим методом** у разі, коли платники податку постачають теплову енергію, газ природний (крім скрапленого), надають послуги з водопостачання, водовідведення чи послуги, вартість яких включається до складу квартирної плати чи плати за утримання житла, фізичним особам, бюджетним установам, не зареєстрованим як платники податку, а також житлово-експлуатаційним конторам, квартирно-експлуатаційним частинам, об'єднанням співвласників багатоквартирних будинків, іншим подібним платникам податку. При цьому датою виникнення податкових зобов'язань є дата зарахування коштів на банківський рахунок платника податку, а датою виникнення права на податковий кредит є дата списання коштів з банківського рахунка в оплату придбаних товарів/послуг.

**Податковий кредит** – сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду.

Право на віднесення сум податку до податкового кредиту виникає у разі здійснення операцій з:

а) придбання або виготовлення товарів (у тому числі в разі їх ввезення на митну територію України) та послуг;

б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності);

в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України;

г) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу.

При застосуванні податкової норми, позначеної літерою в), потрібно враховувати, що у Кодексі передано визначення місця постачання послуг, яке базується на принципі місця фактичного здійснення постачання послуг і застосування основної ставки ПДВ у разі, коли такі операції здійснюються на митній території України.

Датою виникнення права платника податку на віднесення сум ПДВ до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

- дата списання коштів з банківського рахунка платника податку в оплату товарів/послуг;
- дата отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено податковою накладною.

В основу визначення дати виникнення права платника податку на віднесення сум ПДВ до податкового кредиту покладено принцип фактичного завершення господарської операції постачання товарів/послуг. Для операцій із ввезення на митну територію України товарів та з постачання послуг нерезидентом на митній території України датою виникнення права на віднесення сум податку до податкового кредиту є дата сплати (нарахування) ПДВ за податковими зобов'язаннями.

Податковий кредит формується тільки особою, яка зареєстрована платником ПДВ, за наявності належної оформленої податкової накладної, а у разі ввезення товарів на митну територію України – митної декларації, оформленої відповідно до вимог законодавства, яка підтверджує сплату податку. Податковий кредит визначається виходячи із договірної (контрактної) вартості товарів/послуг, але не вище рівня звичайних цін відповідно до ст. 39 розділу I Кодексу. При застосуванні цієї податкової норми необхідно врахувати, що відповідно до абзацу третього розділу XIX Кодексу «Прикінцеві положення» ст. 39 набирає чинності з 1 січня 2013 року.

Основним первинним документом щодо забезпечення податкового обліку є податкова накладна. Вона являє собою звітний податковий і одночасно розрахунковий документ, що підтверджує виникнення податкового зобов'язання у платника ПДВ у зв'язку з продажем товарів і послуг. Одночасно нею підтверджується право на податковий кредит у покупця-платника податку в зв'язку з придбанням таких товарів і послуг.

Податкова накладна виписується у двох примірниках у день виникнення податкових зобов'язань продавця. Право на складання податкових накладних надається виключно особам, зареєстрованим як платники податку. Оригінал податкової накладної видається покупцю, копія залишається у продавця товарів/послуг.

У податковій накладній зазначаються в окремих рядках:

- а) порядковий номер податкової накладної;
- б) дата виписування податкової накладної;
- в) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи, або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, – продавець товарів/послуг;
- г) податковий номер платника податку (продавця та покупця);
- г) місцезнаходження юридичної особи-продавця або податкова адреса фізичної особи-продавця, зареєстрованої як платник податку;
- д) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи, або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, – покупець (отримувач) товарів/послуг;
- е) опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг;
- є) ціна постачання без урахування податку;
- ж) ставка податку та відповідна сума податку в цифровому значенні;

- з) загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку;
- и) вид цивільно-правового договору.

Звертаємо увагу, що з дати набрання чинності Кодексом у податковій накладній необхідно обов'язково зазначати, крім інших уже передбачених попереднім законодавством складових, вид цивільно-правового договору.

Для операцій, що оподатковуються, і операцій, звільнених від оподаткування, складаються окремі податкові накладні. У разі звільнення від оподаткування у податковій накладній робиться запис «Без ПДВ» з посиланням на відповідний пункт та/або підпункт статті 197 цього Кодексу.

Податкова накладна є податковим документом і одночасно відображається у податкових зобов'язаннях і реєстрі виданих податкових накладних продавця та реєстрі отриманих податкових накладних покупця. Органи ДПС за даними реєстрів виданих та отриманих податкових накладних, наданих в електронному вигляді, повідомляють платника податку про наявність у такому реєстрі розбіжностей з даними контрагентів. При цьому платник податку протягом 10 днів після отримання такого повідомлення має право уточнити податкові зобов'язання без застосування штрафних санкцій, передбачених законодавством.

Згідно з Податковим кодексом впроваджується поетапна реєстрація податкових накладних платниками податку-продавцями в Єдиному реєстрі податкових накладних. Відсутність факту реєстрації платником податку-продавцем податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних та порушення порядку заповнення податкової накладної не дає права покупцю на включення сум ПДВ до податкового кредиту та не звільняє продавця від обов'язку включення суми податку, вказаної в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період. Терміни впровадження такої реєстрації залежать від суми податку в одній податковій накладній. Для платників податку на додану вартість, у яких сума ПДВ в одній податковій накладній складає:

- понад 1 мільйон гривень – з 1 січня 2011 року;
- понад 500 тисяч гривень – з 1 квітня 2011 року;
- понад 100 тисяч гривень – з 1 липня 2011 року;
- понад 10 тисяч гривень – з 1 січня 2012 року.

Податкова накладна, в якій сума податку на додану вартість не перевищує 10 тисяч гривень, не підлягає включенню до Єдиного реєстру податкових накладних.

Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 року № 1246. Цим Порядком визначено механізм внесення відомостей, що містяться у податковій накладній та/або розрахунку коригування кількісних і вартісних показників до неї, до Єдиного реєстру податкових накладних платників податку на додану вартість – продавців товарів/послуг, звіряння даних, що містяться у виданих платникам такого податку – покупцям товарів/послуг податковій накладній та розрахунку коригування з відомостями, які містяться у Реєстрі.

При здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку – продавець товарів/послуг зобов'язаний надати покупцю податкову накладну після реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних. Внесення відомостей, що містяться у податковій накладній та/або розрахунку коригування, до Єдиного реєстру здійснюється шляхом подання протягом операційного дня зазначених документів в електронній формі Державній податковій службі з використанням електронного цифрового підпису та внесення відповідних відомостей до Реєстру.

Для підтвердження прийняття податкової накладної та/або розрахунку коригування до реєстрації продавцю видається квитанція в електронній формі у текстовому форматі, у якій зазначаються реквізити зазначених документів, відповідність електронного документа формату (стандарту), затвердженому



Державною податковою службою, результати перевірки електронного цифрового підпису, інформація про продавця, дата та час прийняття, реєстраційний номер, податковий період, за який подається податкова накладна та/або розрахунок коригування.

Податковий кредит звітного періоду складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку протягом звітного періоду у зв'язку з:

- придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку;
- придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів, у тому числі при їх імпорті, з метою подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

Право на нарахування податкового кредиту виникає незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснює платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду.

До розділу II «Податковий кредит» податкової декларації (рядки 10–16 декларації) включаються обсяги придбання (виготовлення, будівництва, спорудження) з податком на додану вартість або без податку на додану вартість товарів (послуг), основних фондів на митній території України, імпортованих товарів, отриманих на митній території України від нерезидента послуг з метою їх подальшого використання у межах господарської діяльності платника податку, а також тих, які не призначаються для використання у господарській діяльності, або придбані з метою їх використання для постачання послуг за межами митної території України, або послуг, місце постачання яких визначено відповідно до пункту 186.2 та пункту 186.3 статті 186 Кодексу за межами митної території України.

У разі якщо платник податку придбає (виготовляє) товари/послуги та необоротні активи, які призначаються для їх використання в операціях, що не є об'єктом оподаткування або звільняються від оподаткування, то суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з таким придбанням (виготовленням), до складу податкового кредиту не включаються.

Не відносять до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені податковими накладними або оформлені з порушенням вимог, що не підтверджені митними деклараціями або іншими документами.

Підставою для нарахування податкового кредиту без отримання податкової накладної згідно з пунктом 201.11 статті 201 Податкового кодексу є:

а) транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, який виставляється платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця, крім тих, форма яких встановлена міжнародними стандартами;

б) касові чеки, які містять суму отриманих товарів/послуг, загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника). При цьому з метою такого нарахування загальна сума отриманих товарів/послуг не може перевищувати 200 гривень за день (без урахування ПДВ).

У разі використання платниками для розрахунків із споживачами реєстраторів розрахункових операцій касовий чек повинен містити дані про загальну суму коштів, що підлягає сплаті покупцем з урахуванням податку, та суму цього податку, що сплачується у складі загальної суми.

Кабінет Міністрів України постановою від 27 грудня 2010 року № 1224 затвердив Порядок обчислення та накопичення електронними контрольно-касовими апаратами сум податку на додану вартість. Згідно з Порядком касовий чек повинен, крім обов'язкових реквізитів, містити інформацію про вартість

товарної позиції як з урахуванням ПДВ, так і без урахування ПДВ – для неоподатковуваних ПДВ операцій або тих операцій, які тимчасово звільнено від податку. Також кожен чек повинен містити інформацію про код ставки ПДВ з кожної товарної позиції, суму податку з кожної позиції, а також про загальну суму, яку повинен заплатити покупець з урахуванням ПДВ. Раніше в касових чеках вказувалася тільки загальна сума стягуваного ПДВ за всіма зазначеними в чеку товарними позиціями.

Згідно з Податковим кодексом у разі якщо платник податку не включив у відповідному звітному періоді до податкового кредиту суму податку на додану вартість на підставі отриманих податкових накладних, таке право зберігається за ним протягом 365 календарних днів з дати виписки податкової накладної. Платники податку, що застосовували касовий метод до набрання чинності Кодексом або застосовують касовий метод, мають право на включення до податкового кредиту сум податку на підставі податкових накладних, отриманих протягом 60 календарних днів з дати списання коштів з банківського рахунку платника податку.

Якщо заставлене майно переходить у власність банківських установ з метою його наступного продажу на дату оприбуткування такого об'єкта за наявності податкової накладної або її замінників, банківська установа має право на податковий кредит. Податкова накладна видається платником податку (боржником), який передає майно у власність банку (кредитору) на вимогу останнього та є підставою для нарахування податкового кредиту. При здійсненні операції з постачання оприбуткованого об'єкта у банку (кредитора) виникають податкові зобов'язання з ПДВ на загальних підставах, обчислені, виходячи з повної вартості його продажу.

Податковим кодексом передбачено механізм розподілу податкового кредиту в разі здійснення платником оподатковуваних та неоподатковуваних операцій та перерахунок сум податкового кредиту і відображення його результатів у податковій декларації за останній податковий період року.

У разі якщо платник податку здійснює протягом податкового (звітного) періоду оподатковувани та неоподатковувани господарські операції, частка використання сплаченого (нарахованого) ПДВ між такими операціями визначається як відношення обсягів з постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій протягом попереднього календарного року. Отримана в результаті такого розрахунку величина застосовується протягом поточного календарного року. Якщо неоподатковувани господарські операції почали здійснюватися лише у звітному періоді поточного року, розрахунок частки використання придбаних товарів/послуг між оподатковуваними та неоподатковуваними операціями проводиться на основі фактичних даних першого звітного (податкового) періоду, в якому задекларовані такі операції. Такий самий порядок встановлено для новостворених платників ПДВ. Розрахунок подається до органу ДПС разом із податковою декларацією звітного (податкового) періоду.

Для віднесення сум ПДВ до податкового кредиту за підсумками календарного року необхідно провести перерахунок частки використання товарів/послуг в оподатковуваних операціях, виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних господарських операцій. Коригування сум ПДВ, які відносяться до податкового кредиту, проводиться із застосуванням частки використання товарів/послуг в оподатковуваних операціях та відображається у податковій декларації за останній податковий період року. Перерахунок частки використання необоротних активів в оподатковуваних операціях здійснюється за результатами 12, 24 і 36 місяців їх використання.

Перерахунок частки використання товарів/послуг в оподатковуваних операціях виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій, здійснюється у додатку 7–Д7 до податкової декларації (таблиця 2 «Перерахунок частки використання сплаченого (нарахованого) податку за придбаними (ввезеними) товарами (послугами) між оподатковуваними та неоподатковуваними операціями»).

Результати перерахунку сум податкового кредиту відображаються у податковій декларації за останній податковий період року. У разі зняття з обліку платника податку, у тому числі за рішенням суду, коригування відображається платником податку у податковій декларації останнього податкового періоду, коли відбулося зняття з обліку.

Загальний порядок пропорційного віднесення сум ПДВ до податкового кредиту не застосовується та податковий кредит не зменшується у разі проведення операцій з реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виділення та перетворення) юридичних осіб, оскільки зазначені операції не є об'єктом оподаткування. Також зазначений порядок не поширюється на операції з постачання платником податку відходів і брухту чорних і кольорових металів, які утворилися в такого платника внаслідок переробки, обробки, плавлення товарів (сировини, матеріалів, заготовок тощо) на виробництві, будівництві, розібранні (демонтажу) ліквідованих основних фондів та інших подібних операцій.

При позитивному значенні різниці між сумою податкових зобов'язань і податкового кредиту така сума підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету. Податкова декларація подається платником ПДВ контролюючому органу протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця. Якщо звітний (податковий) період дорівнює календарному кварталу, декларація подається до державної податкової інспекції за місцезнаходженням платника протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу. Додатки до податкової декларації є її невід'ємною частиною. Платник податку зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем подання податкової декларації.

В Україні базовим звітним (податковим) періодом є один календарний місяць. Платники податку, у яких протягом трьох послідовних попередніх років (або протягом усіх попередніх періодів, якщо з моменту їх утворення пройшло менше трьох років) щорічний обсяг доходів задекларовано у сумі, що не перевищує три мільйони гривень, та розмір нарахованої за кожний місяць звітного періоду заробітної плати (доходу) працівників, які перебувають з платником податку у трудових відносинах, є не меншим, ніж дві встановлені законодавством мінімальні заробітні плати, та у яких середньооблікова кількість працівників протягом цього періоду не перевищувала двадцяти осіб, на період з 1 квітня 2011 року до 1 січня 2016 року можуть вибрати квартальний звітний (податковий) період.

При виборі квартального звітного (податкового) періоду платник податку, який відповідає зазначеним критеріям, разом з декларацією за останній звітний (податковий) період календарного року подає до податкової інспекції (адміністрації) заяву про вибір квартального звітного (податкового) періоду. При цьому квартальний податковий період починає застосовуватися з першого податкового періоду наступного календарного року. Якщо платник податку разом з декларацією за наслідками останнього звітного (податкового) періоду календарного року не подав до податкової інспекції указану вище заяву, такий платник податку зобов'язаний з першого звітного (податкового) періоду наступного календарного року застосовувати місячний звітний (податковий) період.

У разі якщо протягом будь-якого періоду з початку застосування квартального податкового періоду платник податку втрачає право на застосування ставки 0 відсотків податку на прибуток (передбачено літерою б) пункту 154.6 статті 154 розділу III Кодексу), такий платник податку зобов'язаний самостійно перейти на місячний податковий період. У такому разі місячний звітний (податковий) період застосовується, починаючи з місяця, в якому втрачається право на застосування ставки 0 відсотків податку на прибуток. Про перехід з квартального на місячний звітний (податковий) період платник податку зобов'язаний зазначити у відповідній податковій декларації за наслідками місяця, у якому здійснено такий перехід.

До податкової звітності з податку на додану вартість відносяться:

- податкова декларація з податку на додану вартість;
- податкова декларація з податку на додану вартість (скорочена);
- податкова декларація з податку на додану вартість (спеціальна);
- податкова декларація з податку на додану вартість (переробного підприємства);
- уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок (до декларації з податку на додану вартість/(скороченої)/(переробного підприємства)/(спеціальної));
- розрахунок податкових зобов'язань нарахованих отримувачем послуг, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, на митній території України;
- копії записів у реєстрах виданих та отриманих податкових накладних в електронному вигляді.

Платники податку, які застосовують спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства подають податкову декларацію з податку на додану вартість (скорочену), яка є невід'ємною частиною звітності за відповідний звітний період. До такої податкової декларації включаються лише ті операції, що стосуються спеціального режиму.

Платники податку – сільськогосподарські підприємства усіх форм власності, які відповідають вимогам спеціального режиму, але які не обрали спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського, лісового господарства і рибальства та реалізують молоко, худобу, птицю, вовну власного виробництва, а також молочну продукцію та м'ясопродукти, вироблені у власних переробних цехах, подають податкову декларацію з податку на додану вартість (спеціальну), яка є невід'ємною частиною звітності за відповідний звітний період. До такої податкової декларації включаються лише операції, визначені пунктом 209.18 статті 209 Податкового кодексу.

Платники податку-переробні підприємства, які згідно із пунктом 1 підрозділу 2 Розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу застосовують особливий порядок сплати податку на додану вартість за реалізовані ними молоко та молочну продукцію, м'ясо та м'ясопродукти, іншу продукцію переробки тварин, закуплених у живій вазі (шкура, субпродукти, м'ясо-кісткове борошно), подають податкову декларацію з податку на додану вартість (переробного підприємства), яка є невід'ємною частиною звітності за відповідний звітний період. До такої податкової декларації включаються лише ті операції, що стосуються установленого пунктом 1 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, режиму з урахуванням порядку, визначеного Кабінетом Міністрів України.

Отримувачі послуг, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, на митній території України, які є відповідальними за нарахування та сплату податку до бюджету і не зареєстровані як платники податку, подають розрахунок податкових зобов'язань нарахованих отримувачем послуг, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, на митній території України.

Додатками до податкової декларації є:

1. Розрахунок коригування сум ПДВ до податкової декларації з податку на додану вартість (додаток 1-Д1).
2. Довідка щодо залишку суми від'ємного значення попередніх податкових періодів, що залишається непогашеним після бюджетного відшкодування, отриманого у звітному податковому періоді, та підлягає включенню до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (додаток 2-Д2).
3. Розрахунок суми бюджетного відшкодування (додаток 3-Д3)
4. Заява про повернення суми бюджетного відшкодування (додаток 4-Д4)

5. Розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів (додаток 5-Д5).

6. Довідка щодо здійснення операцій, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196 Кодексу) та/або звільнених від оподаткування (ст. 197 підроз. 2 розділу XX Кодексу) (додаток 6 – Д6).

7. Розрахунок (перерахунок) частки використання сплаченого (нарахованого) податку за придбаними (ввезеними) товарами (послугами) необоротними активами між оподатковуваними та неоподатковуваними операціями (додаток 7 – Д7).

8. Заява про відмову постачальника надати податкову накладну (порушення ним порядку її заповнення) (додаток 8 – Д8).

Розрахунок коригування сум ПДВ до податкової декларації (додаток 1-Д1) провадиться за умов будь-якої зміни компенсації вартості товарів/послуг, що відбулася вже після їх постачання. У разі здійснення зазначеного коригування постачальник товарів/послуг виписує Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників. Оригінал Розрахунку коригування надається покупцю товарів (послуг), копія залишається у продавця і обов'язково відображається у Реєстрі отриманих та виданих податкових накладних (з від'ємним чи позитивним значенням). Зокрема, у графах 7–12 Реєстру відображаються вартісні показники щодо коригування обсягів поставки товарів/послуг та сум податкового зобов'язання. На підставі цих даних у подальшому заповнюється рядок 8.1 податкової декларації з ПДВ.

У разі зміни податкових зобов'язань продавця у зв'язку з поверненням йому покупцем коштів за товари/послуги або повернення товарів Розрахунок коригування виписується у день повернення незалежно від того, чи здійснювалася така операція у тому самому звітному періоді, в якому було виписано податкову накладну, чи в іншому періоді.

Суми податкових зобов'язань та податкового кредиту постачальника та отримувача на підставі виписаного/отриманого Розрахунку коригування підлягають відповідному коригуванню в одному звітному (податковому) періоді.

Зменшення суми податкових зобов'язань платника ПДВ-постачальника при зміні компенсації вартості товарів/послуг, наданих особам, які не були платниками цього податку на момент такої поставки, дозволяється лише при поверненні раніше поставлених товарів у власність постачальника з наданням отримувачу повної грошової компенсації їх вартості, в тому числі при перегляді цін, пов'язанню з гарантійними замінами товарів або низькоякісних товарів відповідно до закону або договору.

Якщо покупець-неплатник ПДВ повертає раніше придбані й повністю оплачені товари у власність продавця, а останній компенсує повну грошову вартість зазначеного товару, то продавцем до податкової накладної, виписаної на поставку такого товару, складається Розрахунок коригування сум податку на додану вартість.

Відповідно до ст. 257 Цивільного кодексу України загальна позовна давність становить три роки. Після спливу терміну загальної позовної давності з періоду, в якому були визначені податкові зобов'язання з ПДВ, платник податку-продавець таких товарів не може застосувати норми п. 192.1 ст. 192 Кодексу і зменшити податкові зобов'язання з податку на додану вартість.

Проведені коригування податкових зобов'язань на підставі виписаного (отриманого) Розрахунку коригування повинні бути враховані у податковій декларації з податку на додану вартість. Збільшення або зменшення податкових зобов'язань чи податкового кредиту відображаються у рядку 8.1 чи 16.1 податкової декларації з ПДВ залежно від змісту операції.

При заповненні рядка 8.1 та/або рядка 16.1 податкової декларації з ПДВ обов'язковим є подання Розрахунку коригування сум податку на додану вартість (додаток 1-Д1) до податкової декларації з ПДВ, який заповнюється у розрізі контрагентів, податкових накладних та Розрахунків коригування.

Облік результатів спільної діяльності ведеться платником податку, уповноваженим на це іншими сторонами згідно з умовами договору, окремо від обліку господарських результатів такого платника податку. Для цілей оподаткування господарські відносини між учасниками спільної діяльності прирівнюються до відносин на основі окремих цивільно-правових договорів.

Порядок податкового обліку та звітності про результати спільної діяльності встановлюється центральним органом державної податкової служби. Платники податку, які ведуть облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи; подають податкову звітність за результатами такої діяльності з відміткою «Договір про спільну (сумісну) діяльність від \_\_\_\_\_ № \_\_\_» та вказують назву договору. Платники податку, які ведуть окремий податковий облік операцій господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управління за договором управління майном, подають податкову звітність за результатами такої діяльності з відміткою «Договір про управління майном від \_\_\_\_\_ № \_\_\_» та вказують назву договору.

Декларація подається до органу державної податкової служби за вибором платника податків в один із таких способів: а) особисто платником податків або уповноваженою на це особою; б) надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення; в) засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

Окремі платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, подають податкову декларацію до органу державної податкової служби виключно засобами електронного зв'язку в електронній формі.

У разі надсилання декларації поштою платник податку зобов'язаний здійснити таке відправлення на адресу відповідного органу державної податкової служби не пізніше ніж за десять днів до закінчення встановленого строку подання податкової декларації.

Податкова звітність повинна бути підписана:

— керівником платника податку або уповноваженою особою, а також особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації до органу державної податкової служби. У разі ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації безпосередньо керівником платника податку така податкова декларація підписується таким керівником і за особу, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку;

— фізичною особою-платником податків або його законним представником;

— особою, відповідальною за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації згідно із договором про спільну діяльність або угодою про розподіл продукції.

У разі подання податкової звітності засобами електронного зв'язку в електронній формі податкова декларація повинна бути підписана електронним підписом зазначених вище осіб, зареєстрованим у встановленому порядку з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб.

## § 5. Відшкодування податку на додану вартість

Бюджетне відшкодування – це відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування за результатами перевірки платника податку.

Нарахування суми ПДВ, що підлягає перерахуванню до Державного бюджету України, та відшкодування з бюджету сплаченого податку є центральною складовою адміністрування цього податку. Несвоєчасне або не в повному обсязі відшкодування ПДВ вимиває обігові кошти платників податку і необґрунтовано

підвищує рівень податкового навантаження на платників. Податковий кодекс встановив принципово нові норми щодо автоматичного бюджетного відшкодування, повернення ПДВ нерезиденту, який надає послуги на митній території України, посилення податкового контролю за відшкодуванням ПДВ при вивезенні товарів за межі митної території України та деякі інші. Вперше врегульовано питання бюджетного відшкодування у разі отримання від нерезидента послуг на митній території України. У такому випадку підлягає поверненню сума податкового зобов'язання, включеного до податкової декларації за попередній період за отримані від нерезидента послуги отримувачем таких послуг.

Отже, якщо за результатами поточного звітного (податкового) періоду платником податку визначено від'ємне значення різниці між сумою податкових зобов'язань і сумою податкового кредиту (заповнено рядок 19 податкової декларації), така сума враховується у зменшення суми податкового боргу за попередні звітні (податкові) періоди з податку на додану вартість, у тому числі розстроченого або відстроченого відповідно до Кодексу (відображається у рядку 20.1 декларації), а решта зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (відображається у рядку 20.2 декларації поточного звітного (податкового) періоду та переноситься до рядка 21.1 декларації наступного звітного (податкового) періоду).

Якщо в наступному податковому періоді різниця між сумою податкових зобов'язань і сумою податкового кредиту, з урахуванням залишку такого від'ємного значення минулого податкового періоду, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного періоду, має від'ємне значення (рядок 22 податкової декларації), то:

- бюджетному відшкодуванню підлягає частина такого від'ємного значення, яка дорівнює сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів/послуг у попередніх податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг або до Державного бюджету України, а в разі отримання від нерезидента послуг на митній території України – сумі податкового зобов'язання, включеного до податкової декларації за попередній період за отримані від нерезидента послуги отримувачем товарів/послуг;
- залишок від'ємного значення попередніх податкових періодів після бюджетного відшкодування включається до складу сум, що відносяться до податкового кредиту наступного податкового періоду.

Ця норма не суперечить ст. 183 Директиви Ради 2006/112/ЄС, в якій зазначається: якщо за певний податковий період сума, віднесена на зменшення податкового зобов'язання, перевищує суму ПДВ, яку необхідно сплатити, то держави-члени можуть на підставі встановлених ними умов або здійснити відшкодування, або перенести надлишок на наступний період. Більше того, зазначається, що держави-члени можуть відмовитися від відшкодування або перенесення надлишку на майбутній період, якщо сума надлишку є незначною.

На отримання бюджетного відшкодування не мають права особи, які:

- були зареєстровані як платники цього податку менш ніж за 12 календарних місяців до місяця, за наслідками якого подається заява на бюджетне відшкодування (крім нарахування податкового кредиту внаслідок придбання або спорудження (будівництва) основних фондів);
- мали обсяги оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців менші, ніж заявлена сума бюджетного відшкодування (крім нарахування податкового кредиту внаслідок придбання або спорудження (будівництва) основних фондів).

Зазначена заборона на відшкодування ПДВ запроваджена з метою попередження неправомірного формування податкового кредиту зазначеною категорією платників податку, що, в свою чергу, сприяє покращенню адміністрування та збереженню державного ресурсу на відшкодування ПДВ.

Платник податку, який має право на отримання бюджетного відшкодування та прийняв рішення про повернення суми бюджетного відшкодування, подає відповідному органу державної податкової служби

податкову декларацію та заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, яка відображається у податковій декларації. Такі платники податку здійснюють розрахунок бюджетного відшкодування та подають додаток 3 – ДЗ до декларації. До декларації додаються також оригінали митних декларацій (примірників декларанта), що підтверджують вивезення товарів (супутніх послуг) за межі митної території України.

Зауважимо, що раніше вимагалось подання оригіналів лише п'ятих основних аркушів вантажних митних декларацій. На сьогодні посилено контроль з боку Держмитслужби України за правильністю визначення декларантом митної вартості товарів, що переміщуються через митний кордон України (див. накази Держмитслужби № 58 від 29.01.2010 р. та № 1242 від 19.10.2010 р.). Зазначимо, що з набуттям чинності Кодексу до податкової декларації не потрібно додавати копії погашених податкових векселів (податкових розписок). Податковим кодексом не передбачено застосування платниками податків податкових векселів на суму податкових зобов'язань по операціях з ввезення товарів на митну територію України. Виключення зроблено лише для підприємств суднобудівної промисловості у разі ввезення на митну територію України устаткування, обладнання та комплектуючих, що не виробляються в Україні.

Сума податку, фактично сплачена у попередніх податкових періодах, визначається із сум, які були включені до складу податкового кредиту наступного податкового періоду та не брали участі у розрахунках бюджетного відшкодування протягом попередніх податкових періодів або не погашали податкові зобов'язання наступних звітних періодів (рядок 21 декларації).

Залишок від'ємного значення після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (відображається у рядку 24 податкової декларації поточного звітного податкового періоду та переноситься до рядка 21.2 податкової декларації наступного звітного періоду).

Сума податку на додану вартість, яка підлягає нарахуванню до сплати в бюджет за підсумками поточного звітного періоду, з урахуванням залишку від'ємного значення попереднього звітного періоду, вказується в рядку 25 декларації.

Протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном отримання податкової декларації, податковий орган проводить камеральну перевірку заявлених у ній даних. За наявності достатніх підстав, які свідчать, що розрахунок суми бюджетного відшкодування було зроблено з порушенням норм податкового законодавства, податковий орган має право провести документальну позапланову виїзну перевірку платника для визначення достовірності нарахування такого бюджетного відшкодування протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном проведення камеральної перевірки.

Орган ДПС зобов'язаний у п'ятиденний строк після закінчення перевірки подати органу Державного казначейства України висновок із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету. На підставі отриманого висновку відповідного органу ДПС орган Державного казначейства України видає платнику податку зазначену в ньому суму бюджетного відшкодування шляхом перерахування коштів з бюджетного рахунка на поточний банківський рахунок платника податку в обслуговуючому банку протягом п'яти операційних днів після отримання висновку органу державної податкової служби.

Якщо за результатами камеральної або документальної позапланової виїзної перевірки орган ДПС виявляє невідповідність суми бюджетного відшкодування сумі, заявленій у податковій декларації, то такий орган:

а) у разі заниження заявленої платником податку суми бюджетного відшкодування щодо суми, визначеної органом ДПС за результатами перевірок, надсилає платнику податку податкове повідомлення, в якому зазначаються сума такого заниження та підстави для її вирахування. У цьому випадку вважається,



що платник податку добровільно відмовляється від отримання такої суми заниження як бюджетного відшкодування та враховує її у зменшення податкових зобов'язань з цього податку в наступних податкових періодах;

б) у разі перевищення заявленої платником податку суми бюджетного відшкодування над сумою, визначеною органом ДПС за результатами перевірок, надсилає платнику податку податкове повідомлення, в якому зазначаються сума такого перевищення та підстави для її вирахування;

в) у разі з'ясування за результатами проведення перевірок факту, за яким платник податку не має права на отримання бюджетного відшкодування, надсилає платнику податку податкове повідомлення, в якому зазначаються підстави відмови в наданні бюджетного відшкодування.

Податковим кодексом впроваджено **автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ**. Порядок автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ відрізняється від звичайного терміном проведення перевірки на правомірність заявлених до відшкодування сум ПДВ, а саме камеральна перевірка проводиться протягом 20 календарних днів, наступних за граничним терміном отримання податкової декларації, та не передбачає проведення невиїзної документальної перевірки за умови, якщо платник податку відповідає визначеним критеріям. Також передбачені скорочені терміни (протягом 3-х днів) надання висновку органом ДПС та перерахування коштів на рахунок платника органом ДКУ. За порушення термінів відшкодування зазначені органи несуть відповідальність відповідно до законодавства.

У Податковому кодексі визначені критерії, яким повинні відповідати платники, що мають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ. Право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ мають платники, **які відповідають одночасно таким критеріям:**

- не перебувають у судових процедурах банкрутства відповідно до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом»;

- юридичні особи та фізичні особи-підприємці, які включені до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців і до цього реєстру стосовно них не внесено записів про:

- а) відсутність підтвердження відомостей;

- б) записів про відсутність за місцезнаходженням (місцем проживання);

- в) прийняття рішень про: виділ, припинення юридичної особи, підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця;

- г) визнання повністю або частково недійсними установчих документів чи змін до установчих документів юридичної особи;

- д) припинення державної реєстрації юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця та стосовно таких осіб відсутні рішення або відомості, на підставі яких проводиться державна реєстрація припинення юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця;

- здійснюють операції, до яких застосовується нульова ставка (питома вага яких протягом попередніх дванадцяти послідовних звітних податкових періодів (місяців) сукупно становить не менше 50 відсотків загального обсягу поставок (для платників ПДВ з квартальним звітним періодом – протягом попередніх чотирьох послідовних звітних періодів);

- загальна сума розбіжностей між податковим кредитом, сформованим платником податку по придбаних товарах/послугах та податковими зобов'язаннями його контрагентів, у частині постачання таких товарів/послуг, за даними податкових накладних, не перевищує 10 відсотків від заявленої платником податків суми бюджетного відшкодування;

- у яких середня заробітна плата не менш ніж у два з половиною рази перевищує мінімальний встановлений законодавством рівень у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів).

- мають один з наступних критеріїв:

- а) або чисельність працівників, які перебувають у трудових відносинах з такими платниками податку, перевищує 20 осіб у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів);

- б) або має основні фонди для ведення задекларованої діяльності, залишкова балансова вартість яких на звітну дату за даними податкового обліку перевищує суму податку, заявлену до відшкодування за попередні дванадцять календарних місяців;

- в) або рівень визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток до сплати до бюджету (відношення сплаченого податку до обсягів отриманих доходів) є вищим від середнього по галузі у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів);

- не мають податкового боргу.

Критерії, що встановлені Податковим кодексом, мають визначатися на підставі звітності, яка подається платником ПДВ до органів Державної податкової служби. Наприклад, надамо роз'яснення стосовно критерію, що загальна сума розбіжностей між податковим кредитом, сформованим платником податку за придбаними товарами/послугами та податковими зобов'язаннями його контрагентів, у частині постачання таких товарів/послуг, за даними податкових накладних, не перевищує 10 відсотків заявленої платником податків суми бюджетного відшкодування. Для формування зазначеного критерію використовуються дані автоматизованої інформаційної системи «Система співставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів», складені на підставі даних, відображених платником податку в додатках до податкової декларації з ПДВ звітного періоду: Розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів та Розрахунку коригування сум ПДВ до податкової декларації з ПДВ.

Коефіцієнт розбіжностей визначається як співвідношення загальної суми розбіжностей між податковим кредитом, сформованим платником податку за придбаними товарами/послугами та податковими зобов'язаннями його контрагентів, у частині постачання таких товарів/послуг, до суми податку на додану вартість, задекларованої платником до відшкодування у поточному звітному періоді. Показник коефіцієнту розбіжностей не повинен бути більшим ніж 10 відсотків від суми податку, задекларованої до відшкодування.

Визначення відповідності платника податку зазначеним критеріям проводиться в автоматизованому режимі протягом 15 календарних днів після граничного терміну подачі звітності.

За результатами проведення автоматизованої звірки даних платника критеріям на автоматичне відшкодування центральний орган державної податкової служби не пізніше 15-го календарного дня після граничного терміну подачі звітності складає 2 переліки платників податку: перелік платників податку, що відповідають критеріям, визначеним у Податковому кодексі України, та мають право на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ; перелік платників податку, які не відповідають критеріям, визначеним у Податковому кодексі України, та не мають право на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ. Зазначені реєстри не пізніше 15-го календарного дня після граничного терміну подачі звітності доводяться до відома та використання в роботі до відповідних підрозділів регіонального та районного рівнів.

Орган державної податкової служби районного рівня протягом 17 календарних днів після граничного терміну подачі звітності повідомляє платника податку про невідповідність критеріям на автоматичне відшкодування з наданням детального пояснення і розрахунків за критеріями, значення яких не дотримано. Отже, застосування цих критеріїв забезпечує автоматичне бюджетне відшкодування лише сумлінним платникам податку на додану вартість.

## Питання для самоконтролю

1. Чи є платником ПДВ особа, що веде облік результатів господарської діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи?
2. Назвіть сім типів господарських операцій, які є об'єктом оподаткування ПДВ в Україні.
3. Поясніть, чому товари, що передаються на умовах товарного кредиту, є об'єктом оподаткування ПДВ?
4. Чому у Податковому кодексі України приділяється значна увага точному й однозначному визначенню місця постачання товарів і послуг?
5. Як у Податковому кодексі України визначено місце постачання послуг з надання майнових прав інтелектуальної власності, створення за замовленням та використання об'єктів права інтелектуальної власності, зокрема за ліцензійними договорами, а також надання (передача) права на скорочення викидів парникових газів (вуглецевих одиниць)?
6. Дата виникнення податкових зобов'язань з ПДВ визначається за правилом першої події. Розкрийте зміст правила першої події. При здійсненні яких господарських операцій Податковим кодексом України визначено особливості встановлення дати виникнення податкових зобов'язань?
7. Назвіть дату виникнення податкових зобов'язань з ПДВ у разі постачання товарів/послуг з оплатою за рахунок бюджетних коштів.
8. Як у Податковому кодексі визначена дата виникнення податкових зобов'язань з ПДВ за операціями з постачання послуг нерезидентами, місцем надання яких є митна територія України?
9. Як у Податковому кодексі визначена дата виникнення податкових зобов'язань з ПДВ виконавця довгострокових договорів (контрактів)? Назвіть основні складові довгострокових договорів (контрактів).
10. Чи включаються до бази оподаткування ПДВ суми компенсації на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді виробничої дотації з бюджету?
11. Чи можна проводити розрахунки за переробку давальницької сировини нерезидента, яка відноситься до I–24 груп згідно з УКТ ЗЕД (сільськогосподарські товари), у негрошовій формі (частиною давальницької сировини або готової продукції)?
12. З якої дати суб'єкт господарювання позбавляється права на випуску податкових накладних?
13. Назвіть операції, що оподатковуються за нульовою ставкою ПДВ. Чи надає оподаткування за нульовою ставкою право платнику податку на бюджетне відшкодування суми ПДВ, сплаченої в ціні придбаних матеріальних ресурсів?
14. Поясніть, чому звільняються від оподаткування операції із ввезення на митну територію України природного газу за кодом згідно з УКТ ЗЕД 2711 21 00 00?
15. Чи має право банківська установа на податковий кредит у разі якщо заставлене майно переходить у її власність на дату оприбуткування такого майна за наявності податкової накладної або її замінників?
16. Назвіть критерії, які надають сумлінному платнику ПДВ право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку. На підставі яких документів має визначатися відповідність платника ПДВ таким критеріям?
17. У яких господарських операціях застосовується повне умовне звільнення від сплати ПДВ?
18. У яких господарських операціях застосовується часткове умовне звільнення від сплати ПДВ?

## Перелік питань до екзамену

1. Чому податок на додану вартість є найбільш поширеним універсальним акцизом?
2. Чи є обов'язковим справляння ПДВ у фіскальному просторі Європейського Союзу?
3. Які існують відмінності між ПДВ і податком з обороту, між ПДВ і податком з продажу?
4. Що таке додана вартість?
5. Які особи є платниками податку на додану вартість?
6. Чи є платником ПДВ особа, яка веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи?
7. Чи є платником ПДВ особа – управитель майна, яка веде окремий податковий облік з ПДВ щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управління за договорами управління майном?
8. Яка особа є відповідальною за нарахування та сплату податку до бюджету у разі постачання послуг нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України?
9. При досягненні якого розміру загальної суми від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, нарахуваній (сплаченій) особі протягом останніх 12 календарних місяців, така особа зобов'язана зареєструватися як платник ПДВ?
10. Який орган здійснює реєстрацію особи як платника ПДВ?
11. Протягом якого терміну після досягнення граничного загального обсягу оподатковуваних операцій особа, що підлягає обов'язковій реєстрації як платник ПДВ, має подати реєстраційну заяву?
12. За яких умов особа може добровільно зареєструватися платником ПДВ?
13. Чи може платник єдиного податку бути зареєстрованим платником ПДВ?
14. Який документ посвідчує реєстрацію особи як платника ПДВ?
15. Який орган веде реєстр платників ПДВ?
16. Що таке індивідуальний податковий номер?
17. Охарактеризуйте порядок анулювання реєстрації платника ПДВ.
18. Які операції платників податку є об'єктом оподаткування ПДВ?
19. Що відноситься до категорії «товари» для цілей оподаткування ПДВ?
20. Що відноситься до категорії «послуги» для цілей оподаткування ПДВ?
21. Як визначається «місце постачання товарів» для цілей оподаткування ПДВ?
22. Як визначається «місце постачання послуг» для цілей оподаткування ПДВ?
23. Як визначається дата виникнення податкових зобов'язань з ПДВ?
24. Що означає правило першої події у контексті виникнення податкових зобов'язань з ПДВ?
25. Як визначається дата виникнення податкових зобов'язань з ПДВ у разі ввезення товарів на митну територію України?
26. Як визначається дата виникнення податкових зобов'язань за операціями з постачання послуг нерезидентами, місцем надання яких є митна територія України?
27. Як визначається дата виникнення податкових зобов'язань виконавця довгострокових договорів (контрактів)?
28. До яких господарських операцій з постачання товарів/послуг застосовується касовий метод визначення дати виникнення податкових зобов'язань з ПДВ?
29. Що входить до бази оподаткування операцій з постачання товарів/послуг?
30. Охарактеризуйте порядок визначення бази оподаткування операцій з постачання товарів/послуг.
31. Що входить до складу договірної (контрактної) вартості товарів/послуг?

32. Як визначається база оподаткування товарів, ввезених на митну територію України?
33. Як визначається база оподаткування у разі постачання товарів/послуг пов'язаним з постачальником особою, суб'єкту господарювання, який не зареєстрований як платник податку?
34. Як визначається база оподаткування при здійсненні операцій з постачання вживаних товарів?
35. Як визначається база оподаткування у разі умовного постачання товарів?
36. Охарактеризуйте порядок коригування податкових зобов'язань.
37. Які ставки ПДВ застосовуються в Україні? Назвіть розмір основної ставки ПДВ, починаючи з 1 січня 2014 року.
38. До яких операцій застосовується основна ставка ПДВ?
39. До яких операцій застосовується ставка ПДВ 0 відсотків?
40. Які операції не є об'єктом оподаткування ПДВ в Україні відповідно до Податкового кодексу?
41. Які операції звільнені від оподаткування ПДВ в Україні відповідно до Податкового кодексу?
42. Що таке податковий кредит? Яка особа має право на формування податкового кредиту?
43. Як формується податковий кредит звітного (податкового) періоду?
44. Чому податкова накладна є основним первинним документом щодо забезпечення податкового обліку з ПДВ?
45. Чому податкова накладна одночасно відображається у податкових зобов'язаннях і реєстрі виданих податкових накладних продавця та реєстрі отриманих податкових накладних покупця?
46. Назвіть перелік документів, які є підставою для нарахування податкового кредиту без отримання податкової накладної.
47. З якою метою створено Єдиний реєстр податкових накладних?
48. Чому відсутність факту реєстрації платником податку-продавцем податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних та порушення порядку заповнення податкової накладної не дає права покупцю на включення сум ПДВ до податкового кредиту?
49. З якою метою застосовується пропорційне віднесення сум податку до податкового кредиту?
50. Який порядок пропорційного віднесення сум податку до податкового кредиту встановлено Податковим кодексом?
51. Який період є базовим звітним (податковим) періодом з ПДВ в Україні?
52. За яких умов та протягом якого часу особа може застосовувати кварталний звітний (податковий) період в Україні?
53. Назвіть складові податкової декларації з ПДВ. Які існують додатки до податкової декларації з ПДВ?
54. Охарактеризуйте порядок складання та надання податкової декларації.
55. Як у податковій декларації відображається від'ємне значення різниці між сумою податкових зобов'язань і сумою податкового кредиту звітного періоду?
56. Охарактеризуйте порядок та строки розрахунків з бюджетом з ПДВ.
57. Які особи не мають права на отримання бюджетного відшкодування ПДВ?
58. Яким критеріям повинні відповідати платники, що мають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ?

## Тема 6 АКЦИЗНИЙ ПОДАТОК

- § 1. Сутність акцизного податку.
- § 2. Суб'єкти та об'єкти оподаткування акцизним податком.
- § 3. Види підакцизних товарів та ставки податку.
- § 4. Порядок обчислення сум податку, які підлягають сплаті до бюджету.
- § 5. Особливості оподаткування алкогольних напоїв та тютюнових виробів.
- § 6. Особливості оподаткування деяких підакцизних товарів залежно від напрямку їх використання.
- § 7. Контроль за сплатою акцизного податку до бюджету.

### § 1. Сутність акцизного податку

Серед акцизів за розміром бази оподаткування виділяють дві підгрупи – універсальні та специфічні (рис. 6.1.). Взагалі, акцизам у сучасній фінансовій науці відводиться особливе місце, адже саме вони є найбільш фіскально значимими для бюджетів різних рівнів. Непрямі податки та їх складова – акцизи – важливим інструментом регулювання економіки будь-якої держави в галузі фінансів і найважливішим елементом фінансових відносин на всіх рівнях – держави, підприємств, громадян.

Універсальними акцизами оподатковуються усі групи товарів (з окремими виключеннями), їх встановлюють для всіх виробництв, а сплачують всі споживачі. Специфічні акцизи встановлюються лише на окремі групи товарів і, зазвичай, їх стягнення пов'язано з необхідністю регулювання споживання окремих товарів. Серед усіх видів акцизів саме специфічний акциз був першим із непрямих податків, який коли-небудь застосовувало людство. Основною метою запровадження такого податку було забезпечення надходжень до казни через оподаткування окремих груп товарів.

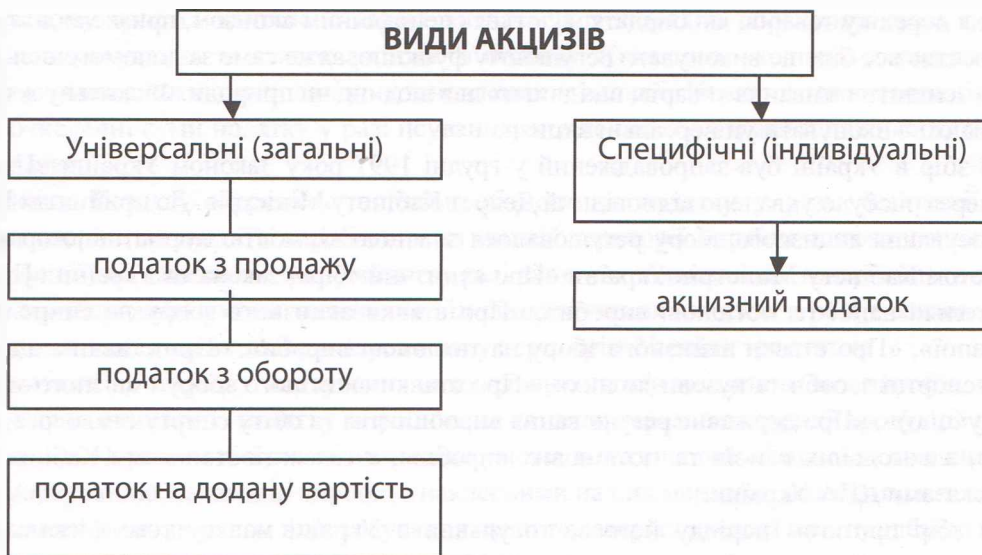


Рис. 6.1. Види акцизів

Термін «акциз» за однією з версій має латинське походження (від „excisere”, що в перекладі означає вирізати, відрізати). Тобто в буквальному розумінні слова, «акциз» – це частина, «відрізана» на користь держави від доходу продавця підакцизного товару, або, в перерахунку на фізичну одиницю, – від ціни цього товару. Таким чином, акциз визначають як податок, який виникає у сфері обміну, а не у сфері виробництва.

Історично основним видом акцизів були специфічні акцизи, за яких об'єктом оподаткування, як правило, виступала вартість товарів, що мали певну специфічну особливість (тютюн, алкогольні напої, легкові автомобілі) або рівень споживання яких значно залежав від зміни цін. Акцизами в середині країни оподатковуються предмети масового споживання, які виробляються і реалізуються суб'єктами підприємництва.

Сьогодні коло підакцизних товарів не є широким та, як правило, включає: алкогольні та тютюнові вироби, деякі види транспортних засобів, нафтопродукти, ювелірні прикраси, каву, пиво та ін. Необхідно враховувати і той факт, що рівень споживання підакцизних товарів у кожній окремо взятій країні буде різним і залежатиме, насамперед, від життєвого рівня її громадян. Високий рівень життя населення відповідно впливає на рівень споживання підакцизних товарів.

Акцизи встановлюються державою на різні види товарів, насамперед, для того, щоб наповнювати казну й покривати видатки бюджету. У цьому випадку специфічний акциз як непрямий податок має перевагу щодо того, що надходження від його справляння є постійними і не залежать від фінансового становища платника податків, як це відбувається у випадку стягнення прямих податків. У разі виконання специфічним акцизом регулюючої функції існує можливість регулювати споживання товарів підакцизної групи, зміщуючи споживацький вибір у бік обирання товарів, які не є підакцизними. Крім того, застосовуючи диференційовані ставки, можна змінити структуру споживання підакцизних товарів, а використовуючи диференційовані ставки на імпортні та вітчизняні підакцизні товари, можна досягати меркантильних цілей, зокрема, це стосується підтримки власного товаровиробника. Контрольна функція проявляється у тому, що при справлянні специфічного акцизу органи державної влади можуть отримувати інформацію про стан виробництва підакцизної продукції.

Скорочення переліку товарів, які оподатковуються специфічним акцизом, призвело до того, що вказаний податок став все більше виконувати регулюючу функцію, адже саме за допомогою нього держава намагається зменшити вживання товарів, шкідливих для людини чи природи. Фіскальну ж функцію все більше починають виконувати універсальні акцизи.

Акцизний збір в Україні був запроваджений у грудні 1991 року Законом України «Про акцизний збір», а вже через рік було ухвалено відповідний Декрет Кабінету Міністрів. До прийняття Податкового кодексу застосування акцизного збору регулювалося значною кількістю нормативно-правових актів, а саме: Декретом Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір», законами України «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби», «Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої», «Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби», «Про ставки акцизного збору на деякі транспортні засоби та кузови до них», «Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію)», «Про державне регулювання виробництва та обігу спирту етилового, коньячного та плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів», а також постановами Кабінету Міністрів України та наказами ДПА України.

Акцизний збір протягом періоду його застосування в Україні мав суттєве фіскальне значення у формуванні дохідної частини бюджету країни. У 2009 році надходження до бюджету від акцизного збору склали 18,6 млрд грн, що становило 11,7 % від загальних податкових надходжень до Зведеного бюджету України.

У Податковому кодексі окремий розділ «Акцизний податок» присвячений специфічному акцизному оподаткуванню, а **акцизний податок** визначається як непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених Податковим кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів.

Податковим кодексом закріплюється нині діючий перелік підакцизних товарів. Однак додатково до вказаного переліку доданий скраплений газ, що відповідає європейській практиці та кореспондує з вимогами Директиви Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року (стосовно реструктуризації системи Спільноти щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії).

На відміну від попередньої практики, перелік платників акцизного податку доповнено суб'єктами господарювання, які використовують у своєму виробництві спирт етиловий за пільговими ставками (який було отримано під податковий вексель) у разі використання такого спирту не за призначенням. Кардинально новою є запропонована процедура реєстрації платників акцизного податку. Так, визначено обов'язковість надання інформації органами ліцензування органам державної податкової служби за місцезнаходженням суб'єкта господарювання про видачу ліцензій на провадження операцій з підакцизними товарами.

У положеннях окремої статті систематизовано підходи до визначення об'єкта оподаткування акцизним податком, а також доповнено його оборотами з реалізації раніше ввезених у пільговому режимі без сплати податку та втрачених підакцизних товарів з вини платника податку.

Перелік операцій, звільнених від оподаткування акцизним податком, доповнено новими позиціями: ввезення підакцизних товарів як технічної або гуманітарної допомоги (крім алкогольних напоїв та тютюнових виробів); операції з ввезення еталонних чи тестових (моніторингових) зразків тютюнових виробів. Також збережено пільги в оподаткуванні спирту етилового, що використовується на виготовлення лікарських засобів, виноматеріалів, продукції оргсинтезу, а також при реалізації легкових автомобілів для інвалідів, швидкої медичної допомоги та для потреб підрозділів МНС та автомобілів, ввезених, відповідно до правил міжнародного законодавства, для службового користування дипломатичних і консульських установ.

У Податковому кодексі єдиною статтею визначається порядок обрахунку суми податку, виходячи з бази оподаткування та ставок акцизного податку. Крім того, уточнено порядок застосування специфічних ставок акцизного податку, встановлених у валюті. Новим є визначення бази оподаткування при обчисленні суми податку у разі псування, знищення або втрати підакцизних товарів з вини платника податку.

Положеннями Кодексу збережено порядок обчислення податку у разі: реалізації та передачі підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України; виготовлення підакцизних товарів (продукції) на давальницьких умовах; у разі ввезення підакцизних товарів на митну територію України. Також збережено умови звільнення від оподаткування акцизом в разі тимчасового ввезення або переміщення підакцизних товарів через митну територію України транзитом.

Загальні вимоги до порядку маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів, виготовлення та продажу марок акцизного податку виробникам та імпортерам зазначеної продукції визначаються окремою статтею. Нормами цієї статті визначено умови, коли алкогольні напої та тютюнові вироби не підлягають маркуванню, та коли ці вироби, з наклеєними на них марками, вважаються не маркованими, а також регламентовано порядок відшкодування суми податку, сплаченої при придбанні марок, у разі повернення марок пошкоджених у процесі виробництва.



## § 2. Суб'єкти та об'єкти оподаткування акцизним податком

Платники акцизного податку як непрямого податку на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції), є специфічною категорією, яка використовується для визначення сукупності суб'єктів господарювання та фізичних осіб, на яких покладено обов'язок сплати акцизного податку. Таким чином, платниками акцизного податку є суб'єкти господарювання та фізичні особи, на яких Податковим кодексом покладено обов'язок сплати акцизного податку.

Платників акцизного податку розділено на види. По-перше, до їх складу віднесено осіб (юридичних та фізичних), які виробляють, зокрема з давальницької сировини, підакцизні товари (продукцію) на митній території України.

По-друге, до платників податку віднесено осіб-суб'єктів господарювання, які ввозять підакцизні товари (продукцію) на митну територію України.

По-третє, платниками акцизного податку визначено фізичних осіб (резидентів чи нерезидентів), які ввозять підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, які кількісно перевищують величину, визначену митним законодавством України.

По-четверте, до платників податку віднесено осіб, які здійснюють операції з конфіскованими, безхазайними підакцизними товарами, які за правом успадкування чи на інших підставах переходять у власність держави.

По-п'яте, до сукупності платників акцизного податку належать особи, які реалізують або передають іншим особам для подальшого використання підакцизні товари (продукцію), що були ввезені на митну територію України без сплати акцизного податку.

По-шосте, платниками податку визнаються особи, на яких покладено виконання вимог щодо звільнення від оподаткування в частині дотримання таких вимог: митних режимів; цільового використання підакцизних товарів для виробництва інших підакцизних товарів, на які встановлено нульову ставку податку; звільнених від оподаткування, або які не підлягають оподаткуванню акцизним податком, за умови порушення відповідних норм, а саме:

- порушення вимог митних режимів, визначених митним законодавством України, з використання підакцизних товарів (продукції);
- допущення нецільового використання підакцизних товарів (продукції), на які встановлено ставку податку 0 гривень за 1 літр стовідсоткового спирту або 0 євро за 1000 кг нафтопродуктів;
- порушення виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції), що реалізуються (передаються) для виробництва підакцизних товарів та не підлягають або звільнені від оподаткування.

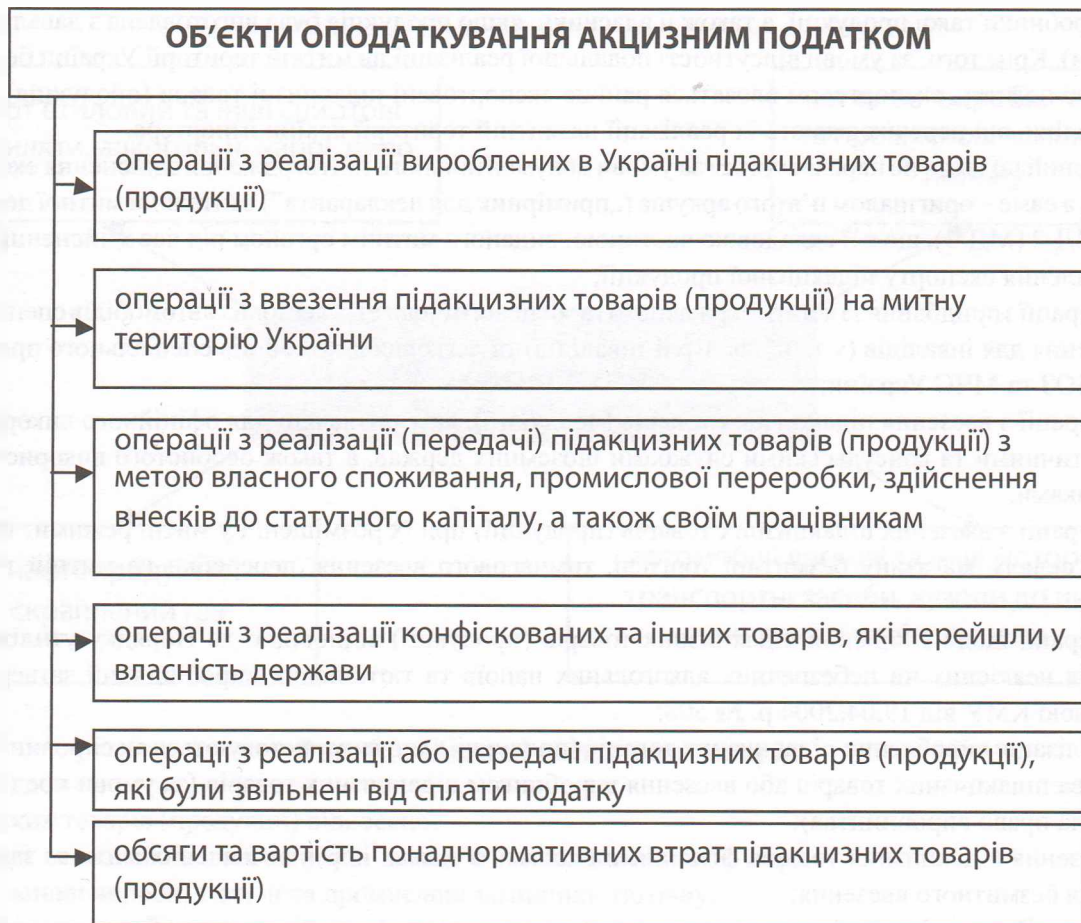
Законодавством України заборонено виробництво на давальницьких умовах спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Дане обмеження не застосовується при виробництві спирту етилового, коньячного і плодового з давальницької сировини нерезидентами за умови повного вивезення готової продукції за межі митної території України.

Реєстрація в органах державної податкової служби як платника податку суб'єкта господарювання, який здійснює діяльність з виробництва підакцизних товарів (продукції) та/або імпорту алкогольних напоїв і тютюнових виробів, яка підлягає ліцензуванню, здійснюється на підставі відомостей

щодо видачі такому суб'єкту відповідної ліцензії. Органи ліцензування, що уповноважені видавати ліцензії на зазначені види діяльності, зобов'язані надати органу державної податкової служби за місцезнаходженням суб'єкта господарювання інформацію про видані, переоформлені, призупинені або анульовані ліцензії. Перелік органів ліцензування визначено постановою Кабінету Міністрів України від 14.11.2000 р. № 1698.

Інші суб'єкти господарювання, які здійснюють операції з підакцизними товарами, повинні бути зареєстровані у місячний строк із дня початку господарської діяльності як платники податку в органах державної податкової служби за місцем державної реєстрації таких суб'єктів господарювання.

До **об'єктів оподаткування** акцизним податком (рис. 6.2.) належать операції з реалізації вироблених та ввезених на митну територію України підакцизних товарів.



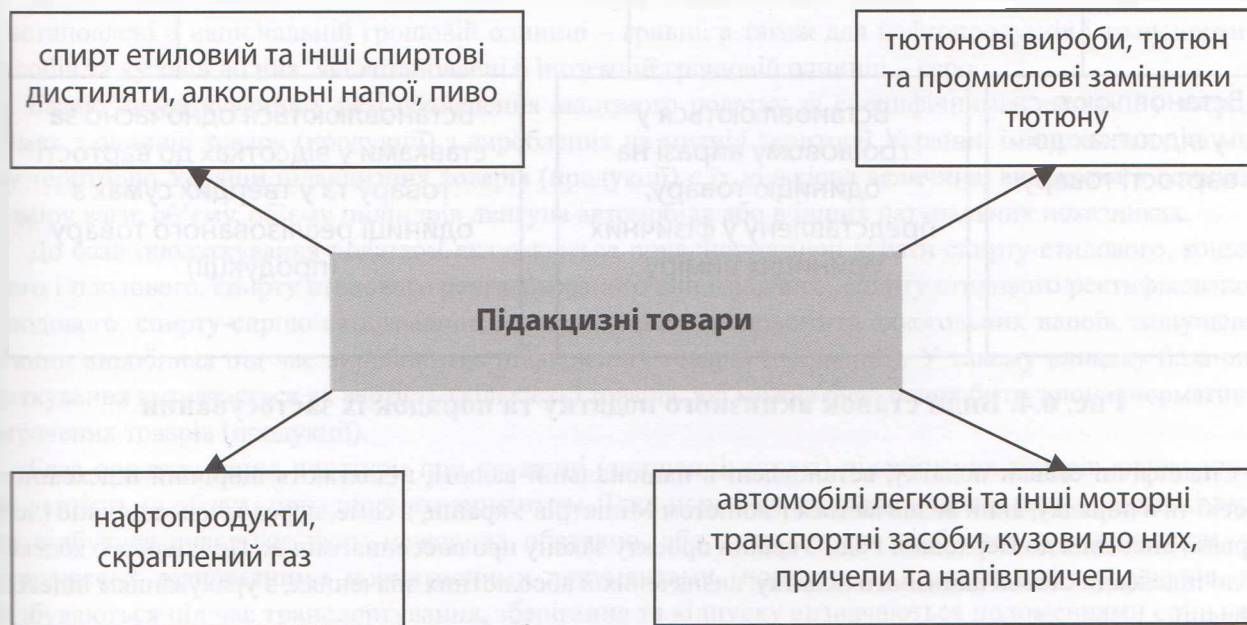
**Рис. 6.2. Об'єкти оподаткування акцизним податком**

Крім того, до об'єктів оподаткування акцизним податком віднесено операції з реалізації (передачі) підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки (за виключенням використання такої продукції для подальшого виробництва підакцизної продукції), здійснення внесків до статутного капіталу, а також працівникам підприємства-виробника підакцизних товарів (продукції).

– операції щодо ввезення на митну територію України акредитованими державними випробувальними лабораторіями та/або суб'єктами господарювання еталонних (моніторингових) чи тестових зразків тютюнових виробів для проведення відповідних досліджень чи випробувань.

### § 3. Види підакцизних товарів та ставки податку

**Підакцизні товари (продукція)** – товари за товарними позиціями, категоріями та підкатегоріями згідно з кодуванням товарів за Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності – УКТ ЗЕД, відповідно до Закону від 05.04.2001 р. № 2371-III «Про Митний тариф України», на які Податковим кодексом встановлено ставки акцизного податку. Схематично перелік підакцизних товарів відображено на рис. 6.3.



**Рис. 6.3. Види підакцизних товарів**

До таких товарів (продукції) віднесено:

- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну;
- нафтопродукти, скраплений газ;
- автомобілі легкові та інші моторні транспортні засоби (призначені, в першу чергу, для перевезення людей), кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли.

Ставкою податку визнається розмір податкових нарахувань на одиницю виміру бази оподаткування. Ставки акцизного податку є єдиними на всій території України, що пов'язано з принципами загальності оподаткування та рівності усіх платників перед законом.

Для оподаткування акцизним податком окремих видів підакцизних товарів (продукції) застосовуються (рис. 6.4): адвалорні (у процентах до обороту реалізації товару (продукції), специфічні (у твердих

сумах з одиниці товару (продукції) та адвалорні й специфічні ставки одночасно. Одночасно за ставками у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції) та у процентах до обороту реалізації товару (продукції) оподатковуються тютюнові вироби.



**Рис. 6.4. Види ставок акцизного податку та порядок їх застосування**

Специфічні ставки податку, встановлені в національній валюті, підлягають щорічній індексації у спосіб та в порядку, який визначається Кабінетом Міністрів України, а саме, передбачене щорічне (до 1 червня) внесення до Верховної Ради України проекту закону про внесення змін до Податкового кодексу щодо індексації ставок акцизного податку, визначених в абсолютних значеннях, з урахуванням індексів інфляції.

Ставки податку Податковим кодексом встановлені за товарними позиціями, категоріями та підкатегоріями УКТ ЗЕД. Ставки податку за підакцизними товарами, надходження від операцій з якими формують основну частину надходжень акцизного збору до бюджету України, подано в таблицях 6.1, 6.2 та 6.3.

**Таблиця 6.1 Ставки податку на спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво**

Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Одиниці виміру	Ставки податку
Пиво із солоду (солодове)	грн за 1 літр	0,74
Вина виноградні натуральні	грн за 1 літр	0,01
Вина натуральні з доданням спирту та міцні (кріплені)	грн за 1 літр	2,14
Вина ігристі, вина газовані	грн за 1 літр	3,1

Вермути та інші вина виноградні натуральні з доданням рослинних або ароматичних екстрактів	грн за 1 літр	2,14
Інші зброджені напої (наприклад, сидр, перрі (грушевий напій), напій медовий); суміші із зброджених напоїв та суміші зброджених напоїв з безалкогольними напоями, в іншому місці не зазначені (з доданням спирту)	грн за 1 літр 100-відсоткового спирту	42,12
Сидр і перрі (без додання спирту)	грн за 1 літр	0,42
Спирт етиловий, неденатурований, з концентрацією спирту 80 об. % або більше; спирт етиловий та інші спиртові дистиляти та спиртні напої, одержані шляхом перегонки, денатуровані, будь-якої концентрації	грн за 1 літр	42,12
Спирт етиловий, неденатурований з концентрацією спирту менш як 80 об. %; спиртові дистиляти та спиртні напої, одержані шляхом перегонки, лікери та інші напої, що містять спирт	грн за 1 літр	42,12

*Специфічні ставки* застосовуються для спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пива і встановлені в національній грошовій одиниці – гривні, а також для нафтопродуктів і транспортних засобів та кузовів до них, які встановлені в іноземній грошовій одиниці – євро.

Базою оподаткування у разі обчислення акцизного податку за специфічними ставками у твердих сумах з одиниці товару (продукції) з вироблених на митній території України, імпортованих на митну територію України підакцизних товарів (продукції) є їх кількісна величина, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.

До бази оподаткування податком включаються понаднормативні втрати спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового та алкогольних напоїв, допущених з вини виробника під час виробництва підакцизних товарів (продукції). У такому випадку база оподаткування визначається як вартість (кількість) товарів, які можна було б виробити з понаднормативно втрачених товарів (продукції).

База оподаткування податком при псуванні (знищенні, втраті) підакцизних товарів визначається як вартість та обсяги понаднормативних втрат. Така норма не застосовується у разі, якщо такі втрати відбулися внаслідок форс-мажорних обставин, або якщо втрати відбулися в межах норм, затверджених відповідними нормативними документами (нормативні витрати нафтопродуктів, які відбуваються під час транспортування, зберігання та відпуску визначаються положеннями спільного наказу Міністерства палива та енергетики України, Міністерства економіки України, Міністерства транспорту та зв'язку України, Державного комітету з питань технічного регулювання та споживчої політики від 20.05.2008 р. № 281/171/578/155; норми втрат спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового та алкогольних напоїв затверджено Наказом Комітету України з монополії на виробництво та обіг спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів від 13.03.2000 р. № 25).

Щодо коньяку (спиртові дистиляти за кодами згідно з УКТ ЗЕД 2208 20 12 00, 2208 20 62 00), то Податковим кодексом відтерміновано підвищення ставок податку до рівня ставок на інші спиртові дистиляти для такої продукції до 2013 року.

На тютюнові вироби встановлено ставки податку двох видів: у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції) та у процентах до обороту реалізації товару (продукції), за якими оподаткування акцизним податком здійснюється одночасно.

Таблиця 6.2 Ставки податку на тютюнові вироби

Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Ставки податку			
	специфічна		адвалорна	
	одиниці виміру	ставка	одиниці виміру	ставка
Тютюнова сировина, тютюнові відходи	грн за 1 кг (нетто)	0		
Сигари, включаючи сигари з відрізаними кінцями, та сигарилли (тонкі сигари), з вмістом тютюну	грн за 1 кг (нетто)	149,66		
Сигарети без фільтра, цигарки	грн за 1000 штук	43,03	відсотки	20
Сигарети з фільтром	грн за 1000 штук	96,21	відсотки	25
Тютюн та замітники тютюну, інші, промислового виробництва	грн за 1 кг (нетто)	53,45		

Ставки на транспортні засоби встановлено на окремі підкатегорії або позиції товарів за УКТ ЗЕД в євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна. Розміри ставок на нові автомобілі встановлено нижчі, ніж ставки на автомобілі, що були у вжитку. Ставки податку на причепи та напівпричепи для тимчасового проживання у кемпінгах (типу причіпних будиночків) за кодом УКТ ЗЕД 8716 10 99 00 встановлені в євро за 1 штуку.

**Адвалорні ставки** у процентах до обороту реалізації (ввезення) товару (продукції), визначеного за максимальними роздрібними цінами, без податку на додану вартість, встановлено тільки для тютюнових виробів.

Ставки на нафтопродукти встановлені в євро на окремі підкатегорії кодування товарів за УКТ ЗЕД на одиницю виміру (1000 кілограм). Основними групами нафтопродуктів, що оподатковуються податком, є (таблиця 6.3):

- легкі дистилати, до яких відносяться бензини спеціальні, бензини моторні авіаційні, інші спеціальні бензини тощо;
- середні дистилати, до яких відносяться бензини для специфічних процесів переробки та для хімічних перетворень у процесах, газ, бензини моторні всіх видів для двигунів внутрішнього згорання, у т. ч. й сумішеві з вмістом високооктанової кисневмісної добавки;
- скраплений газ (пропан, СПБТ – суміш пропану та бутану технічного), який оподатковується також за ставками в євро за 1 000 кг продукції;
- важкі дистилати (дизельне пальне), розмір ставок податку на які встановлено диференційовано. Ставки встановлено залежно від вмісту сірки в їх складі: чим більший її вміст у дизельному паливі, тим вища ставка податку. Облік окремих видів дизельного пального залежно від вмісту сірки проводиться відповідно до Правил проведення обліку, зберігання та реалізації дизельного палива залежно від вмісту масової частки сірки, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 21.03.2007 р. № 545.

Для стимулювання виробництва неетильованих бензинів і зменшення обсягів використання бензинів, що містять тетраетилсвинець, законодавцем збережений підвищуючий коефіцієнт 1,5, який

застосовується до ставок податку з бензинів моторних за кодами згідно з УКТ ЗЕД 2710 11 51 59 00, що містять тетраетилсвинець.

Для стимулювання виробництва неетильованих бензинів і зменшення обсягів використання бензинів, що містять тетраетилсвинець, законодавцем збережений підвищуючий коефіцієнт 1,5, який застосовується до ставок податку з бензинів моторних за кодами згідно з УКТ ЗЕД 2710 11 51 59 00, що містять тетраетилсвинець.

Таблиця 6.3 Ставки податку на нафтопродукти та скраплений газ

Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Ставки акцизного податку у твердих су-	
	маках з одиниці реалізованого товару	
	одиниці виміру	ставка
Легкі дистилати:		
для специфічних процесів переробки	євро за 1000 кг	17
для хімічних перетворень у процесах, крім зазначених у товарній підкатегорії 2710 11 11 00	євро за 1000 кг	17
Бензини спеціальні:		
гайт-спірит	євро за 1000 кг	17
інші спеціальні бензини	євро за 1000 кг	182
Бензини моторні:		
бензини авіаційні	євро за 1000 кг	28
бензини моторні з вмістом свинцю 0,013 г/л або менше:		
із вмістом не менш як 5 мас. % біоетанолу або не менш як 5 мас. % етил-трет-бутилового етеру або їх суміші:	євро за 1000 кг	182
інші бензини	євро за 1000 кг	182
з вмістом свинцю більш як 0,013 г/л	євро за 1000 кг	182
Паливо для реактивних двигунів	євро за 1000 кг	28
інші легкі дистилати	євро за 1000 кг	182
Середні дистилати:		
для специфічних процесів переробки	євро за 1000 кг	28
для хімічних перетворень в процесах, не зазначених у позиції 2710 19 11 00	євро за 1000 кг	17
Газ:		
паливо для реактивних двигунів	євро за 1000 кг	17
інший газ	євро за 1000 кг	28
інші середні дистилати	євро за 1000 кг	28
Важкі дистилати (газойлі) із вмістом сірки:		
більш як 0,2 мас. %	євро за 1000 кг	90
більш як 0,035 мас. %, але не більш як 0,2 мас. %	євро за 1000 кг	69
більш як 0,005 мас. %, але не більш як 0,035 мас. %	євро за 1000 кг	62
менше ніж 0,005 мас. %	євро за 1000 кг	42
Скrapлений паливо пічне:	євро за 1000 кг	42
Скrapлений газ (пропан або суміш пропану з бутаном)	євро за 1000 кг	40

Ставки податку, які Податковим кодексом визначені в євро, перераховуються у національну валюту за офіційним курсом Національного банку України, що діяв:

- на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація – для підакцизних товарів (продукції), які вироблені на митній території України;
- на дату подання до органу державної митної служби митної декларації для митного оформлення – для імпортованих підакцизних товарів (продукції).

#### § 4. Порядок обчислення сум податку, які підлягають сплаті до бюджету

Величина податкових зобов'язань зі сплати акцизного податку до бюджету платниками визначається самостійно (з урахуванням законодавчо наданих пільг та відстрочення податкових зобов'язань з використанням податкових векселів), виходячи з обсягів реалізованих або ввезених підакцизних товарів (продукції) та ставок податку, що діють на момент:

- реалізації підакцизних товарів (продукції) – для товарів (продукції), що вироблені на митній території України;
- ввезення підакцизних товарів (продукції) – для товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України (за виключенням алкогольних напоїв та тютюнових виробів);
- відвантаження готової продукції її замовнику, або, за його дорученням, – іншій особі – для підакцизних товарів (продукції), вироблених з давальницької сировини;
- подання митної декларації при розміщенні у митний режим – у разі встановлення фактів порушення умов розміщення підакцизних товарів (продукції) у відповідний митний режим;
- придбання марок акцизного збору – для імпортованих алкогольних напоїв та тютюнових виробів, які підлягають маркуванню.

Розрахунок суми податку з імпортованих алкогольних напоїв та тютюнових виробів, які підлягають маркуванню, здійснюється за ставками, які діють на час придбання марок акцизного податку. Сума податку підлягає корегуванню при зміні на дату подання митної декларації ставки податку або максимальних роздрібних цін (на тютюнові вироби), якщо вони відрізняються від тих, що діяли на час придбання марок акцизного податку. Відповідальність за правильність розрахунку суми податку несе безпосередньо імпортер таких підакцизних товарів (продукції).

Сума акцизного податку, якщо ставка встановлена в грошовому еквіваленті до фізичної одиниці виміру товару, обчислюється за формулами:

- при застосуванні ставки акцизного збору у гривнях:

$$A = C \times K, \quad (6.1)$$

де  $A$  – сума акцизного податку;  $C$  – ставка податку;  $K$  – кількість товару, визначена у фізичних одиницях виміру;

- при застосуванні ставки податку в євро:

$$A = C \times \text{€} \times K, \quad (6.2)$$

де  $A$  – сума акцизного податку;  $C$  – ставка податку;  $\text{€}$  – курс гривні до євро;  $K$  – кількість товару, визначена у фізичних одиницях виміру.

Сума акцизного податку при встановленій ставці у відсотках до обороту з реалізації визначається у два етапи. Спочатку визначається оподаткований оборот за встановленими виробником або імпортером



максимальними роздрібними цінами, без урахування податку на додану вартість та акцизного податку, окремо за кожним видом товару (продукції):

$$O = (M - A - П) \times K, \quad (6.3)$$

де  $O$  – оподаткований оборот;  $M$  – максимальна роздрібна ціна за кожним видом товару (продукції);  $A$  – сума акцизного податку в складі максимальної роздрібної ціни;  $П$  – сума податку на додану вартість в складі максимальної роздрібної ціни;  $K$  – кількість товару в одиницях виміру, на які встановлено максимальну роздрібну ціну.

На другому етапі обчислюється сума податку за кожним видом товару, на який встановлено максимальну роздрібну ціну, за формулою:

$$A = C \times O, \quad (6.4)$$

де  $A$  – сума акцизного податку за ставками у відсотках до обороту з реалізації за кожним видом товару;  $C$  – ставка податку у відсотках до обороту з реалізації;  $O$  – оподаткований оборот за кожним видом товару.

Сума акцизного податку у разі, якщо ставка встановлена одночасно у відсотках до обороту з реалізації та у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції), обчислюється шляхом додавання сум податку, обчислених за такими ставками, за кожним видом товару та за кожною максимальною роздрібною ціною окремо:

$$A = A_1 + A_2, \quad (6.5)$$

де  $A_1$  – сума податку, обчислена за ставками у відсотках до обороту з реалізації;  $A_2$  – сума податку, обчислена за ставками у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції).

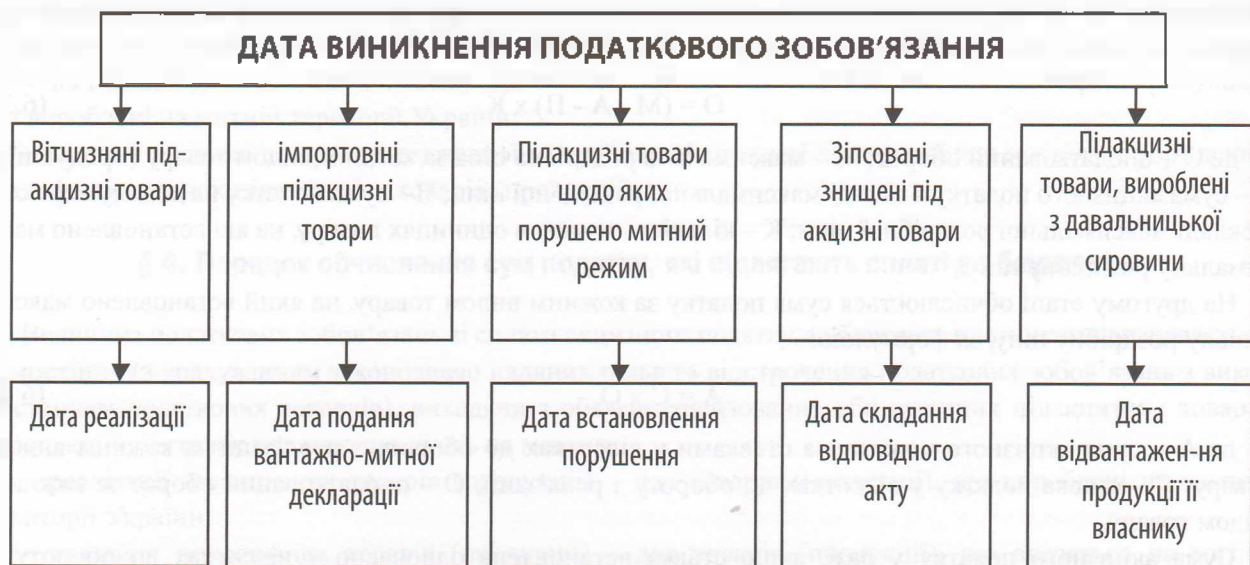
Податкове зобов'язання із сплати акцизного податку за кожен власну назву сигарет (з додатковою інформацією щодо характеристик продукту, у разі її наявності), що обчислюється одночасно за ставками у відсотках до обороту з продажу та у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції), не може бути меншим від показника мінімального акцизного податкового навантаження, який встановлено статтею 215 Податкового кодексу України.

Після визначення податку за кожним видом товару, на який встановлено максимальну роздрібну ціну, визначається сума податкового зобов'язання, обчислена одночасно за ставками у відсотках до обороту з реалізації та за ставками у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції) за формулою:

$$A = \sum a, \quad (6.6)$$

де  $A$  – сума податкового зобов'язання;  $a$  – сума податку, обчислена за кожною максимальною роздрібною ціною за кожним видом товару.

Дата виникнення податкових зобов'язань зі сплати податку до бюджету залежить від виду та характеру операцій з підакцизними товарами (рис. 6.5).



**Рис. 6.5. Дата виникнення податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку**

Так, датою виникнення податкових зобов'язань зі сплати податку щодо підакцизних товарів, вироблених на митній території України, є дата реалізації таких товарів (продукції), за винятком випадків відтермінування сплати податку за податковим векселем на строк 90 або 180 днів. При імпорті підакцизних товарів дата виникнення податкового зобов'язання визначається як дата подання митному органу вантажно-митної декларації для відповідного митного оформлення.

У разі встановлення порушень митних режимів, згідно з якими при митному оформленні податок не сплачувався, датою виникнення податкового зобов'язання є дата встановлення такого порушення. При цьому сума податку розраховується за ставками податку, які діяли на момент митного оформлення підакцизних товарів (продукції) у такому митному режимі без сплати податку.

Датою виникнення податкового зобов'язання щодо зіпсованого, знищеного або втраченого підакцизного товару (продукції) є дата складання відповідного акта. Датою виникнення податкового зобов'язання при виробництві підакцизних товарів (продукції) з давальницької сировини є дата відвантаження такої продукції замовнику або, за його дорученням, – іншій особі.

Вартість та обсяги алкогольних напоїв і тютюнових виробів, які призначені для реалізації магазинами безмитної торгівлі, не оподатковуються акцизним податком, у разі відвантаження їх безпосередньо українськими виробниками цієї продукції. Алкогольні напої та тютюнові вироби повинні поставлятися для реалізації магазинами безмитної торгівлі безпосередньо виробниками цієї продукції за прямими договорами, укладеними між цими виробниками і власниками магазинів безмитної торгівлі. Митне оформлення алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що спрямовуються до магазинів безмитної торгівлі, здійснюється у момент відвантаження такої продукції від виробника.

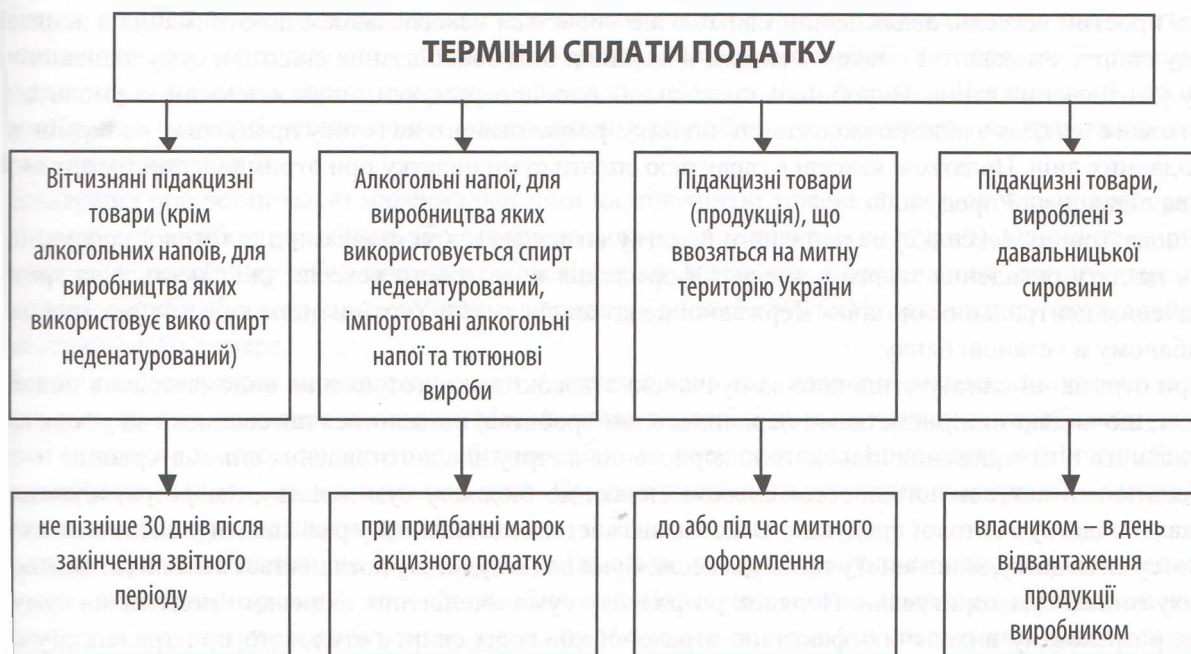
Податковим кодексом передбачено відшкодування сум акцизного податку виробникам або імпортерам підакцизних товарів (продукції) у випадку повернення раніше реалізованих (ввезених) таких товарів (продукції). Така сума податку визначається за ставками та у порядку, який діяв на дату виникнення податкового зобов'язання і відображається у декларації з акцизного податку за звітний період, у якому відбулось повернення даних підакцизних товарів (продукції).

Для сплати акцизного податку *податковим періодом* визначено календарний місяць. Сума податку з вироблених на митній території України підакцизних товарів (продукції) розраховується, виходячи з обсягів такої реалізації за календарний місяць (з урахуванням обливостей оподаткування алкогольних напоїв з використанням податкових векселів).

Дані про обраховані суми акцизного податку відображаються у декларації. Форма та порядок заповнення такої декларації затверджується центральним органом державної податкової служби. До декларації додається також і розшифровка оборотів, які не підлягають оподаткуванню.

Декларація акцизного податку подається до органу державної податкової служби за місцем реєстрації платника податків не пізніше 20 числа календарного місяця, наступного за звітним.

Суми акцизного податку перераховуються до бюджету виробниками підакцизних товарів (продукції) протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку. Сплата податку імпортованих на митну територію України підакцизних товарів (продукції) здійснюється при їх митному оформленні разом з іншими податками та зборами (рис. 6.6). Підставою сплати є подання митної декларації.



**Рис. 6.6. Терміни сплати податку до бюджету**

Суми податку з алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований, сплачуються при придбанні марок акцизного податку. Підприємствами-виробниками такої продукції (за винятком виноматеріалів) до отримання спирту етилового неденатурованого з акцизного податку видається податковий вексель, авальований банком на суму податку, розраховану за ставками акцизу на цю продукцію з граничним терміном погашення 90 календарних днів.

Податок сплачується з виноробної продукції, виробленої з виноматеріалів чи інших сировинних матеріалів, які виготовлені з використанням етилового спирту.

Зобов'язок сплати акцизного податку при виробництві підакцизної продукції з давальницької сировини покладається безпосередньо на виробника такої продукції.

Сплата акцизного податку при ввезенні алкогольних напоїв та тютюнових виробів здійснюється придбанні марок акцизного податку, крім випадків, коли алкогольні напої ввозяться без марку марками акцизного податку.

Податковим кодексом заборонено сплату акцизного податку шляхом взаємних заліків, зустрічових зобов'язань, векселями та в інших формах, які не передбачають сплати сум податку коштами.

## § 5. Особливості оподаткування алкогольних напоїв та тютюнових виробів

Оподаткування акцизним податком алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні має особливості. Суми податку з вказаних підакцизних товарів формують основну частину надходжень акцизного податку до бюджету. Так, у 2009 році 72,7 % (у 2008 році – 67,3 %) від загальної суми акцизів збору склали надходження від оподаткування лікєро-горілчаних та тютюнових виробів.

**Використання податкових векселів.** Особливості оподаткування виробництва та реалізації алкогольних напоїв в Україні пов'язані з використанням податкових векселів. Під таким векселем виступає простий вексель, авальований банком, що видається векселедавцем до отримання з акцизного складу спирту етилового і є забезпеченням виконання ним зобов'язання сплатити суму акцизного податку у визначений строк. Виробники алкогольних напоїв отримують спирт етиловий за умови виписання податкового векселя з відстрочкою сплати податку, розрахованого на готову продукцію, на термін до календарних днів. Податкові векселі є гарантією сплати суми податку при отриманні спирту для виробництва підакцизної продукції.

У податковому векселі сума акцизного податку визначається за ставками для готової продукції діють на дату складення такого векселя. Оформлення податкового векселя здійснюється за зразком, визначеним центральним органом Державної податкової служби України лише на вексельному бланку, придбаному в установі банку.

При отриманні спирту етилового за нульовою ставкою для виготовлення виноматеріалів податковий вексель, що видані підприємствами первинного виноробства, вважаються погашеними за умови документального підтвердження цільового використання спирту для виготовлення виноматеріалів.

Податковий вексель погашається шляхом сплати до бюджету сум податку, що розраховуються за ставками податку з готової продукції. Вексель вважається погашеним у разі сплати у визначений строк повної суми податку, зазначеної у такому векселі. Сума податку, на яку погашається вексель, визначається з урахуванням сум коригувань. Порядок розрахунку суми зменшення акцизного податку на суму податку, розраховану виходячи з фактично втраченої кількості спирту етилового при транспортуванні зберіганні та у процесі виробництва готової продукції, а також з фактично повернутого невикористаного спирту, затверджується Кабінетом Міністрів України.

Визначення суми акцизного податку для погашення податкового векселя проводиться з урахуванням зменшення на суму податку із спирту, що був використаний для виготовлення обсягів продукції, відвантаженої на експорт, за умови його підтвердження належно оформленою вантажною митною декларацією. Підтвердженням здійснення операцій з експорту алкогольних напоїв є належним чином оформлена вантажна митна декларація, на якій митним органом здійснюється напис про фактичне вивезення експортованої підакцизної продукції за межі митної території України, що засвідчується підписом відповідальної посадової особи і гербовою печаткою митного органу.

У разі, коли податковий вексель не погашається у визначений строк, орган податкової служби (векселедержатель) вчиняє протест векселя у неплатежі та звертається протягом одного робочого дня з дати вчинення протесту до банку, який здійснив аваль цього векселя, з опротестованим векселем.

Банк-аваліст зобов'язаний не пізніше операційного дня, що настає за датою звернення векселедержателя з опротестованим векселем, переказати суму, зазначену в цьому векселі, векселедержателю. Заборонено часткове погашення податкового векселя після закінчення строку, на який він виданий. Крім того, не може бути виданий новий вексель, якщо не погашений попередній, за яким настав строк сплати.

**Особливості оподаткування тютюнових виробів** полягають у тому, що з метою такого оподаткування одночасно застосовується два види ставок податку та мінімальне акцизне податкове зобов'язання, а також декларування максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби.

Одним з основних елементів оподаткування акцизним податком за адвалорними ставками є декларування максимальних роздрібних цін на підакцизні товари (продукцію), виходячи з яких визначається оподатковуваний оборот. Обов'язок встановлення максимальних роздрібних цін на підакцизні товари (продукцію) покладено на виробників та імпортерів такої продукції шляхом декларування. Виходячи з таких максимальних роздрібних цін, визначається база оподаткування акцизним податком за адвалорними ставками.

Декларація про максимальні роздрібні ціни на вироблені в Україні підакцизні товари (продукцію) подається до ДПС України, а декларація про максимальні роздрібні ціни на імпортовані в Україну підакцизні товари (продукцію) – до ДМС України. Форма декларації та порядок її заповнення затверджується спільним нормативно-правовим актом ДМС та ДПС України. П'ятиденний термін до дати набрання чинності встановлених максимальних роздрібних цін визначено як граничний термін подання такої декларації.

Декларація про встановлені максимальні ціни на підакцизні товари подається у двох примірниках уповноваженою особою виробника або імпортера підакцизних товарів (продукції). Один з примірників повертається виробнику або імпортеру (засвідчений печаткою центрального органу державної податкової служби або центрального органу державної митної служби) із зазначенням дати прийняття та реєстраційного номера.

Датою запровадження максимальних цін є перший день календарного місяця, що настає за днем місяця, у якому таку декларацію подано. Максимальні роздрібні ціни на тютюнові вироби можуть бути змінені виключно шляхом подання виробником або імпортером підакцизних товарів (продукції) нової декларації про встановлені максимальні ціни. Періодичність подання таких декларацій не може бути більшою, ніж один раз на календарний місяць.

Встановлені максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію) наносяться на споживчу упаковку таких товарів разом з датою їх виробництва. Нанесення максимальних роздрібних цін на пачку, коробку або сувенірну коробку тютюнових виробів (разом з датою їх виготовлення) для тютюнових виробів є умовою здійснення реалізації такої продукції на митній території України.

Обчислення суми акцизного податку з тютюнових виробів здійснюється одночасно із застосуванням специфічних і адвалорних ставок. Сума податку з тютюнових виробів обчислюється окремо за кожним видом товару, на який встановлено максимальну роздрібну ціну. Крім того, для визначення суми податку застосовується мінімальне акцизне податкове зобов'язання.

Сума акцизного податку визначається для кожної власної назви сигарет, на яку встановлена максимальна роздрібна ціна, окремо за адвалорною та специфічною ставкою. Після цього зазначені суми додаються та порівнюються із мінімальним податковим зобов'язанням. Сума двох складових акцизного податку не повинна бути меншою розміру мінімального акцизного податкового зобов'язання.

**Застосування марок акцизного податку.** Алкогольні напої та тютюнові вироби вітчизняного та імпортованого походження, які реалізуються на внутрішньому ринку України підлягають обов'язковому маркуванню марками акцизного податку.

У 1995 році з метою контролю за виробництвом та обігом алкогольних напоїв і тютюнових виробів, а також створення оптимальної системи адміністрування акцизного збору в Україні було запроваджено механізм обов'язкового маркування таких товарів марками акцизного збору спеціального зразка. Тривалий час (з 2003 року до набрання чинності Податкового кодексу) порядок виробництва, зберігання та продажу марок акцизного збору спеціального зразка та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів регулювався постановою Кабінету Міністрів України за № 567.

Основними чинниками, які вплинули на прийняття рішення щодо запровадження таких марок, були:

- збільшення надходжень від акцизного збору до бюджету через виведення з тіні оборотів з реалізації підакцизної продукції;
- боротьба з виробництвом фальсифікованої підакцизної продукції;
- захист вітчизняного споживача від неякісної продукції;
- забезпечення додаткових надходжень у вигляді плати за такі спеціальні марки.

З набранням чинності Податкового кодексу, крім норм статей 226 та 227, порядок використання марок акцизного податку регулюється постановою Кабінету Міністрів України від 25.12.2010 р. за № 1251.

**Марка акцизного податку** є спеціальним знаком для маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів, який віднесений до документів суворого обліку і підтверджує сплату акцизного податку, легальність ввезення та реалізації на території України цих виробів.

Марка акцизного податку є підтвердженням сплати належних сум податку з окремої одиниці алкогольних напоїв або тютюнових виробів до бюджету. Зразки марок розробляються Міністерством фінансів України разом з ДПС, СБУ, МВС та Міністерством юстиції України й затверджуються Кабінетом Міністрів України.

Для маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів вітчизняного походження використовуються акцизні марки зеленого кольору, а для імпортного походження – фіолетового кольору. Обов'язковими реквізитами марки акцизного податку для маркування алкогольних напоїв визначені такі: номер марки, місяць та рік її випуску (два двозначні числа як рік і місяць, розділених скісними лініями), сума сплаченого податку. Сума податку обраховується виходячи з діючих ставок акцизного податку, міцності продукції та місткості тари. На марках акцизного податку також здійснюється напис, що складається з початкових літер слів «алкоголь імпортний» («алкоголь вітчизняний») – «АІ» («АВ»).

На марках акцизного податку для маркування тютюнових виробів здійснюється напис про квартал і рік її виготовлення (два двозначні числа як рік і квартал, розділених скісними лініями). Згідно з положенням на марках акцизного податку також здійснюється напис, що складається з початкових літер слів «тютюн імпортний» («тютюн вітчизняний») – «ТІ» («ТВ»).

Маркуванню підлягають усі алкогольні напої з вмістом спирту етилового понад 8,5 відсотка об'ємних одиниць. Маркування вироблених в Україні алкогольних напоїв із вмістом спирту етилового від 1,2 до 8,5 відсотка об'ємних одиниць не здійснюється.

Не підлягають маркуванню алкогольні напої та тютюнові вироби:

- у разі здійснення з ними операцій, які звільнені від оподаткування акцизним податком, у тому числі алкогольні напої та тютюнові вироби, які реалізуються в магазинах безмитної торгівлі (поставлених за прямими договорами вітчизняними виробниками і ввезених в Україну);
- не підлягають маркуванню тютюнові вироби, які ввозяться на митну територію України як еталонні (моніторингові) чи тестові зразки для проведення відповідних досліджень чи випробувань. Ввезення таких тютюнових виробів дозволено виключно акредитованим державним випро-

бувальним лабораторіям або суб'єктам господарювання, які мають ліцензії на право виробництва тютюнових виробів;

– алкогольні напої, які ввозяться в Україну з метою продажу або обміну на митній території України, в автомобільних і залізничних цистернах, а також у баках, бачках та інших ємностях місткістю більше 5 літрів.

Продаж акцизних марок здійснюється відповідними уповноваженими структурними підрозділами Державної податкової служби України (регіональними управліннями Департаменту контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів ДПС України в АР Крим, областях, м. Київ та м. Севастополь) за місцем реєстрації суб'єкта господарювання, який здійснює виробництво та/або імпортує алкогольні напої та/або тютюнові вироби. Марки акцизного податку видаються їх продавцем протягом 5 робочих днів з дати подання документів для отримання таких марок.

Підставою для продажу марок акцизного податку вітчизняним виробникам алкогольних напоїв та тютюнових виробів є:

- заявка-розрахунок про кількість марок акцизного податку;
- звіт про використання марок, придбаних у попередньому місяці;
- платіжний документ, що підтверджує внесення плати за такі марки акцизного податку;
- довідка про сплату акцизного податку (для виробників алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований).

Розрахункова кількість марок акцизного податку для алкогольних напоїв, у виробництві яких використовується спирт етиловий неденатурований, визначається виходячи зі сплаченої суми податку. Загальна кількість таких марок визначається із урахуванням міцності таких напоїв та об'єму тари. В інших випадках потреба у марках акцизного податку для маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів визначається виходячи з планових щомісячних обсягів реалізації такої продукції.

Замовлення акцизних марок у їх продавця здійснюється на підставі попередніх заявок-розрахунків про потребу в таких марках.

Продаж марок акцизного податку імпортерам алкогольних напоїв та тютюнових виробів проводиться на підставі:

- заявки-розрахунку (подається у трьох примірниках, один з яких у подальшому передається з відповідною відміткою продавця до органу державної митної служби);
- платіжного документа, що підтверджує внесення плати за такі марки акцизного податку;
- платіжного документа, що підтверджує сплату відповідної суми акцизного податку.

Форми довідок, заявки-розрахунки, звіти про використані в попередньому періоді марки акцизного податку та довідки про сплату акцизного податку затверджуються центральним органом Державної податкової служби України.

Придбані марки акцизного податку не підлягають продажу (передачі) іншим суб'єктам господарювання, за винятком випадків, коли такі марки передаються іноземним виробникам для маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів у процесі виробництва та для подальшого ввезення такої продукції на митну територію України. У разі використання для маркування алкогольних напоїв та/або тютюнових виробів марок акцизного податку іншим суб'єктом господарювання, ніж покупець, такі алкогольні напої та/або тютюнові вироби вважаються немаркованими.

У разі пошкодження марок акцизного податку вони повертаються продавцю (відповідному органу ДПС України). Сума сплаченого податку, у разі повернення невикористаних марок акцизного податку через їх пошкодження, за бажанням покупця марок, може бути зарахована в рахунок майбутніх платежів з розрахунку кількості фактично повернутих марок.

Суб'єкти господарювання – юридичні та фізичні особи – можуть ввозити алкогольні напої та тютюнові вироби на митну територію України лише за наявності відповідного контракту (договору) з іноземним виробником такої продукції.

Імпорт спирту етилового та спиртових дистилатів може здійснюватися за наявності ліцензій лише державними підприємствами (організаціями), спеціально уповноваженими на це Кабінетом Міністрів України. Імпорт спирту коньячного може здійснюватися, за наявності ліцензій, суб'єктами господарювання, які забезпечені дубовою тарою для витримки коньячного спирту, кваліфікованими фахівцями та власними виробничими потужностями з виробництва коньячного спирту і коньяку. Імпорт алкогольних напоїв та тютюнових виробів можуть здійснювати суб'єкти господарювання усіх форм власності лише за наявності відповідних ліцензій.

Ввезення алкогольних напоїв та тютюнових виробів може здійснюватися виключно через визначені Кабінетом Міністрів України спеціальні пункти пропуску через державний кордон, такі пункти повинні бути безпосередньо вказані у заявці-розрахунку на придбання марок акцизного податку для маркування вказаної імпортованої продукції.

Умовою для митного оформлення імпортованих алкогольних напоїв та тютюнових виробів є наявність на пляшці (упаковці), паці (упаковці) марок акцизного податку встановленого зразка, а також подання органам митного контролю примірника заявки-розрахунку на одержання марок з відміткою продавця марок про повну сплату сум податку і засвідченої імпортером копії декларації про встановлені ним чинні максимальні роздрібні ціни (для тютюнових виробів).

При ввезенні алкогольних напоїв та тютюнових виробів кількома партіями у контракті на поставку уповноваженим органом державної податкової служби робиться відмітка про кількість виданих марок акцизного податку і зазначається дата їх видачі.

Перевезення алкогольних напоїв і тютюнових виробів без відповідного маркування марками акцизного податку дозволено у разі дотримання умов митного режиму „транзит”. Транзит алкогольних напоїв та тютюнових виробів здійснюється відповідними автомобільними, залізничними, водними та повітряними шляхами сполучення, що пролягають через пункти пропуску через державний кордон України, визначені Кабінетом Міністрів України, з урахуванням принципу свободи транзиту та вимог міжнародних договорів України.

## **§ 6. Особливості оподаткування деяких підакцизних товарів залежно від напрямку їх використання**

Акцизний податок за ставкою 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту застосовується до операцій з реалізації:

– спирту етилового, який використовується для виробництва виноградних та плодово-ягідних матеріалів і сула підприємствами первинного та змішаного виноробства;

– спирту етилового, який використовується у виробництві лікарських засобів, крім виробництва бальзамів та еліксирів. Перелік лікарських засобів, для виробництва яких використовується спирт з оподаткуванням акцизним податком за ставкою 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту, затверджується Кабінетом Міністрів України. Відвантаження спирту етилового для вказаних потреб проводиться у межах квот, затверджених Кабінетом Міністрів України;

– спирту етилового денатурованого (спирту технічного), який у подальшому використовується суб'єктами господарювання як сировина для виробництва продуктів органічного синтезу, при чому кінцева продукція не може містити у своєму складі більше ніж 0,1 відсотка залишкового етанолу;



– біоетанолу, що використовується як сировина для виробництва бензинів моторних сумішевих із вмістом біоетанолу, етил-трет-бутилового етеру (ЕТБЕ), інших добавок на основі біоетанолу.

Такі бензини отримуються шляхом змішування палива, одержаного з нафтової сировини з біоетанолом та добавками на основі біоетанолу, біодизелю або з іншими біокомпонентами, вміст яких відповідає вимогам нормативних документів на паливо моторне сумішеве. Добавки на основі біоетанолу з біокомпонентами моторного палива та отримуються шляхом синтезу із застосуванням біоетанолу або змішуванням біоетанолу з органічними сполуками та паливом, одержаними з вуглеводневої сировини, в яких вміст біоетанолу відповідає вимогам нормативних документів та які належать до біопалива;

– біоетанолу, який використовується для виробництва біопалива. У даному пункті під біоетанолом розуміється спирт етиловий зневоджений, виготовлений з біомаси або зі спирту етилового-сирцю для використання як біопалива.

Умовою отримання з акцизного складу продукції є податковий вексель, авальований банком (подається розписка), який є забезпеченням виконання зобов'язання на суму податку, нарахованого на обсяг спирту. граничним терміном, на який може бути видано податковий вексель, визначено не більше 90 календарних днів. Для підприємств первинного виноробства та виробників лікарських засобів граничним терміном видачі податкового векселя визначено 180 календарних днів.

Податковий вексель виписується до моменту отримання спирту етилового з акцизного складу. Такий вексель повинен бути авальований банком. Оформлення податкового векселя здійснюється лише на вексельному бланку за зразком, визначеним центральним органом Державної податкової служби України.

Податкові векселі можуть бути видані підприємствами-виробниками продукції, для виробництва якої отримується спирт етиловий за ставкою 0 гривень за 1 літр 100 відсоткового спирту, а саме:

- підприємствами первинного виноробства, що є виробниками виноградних, плодово-ягідних та інших виноматеріалів і сусла. Такими виробниками можуть бути будь-які суб'єкти господарювання (справдичні та фізичні особи) за наявності у них відповідної ліцензії;
- виробниками лікарських засобів. До виробників лікарських засобів віднесено суб'єктів господарювання, які здійснюють хоча б один із етапів виробництва лікарських засобів (згідно з переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України) та мають ліцензію на виробництво лікарських засобів, видану Державною інспекцією з контролю якості лікарських засобів Міністерства охорони здоров'я України;
- виробниками продуктів органічного синтезу. Перелік підприємств-виробників продуктів органічного синтезу затверджується окремою постановою Кабінету Міністрів України;
- нафтопереробними заводами (чи іншими суб'єктами господарювання), які використовують біоетанол для виробництва бензинів моторних сумішевих із вмістом біоетанолу, етил-трет-бутилового етеру (ЕТБЕ), інших добавок на основі біоетанолу;
- виробниками біопалива.

На вказаних умовах реалізуються (імпортуються) легкі (код 2710 11 11 00 згідно з УКТ ЗЕД) та важкі (код 2710 19 31 30 згідно з УКТ ЗЕД) дистилати, які використовуються як сировина для виробництва спирту. Умовою отримання (у т.ч. й імпортованих) легких та важких дистилатів за ставкою 0 євро за 1 000 кг (сировини для виробництва етилену) є надання суб'єктами господарювання, отримувачами такої продукції, податкового векселя, авальованого банком (податкової розписки), який є забезпеченням виконання зобов'язання на суму податку, нарахованого на обсяг нафтопродуктів, що отримується за встановленою стандартною ставкою. Податковий вексель виписується до моменту отримання легких та важких дистилатів за ставкою 0 євро за 1 000 кг. Такий вексель повинен бути відповідним чином авальований банком. граничним терміном, на який може бути видано податковий вексель, визначено

90 календарних днів для підприємств-виробників етилену, що отримують продукцію за ставкою 0 гривень за 1 000 кг. Такий вексель може бути виданий виключно виробником етилену, для виробництва якого використовуються легкі та важкі дистиляти (отримані за нульовою ставкою акцизного податку).

Обов'язок погашення податкового векселя не може бути перекладений на інших суб'єктів господарювання, крім того, на видані податкові векселі не нараховуються відсотки або інші плати.

Податковий вексель вважається погашеним у разі документального підтвердження фактичного цільового використання спирту етилового, окремих видів легких та важких дистилятів, отриманих за пільговою ставкою податку, для подальшого виготовлення продукції. Контроль за цільовим використанням такого спирту етилового, окремих видів важких та легких дистилятів покладено на органи державної податкової служби, в т.ч. й через їх представників на податкових постах, встановлюються на підприємствах, на яких використовується спирт етиловий за нульовою ставкою податку. Порядок роботи податкових постів визначається центральним органом державної податкової служби.

У разі встановлення фактів нецільового використання спирту, легких та важких дистилятів і відповідного непогашення податкового векселя орган податкової служби за місцем реєстрації суб'єкта господарювання (векселедавця) здійснює протест такого векселя у неплатежі. Вчинення протестів податковими векселями здійснюється нотаріусами. Векселедержатель протягом одного робочого дня з дати вчинення протесту звертається до банку-аваліста з опротестованим векселем. Банк-аваліст зобов'язаний не пізніше одного операційного дня, наступного за днем звернення векселедержателя з опротестованим векселем, переказати суму векселедержателю, вказану у цьому векселі.

Порядок випуску, обігу та погашення податкових векселів, авальованих банком (податкових розписок), що видаються до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого, спирту етилового денатурованого (технічного) та біоетанолу, окремих видів легких та важких дистилятів, які використовуються суб'єктами господарювання для виробництва окремих видів продукції, затверджується окремою постановою Кабінету Міністрів України.

Функції з розроблення та відповідного затвердження порядку випуску, обігу та погашення податкових векселів, які видаються при отриманні легких та важких дистилятів з нульовою ставкою податку для подальшого виробництва етилену, а також встановлення відповідних квот, покладені на Кабінет Міністрів України.

У 2010 році до переліку виробників біоетанолу та спирту етилового денатурованого (спирту технічного) для потреб підприємств, що виробляють продукти органічного синтезу, відносили вжоцький, Маниковецький, Тростянецький, Уладівський та Струтинський спиртові заводи.

Встановлення квот щодо обсягів відвантаження спирту етилового денатурованого (спирту технічного) підприємствам органічного синтезу здійснюється Кабінетом Міністрів України. Величина квот щодо обсягів відвантаження спирту етилового денатурованого (спирту технічного) підприємствам органічного синтезу на 2010 рік була затверджена Постановою КМУ від 06.06.2006 р. № 788 «Діяльність обігу спирту етилового денатурованого (спирту технічного)».

Квотування обсягів відвантаження спирту етилового закріплено і для виробників лікарських засобів. Функцію встановлення таких квот (як і затвердження переліку лікарських засобів, для виробництва яких використовується спирт етиловий) покладено на Кабінет Міністрів України.

Щорічні квоти відвантаження суб'єктам підприємницької діяльності спирту етилового, використовується для виробництва лікарських засобів (у т.ч. компонентів крові та виготовлених з препаратів), крім лікарських засобів у вигляді бальзамів і еліксирів, за нульовою ставкою податку затверджується постановою Кабінету Міністрів України.

Не може здійснюватися одночасно одним виробником виробництво спирту етилового та біоетанолу, їх одночасне зберігання на складах виробника, а також зберігання біоетанолу на складі без його денатурації бензином (1–10 відсотків). Крім того, авальований податковий вексель не видається у разі, коли один суб'єкт господарювання є одночасно виробником біоетанолу та біопалива.

У разі встановлення фактів нецільового використання суб'єктами господарювання спирту етилового та біоетанолу, легких та важких дистилятів, що отримані як сировина для виробництва окремих видів продукції, до таких суб'єктів господарювання застосовуються фінансові санкції шляхом збільшення на коефіцієнт 1,5 суми податку, яка повинна бути сплаченою з об'єму спирту, легких та важких дистилятів (використаних за нецільовим призначенням) за ставками для такої продукції на дату її отримання.

## § 7. Контроль за сплатою акцизного податку до бюджету

**Контроль за сплатою акцизного податку з підакцизних товарів (продукції), що виробляються на території України, покладено на органи Державної податкової служби України.** Органи Державної податкової служби України за місцем реєстрації платників акцизного податку організують роботу щодо правильності та своєчасності подання такими платниками декларацій акцизного податку та інших документів, пов'язаних з обчисленням сум податку, ведуть облік та складають звіти про надходження акцизного податку до відповідного бюджету, здійснюють реєстрацію платників податку, які отримали відповідну ліцензію, у т.ч. імпортерів, та видають їм відповідні посвідчення, а також здійснюють інші заходи в частині контролю за правильністю нарахування і сплати акцизного податку до бюджету.

Крім того, до переліку контролюючих органів щодо сплати акцизного податку до бюджету відносять і органи митної служби. Органи державної митної служби здійснюють контроль у межах повноважень, визначених Митним кодексом України щодо сплати податку при митному оформленні ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України. Також на органи державної митної служби України покладено контроль за дотриманням суб'єктами господарювання митних режимів щодо підакцизних товарів (продукції).

Контроль за правильністю обчислення та своєчасністю сплати акцизного податку з імпортованих алкогольних напоїв та тютюнових виробів, виходячи з особливостей оподаткування таких операцій та реалізації даних товарів на митній території України, здійснюється органами державної податкової служби при реалізації марок акцизного податку.

Контроль за сплатою акцизного податку з алкогольних напоїв та тютюнових виробів на митній території України здійснюється за допомогою марок акцизного податку. Органи Державної податкової служби України на місцях організують роботу щодо виготовлення марок акцизного податку, їх зберігання і продажу, контролюють своєчасність подання платниками розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням акцизного податку з алкогольних напоїв та тютюнових виробів, ведуть облік та складають звіти про надходження акцизного податку до бюджету, здійснюють реєстрацію платників акцизного податку на підставі даних, отриманих від органів ліцензування виробництва та імпорту алкогольних напоїв і тютюнових виробів.

На органи державної податкової служби покладено контроль за наявністю марок акцизного податку на алкогольних напоях та тютюнових виробах, що реалізуються на внутрішньому ринку України. Наявність на цих товарах марок акцизного податку є підтвердженням сплати акцизного податку, легальності їх виробництва, ввезення та реалізації на митній території України. Контроль за наявністю марок акцизного податку при ввезенні алкогольних напоїв та тютюнових виробів, а також відповідної сплати сум акцизного податку здійснюється органами державної митної служби при митному оформленні таких товарів (продукції).

До таких, що вважаються немаркованими, віднесено:

- алкогольні напої та тютюнові вироби з підробленими марками акцизного податку;
- алкогольні напої та тютюнові вироби, що марковані акцизними марками з порушеннями відповідного Положення, затвердженого Кабінетом Міністрів України, а також марковані марками акцизного податку, які придбавалися іншим суб'єктом господарювання, ніж той, який вказаний на етикетці або упаковці алкогольних напоїв та тютюнових виробів, як виробник або імпортер такої продукції;
- алкогольні напої, марковані марками акцизного податку, на яких зазначена сума податку не відповідає сумі податку, що повинна бути сплачена з продукції з вказаними фізичними показниками (місткість тари та міцність продукції), виходячи зі ставок податку, які діяли на дату розливу такої продукції.

Підробленими в найбільш широкому розумінні вважаються марки акцизного податку, які за своїми характеристиками (якість паперу, колір, дизайн, способи захисту тощо) повністю або частково не відповідають встановленим зразкам.

У разі виявлення фактів порушення порядку ввезення, зберігання, транспортування, реалізації або торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами без наявності марок акцизного збору, органи державної податкової та митної служб здійснюють вилучення таких товарів з вільного обігу. Вилучення товарів у дохід держави здійснюється на підставі судової постанови. Виконання постанови суду про вилучення у дохід держави (конфіскацію) алкогольних напоїв і тютюнових виробів здійснюється, відповідно до законодавства України, органами державної виконавчої служби.

Вилучені в дохід держави спирт етиловий та алкогольні напої підлягають промисловій переробці або утилізації. Загальні засади промислової переробки вилучених спирту етилового та алкогольних напоїв регламентовано положеннями Закону від 14.01.2000 р. № 1393-XIV «Про вилучення з обігу, переробку, утилізацію, знищення або подальше використання неякісної та небезпечної продукції», а порядок утилізації або знищення неякісних або небезпечних алкогольних напоїв та тютюнових виробів, затверджено постановою КМУ від 19.04.2004 р. № 508. Рішення про утилізацію або знищення продукції приймається комісіями з питань утилізації або знищення неякісних або небезпечних алкогольних напоїв та тютюнових виробів, які утворюються в Автономній Республіці Крим, областях, містах Київ та Севастополь.

Утилізація або знищення продукції здійснюється підприємствами, які пройшли атестацію на виконання цих робіт, відповідно до вимог законодавства, та визначені на конкурсних засадах. Проведення конкурсу для визначення підприємств, які проводять утилізацію або знищення продукції, а також ведення реєстру таких підприємств здійснює Держспоживстандарт України.

При встановленні факту нестачі марок акцизного податку (розкрадання, знищення, реалізації на експорт продукції з використанням вітчизняних марок тощо) у їх покупця, такий виробник алкогольних напоїв та тютюнових виробів несе повну матеріальну відповідальність у розмірі вартості марок та розрахункової суми акцизного податку, яку виробник повинен сплатити до бюджету за умови реалізації продукції, для якої купувалися марки. Зазначені суми нараховуються за формою, встановленою центральним органом ДПС. При з'ясуванні факту того, що при придбанні марок акцизного податку підприємством-виробником не сплачувався акцизний податок, органом державної податкової служби направляється такому суб'єктові господарювання відповідне податкове повідомлення-рішення.

За порушення порядку маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів, несплату або несвоєчасну сплату акцизного податку, порядку виробництва та імпорту такої продукції виробники, імпортери, оптові та роздрібні продавці алкогольних напоїв та тютюнових виробів притягуються до відповідальності відповідно до положень Податкового кодексу, Кримінального кодексу України,

дексу України про адміністративні правопорушення, Закону України від 19.12.1995 № 481-95/ВР «Про державне регулювання виробництва та обігу спирту етилового, коньячного та плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів». Зокрема, ч. 2 ст. 17 даного Закону передбачено, що у разі встановлення факту зберігання, транспортування і реалізації фальсифікованих алкогольних напоїв та тютюнових виробів, алкогольних напоїв та тютюнових виробів без марок акцизного податку встановленого розміра або з підробленими марками акцизного податку до такого порушника застосовуються фінансові санкції у вигляді штрафу з розрахунку 100 відсотків вартості товару, але не менше 1 700 гривень.

Органи державної податкової служби також здійснюють контроль за дотриманням максимальних роздрібних цін на митній території України. У разі роздрібною торгівлі тютюновими виробами за цінами, вищими від максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених імпортерами таких тютюнових виробів та нанесених на пачку, до суб'єктів торгівлі передбачено застосування фінансових санкцій у вигляді штрафу з розрахунку 100 відсотків вартості наявних у такого суб'єкта господарювання тютюнових виробів. Перевірки дотримання максимальних цін на тютюнові вироби в роздрібній торгівлі здійснюються органами податкової служби України в порядку, визначеному для фактичних перевірок.

**Акцизні склади на підприємствах-виробниках підакцизних товарів.** Історично поняття акцизного складу в Україні було введено Законом України від 18.11.2004 р. № 2189-IV «Про внесення змін до деяких законів України щодо впорядкування обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів», де під цим поняттям розуміли приміщення, у яких здійснюється виробництво спирту етилового, та місця зберігання спирту, розташовані на державному підприємстві, яке виробляє спирт етиловий. До цього, відповідно до положень постанови КМУ від 11.01.1997 р. № 9, на підприємствах-виробниках спирту та лікєро-горілочних виробів діяли контрольні пости державних податкових інспекцій.

Метою створення акцизних складів є підвищення ефективності як контрольних заходів, спрямованих на запобігання та боротьбу з незаконним виробництвом і обігом спирту етилового, горілки та лікєро-горілочних виробів, так і, в цілому, адміністрування акцизного податку. Під акцизним складом визначається спеціально обладнані приміщення на обмеженій території, розташовані на митній території України, де під контролем постійних представників органу державної податкової служби розпорядник акцизного складу провадить свою господарську діяльність шляхом вироблення, оброблення (перероблення), змішування, розливу, пакування, фасування, зберігання, одержання чи видачі спирту етилового, горілки та лікєро-горілочних виробів.

Представники органу податкової служби за місцем розташування таких акцизних складів постійно діють на підприємствах-виробниках спирту, горілки та лікєро-горілочних виробів. Формування необхідної чисельності працівників податкової служби та їх розподіл за відповідними акцизними складами, як правило, здійснюється регіональною ДПС. Окремими наказами відповідного органу податкової служби призначається конкретний його представник (представники) на акцизному складі, який (які) здійснює (здійснюють) постійний безпосередній контроль за дотриманням встановленого порядку відпуску спирту, горілки, лікєро-горілочних виробів та сплати акцизного збору.

На представників органу податкової служби покладено безпосередній контроль за відпуском спирту та сплатою податку з нього. Підставою для відвантаження спирту зі спиртозаводу є видача податкового векселя на суму податку, розраховану з фактичного обсягу відвантаженого спирту. Під час отримання спирту етилового векселедавець-виробник іншої (крім горілки та лікєро-горілочних виробів) підакцизної продукції складає, за участі представника органу державної податкової служби, на акцизному складі спиртозаводу акт про фактично отриману кількість спирту етилового та проводить розрахунок акцизного

податку, виходячи з фактично отриманої кількості спирту. На підприємствах-виробниках горілки лікеро-горілчаних виробів контроль здійснюється шляхом складання відповідних актів про факти отриману кількість спирту.

Представники органу державної податкової служби на акцизних складах проходять спеціальне навчання або інструктаж щодо особливостей роботи підприємств-розпорядників акцизних складів (виробників спирту, горілки та лікеро-горілчаних виробів), а також специфіки здійснення контролю виробництвом, обліком, зберіганням та реалізацією спирту, горілки та лікеро-горілчаних виробів. І порядок проведення такого навчання або інструктажу та його періодичність визначається центральним органом Державної податкової служби України.

Наказом органу державної податкової служби, за місцем знаходження акцизного складу, визначає режим роботи представників податкової служби на такому складі, порядок контролю за їх роботою, за умови матеріально-технічного забезпечення функціонування контрольного посту та інші умови, необхідні для забезпечення ефективного контролю. На підставі такого наказу розпорядник видає у триденний термін власний наказ, у якому врегульовуються питання створення належних умов для представників податкової служби.

Основними завданнями представників податкової служби на акцизному складі є здійснення безпосереднього контролю за дотриманням визначеного порядку виробництва, зберігання та реалізації спирту етилового, горілки та лікеро-горілчаних виробів, а також правильності відображення оподаткованих оборотів у звітності розпорядника акцизного складу та сплати акцизного податку до бюджету.

Для виконання вказаних завдань працівники податкової служби здійснюють контроль за виробництвом та реалізацією спирту його виробниками, контролюють норми втрат, наявність документів при його відвантаженні з акцизного складу. Підставою для відвантаження розпорядником акцизного складу спирту етилового, крім належним чином оформлених податкових векселів, є наявність й інших документів (зокрема, нарядів на відпуск спирту), які передбачені Порядком визначення виробників і покупців спирту та здійснення контролю за його обігом, який затверджений постановою КМУ від 29.08.2002 р. № 1266.

Дозвіл на відпуск спирту етилового з акцизного складу (крім відпуску спирту етилового на експорт) видається за умови сплати акцизного збору зі спирту, що повинен бути переданий, грошима або забезпечення його сплати податковим векселем, авальованим банком (податковою розпискою). На відпуски спирту незалежно від напрямів його використання, постачальником заповнюється товарно-транспортна накладна, а у разі транспортування спирту автомобільним видом транспорту – спеціальна товарно-транспортна накладна встановленого зразку, що є документами суворої звітності. Форма товарно-транспортної накладної та порядок її заповнення і використання затверджена наказом Міністерства транспорту та зв'язку від 28.04.2005 р. № 154.

Представник органу податкової служби на акцизному складі бере безпосередню участь у проведенні інвентаризацій у розпорядника такого складу, а також контролює облік, зберігання та використання м.р. акцизного податку, належне маркування виробленої горілки та лікеро-горілчаних виробів. Приймання, зберігання, відпуск, транспортування та облік спирту етилового на акцизних складах здійснюється їх розпорядниками відповідно до Інструкції, затвердженої наказом Міністерства аграрної політики України від 13.04.2009 р. № 264.

При отриманні спирту на акцизний склад такого розпорядника робиться відповідна відмітка в товарно-транспортній накладній та журналі реєстрації отримання спирту етилового. Крім того складається акт про фактичну кількість отриманого спирту етилового. Такий акт (у разі відсутності понаднормових втрат) є підставою для зменшення суми зобов'язання зі сплати акцизного податку.

відповідно відображається у податковому векселі. У разі встановлення фактів порядку оприбуткування спирту етилового або його нецільового використання до такого розпорядника акцизного складу застосовуються заходи, визначені Кодексом та іншими законодавчими актами.

При відвантаженні горілки та лікєро-горілочаних виробів з акцизного складу робиться відповідна відмітка в товарно-транспортній накладній та журналі реєстрації відвантаження горілки та лікєро-горілочаних виробів. Крім того, перевіряються інші супровідні документи на таку партію продукції. При ввезенні горілки та лікєро-горілочаних виробів на акцизний склад також робиться відповідна відмітка у товарно-транспортній накладній та журналі реєстрації отримання горілки та лікєро-горілочаних виробів. Форми журналів реєстрації ввезення та вивезення спирту, горілки та лікєро-горілочаних виробів затверджуються центральним органом державної податкової служби.

Забороняється транспортування горілки та лікєро-горілочаних виробів без товарно-транспортних накладних з відмітками про дозвіл на виїзд з акцизного складу. За порушення даної норми передбачено застосування фінансових санкцій у вигляді штрафу з розрахунку 200 відсотків від вартості вивезеної (транспортованої) продукції, але не менше 15 000 гривень.

### Питання для самоконтролю

1. Хто є платниками акцизного податку в Україні?
2. Що є об'єктом оподаткування акцизним податком?
3. Які є пільги зі сплати акцизного податку до бюджету?
4. Які види підакцизних товарів визначені Податковим кодексом України?
5. Які ставки податку застосовуються за окремими видами підакцизних товарів в Україні?
6. Як визначається дата виникнення податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку до бюджету?
7. Який порядок визначення сум акцизного податку належить до сплати з тютюнових виробів?
8. Які особливості оподаткування акцизним податком спирту етилового та алкогольних напоїв?
9. Яка тривалість податкового періоду для визначення податкових зобов'язань з акцизного податку?
10. Які терміни сплати акцизного податку до бюджету?
11. Як здійснюється маркування марками акцизного податку алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні?
12. Які особливості оподаткування деяких підакцизних товарів залежно від напрямку їх використання в Україні?
13. Як здійснюється контроль за сплатою акцизного податку до бюджету?
14. Які особливості використання акцизних складів в Україні?

### Тестові завдання

1. Платник податку з підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, та імпортер алкогольних напоїв та тютюнових виробів подає декларацію акцизного податку:

- а) щомісяця не пізніше 20 числа наступного періоду;
- б) щомісяця не пізніше 15 числа наступного періоду;
- в) щоквартально не пізніше 40 числа наступного періоду;
- г) щоквартально не пізніше 20 числа наступного періоду.

**2. Власник готової продукції, виробленої з давальницької сировини, сплачує акцизний податок виробнику такої продукції:**

- а) протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем подання податкової декларації;
- б) не пізніше дати відвантаження готової продукції;
- в) протягом 120 календарних днів придбання марок акцизного податку;
- г) протягом 90 календарних днів при придбанні марок акцизного податку.

**3. Марка акцизного збору – це спеціальний знак, яким маркуються:**

- а) алкогольні напої, пиво, тютюнові вироби, спирт етиловий;
- б) алкогольні напої та тютюнові вироби;
- в) алкогольні напої, пиво, паливно-мастильні матеріали;
- г) алкогольні напої, тютюнові вироби, транспортні засоби.

**4. Відповідно до Податкового кодексу в Україні підакцизними товарами є:**

- а) алкогольні напої, тютюнові вироби, пиво, транспортні засоби, нафтопродукти, енергоресурси;
- б) алкогольні напої, тютюнові вироби, транспортні засоби;
- в) алкогольні напої, тютюнові вироби, пиво, кава, шкіряні вироби, цукор, паливно-мастильні матеріали;
- г) спирт етиловий та інші спиртові дистилати, алкогольні напої, пиво, тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну, нафтопродукти, скраплений газ, автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли.

**5. Для визначення сум акцизного податку застосовують такі види ставок:**

- а) пропорційні, прогресивні, регресивні;
- б) адвалорні;
- в) специфічні, адвалорні, змішані (адвалорні та специфічні одночасно);
- г) інтуїтивні, емпіричні.

**6. Операції з підакцизними товарами, які звільняються від оподаткування акцизним податком:**

- а) реалізації підакцизних товарів (продукції), крім нафтопродуктів, вироблених на митній території України, що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (продукції);
- б) реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів шляхом продажу, обміну їх на інші товари, безплатної передачі або з частковою оплатою їх;
- в) придбання імпортованих товарів за іноземну валюту або в порядку обміну чи безкоштовної передачі;
- г) реалізації товарів для власного споживання, промислової переробки (крім оборотів з реалізації для виробництва підакцизних товарів), а також для своїх працівників.

**7. У разі обчислення акцизного податку із застосуванням адвалорних ставок базою оподаткування:**

- а) величина підакцизного товару (продукції), визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках;
- б) договірна або контрактна вартість реалізованого підакцизного товару (продукції);
- в) вартість реалізованого підакцизного товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами без ПДВ та з урахуванням акцизного податку;
- г) вартість реалізованого підакцизного товару (продукції), виробленого на митній території України, з урахуванням ПДВ та акцизного податку.



**8. При визначенні бази оподаткування з імпортованих підакцизних товарів, на які ставки встановлено в євро, перерахунок іноземної валюти на національну валюту здійснюється за:**

- а) офіційним курсом гривні до іноземної валюти (євро), встановленим Національним банком України на перший день кварталу, в якому здійснюється ввезення такої продукції на митну територію України;
- б) офіційним курсом гривні до іноземної валюти (євро), встановленим Національним банком України та діє на дату подання декларації акцизного податку;
- в) офіційним курсом гривні до іноземної валюти (євро), встановленим Національним банком України та діє на дату подання до органу державної митної служби митної декларації для митного оформлення;
- г) офіційним курсом гривні до іноземної валюти (євро), встановленим Національним банком України та діє на дату отримання марок акцизного податку.

**9. Продаж марок акцизного податку вітчизняним виробникам алкогольних напоїв (у виробництві яких використовується спирт етиловий неденатурований), провадиться на підставі:**

- а) заявки-розрахунку, звіту про використані марки та платіжного документа, що підтверджує сплату коштів за такі марки;
- б) звіту про використані марки, заявки-розрахунку, довідки про сплату суми податку;
- в) заявки-розрахунку, звіту про використані марки, довідки про сплату суми податку та платіжного документа, що підтверджує сплату коштів за такі марки;
- г) заявки-розрахунку, звіту про використані марки, довідки про сплату суми податку, ліцензії на виробництво алкогольних напоїв, наряду на отримання спирту етилового зі акцизного складу та платіжного документа, що підтверджує сплату коштів за такі марки.

**10. Сплата акцизного податку здійснюється:**

- а) грошовими коштами шляхом взаємних заліків, податковими векселями;
- б) податковими векселями, грошовими коштами, зарахуванням зустрічних зобов'язань;
- в) грошовими коштами;
- г) шляхом взаємних заліків, податковими векселями.

**11. Корегування суми податкового векселя здійснюється виходячи з фактично втраченої кількості спирту при:**

- а) виробництві продукції та її транспортуванні споживачу;
- б) зберіганні, виробництві готової продукції, а також її перевантаженні та транспортуванні споживачу;
- в) транспортуванні, зберіганні, виробництві готової продукції, а також фактично повернутого не-виправного браку (у межах затверджених норм);
- г) транспортуванні, зберіганні, виробництві готової продукції, а також фактично повернутого не-виправного браку.

**12. Видача податкового векселя з акцизного податку дозволяється:**

- а) будь-яким суб'єктам підприємницької діяльності, що імпортують на митну територію України підакцизні товари;
- б) виробникам лікарських засобів;
- в) резидентам або нерезидентам, які ввозять підакцизні речі або предмети на митну територію України у вигляді супроводжувального або несупроводжувального багажу;
- г) експортерам підакцизних товарів (продукції).

- 13. Оподаткування акцизним податком тютюнових виробів здійснюється з застосуванням:**
- а) адвалорних та специфічних ставок податку;
  - б) адвалорних та специфічних ставок податку одночасно, а також величини мінімального акцизного податкового зобов'язання;
  - в) адвалорних ставок податку, а також за використання показника максимальної роздрібною ціни на такі тютюнові вироби;
  - г) адвалорних ставок податку одночасно, а також за використання показника максимальної роздрібною ціни на такі тютюнові вироби.

- 14. Не підлягають маркуванню марками акцизного податку:**
- а) алкогольні напої і тютюнові вироби, які імпортуються в Україну;
  - б) алкогольні напої і тютюнові вироби, які виробляються на митній території України;
  - в) алкогольні напої і тютюнові вироби, які ввозяться в Україну і розміщуються у митному режимі магазину безмитної торгівлі;
  - г) алкогольні напої із вмістом спирту етилового понад 8,5 відсотка об'ємних одиниць.

- 15. У які терміни оформлюється податковий вексель при отриманні спирту етилового неденатурованого, спирту етилового денатурованого, біоетанолу, що використовується для виробництва окремих видів продукції, та встановлено ставку податку 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту:**
- а) після використання спирту за цільовим призначенням;
  - б) після отримання спирту;
  - в) до отримання з акцизного складу таких видів продукції за ставкою податку 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту;
  - г) при оприбуткуванні таких видів продукції на підприємстві-виробнику.

- 16. Які умови вивезення спирту етилового та лікєро-горіччаних виробів з території акцизного складу:**
- а) за умови наявності супроводжування відомчої охорони;
  - б) за умови погодження транспортування спирту з органами МВС України;
  - в) за умови наявності проставленої відмітки на товарно-транспортній накладній представника органу податкової служби;
  - г) за умови погодження транспортування спирту етилового органами Служби безпеки України.

- 17. Як сплачують акцизний податок підприємства, які виробляють вина виноградні з додаванням спирту, вермути, інші зброжені напої з додаванням спирту:**
- а) до виробництва продукції;
  - б) при виробництві продукції;
  - в) після реалізації продукції;
  - г) при придбанні марок акцизного податку.

- 18. Виробники алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований, сплачують акцизний податок до бюджету:**
- а) протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем подачі податкової декларації;
  - б) ) протягом 20 календарних днів, наступних за останнім днем подачі податкової декларації;

- в) протягом 90 календарних днів від дня отримання спирту етилового при придбанні марок акцизного податку;
- г) не пізніше дати відвантаження готової продукції.

**19. Які органи здійснюють контроль за наявністю марок акцизного податку на алкогольних напоях та тютюнових виробках?**

- а) контроль за наявністю марок акцизного податку здійснюють податкові органи;
- б) контроль за наявністю марок акцизного податку здійснюють митні органи з частковим залученням податкових органів у разі виявлення фактів втрати марок акцизного податку з вини суб'єктів господарювання;
- в) податкові органи – під час їх транспортування, зберігання та продажу, митні органи – під час введення на митну територію України.

**20. Як оподатковуються акцизним податком виноматеріали, які реалізуються підприємствам вторинного виробництва?**

- а) на загальних підставах;
- б) не оподатковуються;
- в) при оподаткуванні застосовують ставку 0 грн з 1 літри виноматеріалів;
- г) не оподатковуються, якщо вони використовуються підприємствами вторинного виробництва для виготовлення готової продукції. В інших випадках – оподатковуються на загальних підставах.

**21. Які документи необхідно подати імпортеру алкогольних напоїв та/або тютюнових виробів для отримання марок акцизного податку?**

- а) заявку-розрахунок у трьох примірниках за встановленою формою, платіжні документи, що підтверджують внесення плати за марки та сплату податку;
- б) заявку-розрахунок у трьох примірниках за встановленою формою;
- в) заявку-розрахунок у трьох примірниках за встановленою формою, звіт про використання раніше отриманих марок акцизного податку, ліцензію на право імпорту алкогольних напоїв та/або тютюнових виробів;
- г) звіт про використання раніше отриманих марок акцизного податку, платіжні документи, що підтверджують внесення плати за марки та сплату податку.

## Ситуаційні справи

**1. Підприємство-виробник лікєро-горілочаних виробів звернулося до органу державної податкової служби щодо виробництва таких виробів у давальницької сировини на власних виробничих потужностях в Україні.**

**Підготуйте відповідь.**

**2. Працівниками органу державної податкової служби під час проведення фактичної перевірки закладу торгівлі, яке використовується ТОВ «Акорд» (zareєстровано в Київській області), було встановлено факт знаходження в продажу вітчизняних алкогольних напоїв, маркованих марками акцизного податку**

з зазначеним кодом регіону «08» (Запорізька обл.). На контретикетці таких алкогольних напоїв їх виробником визначено ТОВ «Рубікон» (місце реєстрації – Київська обл., код регіону – 10).

**Дайте вмотивовану оцінку ситуації та які дії повинні бути здійснені працівниками органу державної податкової служби?**

3. При перевірці суб'єкта господарювання було встановлено, що при визначенні податкового зобов'язання за лютий 2011 року, пов'язаного із сплатою акцизного податку з вітчизняних підакцизних товарів, ставки на які Податковим кодексом визначені в євро, було застосовано офіційний курс НБУ гривні до євро, що діяв на 1.02.2011 року.

**Дайте вмотивовану оцінку ситуації.**

4. Нафтопереробний завод, який зареєстрований в органах податкової служби Луганської області, здійснює виробництво бензинів, у тому числі і з давальницької сировини, та відвантажує її замовнику – резиденту України.

**Визначте граничні терміни сплати акцизного податку власником готової продукції (виробленої з давальницької сировини) та безпосередньо нафтопереробним заводом.**

5. Автомобіль марки «Мерседес», який було ввезено на митну територію України для офіційного використання дипломатичним представництвом Республіки Польща, реалізується для комерційного використання резиденту України.

**Чи буде сплачуватися акцизний податок до бюджету та (у разі позитивної відповіді) хто є його платником?**

6. Підприємство-резидент України імпортує тютюнові вироби в Україну.

**Які вимоги висуваються національним законодавством до такого підприємства та коли повинен бути сплачений акцизний податок з таких тютюнових виробів?**

7. У ході перевірки кіоску встановлено факт реалізації тютюнових виробів за ціною 11 грн (на пачці максимальна ціна визначена як 9,25), в продажі також знаходяться аналогічні тютюнові вироби з зазначеною максимальною ціною на пачці 11 грн.

**Чи є вказаний факт порушенням максимальних роздрібних цін і які фінансові санкції (у разі позитивної відповіді) застосовуються за таке порушення?**

### Перелік питань до екзамену

1. Платники акцизного податку в Україні.
2. Об'єкти оподаткування акцизним податком в Україні.
3. Пільги зі сплати акцизного податку.
4. Визначення бази оподаткування при обчисленні акцизного податку.
5. Ставки акцизного податку та особливості їх встановлення.
6. Дата виникнення податкових зобов'язань зі сплати акцизного податку до бюджету.
7. Особливості оподаткування тютюнових виробів за змішаними ставками акцизного податку та декларування максимальних роздрібних цін.

8. Особливості оподаткування акцизним податком спирту етилового та алкогольних напоїв.
9. Особливості оподаткування акцизним податком нафтопродуктів.
10. Особливості застосування акцизного податку для підакцизних товарів, що імпортуються на митну територію України.
11. Строки сплати та порядок зарахування акцизного податку до бюджету.
12. Контроль за сплатою акцизного податку за допомогою маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів марками акцизного податку.
13. Відповідальність за порушення порядку сплати акцизного податку.
14. Використання акцизних складів на підприємствах-виробниках спирту та лікєро-горілчанних виробів.

**ЗБІР ЗА ПЕРШУ РЕЄСТРАЦІЮ ТРАНСПОРТНОГО ЗАСОБУ**

- § 1. Еволюція оподаткування транспортних засобів в Україні.
- § 2. Характеристика елементів справляння збору за першу реєстрацію транспортного засобу.
- § 3. Особливості розрахунку та сплати збору за першу реєстрацію транспортного засобу.

**§ 1. Еволюція оподаткування транспортних засобів в Україні**

Транспортні засоби – це один із видів рухомого майна, який тією чи іншою мірою оподатковується практично в усіх державах світу. Податки чи інші податкові платежі, пов'язані з володінням транспортними засобами, належать до податків на майно відповідно до класифікації податків за економічним змістом об'єкта оподаткування.

Оподаткування транспортних засобів в Україні було започатковано із введенням в дію Закону України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» від 11.12.1991 р. № 1963-ХІІ. У своїй першій редакції зазначений Закон визначав платниками податку підприємства, об'єднання та організації, у тому числі іноземні, громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства, які мають власні транспортні засоби (автомобілі, мотоцикли, моторолери, трактори та мотоблоки) та інші самохідні машини і механізми на пневматичному ході, а також власників моторних човнів (катерів, яхт), мотосаней. Було встановлено, що податок не справляється з власників машин і механізмів на гусеничному ході, а також зернозбиральних і спеціальних комбайнів з двигунами. Усі самохідні машини і механізми поділялись лише на чотири категорії, а ставки податку диференціювались залежно від потужності двигуна (в кіловатах або кінських сил від 50 копійок до 2 карбованців 4 копійок з кіловата або кінської сили) при цьому найвища ставка податку припадала на категорію «Автомобілі вантажні вантажопідйомністю більше 7 тонн та інші самохідні машини і механізми». Зважаючи на «вузьку спеціалізацію» інших трьох категорій (автомобілі легкові; вантажівки вантажопідйомністю до 7 тонн; мотоцикли, моторолери та мотоблоки), це давало змогу оподатковувати всі інші самохідні механізми за максимальною ставкою податку.

Верховна Рада України 11 липня 1995 року прийняла Закон «Про внесення змін і доповнень до деяких законодавчих актів України» № 297/95-ВР. З 25 липня 1995 року (день офіційного опублікування) відповідно до цього Закону ставки податку стали обчислюватися на підставі неоподаткованого мінімуму доходів громадян. Прив'язка ставок оподаткування до неоподаткованого мінімуму доходів громадян збереглася до 25 березня 1997 року.

З 12 лютого 1998 року по 31 грудня 2000 року для ряду платників податку було зупинено дію Закону про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів. До їх числа належать: сільськогосподарські товаровиробники, які здійснювали діяльність з виробництва сільськогосподарської продукції на території Глобинського району Полтавської області, Старобешівського району Донецької області та Ужгородського району Закарпатської області (колективні та державні сільськогосподарські підприємства, акціонерні товариства, агрофірми, селянські (фермерські) господарства та інші виробники сільськогосподарської продукції, перелік яких затверджено Полтавською, Донецькою, Закарпатською обласними радами відповідно до Закону України «Про запровадження в порядку експерименту єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників» від 15 січня 1998 р. № 25/98-ВР.

З 1 січня 1999 року по 1 січня 2004 року призупинено дію Закону про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів для сільськогосподарських підприємств сільськогосподарських та інших господарств, які займалися виробництвом (виращуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, на яких поширювалися положення Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17 грудня 1998 р. № 320-XIV.

З 1 липня 1999 року по 1 березня 2000 року звільнялися від сплати податку підприємства легкої та деревообробної промисловості Чернівецької області, які є учасниками економічного експерименту, перелік яких затверджено Кабінетом Міністрів України за поданням Чернівецької обласної державної адміністрації згідно з Указом Президента України «Про економічний експеримент щодо стабілізації роботи підприємств легкої та деревообробної промисловості Чернівецької області» від 30 квітня 1999 року № 461/99. А з 1 березня 2000 року було внесено зміни і зупинено на період проведення експерименту (до 1 липня 2001 року) дію Закону про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів для зазначених в цьому абзаці підприємств, уже на підставі відповідного Закону України «Про економічний експеримент щодо стабілізації роботи підприємств легкої та деревообробної промисловості Чернівецької області» від 13 січня 2000 року № 1375-XIV.

Суттєві зміни в оподаткуванні відбулися у зв'язку з набранням чинності Закону України «Про внесення змін до деяких законів України щодо фінансування дорожнього господарства» від 16 липня 1999 року № 986-14. Цей Закон змінив грошову одиницю, в якій виражалися ставки податку, євро було замінено гривнею. Крім цього, було відкориговано перелік пільговиків та внесено цілий ряд інших змін до Закону про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, у тому числі щодо відповідальності платників.

З 22 серпня 2000 року Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування підприємств та організацій громадських організацій інвалідів» від 13 липня 2000 року № 1926-3 звільнив від сплати податку інвалідів.

Зміни до Закону про податок з власників транспортних засобів було внесено також у зв'язку з прийняттям Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р. № 2181-III. Останнім з 1 квітня 2001 року встановлено 60-денний період для подання річної звітності, що знайшло своє відображення у відповідних статтях Закону про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, а 2-річний строк, передбачений для перерахування неправильно сплаченого податку та справляння податку з осіб, які його не сплачували, було замінено на 3-річний.

## **§ 2. Характеристика елементів справляння збору за першу реєстрацію транспортного засобу**

Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів у Податковому кодексі України замінено на збір за першу реєстрацію транспортного засобу у зв'язку із скасуванням податку, що сплачується при проходженні техогляду, реєстрації та перереєстрації транспортних засобів в Україні. Це передбачено Розділом VII Податкового кодексу України.

Платниками збору є юридичні та фізичні особи, які здійснюють першу реєстрацію в Україні транспортних засобів. Таким чином, платників чітко розділено на фізичних та юридичних осіб. Цивільним кодексом України визначено, що людина як учасник цивільних відносин вважається фізичною особою. Юридичною особою є організація, створена і зареєстрована у встановленому законом порядку. Юридична особа наділяється цивільною правосдатністю і дієздатністю, може бути позивачем та

відповідачем у суді<sup>80</sup>. До прийняття Податкового кодексу України у податковому законодавстві трактування платників було ширшим, зокрема платниками податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів були: «Підприємства, установи та організації, які є юридичними особами, іноземні юридичні особи, а також громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, які здійснюють першу реєстрацію в Україні, реєстрацію, перереєстрацію транспортних засобів та/або мають зареєстровані в Україні, згідно з чинним законодавством власні транспортні засоби, які відповідно до Закону є об'єктами оподаткування»<sup>81</sup>.

У Податковому кодексі України встановлено, за яких умов фізичні і юридичні особи стають платниками збору, а саме: при здійсненні першої реєстрації в Україні транспортних засобів. Відповідно до п.п. 14.1.163 п.14.1 ст.14 Податкового кодексу України перша реєстрація транспортного засобу – це реєстрація транспортного засобу, яка здійснюється уповноваженими державними органами України щодо цього транспортного засобу в Україні вперше.

Для наземного транспорту, основні правові та соціальні принципи організації дорожнього руху, організації та експлуатації автомобільного транспорту визначаються Законами України: від 30 червня 1993 року № 3353-ХІІ «Про дорожній рух» із змінами та доповненнями (далі – Закон «Про дорожній рух») та від 5 квітня 2001 року № 2344-ІІІ «Про автомобільний транспорт» із змінами та доповненнями.

Державній реєстрації та обліку підлягають призначені для експлуатації на вулично-дорожній мережі загального користування транспортні засоби усіх типів: автомобілі, автобуси, мотоцикли всіх типів, марок і моделей, самохідні машини, причепа та напівпричепа до них, мотоколяски, інші прирівняні до них транспортні засоби та мопеди, що використовуються на автомобільних дорогах державного значення.

Державна реєстрація та облік автомобілів, автобусів, мотоциклів та мопедів усіх типів, марок і моделей, самохідних машин, причепів та напівпричепів до них, мотоколясок, інших прирівняних до них транспортних засобів здійснюються підрозділами Державтоінспекції Міністерства внутрішніх справ України, а їх порядок затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 07.09.98 р. № 1388 «Про затвердження Правил Державної реєстрації та обліку автомобілів, автобусів, а також самохідних машин, сконструйованих на шасі автомобілів, мотоциклів, всіх типів, марок і моделей, причепів, напівпричепів та мотоколясок» з відповідними змінами та доповненнями.

Відомчу реєстрацію та облік транспортних засобів Збройних сил України, житлово-комунального господарства, а також тих, що не підлягають експлуатації на вулично-дорожній мережі загального користування, здійснюють:

- транспортних засобів, які належать військовим частинам, об'єднанням чи організаціям, що входять до складу Збройних сил України, – уповноважений орган Міністерства оборони України;
- великотоннажних транспортних засобів та інших технологічних транспортних засобів – уповноважений орган спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади з нагляду за охороною праці (*Порядок реєстрації та обліку транспортних засобів, що здійснюється територіальними органами Держгірпромнагляду, затверджено Постановою КМУ від 06.01.2010 №8 «Про затвердження Порядку відомчої реєстрації та ведення обліку великотоннажних та інших технологічних транспортних засобів»*);
- трамваїв і тролейбусів – уповноважений орган спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади з питань житлово-комунального господарства;

<sup>80</sup> «Цивільний кодекс України» <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=435-15>

<sup>81</sup> Закон України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1963-12>



- перегонових і спортивних транспортних засобів – уповноважений орган спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади з питань спорту;
- тракторів, самохідних шасі, самохідних сільськогосподарських, дорожньо-будівельних і меліоративних машин, сільськогосподарської техніки, інших механізмів – уповноважений орган спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади з питань аграрної політики (*Порядок реєстрації та обліку транспортних засобів, що здійснюється органами Держтехнагляду затверджені Постановою КМУ від 8 липня 2009 р. № 694 «Про затвердження Порядку відомчої реєстрації та взяття з обліку тракторів, самохідних шасі, самохідних сільськогосподарських, дорожньо-будівельних і меліоративних машин, сільськогосподарської техніки, інших механізмів»*).

Щодо водних транспортних засобів, то порядок їх обліку та реєстрації здійснюється відповідно до Кодексу торговельного мореплавства України, у порядку, який розроблено на виконання статті 26 зазначеного Кодексу та затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 26 вересня 1997 р. № 1069 «Про затвердження Порядку ведення Державного суднового реєстру України і Суднової книги України» із змінами та доповненнями.

Об'єкт оподаткування у Законі України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» від 11.12.91 р. № 1963-ХІІ визначала стаття 2, згідної з якою об'єктом оподаткування виступали транспортні засоби, відповідно до Українського класифікатора товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД). У Податковому кодексі України перелік об'єктів оподаткування визначає стаття 232. Згідно з якою перелік об'єктів оподаткування розширено без конкретизації назв за УКТ ЗЕД. Список об'єктів оподаткування доповнено такими видами транспортних засобів, як літаки і вертольоти (за виключеннями військової авіації та цивільної оборони).

До транспортних засобів, які не є об'єктами оподаткування збором, належать: машини і механізми для сільгоспробіт (товарні позиції 8432 і 8433 згідно з УКТ ЗЕД), транспортні засоби швидкої медичної допомоги, а також причепи (напівпричепи), мопеди і велосипеди.

Таким чином, об'єктами оподаткування збором за першу реєстрацію транспортного засобу є:

1.1. Колісні транспортні засоби, крім:

а) транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, що закріплені на праві оперативного управління за військовими частинами, військовими навчальними закладами, установами та організаціями Збройних сил України, які повністю утримуються за рахунок бюджету, крім тих, що віднесені до транспортної групи, в порядку, визначеному головним органом у системі центральних органів виконавчої влади із забезпечення реалізації державної політики з питань національної безпеки у воєнній сфері, оборони і військового будівництва;

б) транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, що закріплені на праві оперативного управління за військовими формуваннями головного органу у системі центральних органів виконавчої влади у сфері охорони громадського порядку, забезпечення громадської безпеки, безпеки дорожнього руху, які повністю утримуються за рахунок бюджету, крім тих, що віднесені до транспортної групи, в порядку, визначеному таким головним органом;

в) транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, що закріплені на праві оперативного управління за підрозділами служби цивільного захисту, які повністю утримуються за рахунок бюджету, крім тих, що віднесені до транспортної групи, в порядку, визначеному головним органом у системі центральних органів виконавчої влади із забезпечення реалізації державної політики у сфері цивільного захисту населення;

г) транспортних засобів ваптажних, самохідних, що використовуються на заводах, складах, у портах та аеропортах для перевезення вантажів на короткі відстані, – товарна позиція 8709 згідно з УКТ ЗЕД;

г) транспортних засобів швидкої медичної допомоги;  
д) машин і механізмів для сільськогосподарських робіт – товарні позиції 8432 і 8433 згідно з УКТЗЕД;

е) причепів (напівпричепів);

є) мопедів;

ж) велосипедів.

1.2. Судна, зареєстровані у Державному судновому реєстрі України або у Судновій книзі України.

1.3. Літаки і вертольоти, зареєстровані у Державному реєстрі цивільних повітряних суден України або у Реєстрі державних повітряних суден України, крім:

а) літаків і вертольотів Збройних сил України;

б) літаків і вертольотів головного органу у системі центральних органів виконавчої влади з питань забезпечення реалізації державної політики у сфері цивільного захисту населення, а також органів управління та сил цивільного захисту, що виконують завдання цивільного захисту.

Для кращого розуміння приналежності того чи іншого транспортного засобу до об'єктів оподаткування збором доцільно розглянути визначення згаданих транспортних засобів.

Причіп – вантажний візок без мотора, якого причіпляють до самохідних транспортних засобів (трактора, автомашини тощо).

Мопед – легкий малопотужний мотоцикл, що повинний також педальний привод.

Велосипед – дво- і триколісна машина, що рухається силою м'язів людини, яка натискує ногами на педалі.

Транспортний засіб швидкої медичної допомоги – транспортний засіб, який обслуговує бригада не менш ніж із двох професійних медичних працівників для надання допомоги та транспортування хоча б одного пацієнта на ношах (ДСТУ 7032:2009).

Судно – будь-який військовий або транспортний засіб, що може пересуватися поверхнею води і під нею (військові, цивільні, морські та річкові кораблі, пароплави, вітрильники, катери, човни).

Літак – апарат, важчий за повітря, з двигуном і нерухомими крилами, пристосований до літання.

Вертоліт – важчий за повітря літальний апарат (гвинтокрила машина), що може підійматися у повітря без розбігу і вертикально приземлюватися, а також зависати у повітрі.

При визначенні податків на майно як база оподаткування, зазвичай, виступають фізичні одиниці, які характеризують той чи інший об'єкт оподаткування. Оскільки транспортні засоби з метою оподаткування поділяються на колісні, судна, літаки і вертольоти, то й об'єкти оподаткування кожного з них різні. У свою чергу, колісні транспортні засоби можуть бути обладнані двигунами внутрішнього згорання та електродвигунами. Двигун внутрішнього згорання – це тип двигуна, теплова машина, в якій хімічна енергія палива (звичайно, застосовується рідке або газоподібне вуглеводневе паливо), що згоряє в робочій зоні, перетворюється в механічну роботу. Робочий об'єм двигуна (літраж двигуна) складається з робочих обсягів усіх циліндрів. Тобто – це величина робочого об'єму одного циліндра помножена на кількість циліндрів. Робочий об'єм циліндра – це простір, який звільняє поршень при переміщенні з верхньої мертвої точки до нижньої мертвої точки. Об'єм циліндрів двигуна визначається у сантиметрах кубічних. Саме об'єм циліндрів двигуна і є об'єктом оподаткування збором за першу реєстрацію транспортного засобу, обладнаного двигуном внутрішнього згорання.

Електродвигун – це електрична машина, двигун, що перетворює електричну енергію в механічну. Потужність електродвигуна – це найбільша корисна потужність, яку електродвигун здатний віддавати, при обумовленому режимі роботи, без перегріву обмотки вище норми, що допускається класом нагрівостійкості електроізоляції. Потужність електродвигунів вимірюється у кіловатах (кВт).

Заводи-виробники обов'язково зазначають потужність двигунів у технічних характеристиках цих пристроїв. Потужність електродвигуна, виміряна в кіловатах, є базою оподаткування для легкових автомобілів, обладнаних електродвигуном, та суден, обладнаних двигуном.

Для суден, які не обладнані електродвигуном, базою оподаткування є довжина корпусу судна, визначена в сантиметрах. Ця розрахункова величина зазначена в технічних характеристиках кожного судна, зокрема в обмірному свідоцтві (головні розмірення) або документі, що його замінює.

Для літаків і вертольотів базою оподаткування збором є максимальна злітна маса повітряного судна. Максимальною злітною масою повітряного судна вважається його власна маса, куди включається всі і все, що знаходиться на борту на початок розбігу. Максимальна злітна маса зазначається у технічних характеристиках літака.

Якщо фізична або юридична особа повинний декілька транспортних засобів, то база оподаткування при визначенні збору за першу реєстрацію транспортного засобу для кожного з них визначається окремо.

Відповідно до статті 234 Податкового кодексу України встановлено такі ставки збору:

1. Ставки збору для колісних транспортних засобів:

1.1. Для мотоциклів:

Група	Об'єм циліндрів двигуна, куб. сантиметрів		Ставка збору, гривень за 100 куб. сантиметрів об'єму циліндрів двигуна
1.1.1.	від	до (включно)	
1	до 500		3
2	501	800	5
3	понад 800		10

1.2. Для легкових автомобілів (крім автомобілів, обладнаних електродвигуном):

Група	Об'єм циліндрів двигуна, куб. сантиметрів		Ставка збору, гривень за 100 куб. сантиметрів об'єму циліндрів двигуна
1.1.1.	від	до (включно)	
1	до 1 000		3
2	1 001	1 500	5
3	1 501	1 800	7
4	1 801	2 500	10
5	2 501	3 500	25
6	3 501	4 500	40
7	4 501	5 500	45
8	5 501	6 500	55
9	понад 6 500		60

1.3. Для легкових автомобілів, обладнаних електродвигуном, – 0,5 гривні за 1 кВт потужності двигуна.

1.4. Для автобусів, у тому числі мікроавтобусів, – 5 гривень за 100 куб. сантиметрів об'єму циліндрів двигуна.

1.5. Для тракторів – 2,5 гривні за 100 куб. сантиметрів об'єму циліндрів двигуна.

1.6. Для вантажних автомобілів:

Група	Об'єм циліндрів двигуна, куб. сантиметрів		Ставка збору, гривень за 100 куб. сантиметрів об'єму циліндрів двигуна
	від	до (включно)	
1	до 8 200		15
2	8 201	15 000	20
3	понад 15 000		25

Збір за першу реєстрацію транспортного засобу для вантажо-пасажирських автомобілів сплачується у розмірах, установлених для вантажних автомобілів.

1.7. Для сідельних тягачів – 15 гривень за 100 куб. сантиметрів об'єму циліндрів двигуна.

1.8. Для автомобілів спеціального призначення – 5 гривень за 100 куб. сантиметрів об'єму циліндрів двигуна.

2. Ставки збору для суден:

2.1. Для суден, які оснащені стаціонарним або підвісним двигуном (двигунами):

Група	Потужність двигуна, кВт	Ставка збору, гривень за 1 кВт потужності двигуна
1	до 55 (включно)	2,5
2	понад 55	3

2.2. Для суден, які не оснащені двигуном:

Група	Довжина корпусу судна, метрів	Ставка збору, гривень за 100 сантиметрів довжини корпусу судна
1	до 7,5 (включно)	7
2	понад 7,5	14

3. Ставки збору для літаків і вертольотів:

3.1. Для літаків – 1 гривня за кожний кілограм максимальної злітної маси.

3.2. Для вертольотів – 1 гривня за кожний кілограм максимальної злітної маси.

Ставки збору застосовуються:

1. Для нових транспортних засобів – з коефіцієнтом 1.

2. Для колісних транспортних засобів (крім легкових автомобілів, обладнаних електродвигуном, та тракторів), які використовувались до 8 років, – з коефіцієнтом 2.

3. Для суден, літаків і вертольотів, які використовувались понад 8 років, – з коефіцієнтом 3.

4. Для колісних транспортних засобів (крім легкових автомобілів, обладнаних електродвигуном, та тракторів), які використовувались понад 8 років, – з коефіцієнтом 40.

Аналізуючи ставки збору за першу реєстрацію колісних транспортних засобів, необхідно врахувати, що даний збір не є головним джерелом доходів бюджету і є одним із видів поповнення державної казни.

Слід зазначити, що фізичні та юридичні особи зобов'язані сплачувати даний збір при першій реєстрації транспортних засобів в Україні залежно від виду транспортного засобу. Згідно з Законом України «Про автомобільний транспорт» від 23 лютого 2006 року № 3492-IV колісний транспортний засіб – транспортний засіб, призначений для руху безрейковими дорогами, який використовується для перевезення людей і (або) вантажів, а також перевезення і приводу під час руху чи на місці встановленого на ньому обладнання чи механізмів для виконання спеціальних робочих функцій, допущений до участі в дорожньому русі.

Для подальшої класифікації видів колісних транспортних засобів необхідно звернутися до таких нормативних актів:

– Закон України «Про автомобільний транспорт» із змінами і доповненнями, внесеними Законом України від 23 лютого 2006 року № 3492-IV (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2006, № 32, ст. 273;

– Закон України «Про дорожній рух», остання редакція від 16.11.2008 № 586-VI (586-17) ВВР, 2009, № 10-11, ст.137;

– Правила дорожнього руху затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 10 жовтня 2001 р. № 1306 із змінами і доповненнями, що дають характеристику транспортних засобів, до яких застосовуються ставки вищезазначеного збору:

*мотоцикл* – двоколісний механічний транспортний засіб з боковим причепом або без нього, що повинний двигун з робочим об'ємом 50 куб. см і більше. До мотоциклів прирівнюються моторолери, мотоколяски, триколісні та інші механічні транспортні засоби, дозволена максимальна маса яких не перевищує 400 кг;

*легковий автомобіль* – автомобіль з кількістю місць для сидіння не більше дев'яти, з місцем водія включно, який за своєю конструкцією та обладнанням призначений для перевезення пасажирів та їхнього багажу із забезпеченням необхідного комфорту та безпеки;

*автобус* – транспортний засіб, який за своєю конструкцією та обладнанням призначений для перевезення пасажирів з кількістю місць для сидіння більше ніж дев'ять з місцем водія включно;

*мікроавтобус* – одноповерховий автобус з кількістю місць для сидіння не більше сімнадцяти з місцем водія включно;

*трактор* – безрейковий транспортний засіб, що використовується як тягач. Відрізняється низькою швидкістю і великою силою тяги. Колісні трактори можна використовувати на дорогах загального користування;

*автомобіль вантажний, вантажівка, ваговіз* – автомобіль, який за своєю конструкцією та обладнанням призначений для перевезення вантажів.

Деякі легкі ваговози достатньо маленькі, близькі за розміром до легкових авто. Комерційні вантажні автомобілі можуть бути досить великим і слугувати платформою для додаткового обладнання;

*сідловий тягач* – вид тягача, який працює з напівпричепами, що приєднуються до машини за допомогою спеціального зчіпного механізму – сідла<sup>4</sup>

*транспортний засіб спеціального призначення* – транспортний засіб, призначений для виконання спеціальних робочих функцій (для аварійного ремонту, автокран, пожежний, автобетономішалка,

вишка розвідувальна чи бурова на автомобілі, для транспортування сміття та інших відходів, технічна допомога, автомобіль прибиральний, автомобіль-майстерня, радіологічна майстерня, автомобіль для пересувних телевізійних і звукових станцій тощо).

Згідно зі статтею 234.4.1 Податкового кодексу України до нових транспортних засобів застосовується коефіцієнт 1. При цьому новими потрібно вважати транспортні засоби, на які не було видано будь-які реєстраційні документи в іншій державі або Україні і основою для першої реєстрації є документи купівлі-продажу від заводу виробника, або торговельної організації, яка здійснює продаж такого транспортного засобу.

Як показує практика, для зменшення суми податкового зобов'язання для стимулювання та регулювання певного виду діяльності застосовуються пільги з певного податку чи збору. Пільги є одним із інструментів виконання податками їх регулюючої функції, отже, інструментами державного регулювання економіки<sup>82</sup>. У даному випадку пільга зі збору за першу реєстрацію транспортного засобу надається з метою звільнення від сплати цього збору бюджетними організаціями, які займаються наданням соціальних послуг найменш захищеним верствам населення (інвалідам, ветеранам війни і праці, людям похилого віку, вихованцям дитячих будинків). Надання пільги цим категоріям платників зумовлено соціальною значущістю їх діяльності та у певній мірі стимулюванням у підвищенні рівня забезпеченості транспортними засобами вище зазначених груп населення.

До організацій, які звільняються від сплати збору за першу реєстрацію транспортного засобу, згідно зі статтею 235.1 Податкового кодексу України відносять: будинки-інтернати для громадян похилого віку та інвалідів, дитячі будинки-інтернати, пансіонати для ветеранів війни і праці, геріатричні пансіонати (для людей похилого віку), реабілітаційні установи для інвалідів та дітей-інвалідів, що фінансуються з державного та місцевого бюджетів. Тобто ті державні організації, які надають соціальні послуги найменш захищеним чи постраждалим від певних подій групам населення.

Усі легкові транспортні засоби для інвалідів, об'єм циліндрів двигуна яких менше 1 500 куб. сантиметрів і які придбані за бюджетні кошти та/або на безкоштовній основі передані у користування цим організаціям, звільняються від сплати збору за першу реєстрацію транспортного засобу.

У разі відчуження (зміні власника з вище зазначених організацій на будь-якого іншого) таких транспортних засобів нові власники їх зобов'язані сплатити збір у порядку і на умовах передбачених Податковим кодексом України. Отже, пільга зі збору за першу реєстрацію транспортного засобу надається виключно організаціям, які перелічені у статті 235.1 Податкового кодексу, та не може бути застосована до інших груп платників. Продаж чи передача транспортного засобу, який належав вищезазначеним організаціям, змушує сплачувати даний збір особами, які набули право власності на такий транспортний засіб.

### § 3. Особливості розрахунку та сплати збору за першу реєстрацію транспортного засобу

Податковим кодексом України визначено, що базовий податковий період щодо збору за першу реєстрацію транспортного засобу дорівнює календарному року. Ця норма є дещо суперечливою, оскільки для збору логічно використовувати строк (термін сплати), адже збір сплачується одноразово, зокрема у цьому випадку «Перед проведенням першої реєстрації в Україні транспортного засобу». До прийняття Податкового кодексу України у податковому законодавстві не передбачалося податкового періоду, лише «Строки сплати податку».

<sup>82</sup> Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / [Соколовська А.М., Єфименко Т.І., Луїна І.О. та ін.]. – К.: НДФІ, 2006. – С. 30.

Збір сплачується фізичними та юридичними особами перед проведенням першої реєстрації в Україні транспортних засобів. Отже, збір сплачується наперед і не може бути сплачений після першої реєстрації транспортного засобу, адже уповноважені органи проводити першу реєстрацію не матимуть правової можливості. Сплачувати збір повинні уповноважені набувачі права власності на транспортний засіб (власники), які вперше реєструють даний транспортний засіб на території України. До таких відносять фізичні та юридичні особи.

Сума збору обчислюється стосовно кожного транспортного засобу як добуток відповідної бази оподаткування, ставки збору та відповідного коефіцієнта. Згаданий коефіцієнт залежить від виду та терміну, протягом якого використовувався транспортний засіб до моменту його першої реєстрації в Україні. Збір за першу реєстрацію транспортного засобу розраховується і сплачується стосовно кожного транспортного засобу окремо.

Збір за першу реєстрацію транспортного засобу як і раніше обчислюється і сплачується за місцем реєстрації транспортних засобів та за ставками, які діють на день сплати.

Як зазначено в пункті 239.2 статті 239 Податкового кодексу України, юридичні особи зобов'язані впродовж десяти днів після першої реєстрації в Україні транспортних засобів подати до органів державної податкової служби за місцем свого знаходження та за місцем реєстрації транспортного засобу розрахунок суми збору. Варто зауважити, що відповідно до статті 1 Закону України № 755-IV від 15 травня 2003 року «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» місцезнаходження юридичної особи – це адреса органу або особи, які відповідно до установчих документів юридичної особи чи закону виступають від її імені. А згідно статті 5 цього ж Закону «державна реєстрація юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців проводиться державним реєстратором виключно у виконавчому комітеті міської ради міста обласного значення або у районній, районній у містах Києві та Севастополі державній адміністрації за місцезнаходженням юридичної особи або за місцем проживання фізичної особи – підприємця». Отже, місцезнаходження платника податку – юридичної особи та місце його реєстрації повинні збігатися.

Щодо розрахунку, який повинний в обов'язковому порядку подати до податкового органу платник цього збору, то згідно з пунктом 46.1 статті 46 Податкового кодексу України – це є документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених Податковим кодексом) контролюючому органу у строки, встановлені законом і на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку.

Форма податкової декларації відповідно до пункту 46.4 статті 46 Податкового кодексу України встановлюється центральним органом державної податкової служби за погодженням з Міністерством фінансів України.

Разом з розрахунком збору за першу реєстрацію транспортного засобу платник цього збору обов'язково повинний подати копію свідоцтва про реєстрацію транспортного засобу, завіреного відповідним уповноваженим державним органом України, який проводив таку реєстрацію.

Платники збору зобов'язані сплатити суму збору перед першою реєстрацією транспортного засобу. Під час реєстрації в Україні вони повинні пред'явити квитанції або платіжні доручення про сплату збору з відміткою банку про дату виконання платіжного доручення. А платники, звільнені від сплати збору, – відповідний документ, що дає право на користування такими пільгами.

Якщо платник збору під час реєстрації не пред'являє квитанції або платіжні доручення про сплату збору з відміткою банку про дату виконання платіжного доручення, або у випадку, якщо він повинний право

на користування пільгами – відповідних документів, які засвідчують таке право, йому буде відмовлено у першій реєстрації транспортного засобу в Україні.

У разі відсутності документів про сплату збору або документів, що дають право на користування пільгами, перша реєстрація в Україні не проводиться.

Органи, що проводять державну реєстрацію транспортних засобів, зобов'язані повідомити органи державної податкової служби про зареєстровані транспортні засоби, а також про осіб, на яких вони зареєстровані. Форма та порядок подання інформації затверджується центральним органом державної податкової служби за погодженням з відповідним центральним органом, який реалізує державну політику у сфері безпеки дорожнього руху і державної реєстрації транспортних засобів.

### Питання для самоконтролю

1. Вкажіть, хто належить до платників збору за першу реєстрацію транспортного засобу.
2. Які транспортні засоби є об'єктом оподаткування збором за першу реєстрацію транспортного засобу.
3. Які колісні транспортні засоби не належать до об'єктів оподаткування збором за першу реєстрацію транспортного засобу.
4. Що є базою оподаткування для колісних транспортних засобів, обладнаних двигуном внутрішнього згорання.
5. Що є базою оподаткування для літаків і вертольотів.
6. З яким коефіцієнтом застосовується ставка збору за першу реєстрацію транспортного засобу для колісних транспортних засобів, які використовувались понад 8 років.
7. Які пільги діють при сплаті збору за першу реєстрацію транспортного засобу.
8. Який строк сплати збору за першу реєстрацію транспортного засобу.

### Тестові завдання

1. Платниками збору за першу реєстрацію транспортного засобу є:
  - а) юридичні особи, які здійснюють першу реєстрацію в Україні транспортних засобів;
  - б) фізичні особи, які здійснюють першу реєстрацію в Україні транспортних засобів;
  - в) юридичні та фізичні особи, які здійснюють першу реєстрацію в Україні транспортних засобів;
  - г) юридичні та фізичні особи, які здійснюють реєстрацію нових транспортних засобів в Україні.
2. Які з зазначених транспортних засобів є об'єктом оподаткування збором за першу реєстрацію транспортного засобу?
  - а) транспортні засоби та інші самохідні машини і механізми, що закріплені на праві оперативного управління за військовими частинами;
  - б) судна, зареєстровані у Державному судновому реєстрі України або у Судновій книзі України;
  - в) транспортні засоби на гусеничному ході;
  - г) транспортні засоби швидкої медичної допомоги;
  - д) літаки і вертольоти, зареєстровані у Державному реєстрі цивільних повітряних суден України або у Реєстрі державних повітряних суден України.



3. Які з зазначених транспортних засобів не є об'єктом оподаткування збором за першу реєстрацію транспортного засобу?

- а) колісні транспортні засоби;
- б) транспортні засоби на гусеничному ході;
- в) судна, зареєстровані у Державному судновому реєстрі України або у Судновій книзі України;
- г) літаки і вертольоти, зареєстровані у Державному реєстрі цивільних повітряних суден України або у Реєстрі державних повітряних суден України.

4. Вкажіть, що є базою оподаткування для колісних транспортних засобів?

- а) об'єм циліндрів двигуна в кубічних сантиметрах;
- б) довжина транспортного засобу;
- в) вантажопідйомність транспортного засобу;
- г) потужність двигуна в кВт;
- д) кількість місць для пасажирів.

5. Вкажіть, що є базою оподаткування для суден?

- а) об'єм циліндрів двигуна в кубічних сантиметрах;
- б) довжина корпусу судна в сантиметрах;
- в) вантажопідйомність судна;
- г) потужність двигуна в кВт;
- д) кількість місць для пасажирів.

6. Вкажіть, що є базою оподаткування для літаків і вертольотів?

- а) об'єм циліндрів двигунів повітряного судна в кубічних сантиметрах;
- б) довжина повітряного судна в сантиметрах;
- в) максимальна злітна маса;
- г) кількість посадочних місць для пасажирів.

7. Фізична особа хоче зареєструвати легковий автомобіль з об'ємом циліндрів двигуна 1800 см<sup>3</sup>. Яка ставка буде застосовуватись при розрахунку збору за першу реєстрацію транспортного засобу?

- а) 3 грн. за 100 куб. сантиметрів об'єму циліндрів двигуна;
- б) 5 грн. за 100 куб. сантиметрів об'єму циліндрів двигуна;
- в) 7 грн. за 100 куб. сантиметрів об'єму циліндрів двигуна;
- г) 10 грн. за 100 куб. сантиметрів об'єму циліндрів двигуна.

8. Ставки збору за першу реєстрацію транспортного засобу для нових транспортних засобів застосовуються з коефіцієнтом:

- а) 0,5;
- б) 0,8;
- в) 1;
- г) 3.

**9. Базовий податковий (звітний) період по збору за першу реєстрацію транспортного засобу дорівнює:**

- а) календарному місяцю;
- б) календарному кварталу;
- в) календарному року;
- г) періоду проходження технічного огляду транспортного засобу.

**10. Вкажіть строк сплати збору за першу реєстрацію транспортного засобу:**

- а) збір сплачується у трьохденний термін після проведенням першої реєстрації в Україні транспортних засобів;
- б) збір сплачується у п'ятиденний термін після проведенням першої реєстрації в Україні транспортних засобів;
- в) збір сплачується перед проведенням першої реєстрації в Україні транспортних засобів;
- г) збір сплачується одночасно з проведенням першої реєстрації в Україні транспортних засобів.

**11. Збір за першу реєстрацію транспортного засобу сплачується:**

- а) за місцем експлуатації транспортних засобів;
- б) двічі: за місцем реєстрації транспортних засобів та місцем їх експлуатації;
- в) за місцем проходження технічного огляду;
- г) за місцем реєстрації транспортних засобів.

**12. Протягом якого терміну після першої реєстрації в Україні транспортних засобів юридичні особи подають розрахунок суми збору за такі транспортні засоби?**

- а) до 20-го числа місяця наступного за першою реєстрацією;
- б) у десятиденний строк після першої реєстрації;
- в) у двадцятиденний строк після першої реєстрації;
- г) у тридцятиденний строк після першої реєстрації.

### Ситуаційні вправи

**1. Громадянин України придбав новий легковий автомобіль Ланос з робочим об'ємом циліндрів двигуна 1 500 см куб.**

**Яку суму збору за першу реєстрацію транспортного засобу необхідно заплатити даному громадянину?**

**2. Підприємство ввезло на територію України мікроавтобус для перевезення пасажирів, який експлуатувався за кордоном 2 роки з робочим об'ємом циліндрів двигуна 2 200 см куб.**

**Яка сума збору за першу реєстрацію транспортного буде нарахована підприємству?**

**3. Громадянин України А, який повинний статус інваліда, отримав новий легковий автомобіль, придбаний за кошти Державного бюджету України з робочим об'ємом циліндрів двигуна 1 400 см куб. Після 3-ох років експлуатації він продав цей транспортний засіб громадянину Б, який вирішив здійснити перереєстрацію автомобіля на себе.**

**Чи буде хтось із зазначених громадян сплачувати збір за першу реєстрацію транспортного засобу і в якій сумі?**

4. Юридична особа для виробничих потреб 10.01.2011 р. придбала у власність новий вантажний автомобіль. У зв'язку з відсутністю коштів збір за першу реєстрацію транспортного засобу підприємство заплатило 1.02.2011 р.

**Чи зможе підприємство зареєструвати в Україні цей транспортний засіб 12.01.2011 р., якщо воно не повинний підстав для користування пільгами?**

5. Громадянин України А придбав та ввіз на територію України новий легковий автомобіль з робочим об'ємом циліндрів двигуна 1 800 см куб. Після 9-ти років експлуатації він продав цей транспортний засіб громадянину Б, який вирішив здійснити перереєстрацію автомобіля на себе.

**Чи буде хтось із зазначених громадян сплачувати збір за першу реєстрацію транспортного засобу і в якій сумі?**

### Перелік питань до екзамену

1. Охарактеризуйте еволюцію оподаткування транспортних засобів в Україні.
2. Назвіть платників збору за першу реєстрацію транспортного засобу.
3. Які транспортні засоби є об'єктами оподаткування збором за першу реєстрацію транспортного засобу.
4. Які транспортні засоби не підлягають оподаткуванню збором за першу реєстрацію транспортного засобу.
5. Що є базою оподаткування збором за першу реєстрацію транспортного засобу.
6. Назвіть ставки збору за першу реєстрацію транспортного засобу для мотоциклів.
7. Назвіть ставки збору за першу реєстрацію транспортного засобу для легкових автомобілів.
8. Назвіть ставки збору за першу реєстрацію транспортного засобу для вантажних автомобілів.
9. Назвіть ставки збору за першу реєстрацію транспортного засобу для суден.
10. З якими коефіцієнтами застосовуються ставки збору за першу реєстрацію транспортного засобу.
11. Охарактеризуйте пільги щодо збору за першу реєстрацію транспортного засобу.
12. Який порядок розрахунку та сплати збору за першу реєстрацію транспортного засобу.

## Тема 8 ЕКОЛОГІЧНИЙ ПОДАТОК

- § 1. Сутність екологічного податку, його функції, міжнародний досвід.
- § 2. Платники екологічного податку, податкові агенти.
- § 3. Об'єкт та база оподаткування екологічного податку.
- § 4. Ставки екологічного податку та їх класифікація.
- § 5. Порядок та специфіка обчислення податку.
- § 6. Порядок подання податкової звітності та сплати податку.

### § 1. Сутність екологічного податку, його функції, міжнародний досвід

Теоретичні основи екологічного податку були закладені представником кембриджської економічної школи Артуром Пігу (1877–1959 рр.) в концепції економіки добробуту. Згідно з цією теорією забруднення НПС розглядається як екстерналія<sup>83</sup>. Їх існування призводить до розбіжностей між приватними та суспільними витратами<sup>84</sup>, де приватні є значно меншими за суспільні. Така ситуація характеризується як «провали ринку», оскільки орієнтація лише на приватні вигоди і витрати приводить або до перевиробництва благ з негативними екстерналіями (забруднення повітря, землі, води), або до недовиробництва благ з позитивними екстерналіями (відмова приватних осіб від зведення транспортної інфраструктури, закладів охорони здоров'я, культури тощо). Для того, щоб скоротити перевиробництво товарів і послуг з негативними зовнішніми ефектами і заповнити недовиробництво товарів і послуг з позитивними зовнішніми ефектами тобто трансформувати зовнішні ефекти у внутрішні, необхідна інтерналізація зовнішніх ефектів. Вона може бути досягнута шляхом наближення граничних приватних витрат (і відповідно вигод) до граничних суспільних витрат (вигод). Вказівки на «провали ринку» слугували для А. Пігу теоретичним обґрунтуванням державного втручання в економіку: він пропонував як рішення даної проблеми використовувати коригуючі податки для тих, хто здійснює негативні екстерналії та субсидії, для тих, хто здійснює позитивні екстерналії. Коригуючі податки отримали назву податків А. Пігу, їх сутність полягає не в покаранні тих, хто створює негативні зовнішні ефекти, не у відшкодуванні збитку зовнішньому суб'єкту і навіть не в залученні коштів до державного бюджету, а у відновленні ринкової рівноваги на рівні, що забезпечує оптимальне, з точки зору суспільства, виробництво і споживання благ<sup>85</sup>.

Таким чином, *головною функцією екологічного податку є регулююча*. Дана функція також проявляється у такому:

- узгодженні розміру прибутків і фондів матеріального заохочення з ефективністю природоохоронної діяльності на підприємствах – забруднювачах;
- спонуканні підприємств до зниження збитків (а отже, і негативного техногенного навантаження на природне середовище) шляхом ефективного освоєння коштів на спорудження і обслуговування природоохоронних об'єктів, на придбання обладнання та приладів по знешкодженню забруднюючих речовин.

<sup>83</sup> Сутність цього терміна полягає в тому, що ринковий механізм не трансформує зовнішні витрати, яке несе все суспільство від забруднення НПС у внутрішні витрати виробництва, а відповідно, такі витрати не відображаються в цінах на продукцію підприємств – емітентів забруднюючих речовин.

<sup>84</sup> Суспільні витрати рівні сумі приватних і екстернальних, тих, які несуть не забруднювачі, а треті особи.

<sup>85</sup> Економіка общественного сектора / Под ред. Жильцова Е., Лафея Ж. – М., 1998, – С. 87.

Схематично функції екологічного податку зображено на рис. 8.1. **Фіскальна функція екологічного податку** полягає в акумулюванні фінансових ресурсів цілеспрямованого фінансування екологічних заходів. Надходження від екологічного податку є основним джерелом формування фондів охорони навколишнього природного середовища. Дані фонди створено з метою концентрації коштів для цільового фінансування природоохоронних та ресурсозберігаючих заходів, спрямованих, передусім, на зниження впливу забруднень навколишнього природного середовища на здоров'я населення. Тобто їх призначення і полягає у частковій компенсації збитку нанесеного третім особам підприємствами-реципієнтами забруднюючих речовин, що вказує на те, що фіскальна функція цього податкового інструменту також є надзвичайно важливою.



Рис. 8.1. Функції екологічного податку

**Контрольна функція екологічного податку** проявляється в тому, що за його допомогою можливим є контроль викидів та скидів забруднюючих речовин в НПС. Дана функція податку проявляється у використанні його як засобу реагування на досягнуті підприємствами-забруднювачами результати у сфері охорони довкілля залежно від цих результатів контролюючий орган може залишити норматив плати незмінним або підвищити його, а також може частково чи повністю звільнити від плати за забруднення довкілля, якщо впроваджуються ефективні технологічні заходи щодо зменшення викидів (скидів) забруднюючих речовин у навколишнє середовище<sup>86</sup>. Крім того, можливим є контроль, моніторинг викидів та скидів забруднюючих речовин у НПС.

<sup>86</sup> Костицький В.В. Екологія перехідного періоду: право, держава, економіка (Економіко-правовий механізм охорони навколишнього природного середовища в Україні). – К., ІЗП і ПЗ, 2003. – 772 с.<sup>86</sup> Суспільні витрати рівні сумі приватних і екстерналих, тих, які несуть не забруднювачі, а треті особи.

Розглядаючи міжнародний досвід екологічного оподаткування зазначимо, що загальне визначення екологічних податків, яке використовуються Європейським Співтовариством, OECD і Міжнародним енергетичним агентством (IEA) таке: екологічні податки – це такі податки, у яких базою оподаткування виступають фізичні одиниці чинника негативного впливу на навколишнє природне середовище<sup>87</sup>. До екологічних податків в ЄС входять податки чотирьох категорій: податки на енергоресурси, на транспорт, за забруднення та за спеціальне використання природних ресурсів. Щоб віднести певний вид податку до екологічного, не має значення для виконання якої функції вони вводилися (фіскальної або регулюючої). OECD використовує більш точний термін «податки, що мають відношення до екологічних».

Податки на енергоресурси включають податки на енергетичні продукти, як для транспорту, так і стаціонарної мети. Найважливіші енергетичні продукти для транспорту – це бензин і дизель. Енергоресурси для стаціонарного використання включають мазут, природний газ, вугілля і електрику. Податки на викиди діоксиду вуглецю (CO<sub>2</sub>) входять до групи податків на енергоресурси, а не в групу податків на забруднення. Для цього є певні причини. В першу чергу, це те, що неможливо, ідентифікувати для статистичних цілей податки на викиди діоксиду вуглецю (CO<sub>2</sub>) окремо від податків на енергоносії, тому що споживання енергоресурсів викликає викиди вуглекислого газу. Крім того, надходження від цих податків часто порівнюють з доходом від податків за забруднення також включення податків на викиди діоксиду вуглецю (CO<sub>2</sub>) в групу податків на забруднення, а не в групу податків енергоносіїв спотворить міжнародні порівняння.

Податки на транспорт переважно включають податки, що пов'язані з володінням і використанням засобів пересування. В Україні відповідні податки не є екологічними. Податки на інші засоби пересування (наприклад, літаки) і пов'язані з цим послуги транспорту (наприклад, мито на чартерних рейсах) також включаються в цю групу, коли вони узгоджуються із загальним визначенням екологічних податків. Податки на транспорт можуть бути податками, які платяться одноразово (імпортне мито) і періодичні податки, такі як, наприклад, щорічний дорожній податок. Термін «податки на транспорт» може дещо вводити в оману, тому що найважливіша частина, податків на бензин, дизель і інші паливі для транспорту, включені в групу податків на енергоресурси (У країнах багатьох податків на нафтопродукти може не бути). У зв'язку з цим податки на транспорт можуть бути більш відповідною назвою для цієї категорії податку.

Податки на забруднення та використання ресурсів спрямовані на оподаткування вимірної або оціненої емісії забруднюючих речовин в повітря, воду, а також відходів і шум. Виключення становить податок на викиди діоксиду вуглецю (CO<sub>2</sub>), який включені в групу податків енергоресурси, як зазначалося вище. Податки на ресурси формулюють деякі специфічні проблеми. Є різні погляди на те, чи приносить екологічну шкоду видобуток ресурсів сам собою, хоча всі погоджуються з тим, що видобуток ресурсів може призводити до екологічних проблем, як наприклад забруднення і ерозія землі.

Торгівля квотами на емісію діоксиду вуглецю (CO<sub>2</sub>), роль якої зростатиме в майбутньому, ймовірно, призведе до більшого зменшення частки екологічних податків у ВВП.

Якщо екологічні податки діють ефективно, вони повинні зменшити використання екологічно шкідливих товарів і таким чином звузити базу оподаткування. Ці завдання можуть досягатися, якщо податки на екологічно чисту продукцію зменшені, це призведе до зменшення податкових надходжень. Дана тенденція зростає у зв'язку з надходженнями від екологічних податків країн ЄС. Так, після проведення еколого-трудової реформи середні надходження екологічних податків по 15-ти країнам-членам ЄС (EU15) значно зросли порівняно з 1980 р. і склали в 2002 р. 6,5 % доходів бюджету разом з внесками

<sup>87</sup> Structures of the taxation systems in the European Union. Luxembourg: Office for Publication of the European Communities, 2004. – 361 с.

до соціальних фондів і 2,7 % ВВП. В останні роки частка екологічних податків в ВВП зменшилася, а забруднення НПС почало зменшуватись, що свідчить саме про звуження бази оподаткування (товарів і виробничих процесів, які забруднюють, ушкоджують чи знищують НПС, забруднення, використання природних ресурсів). Крім того, податки на енергоресурси сприяли перерозподілу податкового тягара з праці на енергоспоживання<sup>88</sup>.

Одним з перших екологічних податків, запроваджених в Україні, став збір за забруднення НПС, введений у 1991 р. Основою для збору за забруднення НПС стали концепція та методика розрахунку економічного збитку від забруднення НПС. Дані наукові праці розроблені ще в СРСР фахівцями школи економістів-екологів м. Суми, яка виникла на початку 70-х рр. під керівництвом О. Балацького. Крім того, введення збору за забруднення НПС в Україні обумовлене принципом екологічної політики «забруднювач платить»<sup>89</sup>.

Як зазначає основоположник ряду наукових напрямів економіки природокористування К.Г. Гофман, встановлена система платежів за забруднення і утворюваних переважно за рахунок цих платежів екологічних фондів за своїми багатьма характеристиками була унікальною. Зокрема, унікальними були велика податкових ставок за десятки і сотні забруднюючих речовин, які встановлювалися єдиними для всієї країни, та фінансове забезпечення природоохоронних заходів, що було поставлене в жорстку залежність від надходження коштів до фондів НПС<sup>90</sup>.

З набранням чинності ПКУ збір за забруднення навколишнього природного середовища замінив екологічний податок.

Досліджуючи українську практику функціонування збору за забруднення НПС, зазначимо, що ним не у повною мірою виконувалися регулююча та фіскальна функції. Ставки цього податкового інструменту через низький рівень не спонукали підприємств-забруднювачів НПС до інвестицій в охорону НПС, а незначна частка даного збору у ВВП (за аналізований період середнє значення 0,1 %), доходах бюджету (0,4 %), податкових надходженнях (0,52 %) свідчать про низьке фіскальне значення даного збору як в податковій системі, так і бюджетній.

Звичайно, один цей податковий інструмент, його важелі відокремлено неспроможні призвести до ефекту скорочення масштабів забруднення. Потрібна комплексна (системна) дія багатьох фінансових важелів та інструментів, зокрема пільг з податку на прибуток, пільгових ставок кредитування для інвестицій в охорону НПС та ін. інструментів.

Відповідно до ПКУ *екологічний податок* – загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року<sup>91</sup>.

Отже, основними змінами, які були запроваджені з набранням чинності ПКУ, є такі:

– збільшення ставок податку;

<sup>88</sup> Актуальные проблемы налоговой политики в условиях модернизации экономики: опыт Украины и Беларуси / [Мельник П. В., Онышко Св. В., Зрезубова Т. А. и др.]; под ред. д.э.н., проф. Св. В. Онышко. – Ирпень: Национальный университет ГНС Украины, 2007. – 396 с.

<sup>89</sup> Принцип «забруднювач платить», який вперше був сформульований в 1972 р. Організацією Економічного Співробітництва і Розвитку (ОЕСР). Потім він був включений в текст Римського договору про формування Європейського співтовариства і в 1992 р. внесений в Декларацію Рио – один з базових документів світового саміту. Даний принцип заснований на теорії А. Пігу, на підході до інтерналізації зовнішніх витрат, що обумовлені забрудненням НПС, у внутрішні витрати виробництва.

<sup>90</sup> Гофман К.Г. Экономика природопользования (из научного наследия). М.: «Эдиториал УРСС», 1998. – 272 с.

<sup>91</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Офіційний сайт Верховної Ради України. – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

- запровадження додаткової диференціації ставок податку для дизпалива залежно від вмісту в ньому сірки;
- перехід до стягнення податку з пересувних джерел забруднення через податкових агентів, що дозволить залучити до платників податку фізичних осіб – власників транспортних засобів;
- систематизовано всі елементи податку в одному документі з розрізнених джерел законодавства, яке діє до набрання чинності ПКУ;
- розширено базу оподаткування за рахунок викидів забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення, зокрема авіаційним транспортом та за рахунок оподаткування викидів CO<sub>2</sub>;
- запроваджено більш гнучку та ефективну шкалу ставок податку;
- спрощення порядку розрахунку екологічного податку шляхом уніфікації системи підвищуючих коефіцієнтів та врахування їх у базових ставках податку.

Перейдемо до розгляду основних елементів екологічного податку.

## § 2. Платники екологічного податку, податкові агенти

*Платниками екологічного податку* визнаються суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються:

- викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах, крім розміщення окремих видів відходів як вторинної сировини;
- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк<sup>92</sup>.

Схематично класифікацію платників екологічного податку зображено на рис. 8.2.

<sup>92</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Офіційний сайт Верховної Ради України. – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>



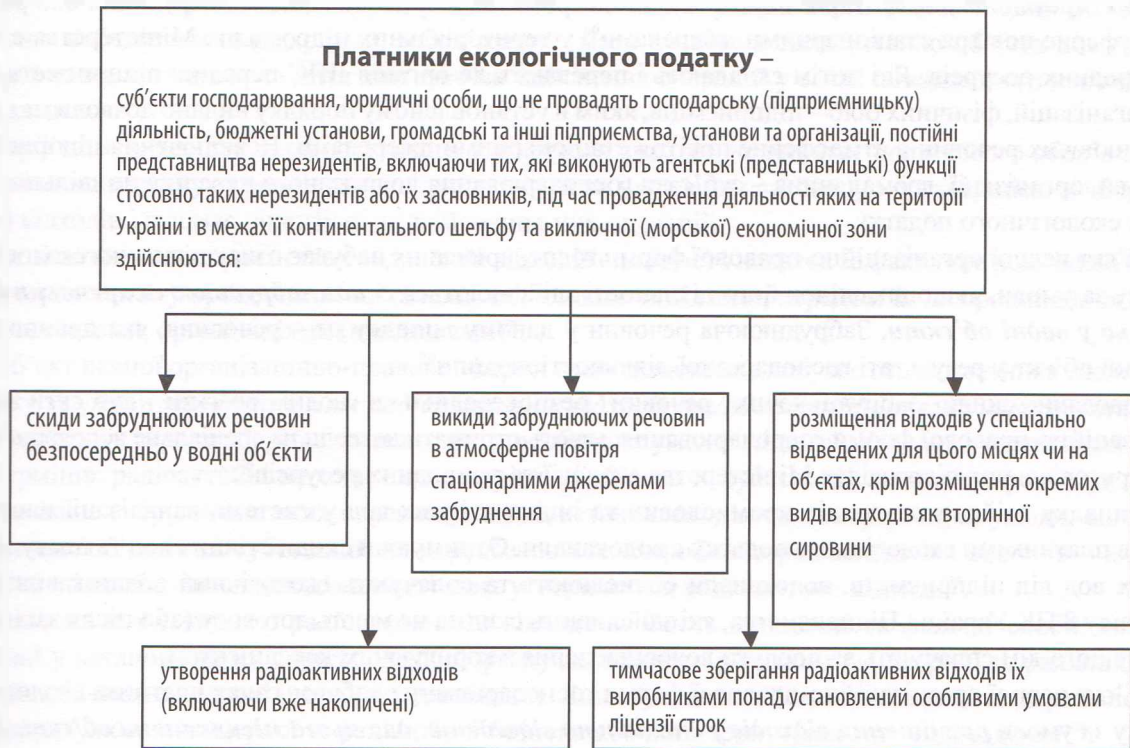


Рис. 8.2. Платники екологічного податку

Для розуміння механізму справляння екологічного податку доцільним є навести пояснення термінів, які наведені в ознаках, що визначають платників податку. Так, викид речовини – це надходження речовини в атмосферу від джерел забруднення<sup>93</sup>, забруднююча речовина – це речовина хімічного або біологічного походження, що наявна або надходить в атмосферне повітря і може прямо або опосередковано справляти негативний вплив на здоров'я людини та стан навколишнього природного середовища, стаціонарне джерело забруднення це – підприємство, цех, агрегат, установка або інший нерухомий об'єкт, що зберігає свої просторові координати протягом певного часу і здійснює викиди забруднюючих речовин в атмосферу та/або скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти.

Суб'єкт певної організаційно-правової форми господарювання набуває ознаки платника екологічного податку за умови, якщо внаслідок його діяльності *здійснюються викиди забруднюючих речовин стаціонарними джерелами*. Даний суб'єкт зобов'язаний з'ясувати вид і кількісний склад забруднюючих речовин. Для цього необхідно провести інвентаризацію викидів забруднюючих речовин в атмосферу, звернувшись до спеціалізованих організацій, відповідних підрозділів підприємств, які мають певний досвід роботи, технічне обладнання і знаходяться на обліку в Міністерстві екології та природних ресурсів України. Слід зазначити, що питання щодо інвентаризації викидів забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення не належить до компетенції податкових органів.

<sup>93</sup> Наказ Міністерства охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки України від 10.02.1995 р. № 7 «Про затвердження Інструкції «Про зміст та порядок складання звіту проведення інвентаризації викидів забруднюючих речовин на підприємстві». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА:ЗАКОН.

Після проведення інвентаризації необхідно отримати дозвіл на викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами<sup>94</sup> у територіальних підрозділах Міністерства екології та природних ресурсів. Які потім складають і передають до органів ДПС переліки підприємств, установ, організацій, фізичних осіб – підприємців, яким в установленому порядку видано дозволи на викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами. Невключення підприємства, установи, організації, громадянина – суб'єкта господарювання до вказаного переліку не звільняє їх від сплати екологічного податку.

Суб'єкт певної організаційно-правової форми господарювання набуває ознак платника екологічного податку за умови, якщо внаслідок його діяльності здійснюються *скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти*. Забруднююча речовина у даному випадку це – речовина, яка привноситься у водний об'єкт у результаті господарської діяльності людини<sup>95</sup>.

Проводячи скиди забруднюючих речовин безпосередньо в водні об'єкти, суб'єкти певної організаційно-правової форми господарювання, мають отримати дозволи на спеціальне водокористування у територіальних підрозділах Міністерства екології та природних ресурсів<sup>96</sup>.

У випадку здійснення скидів промислових та інших стічних вод у системи каналізації населених пунктів платниками екологічного податку є водоканали. Отримуючи скиди стічних вод та плату за скид стічних вод від підприємств, водоканали обчислюють та сплачують екологічний податок відповідно до розділу 8 ПК України. Підприємства, які здійснюють скид та не мають договору (або після закінчення терміну його дії) сплачують за послуги водовідведення з коригуючим коефіцієнтом.

Суб'єкт певної організаційно-правової форми господарювання набуває ознак платника екологічного податку за умови *розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах*, крім розміщення окремих видів відходів як вторинної сировини. Доцільним буде навести визначення таких термінів:

відходи – будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворилися у процесі виробництва чи споживання, а також товари (продукція), що повністю або частково втратили свої споживчі властивості і не мають подальшого використання за місцем їх утворення чи виявлення і від яких їх власник позбувається, має намір або повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення;

спеціально відведені місця чи об'єкти – місця чи об'єкти (місця розміщення відходів, сховища, полігони, комплекси, споруди, ділянки надр тощо), на використання яких отримано дозвіл спеціально уповноважених органів на видалення відходів чи здійснення інших операцій з відходами;

відходи як вторинна сировина – відходи, для утилізації та переробки яких в Україні існують відповідні технології та виробничо-технологічні і/або економічні передумови;

розміщення відходів – це зберігання (тимчасове розміщення до утилізації чи видалення) та захоронення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи об'єктах (місцях розміщення відходів, сховищах, полігонах, комплексах, спорудах, ділянках надр тощо), на використання яких отримано дозвіл спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади у сфері поводження з відходами<sup>97</sup>.

<sup>94</sup> Закон України «Про охорону атмосферного повітря» від 16.10.1992 № 2707-XII. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА:ЗАКОН.

<sup>95</sup> Постанова головного державного санітарного лікаря України від 11.12.2009 р. № 34 «Про затвердження значень гігієнічних нормативів хімічних речовин в атмосферному повітрі населених місць». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА:ЗАКОН.

<sup>96</sup> Постанова КМ України від 13 березня 2002 р. № 321 «Про затвердження Порядку погодження та видачі дозволів на спеціальне водокористування та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 10 серпня 1992 р. № 459». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА:ЗАКОН.

<sup>97</sup> Закон України «Про відходи» від 05.03.1998 р. № 187/98-ВР. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА:ЗАКОН.

Суб'єкт господарської діяльності, у власності або користуванні якого є хоча б один об'єкт поводження з небезпечними відходами, зобов'язаний: мати дозвіл на експлуатацію об'єкта поводження з небезпечними відходами та мати ліцензію на здійснення операцій у сфері поводження з небезпечними відходами.

У суб'єкта, внаслідок діяльності якого утворилися відходи, не виникає податкового обов'язку щодо екологічного податку за розміщення відходів за умови укладання договору з організацією зі збору (прибирання) відходів і яка має ліцензію на здійснення цих операцій.

Спеціалізовані підприємства з видалення відходів сплачують податок за фактично розміщені відходи, що утворювалися у процесі власної діяльності, а також за відходи, передані їм для розміщення іншими підприємствами, організаціями (власниками)<sup>98</sup>.

Суб'єкт певної організаційно-правової форми господарювання набуває ознак платника екологічного податку за умови *утворення ним радіоактивних відходів та/або зберігання вже накопичених*, якщо він не порушує строки зберігання, зазначені в особливих умовах ліцензії. Наведемо визначення наступних термінів: радіоактивні відходи – це матеріальні об'єкти та субстанції, активність радіонуклідів або радіоактивне забруднення яких перевищує межі, встановлені діючими нормами, за умови, що використання цих об'єктів та субстанцій не передбачається. Виробники радіоактивних відходів – юридичні або фізичні особи, внаслідок діяльності яких утворюються радіоактивні відходи<sup>99</sup>.

Право на поводження з радіоактивними відходами мають юридичні та фізичні особи, які мають встановлений у встановленому порядку дозвіл органу державного регулювання ядерної та радіаційної безпеки на здійснення відповідного виду діяльності. Ліцензування здійснюється органом державної влади у сфері регулювання ядерної та радіаційної безпеки або його територіальним підрозділом<sup>100</sup>.

Суб'єкти певної організаційно-правової форми господарювання набувають ознак платника екологічного податку, якщо вони здійснюють *тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад встановлений особливими умовами ліцензії строк*. Наведемо визначення термінів. Так, тимчасове зберігання радіоактивних відходів визначається як їх розміщення в об'єкті, в якому забезпечується їх ізоляція від навколишнього середовища, фізичний захист і радіаційний моніторинг, а також можливість наступного вилучення, переробки, перевезення та захоронення<sup>101</sup>. Термін дії ліцензії окремих видів діяльності у сфері використання ядерної енергії встановлюється органом державного регулювання ядерної та радіаційної безпеки або його територіальним органом, але не повинен бути меншим ніж три роки і у разі потреби може продовжуватися<sup>102</sup>.

У ст. 240.5. ПКУ зазначається, що з кола платників екологічного податку виключаються суб'єкти господарювання, які мають ліцензію на збирання і заготівлю відходів як вторинної сировини, провадять статутну діяльність із збирання і заготівлі таких відходів, що розміщуються на власних територіях (об'єктах), та надають послуги у цій сфері. Даною нормою закладено стимули до розвитку діяльності зі збирання і заготівлі відходів як вторинної сировини, переходу від зберігання, захоронення відходів до їх утилізації.

<sup>98</sup> Єдина база податкових знань [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА:ЗАКОН.

<sup>99</sup> Закон України від 30.06.1995 р. № 255/95-ВР «Про поводження з радіоактивними відходами». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА:ЗАКОН.

<sup>100</sup> Закон України «Про дозвільну діяльність у сфері використання ядерної енергії» від 11.01.2000 р. № 1370-XIV. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА:ЗАКОН.

<sup>101</sup> Закон України від 30.06.1995 р. № 255/95-ВР «Про поводження з радіоактивними відходами». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА:ЗАКОН.

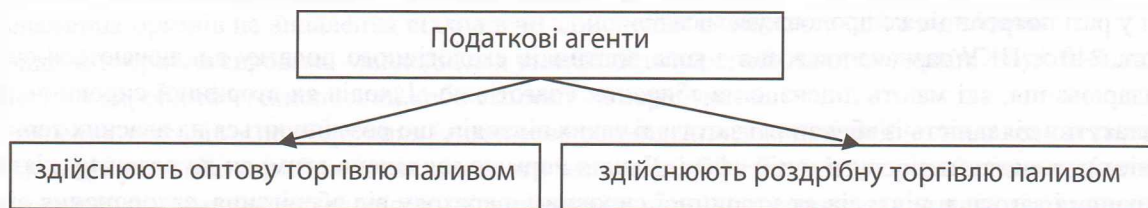
<sup>102</sup> Закон України «Про дозвільну діяльність у сфері використання ядерної енергії» від 11.01.2000 р. № 1370-XIV. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА:ЗАКОН.

Оподаткування *викидів в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення* обумовлене тим, що під час експлуатації пересувних джерел забруднення атмосферного повітря відбувається значне забруднення навколишнього природного середовища вихлопними газами, які містять більше 250 токсичних компонентів (забруднюючих речовин), що мають чотири класи небезпеки. Особливо небезпечними серед яких є: оксид вуглецю, діоксид азоту, діоксид сірки, вуглеводень, неметанові леткі органічні сполуки, метан, оксид азоту, аміак, сажа, вуглекислий газ, бенз(а)пірен, свинець, аерозоль (суміш води й усіх інших компонентів вихлопних газів, крім свинцю) та ін. Такий викид забруднюючих речовин відбувається внаслідок використання палива. Відповідно до норм європейського податкового законодавства такі викиди повинні оподатковуватися екологічним податком. Виходячи з позиції гармонізації українського податкового законодавства з законодавством Європейського Союзу, у вітчизняну практику оподаткування було запроваджено даний вид екологічного податку<sup>103</sup>.

**Податкові агенти.** Податок, що справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення у разі використання палива, утримується і сплачується до бюджету *податковими агентами* під час реалізації такого палива<sup>104</sup>.

Кінцевими платниками екологічного податку є власники або користувачі пересувних джерел забруднення. Термін пересувне джерело забруднення визначається як транспортний засіб, рух якого супроводжується викидом в атмосферу забруднюючих речовин. Власником транспортного засобу є конкретна фізична або юридична особа, яка володіє майновими правами на транспортний засіб та має на це відповідні документи<sup>105</sup>. Тому власники транспортних засобів при придбанні пального повинні виконати своє податкове зобов'язання – сплатити екологічний податок до бюджету. Але пунктом 36.4 ПКУ законодавець покладає виконання такого податкового обов'язку не на кінцевого платника податку, а й на свого представника чи податкового агента, що значно спрощує процес адміністрування екологічного податку та його сплати до бюджету.

В екологічному податку, у частині викидів забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення, функцію податкових агентів виконують дві групи суб'єктів господарювання (див рис. 8.3): 1) суб'єкти, які здійснюють оптову торгівлю паливом; 2) суб'єкти, які здійснюють роздрібну торгівлю паливом (крім тих, які реалізують паливо, придбане у суб'єктів господарювання, що займаються його оптовою торгівлею).



**Рис. 8.3. Податкові агенти зі сплати екологічного податку**

<sup>103</sup> Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [за заг. ред. М.Я. Азарова]. – Т. 3. К.: Міністерство фінансів України, 2010. – С. 120-128.

<sup>104</sup> Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [за заг. ред. М.Я. Азарова]. – Т. 3. К.: Міністерство фінансів України, 2010. – С. 116-118.

<sup>105</sup> Постанова КМУ від 10 жовтня 2001 р. № 1306 «Про Правила дорожнього руху». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА:ЗАКОН.

Порядок утримання та сплати податку регламентується п. 250.2 ПКУ. Фактично екологічний податок щодо викидів забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення включений податковими агентами до ціни палива та сплачується власниками транспортних засобів при його придбанні. Виходячи з цього, даний податок є непрямим екологічним податком, який включається в ціну придбаного товару.

### § 3. Об'єкт та база оподаткування екологічного податку

Об'єктом та базою оподаткування є (див. рис. 8.3):

**1. Обсяги забруднюючих речовин, що викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами:**

- за видами;
- за класами небезпечності;
- за орієнтовно безпечними рівнями впливу речовин (сполук).

Одиницями виміру цієї складової бази оподаткування є тонни.

**2. Обсяги скидів забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти:**

- за видами, наведеними в п. 245.1 ПК України;
- за гранично допустимою концентрацією забруднюючих речовин або орієнтовно безпечним рівнем впливу (міліграмів на літр), наведеними в п. 245.6.

Одиницями виміру цієї складової бази оподаткування є тонни.

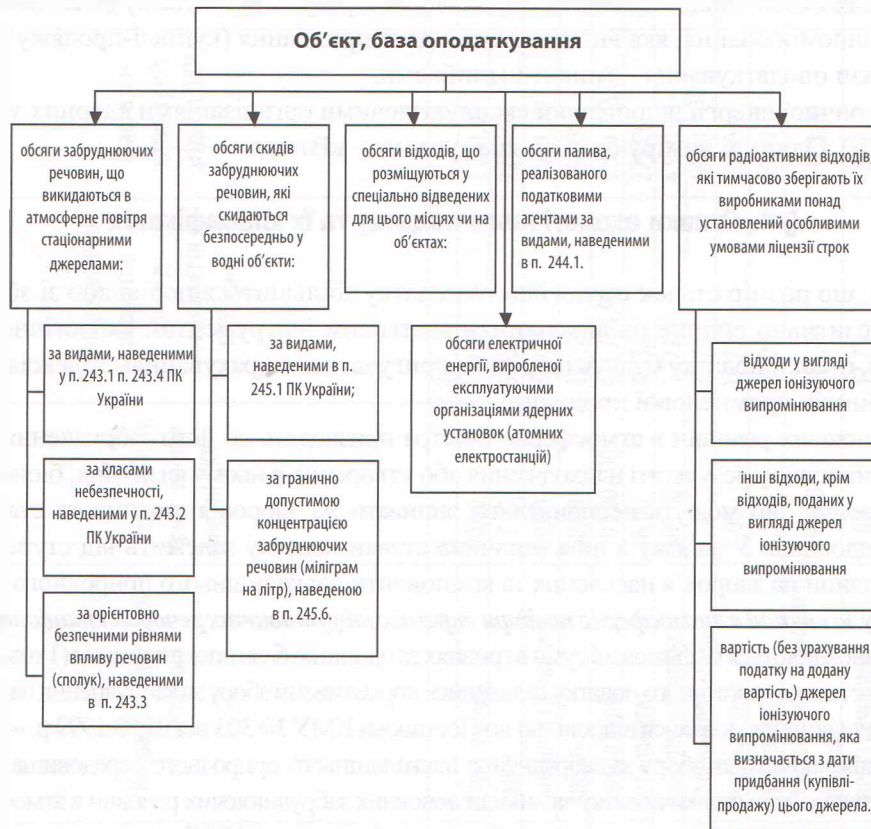


Рис. 8.3. Об'єкт та база оподаткування екологічного податку

3. Обсяги відходів за класами небезпеки та видами в тоннах та одиницях приладів, що розміщуються у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах протягом звітного кварталу:

- за видами особливо небезпечних відходів, в одиницях обладнання та приладів, наведеними в п. 246.1;
- за класами небезпеки та рівнем небезпечності відходів, наведеними в п. 246.2. Одиницями виміру цієї складової бази оподаткування є тонни.

З об'єкта оподаткування виключено обсяги відходів за видами окремих відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання, які мають ліцензію на збирання і заготівлю окремих видів відходів як вторинної сировини і провадять статутну діяльність зі збирання і заготівлі таких відходів (див. коментар до п. 240.5).

4. За викиди забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення у разі використання палива, реалізованого податковими агентами. Зокрема, ними є обсяги палива за видами, наведеними в п. 244.1. Одиницями виміру бази оподаткування є тонни.

5. Обсяги радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк за категоріями активності та видами (п. 247.2), зокрема:

- відходи у вигляді джерел іонізуючого випромінювання. Одиниці виміру бази оподаткування – сантиметри кубічні;
- інші відходи, крім відходів, поданих у вигляді джерел іонізуючого випромінювання. Одиниці виміру бази оподаткування – метри кубічні.

Також об'єктом та базою оподаткування є вартість (без урахування податку на додану вартість) джерел іонізуючого випромінювання, яка визначається з дати придбання (купівлі-продажу) цього джерела. Одиниці виміру бази оподаткування – гривні з копійками.

6. Обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій). Одиниці виміру бази оподаткування – кВт/год.

#### § 4. Ставки екологічного податку та їх класифікація

Слід зазначити, що розмір ставок екологічного податку збільшиться порівняно зі збором за забруднення НПС, що позитивно вплине на виконання податковим інструментом екологічної та фіскальної функції. Крім того, ставки податку будуть щорічно коригуватися з урахуванням індексів споживчих цін, індексів цін виробників промислової продукції.

Викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря призводять до його забруднення, тобто до зміни складу і його властивостей у результаті надходження або утворення в ньому фізичних, біологічних факторів і (або) хімічних сполук, що можуть несприятливо впливати на здоров'я людини та стан навколишнього природного середовища. У зв'язку з цим величина ставки податку залежить від ступеня впливу даної забруднюючої речовини на здоров'я населення та компоненти навколишнього природного середовища.

*Ставки податку за викиди в атмосферне повітря окремих забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення* встановлюються як фіксовані суми в гривнях за одиницю бази оподаткування (1 тонну). До прийняття Податкового кодексу ставки екологічного податку називалися нормативами збору за забруднення навколишнього природного середовища та встановлювалися відповідно до Постанови КМУ № 303 від 01.03.1999 р. «Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору». У даній статті наведено ставки податку за викиди основних забруднюючих речовин в атмосферне повітря.

Наведемо таблицю порівняння нормативів збору за забруднення НПС та екологічного податку (див. табл. 8.1, 8.2).

Таблиця 8.1. Порівняння нормативів збору за забруднення ППС та ставок екологічного податку за викиди в атмосферне повітря окремих забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення

№ п/п	Назва забруднюючої речовини	Н о р м а - тив збору, грн/т до прийняття ПКУ	Проіндексований норматив збору до прийняття ПКУ, грн/т	Ставка податку, грн/т згідно з ПКУ	Добуток граничних значень коригуючих коефіцієнтів, які діяли до прийняття ПКУ	Збільшення ставки порівняно з нормативом, разів	Збільшення ставки порівняно з проіндексованим нормативом, разів	Збільшення ставки порівняно з проіндексованим нормативом з коригуючим коефіцієнтом, разів
1.	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Азоту оксиди	80,00	339,28	1 221,00	2,97	15,26	3,60	1,21
2.	Аміак	15,00	63,63	229,00	2,97	15,27	3,60	1,21
3.	Ангідрид сірчистий	80,00	339,28	1 221,00	2,97	15,26	3,60	1,21
4.	Ацетон	30,00	127,24	458,00	2,97	15,27	3,60	1,21
5.	Бенз(о)пірен	101 807,00	431 761,92	1 554 343,00	2,97	15,27	3,60	1,21
6.	Бутилацетат	18,00	76,32	275,00	2,97	15,28	3,60	1,21
7.	Ванадію п'ятиокис	300,00	1 272,29	4 580,00	2,97	15,27	3,60	1,21
8.	Водень хлористий	3,00	12,73	46,00	2,97	15,33	3,61	1,22
9.	Вуглецю окис	3,00	12,73	46,00	2,97	15,33	3,61	1,22
10.	Вуглеводні	4,50	19,09	69,00	2,97	15,33	3,61	1,22
11.	Газоподібні фтористі сполуки	198,00	839,70	3 023,00	2,97	15,27	3,60	1,21
12.	Тверді речовини	3,00	12,73	46,00	2,97	15,33	3,61	1,22
13.	Кадмію сполуки	633,00	2 684,53	9 664,00	2,97	15,27	3,60	1,21
14.	Марганець	633,00	2 684,53	9 664,00	2,97	15,27	3,60	1,21
15.	Нікель	3 225,00	13 677,19	49 238,00	2,97	15,27	3,60	1,21
16.	Озон	80,00	339,28	1 221,00	2,97	15,26	3,60	1,21
17.	Ртуть та її сполуки	3 390,00	14 376,95	51 757,00	2,97	15,27	3,60	1,21
18.	Свинець	3 390,00	14 376,95	51 757,00	2,97	15,27	3,60	1,21

Продовження таблиці 8.1

1.	2	3	4	5	6	7	8	9
19.	Сірководень	257,00	1 089,93	3 924,00	2,97	15,27	3,60	1,21
20.	Сірковуглець	167,00	708,25	2 550,00	2,97	15,27	3,60	1,21
21.	Спирт н-бутиловий	80,00	339,28	1 221,00	2,97	15,26	3,60	1,21
22.	Стирол	584,00	2 476,73	8 916,00	2,97	15,27	3,60	1,21
23.	Фенол	363,00	1 539,48	5 542,00	2,97	15,27	3,60	1,21
24.	Формальдегід	198,00	839,70	3 023,00	2,97	15,27	3,60	1,21
25.	Хром	2 147,00	9 105,40	32 779,00	2,97	15,27	3,60	1,21
<b>Середнє значення</b>						15,28	3,60	1,21

**Таблиця 8.2. Порівняння нормативів збору за забруднення НПС та ставок екологічного податку за викиди в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення забруднюючих речовин (сполук), які не увійшли до пункту 257.1 та на які встановлено клас небезпечності**

№ з/п	Клас небезпечності	Норматив збору, грн/т до прийняття ПКУ	Проіндексований норматив збору до прийняття ПКУ, грн/т	Ставка податку, грн/т згідно з ПКУ	Добуток граничних значень коригуючих коефіцієнтів, які діяли до прийняття ПКУ	Збільшення ставки порівняно з нормативом, разів	Збільшення ставки порівняно з проіндексованим нормативом, разів	Збільшення ставки порівняно з проіндексованим нормативом з коригуючим коефіцієнтом, разів
1.	I	572,0	2425,9	8733,0	2,97	15,3	3,6	1,2
2.	II	131,0	555,6	2000,0	2,97	15,3	3,6	1,2
3.	III	19,5	82,7	298,0	2,97	15,3	3,6	1,2
4.	IV	4,5	19,1	69,0	2,97	15,3	3,6	1,2
<b>Середнє значення</b>						15,3	3,6	1,2



У середньому, збільшення ставки екологічного податку<sup>106</sup> в ПКУ відбулося більше ніж у 15 разів порівняно з нормативом збору за забруднення НПС. З урахуванням індексації ставок збору – у 3,6 рази. Специфікою екологічного податку є те, що коригуючі коефіцієнти, які діяли до набрання чинності ПКУ, фактично включено в розмір базової ставки. З урахуванням цього ставка екологічного податку збільшилася у 1,21 рази.

Ставки екологічного податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення встановлено залежно від виду забруднюючої речовини.

Необхідно зазначити, що значна різниця в граничних ставках податку за вказаним об'єктом оподаткування є обгрунтованою, зважаючи на шкідливість та небезпечність для здоров'я населення речовин, для яких встановлено граничне значення ставок. Найбільшою шкоди організму людини завдає бенз(о)пірен, який навіть у невеликих кількостях здатний виявляти як мутагенну, так і канцерогенну дію на живі організми (людей, тварин тощо), що і визначило величину ставки податку за його викид в атмосферне повітря на рівні 1 554 343 грн за тону.

*Ставки екологічного податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення встановлено залежно від орієнтовного безпечного рівня впливу речовин* (далі ОБРВ). ОБРВ визначається як максимальна концентрація забруднюючої речовини, яка визнається орієнтовно безпечною при дії на людину та встановлюється як тимчасовий гігієнічний норматив допустимого вмісту речовини в атмосферному повітрі населених пунктів. ОБРВ подані на основі короткочасних досліджень відповідною методикою та починає діяти після затвердження Головним державним санітарним лікарем України на обмежений термін<sup>107</sup>. Збільшення таких ставок аналогічне збільшенню ставок екологічного податку залежно від виду забруднюючої речовини.

<sup>106</sup> У частині викидів в атмосферне повітря окремих забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення.

<sup>107</sup> Постановою головного державного санітарного лікаря України від 11.12.2009 р. № 34 «Про затвердження значень гігієнічних нормативів хімічних речовин в атмосферному повітрі населених місць». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Весукраїнська мережа ЛІГА:ЗАКОН.

Таблиця 8.3. Порівняння нормативів збору за забруднення НПС та ставок екологічного податку для забруднюючих речовин (сполук), які не увійшли до пункту 257.1 ПКУ та на які не встановлено клас небезпечності (крім двоокису вуглецю)<sup>108</sup>

№ з/п	Орієнтовно-безпечний рівень впливу речовин (сполук) (міліграмів на куб. метр)	Норматив збору, гривень за тонну	Проіндексований норматив збору до прийняття ПКУ, грн/т	Ставка податку, грн/т згідно з ПКУ	Добуток граничних значень коригуючих коефіцієнтів, які діяли до прийняття ПКУ	Збільшення ставки порівняно з нормативом, разів	Збільшення ставки порівняно з проіндексованим нормативом, разів	Збільшення ставки порівняно з проіндексованим нормативом з коригуючим коефіцієнтом, разів
1.	Менше 0,0001	24 078,00	102 114,42	367 612,00	2,97	15,27	3,60	1,21
2.	0,0001 – 0,001 (включно)	2 063,00	8 749,16	31 497,00	2,97	15,27	3,60	1,21
3.	0,001 – 0,01 (включно)	285,00	1 208,68	4 351,00	2,97	15,27	3,60	1,21
4.	0,01 – 0,1 (включно)	80,00	339,28	1 221,00	2,97	15,26	3,60	1,21
5.	0,1 – більше 10	3,00	12,73	46,00	2,97	15,33	3,61	1,22
Середнє значення						15,28	3,60	1,21

<sup>108</sup> Ставки податку застосовуються залежно від установлених орієнтовно-безпечних рівнів впливу таких речовин (сполук).

Окремо встановлено ставку екологічного податку за викиди двоокису вуглецю ( $\text{CO}_2$ ), вуглекислого газу на рівні 0,2 гривні за 1 тону. Дана речовина є одним із парникових газів та основних чинників явища «парникового ефекту» і його включення до бази оподаткування є цілком обґрунтованим, зважаючи на ратифікацію Україною Кіотського протоколу, предметом якого є обмеження та зниження викидів парникових газів у 2008–2012 рр. усіма країнами, які його ратифікували. За точку відліку парникових газів був взятий 1990 рік. Згідно з протоколом для кожної країни встановлюється максимально припустима межа викидів.

У Звіті ООН з людського розвитку «Боротьба зі зміною клімату: людська солідарність в розділеному світі» однією з основних рекомендацій є оподаткування вуглецю як механізму зниження викидів парникових газів в атмосферу. Поступове підвищення податків на вуглець може стати впливовим інструментом для зміни структури стимулів для інвесторів. Поєднання податків з контролем над викидами має бути спрямованим на скорочення викидів до рівня 30 % до 2020 р.

Таким чином, запровадження ставок податку за викиди  $\text{CO}_2$ , по-перше, відповідає вимогам Кіотського протоколу, по-друге, сприяє впровадженню інноваційних технологій щодо зменшення викидів парникових газів, по-третє відповідає практиці екологічного оподаткування розвинених країн світу.

Для забруднюючих речовин (сполук), на які не вставлено клас небезпечності та орієнтонобезпечний рівень впливу (крім двоокису вуглецю), ставки встановлюються як за викиди забруднюючих речовин I класу небезпечності. Дана норма законодавства пов'язана з тим, що на сьогодні залишаються забруднюючі речовини та їх сполуки, для яких не вивчено властивості біологічного впливу на людину та компоненти навколишнього природного середовища, що зумовлює відсутність для них встановлених показників гранично допустимих концентрацій, орієнтовно-безпечних рівнів впливу та/чи класу небезпечності.

*Ставки податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин та парникових газів у повітря пересувними джерелами забруднення* (а саме: транспортними засобами, рух яких супроводжується викидом в атмосферу забруднюючих речовин), встановлено з метою як реалізації національної екологічної політики стосовно заходів щодо обмеження забруднення атмосфери, так і для виконання міжнародних зобов'язань країни у зв'язку з ратифікацією Конвенції про транскордонне забруднення повітря на великі відстані, Стокгольмської конвенції про стійкі органічні забруднювачі та Рамкової конвенції Організації Об'єднаних Націй про зміну клімату (у тому числі Кіотського протоколу до Рамкової конвенції Організації Об'єднаних Націй про зміну клімату) (див. табл. 8.4).

Важливим завданням вказаних документів є оподаткування обсягів викидів забруднюючих речовин та парникових газів у повітря від використання транспортних засобів.

Зважаючи на це, оподаткування викидів в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення є цілком обґрунтованим з погляду на суттєві збитки навколишньому середовищу, які завдає використання палива.

Ставки податку диференційовані залежно від виду палива та його впливу на навколишнє природне середовище.

*Ставки податку за скиди у водні об'єкти забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення* встановлюються як фіксовані суми в гривнях за одиницю бази оподаткування (1 тону забруднюючих речовин, що надходять у водні об'єкти від водокористувача). До прийняття ПКУ ставки екологічного податку називалися нормативами збору за забруднення навколишнього природного середовища та встановлювалися відповідно до Постанови КМУ № 303 від 01.03.1999 р. «Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору».

**Таблиця 8.4 Порівняння нормативів збору за забруднення НПС та ставок екологічного податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення у разі використання палива**

№ з/п	Вид палива	Норматив збору, гривень за тону	Проіндексований норматив збору до прийняття ПКУ, грн/т	Ставка податку, грн/т згідно з ПКУ	Добуток граничних значень коригуючих коефіцієнтів, які діяли до прийняття ПКУ	Збільшення ставки порівняно з нормативом, разів	Збільшення ставки порівняно з проіндексованим нормативом, разів	Збільшення ставки порівняно з проіндексованим нормативом з коригуючим коефіцієнтом, разів
1.	Дизельне пальне	4,50	19,09		2,97	15,11	3,56	1,20
2.	Дизельне біопаливо			58,00	2,97			
	Дизельне пальне із вмістом сірки:							
3.	– більш як 0,2 мас. %			68,00	2,97			
4.	– більш як 0,035 мас. %, але не більше як 0,2 мас. %			52,00	2,97			
5.	– більш як 0,005 мас. %, але не більше як 0,035 мас. %			47,00	2,97			
6.	– не більше як 0,005 мас. %			30,00	2,97			
7.	Бензин етилований	6,00	25,45		2,97			
8.	Бензин сумішевий			56,00	2,97			
9.	Бензин неетилований	4,50	19,09	68,00	2,97	15,11	3,56	1,20
10.	Зріджений нафтовий газ	6,00	25,45	92,00	2,97	15,33	3,61	1,22

11.	Стиснений природний газ	6,00	12,73	46,00	2,97	1,67	3,61	1,22
12.	Бензин авіаційний			47,00	2,97			
13.	Газ			58,00	2,97			
	За викиди морськими та річковими суднами							
14.	Бензин		38,18					
15.	Дизельне пальне		25,45					
16.	Мазут		19,09	68,00		3,56	3,56	1,20
	За викиди залізничним транспортом							
17	Дизельне пальне		19,09					
	Середнє значення					11,36	3,58	1,21

**Таблиця 8.5 Порівняння нормативів збору за забруднення НПС та ставок екологічного податку за скиди окремих забруднюючих речовин у водні об'єкти**

Назва забруднюючої речовини	Норматив збору, гривень за тону	Проіндексований норматив збору до прийняття ПКУ, грн/т	Ставка податку, грн/т згідно з ПКУ	Граничне значення ліквідованих ПКУ коригуючих коефіцієнтів	Збільшення ставки порівняно з нормативом, разів	Збільшення ставки порівняно з проіндексованим нормативом, разів	Збільшення ставки порівняно з проіндексованим нормативом з коригуючим коефіцієнтом, разів
Азот амонійний	52,5	222,7	802,0	2,8	15,3	3,6	1,3
Органічні речовини	21,0	89,1	321,0	2,8	15,3	3,6	1,3
Завислі речовини	1,5	6,4	23,0	2,8	15,3	3,6	1,3
Нафтопродукти	309,0	1310,5	4718,0	2,8	15,3	3,6	1,3
Нітрати	4,5	19,1	69,0	2,8	15,3	3,6	1,3
Нітрити	258,0	1094,2	3939,0	2,8	15,3	3,6	1,3
Сульфати	1,5	6,4	23,0	2,8	15,3	3,6	1,3
Фосфати	42,0	178,1	641,0	2,8	15,3	3,6	1,3
Хлориди	1,5	6,4	23,0	2,8	15,3	3,6	1,3

**Таблиця 8.6 Порівняння нормативів збору за забруднення НПС та ставок екологічного податку за скиди у водні об'єкти забруднюючих речовин, які не увійшли у табл. 8.4 та на які встановлено гранично допустиму концентрацію або орієнтовно безпечний рівень впливу**

ГДК забруднюючих речовин або ОБРВ (мг на літр)	Норматив збору, гривень за тону	Проіндексований норматив збору до прийняття ПКУ, грн/т	Ставка податку, грн/т згідно з ПКУ	Граничне значення ліквідованих ПКУ коригуючих коефіцієнтів <sup>109</sup>	Збільшення ставки порівняно з нормативом, разів	Збільшення ставки порівняно з проіндексованим нормативом, разів	Збільшення ставки порівняно з проіндексованим нормативом з коригуючим коефіцієнтом, разів
до 0,001	4128	17506,78	84033	2,8	20,4	4,8	1,7
0,001–0,09	2993	12693,27	60928	2,8	20,4	4,8	1,7
0,1–1 (вкл.)	516	2188,36	10504	2,8	20,4	4,8	1,7
1–10	52,5	222,65	1069	2,8	20,4	4,8	1,7
вище 10	10,5	44,54	214	2,8	20,4	4,8	1,7

<sup>109</sup> Виходячи з емпіричного дослідження, найчастіше платниками збору за забруднення НПС застосовувався регіональний басейновий коригуючий коефіцієнт до ставки збору, тому в даному стовпчику таблиці наведено його граничне значення.

Величина ставки податку залежить від ступеня впливу даної забруднюючої речовини на здоров'я населення та компоненти навколишнього природного середовища (див. табл. 8.5, 8.6). Ставки встановлюються для забруднюючих речовин. Для речовин, які не увійшли до переліку видів у ст. 245.1 – за гранично допустимою концентрацією або орієнтовно безпечним рівнем впливу. Наведемо визначення термінів так, як вони допустима концентрація (ГДК) речовини у воді – це встановлений рівень концентрації речовини у воді, вище якого вода вважається непридатною для конкретних цілей водокористування. Орієнтовний безпечний рівень впливу речовин (ОБРВ) – це максимальна концентрація забруднюючої речовини, яка вважається орієнтовно безпечною при скиді у водний об'єкт зворотних вод та приймається як тимчасовий встановлений норматив допустимого вмісту речовини у воді водних об'єктів.

За скиди забруднюючих речовин, на які не встановлено ГДК або ОБРВ, застосовуються ставки податку за найменшою величиною гранично допустимої концентрації.

За скиди забруднюючих речовин у ставки та озера застосовується підвищуючий коефіцієнт до ставок – 1.5 (відповідно до пункту 245.4 ПК України). Дана норма законодавства зумовлена тим, що озера зазвичай є закритими і тому відновлення (самоочищення) води водоєм здійснюється повільніше.

Ставки податку встановлюються за *обсяги відходів за класами небезпеки та видами в тоннах та інших одиницях приладів, що розміщуються у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах.* Далі ми є навести визначення деяких термінів. *Небезпечні відходи* – відходи, що мають такі фізичні, хімічні, біологічні чи інші небезпечні властивості, які створюють або можуть створити значну небезпеку для навколишнього природного середовища і здоров'я людини та які потребують від виробника спеціальних методів і засобів поводження з ними. *Виробником відходів* називається фізична або юридична особа, діяльність якої призводить до утворення відходів. Ставки податку за розміщення відходів наведені в табл. 8.7.

За небезпечні відходи за ступенем їх шкідливого впливу на навколишнє природне середовище та на життя і здоров'я людини відповідно до переліку небезпечних властивостей поділяються на класи: I клас – підлягають обліку. Відповідний клас відходів визначається виробником відходів відповідно до нормативно-правових актів, що затверджуються спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади з питань екології та природних ресурсів за погодженням з державною санітарно-епідеміологічною службою України.

I клас – це надзвичайно небезпечні відходи – обладнання та прилади, що містять ртуть, елементи радіоактивним випромінюванням, люмінесцентні лампи і непридатні для застосування отрутохімікати та пестициди (до вказаного класу небезпеки також належать відходи, на які не встановлено клас небезпеки); II клас – високонебезпечні відходи, до яких можуть бути віднесені відпрацьовані масла та мастила технічні та гідравлічні, нафтошлами, розчинники органічні відпрацьовані; III клас – помірно небезпечні відходи, до яких можуть бути віднесені акумулятори, медичний фіксаж, відпрацьовані фарби, фарби зіпсовані, смоли зіпсовані, пил полірувальних кругів; IV клас – малонебезпечні відходи, до яких можуть бути віднесені автошини, побутове сміття, дефекація, сироватка, маслянка, склобій, тара, відходи деревини, а також малонебезпечні нетоксичні відходи гірничодобувної промисловості.

Зберігання небезпечних відходів на території підприємств, установ, організацій – суб'єктів господарської діяльності здійснюється у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України. Підприємства, установи та організації – суб'єкти господарської діяльності, на території яких зберігаються небезпечні відходи, належать, відповідно до закону, до об'єктів підвищеної небезпеки.

**Таблиця 8.7** Порівняння нормативів збору за забруднення НПС та ставок екологічного податку за розміщення відходів, які встановлюються залежно від класу небезпеки та рівня небезпечності відходів

№ з/п	Клас небезпеки відходів	Рівень небезпечності відходів	Норматив збору, грн/т згідно з чинним законодавством	Проіндексований норматив збору, грн/т	Ставка податку, грн/т згідно з ПКУ	Збільшення ставки порівняно з нормативом, разів	Збільшення ставки порівняно з проіндексованим нормативом
1.	I	надзвичайно небезпечні	82,5	349,88	700	8,5	2,0
2.	II	високонебезпечні	3	12,73	25,5	8,5	2,0
3.	III	помірно небезпечні	0,75	3,19	6,4	8,5	2,0
4.	IV	малонебезпечні	0,3	1,27	2,5	8,3	2,0
5.		малонебезпечні нетоксичні відходи гірничодобувної промисловості	0,03	0,12	0,25	8,3	2,1
Середнє значення						8,4	2,0



Відповідальність суб'єкта господарської діяльності, у власності або у користуванні якого є хоча б один об'єкт поводження з небезпечними відходами, за шкоду, яка може бути заподіяна аваріями на таких об'єктах життю, здоров'ю, майну фізичних та/або юридичних осіб, підлягає обов'язковому страхуванню відповідно до чинного законодавства.

Ставки екологічного податку за наступними складовими бази оподаткування: *обсяг радіоактивних відходів, які тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк за категоріями активності та видами, вартість джерел іонізуючого випромінювання, обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій)* (табл. 8.8.), залишилися на рівні нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища, що є обґрунтованим зважаючи на те, що базу оподаткування щодо вказаних складових було розширено з 1 квітня 2009 р. і досі невідомо дієвість запроваджених ставок.

Ставка податку за утворення радіоактивних відходів виробниками електричної енергії – експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій) становить 0,0063 гривні у розрахунку на 1 кВт год виробленої електричної енергії.

**Таблиця 8.8 Ставки податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк:**

Категорія відходів	Ставка податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів (крім відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання), гривень за метр кубічний	Ставка податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання, гривень за сантиметр кубічний
Високоактивні	300 000	10 000
Середньоактивні та низькоактивні	5 600	2 000

**Таблиця 8.9 Коригуючий коефіцієнт, який встановлюється для експлуатуючих організацій ядерних установок (атомних електростанцій) залежно від активності радіоактивних відходів:**

Категорія відходів	Коефіцієнт
Високоактивні	50
Середньоактивні та низькоактивні	2

## § 5. Порядок та специфіка обчислення податку

Розрахунок екологічного податку здійснюється самостійно платниками щокварталу нарастаючим підсумком (крім тих, які визначені пунктом 240.2 ПК України) на основі:

- фактичних обсягів викидів забруднюючих речовин у тоннах (т);
- обсягів скиду забруднюючих речовин у тоннах (т);
- обсягів відходів у тоннах (т);
- обсягів відходів в одиницях обладнання та приладів (од.).

- обсягів відходів у вигляді джерел іонізуючого випромінювання у сантиметрах кубічних (см<sup>3</sup>);
- обсягів відходів у вигляді радіоактивних відходів (крім відходів, поданих у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) у метрах кубічних (м<sup>3</sup>);
- обсягів електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій) у кВт/год (кВт/год);
- вартості (без урахування податку на додану вартість) джерел іонізуючого випромінювання у гривнях з копійками;
- ставок податку за одиницю бази оподаткування (у гривнях з копійками з округленням до двох десяткових знаків);
- коригуючих коефіцієнтів.

Дані, на основі яких розраховується податкове зобов'язання, мають бути підтвердженими первинними документами бухгалтерського обліку.

Податкові агенти здійснюють обрахунок самостійно щокварталу, виходячи із фактичних обсягів реалізованого палива та відповідних ставок податку в поточному році.

При обчисленні податкового зобов'язання з екологічного податку слід зважати на підрозділ 5 розділу ХХ ПКУ. Особливості застосування ставок акцизного збору та екологічного податку розділу 20 ПК України, а саме:

- з 1 січня 2011 року до 31 грудня 2012 року включно ставки податку становлять 50 відсотків від ставок, передбачених статтями 243, 244, 245 і 246 ПК;
- з 1 січня 2013 року до 31 грудня 2013 року включно ставки податку становлять 75 відсотків від ставок, передбачених статтями 243, 244, 245 і 246 ПК;
- з 1 січня 2014 року ставки податку становлять 100 відсотків від ставок, передбачених статтями 243, 244, 245 і 246 ПК.

Для цілей визначення податкового зобов'язання щодо екологічного податку платники зобов'язані визначати суму податку окремо за кожним видом забруднення та/або за кожним видом забруднюючої речовини.

Для інших цілей загальна сума екологічного податку – ЕП (у гривнях), яка підлягає сплаті, визначається платниками екологічного податку, крім тих, які визначені п. 240.2 ПК України, за формулою:

$$ЕП = Пвс + Пс + Прв + АЕС + S, \quad (8.1)$$

де *Пвс* – сума податку за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення (у гривнях), що розраховується згідно з пунктом 249.3 ПКУ; *Пс* – сума податку за скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти (у гривнях), що розраховується згідно з пунктом 249.5 ПКУ; *Прв* – сума податку за розміщення відходів (у гривнях), що розраховується згідно з пунктом 249.6 ПКУ; *АЕС* – сума податку, який справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) (у гривнях), що розраховується згідно з пунктом 249.7 ПКУ; *S* – сума податку, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк (у гривнях), що розраховується згідно з пунктом 249.8 ПКУ.

Платниками до уваги беруться лише ті види забруднень, що є наявними/характерними відповідно до специфіки їх господарської діяльності.

*Розрахунок суми податку, який справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення (Пвс), здійснюється платниками податку самостійно в кварталі, виходячи з фактичних обсягів викидів, ставок податку за формулою:*

$$Пвс = Пвс_1 + Пвс_2 + Пвс_3 + \dots + Пвс_n = M_1 \times Hn_1 + M_2 \times Hn_2 + M_3 \times Hn_3 + \dots + M_n \times Hn_n, \quad (8.2)$$

де –  $M_1, M_2, M_3, \dots, M_n$  – фактичні обсяги викидів відповідних 1, 2, 3, ...n забруднюючих речовин платником податку в тоннах (т);  $Hn_1, Hn_2, Hn_3, \dots, Hn_n$  – ставки податку в поточному році (згідно зі статтею 143 ПКУ) за тону 1, 2, 3, ...n забруднюючої речовини у гривнях з копійками.

Підставою для розрахунку податкового зобов'язання будуть показники проінвентаризованих та паспортизованих (висновки СЕЗ, Територіальних підрозділів Міністерства екології та природних ресурсів) стаціонарних джерел забруднення з урахуванням фактичних викидів. Дані про фактичні обсяги викидів забруднюючих речовин вказуються на основі даних первинної документації бухгалтерського обліку, зокрема журналів обліку за формами ПОД–1 «Журнал обліку стаціонарних джерел забруднення та їх характеристик», ПОД–2 «Журнал обліку виконання заходів з метою охорони атмосферного повітря», ПОД–3 «Журнал обліку роботи газоочисних та пиловловлюючих установок».

До прийняття Податкового кодексу у випадку понаднормованого викиду платником забруднюючих речовин у атмосферне повітря застосовувався коригуючий коефіцієнт для обрахунку штрафів за понаднормоване забруднення, який дорівнював 10 відповідно до Постанови КМУ № 303 від 01.03.1999 р. «Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору».

*Розрахунок суми податку, який справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення (Пвп), здійснюється податковими агентами самостійно в кварталі, виходячи з кількості фактично реалізованого палива та ставок податку за формулою:*

$$Пвп = Пвп_1 + Пвп_2 + Пвп_3 + \dots + Пвп_n = M_1 \times Hn_1 + M_2 \times Hn_2 + M_3 \times Hn_3 + \dots + M_n \times Hn_n, \quad (8.3)$$

де  $M_1, M_2, M_3, \dots, M_n$  – кількість фактично реалізованого палива відповідних видів 1, 2, 3, ...n у тоннах;  $Hn_1, Hn_2, Hn_3, \dots, Hn_n$  – ставки податку в поточному році за тону 1, 2, 3, ...n-го виду палива у гривнях з копійками.

Дані про кількість фактично реалізованого пального можна отримати з форм, затверджених Наказом Міністерства палива та енергетики України, Міністерства економіки України, Міністерства транспорту та зв'язку України, Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 20 травня 2008 року № 281/171/578/155 «Про затвердження Інструкції про порядок призначення, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України».

Слід зазначити, що одиницями виміру бази оподаткування є тонни, тобто одиниці маси, а фактична витрата палива може вимірюватися як в одиницях маси – тоннах, так і в одиницях об'єму – літрах.

Для правильного обчислення суми податку платники повинні перевести величину фактично реалізованого палива (літри) в одиниці маси (тонни). Маса нафти або нафтопродуктів визначається за формулою:

$$M = V \times \gamma \quad (8.4)$$

де  $M$  – маса нафти або нафтопродукту, кг;  $V$  – об'єм нафти або нафтопродукту за певної температури вимірювання рівня, м<sup>3</sup>,  $\gamma$  – густина нафти або нафтопродукту за тією самою температурою вимірювання рівня, кг/м<sup>3</sup>.

Отже, для переведення величини фактичного обсягу палива (літрів) в одиниці маси (тонни) враховується такий показник, як густина.

Найменування нафтопродуктів, густина, температура, об'єм та загальна маса нафтопродуктів обов'язково повинні зазначатися в товарно-транспортній накладній, до якої за вимогою покупця додається паспорт якості нафтопродукту.

Таким чином, при обчисленні суми податку податкові агенти, які ведуть облік пального в одиницях об'єму – літрах, повинні перевести величину фактичних витрат палива (літри) в одиниці маси (тонни) з урахуванням густини нафтопродукту, зазначеної в товарно-транспортній накладній або паспорті якості нафтопродукту.

При придбанні палива (бензину, дизельного пального, зрідженого нафтового газу, стисненого природного газу) не за масою, а за об'ємом та за відсутності сертифіката на партію палива для обчислення податку визначити обсяги використаного пального у тоннах платники можуть згідно з Методикою № 452, що затверджена Держкомстатом України від 13.11.2008 р. Даною Методикою № 452 наведено такі коефіцієнти переведення величини фактичних витрат палива (літрів) у вагові одиниці (тонни):

- для бензину – 0,74 кг/л;
- для газойлів (дизельного палива) – 0,85 кг/л;
- для газу скрапленого – 0,55 кг/л;
- для газу стисненого – 0,59 кг/м<sup>3</sup>.

**Розрахунок суми податку, який справляється за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти (Пс), здійснюється платниками самостійно щокварталу, виходячи з фактичних обсягів скидів, ставок податку та коригуючих коефіцієнтів за формулою:**

$$\begin{aligned} P_c &= P_{c_1} + P_{c_2} + P_{c_3} + \dots + P_{c_n} = \\ &= M_{л_1} \times Hn_1 \times Koc + M_{л_2} \times Hn_2 \times Koc + M_{л_3} \times Hn_3 \times Koc + \dots + M_{л_n} \times Hn_n \times Koc, \end{aligned} \quad (8.5)$$

де  $M_{л_1}, M_{л_2}, M_{л_3}, \dots, M_{л_n}$  – обсяги скидів платником податку у водні об'єкти забруднюючих речовин виду 1, 2, ..., n у тоннах (т);  $Hn_1, Hn_2, Hn_3, \dots, Hn_n$  – ставки податку (згідно зі статтею 245), у гривнях з копійками;  $Koc$  – коригуючий коефіцієнт, що дорівнює 1,5 і застосовується у разі скидання забруднюючих речовин у ставки і озера (у іншому випадку коефіцієнт дорівнює 1).

Дані про фактичні скиди вказуються на підставі форм первинної документації, зокрема журналів обліку за формами ПОД–11 «Журнал обліку водоспоживання (водовідведення) водовимірювальними приладами та обладнаннями», ПОД–12 «Журнал обліку водоспоживання (водовідведення) побічними методами», ПОД–13 «Журнал обліку якості зворотних вод, що скидаються».

До прийняття Податкового кодексу у випадку понаднормованого скиду платником забруднюючих речовин у водні об'єкти застосовувався коригуючий коефіцієнт для обрахунку штрафів за понаднормоване забруднення. Даний коефіцієнт дорівнював 10 відповідно до Постанови КМУ № 303 від 01.03.1999 р. «Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору».

**Розрахунок суми податку, який справляється за розміщення відходів (Прв),** здійснюється платниками самостійно щокварталу виходячи з фактичних обсягів розміщення відходів, ставок податку та коригуючих коефіцієнтів за формулою:

$$\begin{aligned} \text{Прв} &= \text{Прв}_1 + \text{Прв}_2 + \text{Прв}_3 + \dots + \text{Прв}_n = \\ &= \text{Нн}_1 \cdot \text{Мл}_1 \cdot \text{Кт} \cdot \text{Ко} + \text{Нн}_2 \cdot \text{Мл}_2 \cdot \text{Кт} \cdot \text{Ко} + \text{Нн}_3 \cdot \text{Мл}_3 \cdot \text{Кт} \cdot \text{Ко} + \dots + \text{Нн}_n \cdot \text{Мл}_n \cdot \text{Кт} \cdot \text{Ко}, \end{aligned} \quad (8.6)$$

де  $\text{Мл}_1, \text{Мл}_2, \text{Мл}_3, \dots, \text{Мл}_n$  – обсяги відходів платника податку відповідних видів 1, 2, 3, ... $n$  у тоннах (т) або одиницях приладів (од);  $\text{Нн}_1, \text{Нн}_2, \text{Нн}_3, \dots, \text{Нн}_n$  – ставки податку (згідно зі статтею 246), у гривнях з копійками;  $\text{Кт}$  – коригуючий коефіцієнт, який враховує розташування місця розміщення відходів. Якщо місце (зона) розміщення відходів знаходиться в адміністративних межах населеного пункту або на відстані менш як 3 км від таких меж, коефіцієнт дорівнює 3, в іншому випадку – 1;  $\text{Ко}$  – коригуючий коефіцієнт, що дорівнює 3 і застосовується у разі розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів.

Фактичні обсяги розміщених відходів вказуються на підставі матеріально-сировинних запасів виробництва та даних типової форми № 1-Т «Облік відходів та пакувальних матеріалів та тари» (затверджена Наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища № 342 від 07.07.2008 р.).

До прийняття Податкового кодексу у випадку понаднормованого розміщення відходів платником податку застосовувався коригуючий коефіцієнт для обрахунку штрафів за понаднормоване забруднення, який дорівнював 10 відповідно до Постанови КМУ № 303 від 01.03.1999 р. «Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору».

**Розрахунок суми податку, який справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені),** здійснюється за формулою:

$$\text{АЕС} = O_n \cdot H + (p_{nc} \cdot C_{1a} \cdot \square_{1a} + p_v \cdot C_{2a} \cdot \square_{2a}) + \sum_{i=1}^n (p_{nc} \cdot C_{1nc} \cdot \square_{1nc} + p_v \cdot C_{2v} \cdot \square_{2v}), \quad (8.7)$$

де  $\text{АЕС}$  – сума податку, який справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені), обчислена за календарний квартал, гривень з копійками;  $O_n$  – фактичний обсяг електричної енергії, виробленої за календарний квартал експлуатуючими організаціями (операторами) атомних електростанцій, кВт/год;  $H$  – ставка податку, який справляється за електричну енергію, вироблену експлуатуючими організаціями (операторами) атомних електростанцій;  $1/32$  – коефіцієнт реструктуризації податку за накопичені до 1 квітня 2009 р. радіоактивні відходи (коефіцієнт діє з 1 квітня 2011 р. до 1 квітня 2019 р., протягом іншого періоду дорівнює 0);  $p_{nc}, p_a$  – коригуючі коефіцієнти;  $C_{1nc}$  – собівартість зберігання 1 кубічного метра (1 кубічного сантиметра радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, утворених їх виробниками за календарний квартал, гривень з копійками;  $C_{1a}$  – собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) високоактивних радіоактивних відходів, утворених їх виробниками за календарний, гривень з копійками;  $C_{2nc}$  – собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, накопичених їх виробниками до 1 квітня 2009 р., гривень з копійками;  $C_{2a}$  – собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) високоактивних

радіоактивних відходів, накопичених їх виробниками до 1 квітня 2009 р., гривень з копійками;  $V_{1кв}$  – фактичний об'єм низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, прийнятих до сховища експлуатуючих організацій (оператора) атомних електростанцій за календарний квартал, кубічних метрів (кубічних сантиметрів – для радіоактивних відходів у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);  $V_{1р}$  – фактичний об'єм високоактивних радіоактивних відходів, прийнятих до сховища експлуатуючих організацій (оператора) атомних електростанцій за базовий податковий (звітний) період, календарний квартал, куб. метрів (кубічних сантиметрів – для радіоактивних відходів у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);  $V_{2кв}$  – фактичний об'єм низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, накопичених у сховищах експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій до 1 квітня 2009 р., куб. метрів (куб. сантиметрів – для радіоактивних відходів у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);  $V_{2р}$  – фактичний об'єм високоактивних радіоактивних відходів, накопичених у сховищах експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій до 1 квітня 2009 р., куб. метрів (куб. сантиметрів – для радіоактивних відходів у вигляді джерел іонізуючого випромінювання).

Дані про фактичний обсяг радіоактивних відходів вказуються на підставі звітності, форми якої розробляються і затверджуються Державним комітетом з ядерного регулювання.

Інші платники податку – суб'єкти діяльності у сфері використання ядерної енергії обчислюють суми податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів їх виробниками, пропорційно обсягу та активності радіоактивних матеріалів щокварталу, що сплачується у загальному розмірі 10 відсотків вартості (без урахування податку на додану вартість) кожного джерела іонізуючого випромінювання, яка визначається з дати придбання (купівлі-продажу) цього джерела. Вартість здавання накопичених до 1 квітня 2009 року радіоактивних відходів для таких суб'єктів визначається за договорами між виробниками радіоактивних відходів і спеціалізованими підприємствами з поводження з радіоактивними відходами.

Доцільним буде зазначити, що норми статті 249.7 відповідають законодавству, яке діяло до набрання чинності ПКУ. Тому наведемо ситуації з практики оподаткування, які будуть корисними для платників податків при обчисленні суми податку.

Якщо суб'єкт господарювання за звітний квартал сплатив екологічний податок за придбані джерела іонізуючого випромінювання і в наступних кварталах їх не придбає, то податкову декларацію слід подавати, адже вона складається наростаючим підсумком <sup>110</sup>.

**Розрахунок суми податку, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений строк, здійснюється платниками – виробниками радіоактивних відходів самостійно щокварталу на підставі ставок (п. 248.1 ПК України) та пропорційно до строку зберігання таких відходів понад установлений строк за формулою:**

$$S_{\text{зберігання}} = N \times V \times T_{\text{зберігання}}, \quad (8.8)$$

де  $S_{\text{зберігання}}$  – сума податку, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений тимчасовими умовами ліцензії строк, обчислена за календарний квартал, гривень з копійками;  $N$  – ставка податку, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк (наведена у п. 248.1 ПК України);  $V$  – фактичний об'єм радіоактивних відходів, які зберігаються у виробника таких відходів

<sup>110</sup> Бочарова С. Заповнюємо звіт та сплачуємо збір за забруднення навколишнього природного середовища за 9 місяців 2009 року / Світлана Бочарова, Оксана Кириєнко // Вісник податкової служби України. – 1999. – 23.10. [Електронний ресурс]. Режим доступу: [http://www.visnuk.com.ua/srv5/article/one/Svitlana\\_B581663.html](http://www.visnuk.com.ua/srv5/article/one/Svitlana_B581663.html).

понад установлений особливими умовами ліцензії строк, кубічних метрів (кубічних сантиметрів – для радіоактивних відходів у вигляді джерел іонізуючого випромінювання); *T зберігання* – кількість повних календарних кварталів, протягом яких радіоактивні відходи зберігаються понад установлений особливими умовами ліцензії строк, яка рахується від 1 травня 2009 р. на підставі звітності за звітний квартал про фактичні обсяги радіоактивних відходів.

### **§ 6. Порядок подання податкової звітності та сплати податку**

Нижче наведено блок-схему процесу виникнення податкового обов'язку. Дана схема є уніфікованою і може бути застосована для кожного податку чи збору. У ній покроково описано всі дії, які має виконати платник податку з моменту виникнення податкового обов'язку і до моменту його виконання з визначенням термінів і посиланням на відповідні пункти та статті ПК.

Податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору у порядку і строки, визначені ПК, законами з питань оподаткування чи митної справи.

Визначення базового податкового (звітного) періоду наведено в п. 33.3. *Для екологічного податку цим періодом є квартал* (вид податкового періоду див. пп. 34.1.2 ПК).

Платники податку, та податкові агенти складають податкові декларації, подають їх протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до органів державної податкової служби та сплачують податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації:

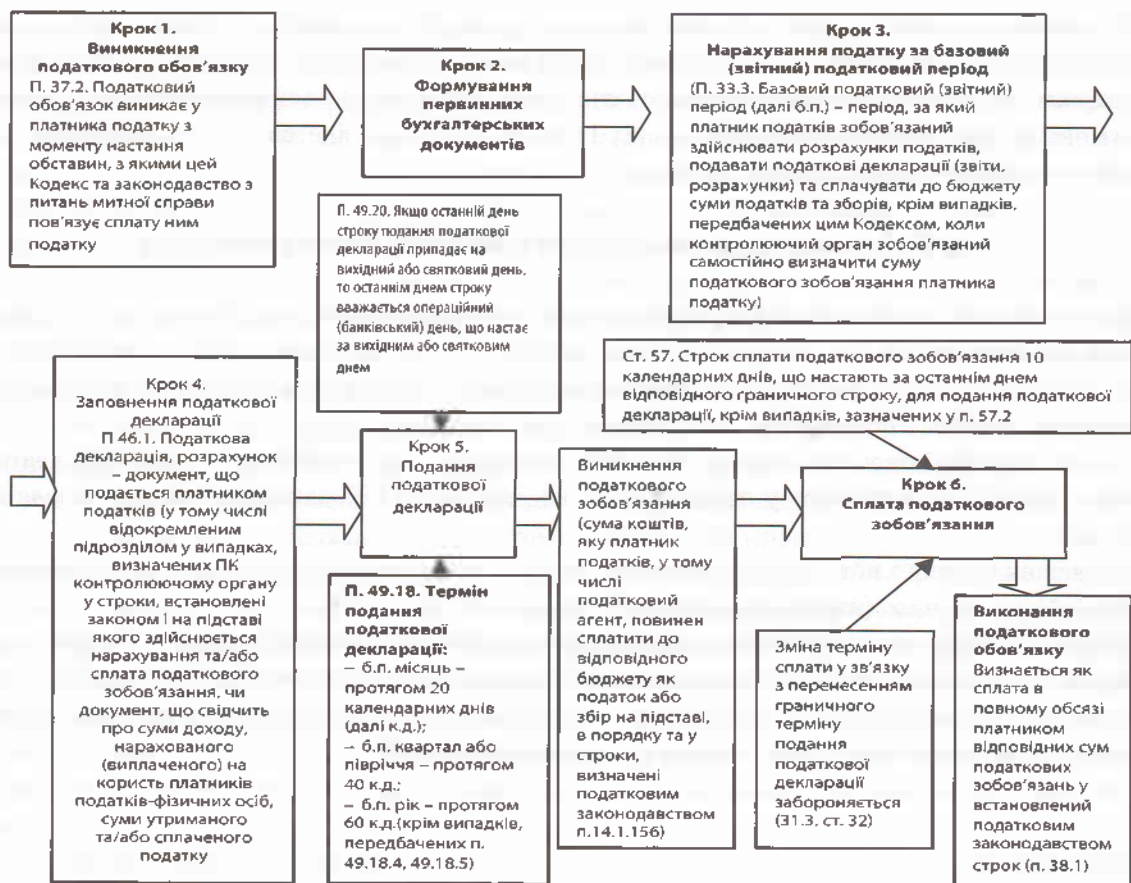


Рис. 8.4. Блок-схема процесу виконання податкового обов'язку

При поданні податкової декларації та сплаті податку слід зважати на п. 49.20 ПК (про перенесення граничного строку подання декларації, причому у зв'язку з цим зміна строку сплати податку чи збору забороняється п. 31.3, ст. 32.), п. 49.3 (б) (про право надсилання податкової декларації поштою), 49.3 (в) (про право подання податкової декларації засобами електронного зв'язку у електронній формі).

Відповідно до ст. 31.1 податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається не сплаченим своєчасно. Платники несуть відповідальність за правильність обчислення, повноту і своєчасність сплати, а також за правильність складання і своєчасність подання податкових декларацій до органів державної податкової служби, що передбачає, зокрема, за порушення порядку подання податкової декларації (за кожне неподання або несвоєчасне подання в установлені строки) стягнення штрафу (п. 120 ПКУ), також штраф стягується за порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків (ст. 126, 127). Разом з тим у разі порушення встановлених строків сплати податкового зобов'язання стягується пеня відповідно до Глави 12 Розділу 2 ПКУ.

Сплата екологічного податку відбувається на тій території, на якій відбувається забруднення НПС. Це обумовлено тим, що частина від надходжень екологічного податку до бюджету (закріплено Бюджетним кодексом) надходить до спеціального фонду місцевих бюджетів (до Фонду охорони навколишнього природного середовища) і ці ресурси мають бути джерелами фінансування територіальних потреб з охорони навколишнього природного середовища.



Так, механізм сплати екологічного податку за місцем розташування джерел забруднення полягає в наступному. За місцем знаходження об'єднань, філій, відділень та інших відокремлених підрозділів органи ДПС ставлять на облік юридичну особу, що їх створила (головне підприємство), і зараховують її до категорії платників окремого податку – екологічного податку. Рішення про таке зарахування приймається на підставі реєстраційної заяви або податкової декларації, поданих платником податку до відповідного органу державної податкової служби, або за результатами документальної перевірки, проведеної органами державної податкової служби. Податкова звітність складається, подається та податок сплачується платником (головним підприємством) за місцезнаходженням об'єднань, філій, відділень та інших відокремлених підрозділів.

Екологічний податок за утворення радіоактивних відходів та тимчасове зберігання радіоактивних відходів понад установлений особливими умовами ліцензії строк сплачується за місцем перебування платника на податковому обліку в органах ДПС. Дана норма законодавства зумовлена тим, що не важливим є місце сплати екологічного податку вказаними суб'єктами, адже 100 % коштів від його надходження надходять до Державного фонду поводження з радіоактивними відходами в складі Державного бюджету.

Орган виконавчої влади з питань охорони навколишнього природного середовища Автономної Республіки Крим, територіальні органи центрального органу виконавчої влади з питань охорони навколишнього природного середовища та територіальні органи центрального органу виконавчої влади у сфері використання ядерної енергії до 1 грудня року, що передує звітному, подають до органів державної податкової служби переліки підприємств, установ, організацій, фізичних осіб – підприємців, яким в установленому порядку видано дозволи на викиди, спеціальне водокористування та розміщення відходів, суб'єктів діяльності у сфері використання ядерної енергії, у результаті діяльності яких утворюються, утворюються або можуть утворитися радіоактивні відходи та які тимчасово зберігають такі відходи понад установлений особливими умовами ліцензії строк, а також направляють інформацію про внесення змін до переліку до 30 числа місяця, що настає за кварталом, у якому такі зміни відбулися.

Щоквартально органами ДПС проводиться звірка переліків суб'єктів, що здійснюють викиди забруднюючих речовин в атмосферу стаціонарними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти, за розміщення відходів, утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені), тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк. Переліки надходять від Державних управлінь охорони навколишнього природного середовища обласних, у м. Києві, Севастополі, АР Крим, регіональних Державних інспекцій з ядерної та радіаційної безпеки. При виявленні розбіжностей у даних вживаються заходи для залучення платників до оподаткування, у разі неможливості притягнення платника до оподаткування надаються висновки з переліками суб'єктів підприємницької діяльності, у яких виявлені порушення до управлінь контрольно-перевірочної роботи. У переліку зазначається: назва підприємства, установи, організації (прізвище, ім'я та по батькові громадянина – суб'єкта господарювання); місцезнаходження (місце проживання громадянина – суб'єкта господарювання); ідентифікаційний код згідно з ЄДРПОУ, тимчасовим реєстром Державної податкової адміністрації або ідентифікаційний номер відповідно до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів; номер ліцензії та зазначенням строку її дії (якщо така видана).

Платники податку та податкові агенти перераховують суми податку, що справляється за викиди, скиди забруднюючих речовин та розміщення відходів, одним платіжним дорученням на рахунки, відкриті в територіальних органах Державного казначейства, які здійснюють розподіл цих коштів у співвідношенні, визначеному законом.

Платники податку, який справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, перераховують суми податку до державного бюджету, які використовуються відповідно до Закону України «Про поводження з радіоактивними відходами» та Закону України про Державний бюджет України на відповідний рік. За рішенням платника податку сума податку може сплачуватися щомісяця в розмірі однієї третьої частини планового обсягу за квартал із перерахунком за результатами базового податкового (звітного) періоду.

Органи Держказначейства здійснюють розподіл коштів відповідно до Бюджетного кодексу: 30 відсотків коштів зараховуються відповідно до закону про держбюджет на відповідний рік. До місцевих бюджетів зараховується 70 відсотків (крім податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками), в тому числі: до сільських, селищних, міських бюджетів – 50 відсотків, обласних бюджетів та бюджету Автономної Республіки Крим – 20 відсотків, бюджетів міст Києва та Севастополя – 70 відсотків.

Даний розподіл буде змінено відповідно до Розділу 20 «Прикінцеві положення» ПК, до Бюджетного кодексу України будуть внесені зміни щодо зарахування частини екологічного податку (у 2013 році – 33 відсотки, з 2014 року – 50 відсотків) до спеціального фонду Державного бюджету України зі спрямуванням таких коштів на фінансування виключно цільових проектів екологічної модернізації підприємств у межах сум сплаченого ними екологічного податку.

Кошти від надходження екологічного податку, що справляються за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений в особливими умовами ліцензії строк мають інший розподіл, який наведено вище.

Якщо платник податку з початку звітного року не планує здійснення викидів, скидів забруднюючих речовин, розміщення відходів, утворення радіоактивних відходів протягом звітного року, то такий платник податку повинен повідомити про це відповідний орган державної податкової служби за місцем розташування джерел забруднення та скласти заяву про відсутність у нього у звітному році об'єкта обчислення екологічного податку. В іншому разі платник податку зобов'язаний подавати податковій декларації відповідно до цієї статті Кодексу. Форма заяви про відсутність об'єкта оподаткування екологічного збору розробляється ДПА України. Слід зазначити, що ця норма застосовується, якщо платник цілий календарний рік не планує здійснення викидів, скидів забруднюючих речовин, розміщення відходів. Але якщо платник у першому, в другому або в третьому кварталі подав декларацію і сплатив податок, то в будь-якому наступному податковому (звітному) періоді та до кінця звітного календарного року, протягом яких не буде здійснювати експлуатацію джерела забруднення та відповідні викиди, скиди та розміщення відходів, то такий платник повинен складати та подавати податкову декларацію за відповідні податкові (звітні) періоди наростаючим підсумком (за півріччя, 9 місяців, рік) за правилами, встановленими Розділом 8 ПК.

ПКУ запроваджено механізм сплати податку за місцем фактичного розміщення джерела забруднення та спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів, дана норма забезпечить спрямування надходжень сум податку до фондів у складі місцевих бюджетів і сприятиме посиленню контролю з боку місцевих органів влади за здійсненням природоохоронних заходів, а також стимулюватиме забруднювачів навколишнього природного середовища до виконання природоохоронних заходів.

ПКУ передбачається залучення органами ДПС до перевірок фахівців з територіальних підрозділів Міністерства екології та природних ресурсів України, регіональних Державних інспекцій з ядерної та радіаційної безпеки, закладів державної санітарно-епідеміологічної служби, що обумовлено специфікою екологічного податку, без спеціальної освіти та кваліфікації неможливо перевірити правильність обчислення об'єкта та бази оподаткування.

### Питання для самоконтролю

1. У чому полягає сутність податків А. Пігу?
2. Які функції екологічного податку? У чому полягає їх сутність.
3. Як визначається екологічний податок у Податковому кодексі України?
4. Які зміни стосовного екологічного податку запроваджено Податковим кодексом України?
5. Які суб'єкти є платниками екологічного податку?
6. Який суб'єкт є платником екологічного податку у випадку здійснення скидів промислових та інших стічних вод у системи каналізації населених пунктів?
7. Ким утримується і сплачується до бюджету екологічний податок у частині викидів в атмосферне повітря пересувними джерелами забруднення?
8. Назвіть об'єкт та базу оподаткування екологічного податку.
9. Які одиниці виміру бази оподаткування екологічного податку?
10. Назвіть формулу переводу величини фактично реалізованого палива в одиницях об'єму (літрах) в одиниці маси (тонни).
11. Який коригуючий коефіцієнт застосовується при розрахунку суми екологічного податку, який справляється за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти?
12. Який коригуючий коефіцієнт застосовується при розрахунку суми екологічного податку, який справляється за розміщення відходів?
13. Який термін подання податкової декларації з екологічного податку?
14. Який строк сплати податкового зобов'язання з екологічного податку?
15. У чому полягає механізм сплати екологічного податку за місцем розташування джерел забруднення?

### Тестові завдання

1. Який суб'єкт є платником екологічного податку у випадку здійснення скидів промислових та інших стічних вод у системи каналізації населених пунктів:
  - а) суб'єкт, який здійснює скиди забруднюючих речовин;
  - б) водоканал.
2. Який суб'єкт є платником екологічного податку?
  - а) у результаті діяльності якого утворюються відходи;
  - б) який здійснює розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах.
3. Який суб'єкт є платником екологічного податку?
  - а) у результаті діяльності якого утворюються радіоактивні відходи;
  - б) який здійснює розміщення радіоактивних відходів.
4. Чи є платником екологічного податку суб'єкти господарювання, які провадять діяльність із збирання і заготівлі відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних об'єктах, та надають послуги у цій сфері?
  - а) так;
  - б) ні.

5. Ким утримується і сплачується до бюджету екологічний податок у частині викидів забруднюючих речовин пересувними джерелами?

- а) податковим агентом;
- б) власником або користувачем транспортного засобу.

6. Чи є податковим агентом і сплати екологічного податку АЗС, яке реалізує паливо, придбане у СПД, що здійснюють оптову торгівлю паливом:

- а) так;
- б) ні.

7. Який базовий податковий (звітний) період для екологічного податку?

- а) календарний рік;
- б) календарний квартал;
- в) календарний місяць.

8. Викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами ВАТ «Дніпроспецсталь» в I кв. 2011 р. склали:

№ з/п	Назва забруднюючої речовини	Усього викидів, т
1	Сполуки азоту	262,206
2	Ангідрид сірчистий	48,624
3	Оксид вуглецю	646,895
4	Тверді речовини	32,849

Сума екологічного податку, який справляється за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення, становитиме:

- а) 205 395,83;
- б) 410 791,65.

9. Викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами ВАТ «Запорізький виробничий алюмінієвий комбінат» в I кв. 2011 р. склали:

№ з/п	Назва забруднюючої речовини	Усього викидів, т
1	Оксиди азоту	36,598
2	Сірчистий ангідрид	217,078
3	Оксид вуглецю	1791,392
4	Тверді речовини	840,735
5	Газоподібні фтористі сполуки	314,53

Сума екологічного податку, який справляється за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення для підприємства, становитиме:

- а) 1 381 640,43;
- б) 690 820,21.

10. Скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти ТзОВ «Свиспан-Лімітед» м. Костопіль в I кв. 2011 р. склали:

№	Назва забруднюючої речовини	Обсяг забруднюючих речовин, т
1	Органічні речовини (за показниками БСК 5)	3,7
2	Завислі речовини	4,2
3	Хлориди	9,4
4	Азот амонійний	0,3
5	Фосфати	0,248

Сума екологічного податку, який справляється за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, становитиме:

- а) 1 900,07;  
б) 950,03.

11. Відходи ВАТ «Житомирський комбінат силікатних виробів», який знаходиться в м. Житомирі за I кв. 2011 р. склали:

№	Найменування відходу	Клас небезпеки	Фактично утворилось відходівна підприємстві, т	Примітка
1	Лампи люмінесцентні та відходи, які містять ртуть, інші зіпсовані або відпрацьовані	I	0,104	Передано на зберігання спеціалізованому підприємству
2	Батареї свинцеві зіпсовані або відпрацьовані	I	1,29	Передано на зберігання спеціалізованому підприємству
3	Маслотамастила моторні, трансмісійні інші, зіпсовані або відпрацьовані	II	18,9	Зберігаються на власній території
4	Матеріали фільтрувальні, відпрацьовані чи зіпсовані	II	0,056	Зберігаються на власній території
5	Шини зіпсовані перед початком експлуатації, відпрацьовані, пошкоджені чи забруднені під час експлуатації	III	5,95	Зберігаються на власній території

Сума екологічного податку, який справляється за розміщення відходів становитиме:

- а) 782,2;  
б) 1 564,4;  
в) 260,7;  
г) 2 245,9.

**12. Викиди Комсомольського рудоуправління в I кв. 2011 р. забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами складають:**

Викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами при видобутку мінеральних руд:

№ з/п	Назва забруднюючої речовини	Усього викидів, т
1	Тверді речовини	0,231
2	Двоокис вуглецю	332,773
3	Оксиди азоту	1,571
4	Сірчистий ангідрид	3,365
5	Окис вуглецю	8,197
6	Вуглеводні	2,53
7	Газоподібні фтористі сполуки	0,007

Викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря установки для опалювання ЖКГ:

№ з/п	Назва забруднюючої речовини	Усього викидів, т
1	Оксиди азоту	13,075
2	Окис вуглецю	5,003
3	Метан (відноситься до вуглеводнів)	0,079

Викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря установки для опалювання промислових приміщень

№ з/п	Назва забруднюючої речовини	Усього викидів, т
1	Тверді речовини	0,044
2	Двоокис вуглецю	58,08
3	Оксиди азоту	26,767
4	Сірчистий ангідрид	63,894
5	Окис вуглецю	40,027
6	Метан (належить до вуглеводнів)	0,072

Споживання пального транспортними засобами

№ з/п	Вид пального	Обсяг споживання, т
1	Бензин	346,2
2	Дизельне пальне	6756,3

Скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти складають:

№ з/п	Назва забруднюючої речовини	Обсяг забруднюючих речовин, т
1	Завислі речовини	114,959
2	Органічні речовини (за показниками БСК 5)	54,833
3	4-Аміно-3,5,6-трихлорпіколінат натрію (гранично допустима концентрація 10,0 мг/л)	258,764
4	Хлориди	4176,37
5	Сульфати	14503,18
6	Амоній (гранично допустима концентрація 0,5 мг / л)	2,687
7	Нітрати	185,699

8	Нітриди	0,72
9	Залізо (гранично допустима концентрація 0,05 мг/л)	1,826
10	Фосфати	32,611

Підприємством розміщено відходів:

№ з/п	Найменування відходу	Клас небезпеки	Фактично утворилося відходів на підприємстві, т	Примітка
1	Лампи люмінесцентні та відходи, які містять ртуть, інші зіпсовані або відпрацьовані	I	0,382	Передано на зберігання спеціалізованому підприємству
2	Батареї свинцеві, зіпсовані або відпрацьовані	I	2,450	Передано на зберігання спеціалізованому підприємству
3	Осад мийки автотранспорту	II	50	
4	Масла та мастила моторні, трансмісійні, інші, зіпсовані або відпрацьовані	II	2,444	
5	Шини зіпсовані перед початком експлуатації, відпрацьовані, пошкоджені чи забруднені під час експлуатації	III	7,586	
6	Шлам масловідокремлювачів	III	0,630	
7	Вироби електроізоляції зіпсовані	III	0,015	
8	Відходи Дробильно-збагачувальної фабрики № 1	IV	438,055	
9	Відходи Дробильно-збагачувальної фабрики № 1	IV	747187,5	

Сума екологічного податку для підприємства становитиме:

- а) 1 480 634,9;
- б) 854 612,9;
- в) 613 127,9;
- г) 82 675 108,4.

### Ситуаційні вправи

1. Викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря ВАТ «Біомедскло» в I кв. 2011 р. склали:

№ з/п	Назва забруднюючої речовини	Усього викидів, т
1	Оксиди азоту	141,445
2	Окис вуглецю	5,073
3	Сірчистий ангідрид	0,341

Розрахуйте для даного підприємства суму екологічного податку, який справляється за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення.

2. Викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря ВАТ «Запоріжсталь» в I кв. 2011 р. склали:

№ з/п	Назва забруднюючої речовини	Усього викидів, т
1	Оксиди азоту	3164,53
2	Сірчистий ангідрид	4352,165
3	Окис вуглецю	45040,321

Розрахуйте для даного підприємства суму екологічного податку, який справляється за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення.

3. Скиди забруднюючих речовин ДКП «Костопільводоканал» в I кв. 2011 р. у водні об'єкти склали:

№ з/п	Назва забруднюючої речовини	Обсяг забруднюючих речовин, т
1	Органічні речовини (за показниками БСК 5)	24,2
2	Завислі речовини	15,8
3	Сульфати	36,7
4	Хлориди	50,7
5	Азот амонійний	4,4
6	Фосфати	4,058

Розрахуйте для даного підприємства суму екологічного податку, який справляється за скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти.

4. Скиди забруднюючих речовин в I кв. 2011 р. КМКП м. Кузнецовськ Департамент міського господарства у водні об'єкти склали:

№ з/п	Назва забруднюючої речовини	Обсяг забруднюючих речовин, т
1	Органічні речовини (за показниками БСК 5)	83,75
2	Завислі речовини	70,52
3	Сульфати	232,59
4	Хлориди	476,53
5	Азот амонійний	46,52
6	Фосфати	50,149
7	Нітрати	29,16

Розрахуйте для даного підприємства суму екологічного податку, який справляється за скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти.

5. Відходи в I кв. 2011 р. підприємства ВАТ «Бердичівський машинобудівний завод «Прогрес», що розміщуються, на власних об'єктах, склали:

№ з/п	Найменування відходу	Клас небезпеки	Фактично утворилося відходів на підприємстві, т
1	Лампи люмінесцентні, які містять ртуть, інші зіпсовані або відпрацьовані	I	0,013
2	Батареї свинцеві зіпсовані або відпрацьовані	I	0,15
3	Масла та мастила моторні, трансмісійні інші зіпсовані або відпрацьовані	II	0,65



4	Фарби зіпсовані, забруднені або не ідентифіковані, їх залишки, які можуть бути використані за призначенням	III	0,045
5	Шини зіпсовані перед початком експлуатації відпрацьовані, пошкоджені під час експлуатації	III	–
6	Матеріали обтиральні зіпсовані, відпрацьовані чи забруднені	II	0,17
7	Матеріали фільтрувальні зіпсовані або відпрацьовані	II	0,03

Розрахуйте для даного підприємства суму екологічного податку, який справляється за розміщення відходів, враховуючи, що об'єкти, на яких розміщуються відходи, знаходяться на відстані 2,5 км. від м. Бердичів.

6. Відходи підприємства в I кв. 2011 р. Локомотивне депо «Козрогасень» склали:

№ з/п	Найменування відходу	Клас небезпеки	Фактично утворилось відходів на підприємстві, т	Примітка
1	Лампи люмінесцентні та відходи, що містять ртуть, інші зіпсовані або відпрацьовані	I	0,048	Передано на зберігання спеціалізованому підприємству
2	Батареї свинцеві зіпсовані або відпрацьовані	I	0,03	Передано на зберігання спеціалізованому підприємству
3	Масла та мастила моторні, зіпсовані або відпрацьовані	II	49,071	Зберігаються на власній території
4	Матеріали обтиральні зіпсовані, відпрацьовані чи забруднені	II	0,216	Зберігаються на власній території
5	Матеріали фільтрувальні зіпсовані або відпрацьовані	II	0,428	Зберігаються на власній території
6	Шини зіпсовані перед початком експлуатації, відпрацьовані чи забруднені	III	0,500	Зберігаються на власній території
7	Суміш речовин мастильних та масел нафтових, одержаних від вод стічних	II	0,018	Зберігаються на власній території

Розрахуйте для даного підприємства суму екологічного податку, який справляється за розміщення відходів.

7. Викиди ТЕЦ-6 Київенерго АЕК «Київенерго» в I кв. 2011 р. забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами складають:

№ з/п	Назва забруднюючої речовини	Усього викидів, т
1	Сірчистий ангідрид	8137,01
2	Тверді речовини	36,82
3	Неметанові леткі органічні сполуки	2,36
4	Окис вуглецю	389
5	Оксиди азоту	1522
6	Речовини у вигляді суспендованих твердих частинок (мікрочастинки)	98,93

Відходи підприємства за вказаний час складають:

№ з/п	Найменування відходу	Клас небезпеки	Фактично утворилось відходів на підприємстві, т	Примітка
1	Лампи люмінесцентні відпрацьовані	1	0,34	Передано на зберігання спеціалізованому підприємству
2	Масла та мастила моторні відпрацьовані	3	4,297	Розміщуються на власній території
3	Шлами, що не містять нафтопродуктів (у проц. вироб. енергії елек.)	3	0,057	Розміщуються на власній території
4	Шлам, що утворюється від освітлення води	3	1320,95	Розміщуються на власній території

*Розрахуйте для підприємства суму екологічного податку.*

8. На АЗС в 1 кв. 2011 р. реалізовано наступні обсяги пального за видами:

Вид пального	Обсяг реалізації, л
Бензин етилований, у тому числі:	
А-72-80	9,20
А-90-93	46,05
А-94-98	131,29
Дизельне пальне з вмістом сірки 0,013	92,73
Біодизель	35,4
Газ скраплений	80,0

*Розрахуйте суму екологічного податку в частині викидів забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення, яку має сплатити АЗС в якості податковий агент.*

9. На Рівненській АЕС за I–IV кв. 2011 вироблено 15 млрд. кВт · год електроенергії. На АЕС зберігаються радіоактивні відходи, що утворилися після 1 травня 2009 р., їх кількість та категорія активності наведені нижче:

№ з/п	Кількість РАВ, м <sup>3</sup>	Загальна активність	Собівартість зберігання 1 м <sup>3</sup> , грн
1	1526,6	Високоактивні	7800
2	3053,2	Середньоактивні	5200
3	10686,2	Низькоактивні	3460

*Розрахуйте для АЕС суму екологічного податку, який справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені).*

**Перелік питань до екзамену**

1. Місце екологічного оподаткування в національних податкових системах та перспективи його розвитку.
2. Теоретична сутність екологічного оподаткування. Податок Пігу та його особливість.
3. Види екологічного оподаткування та їх загальна характеристика.
4. Функції екологічного податку.
5. Платники екологічного податку та їх класифікація.
6. Характеристика об'єкта та бази оподаткування екологічного податку.
7. Одиниці виміру бази оподаткування екологічного податку.
8. Порядок заповнення та терміни подання декларації з екологічного податку.
9. Порядок обчислення та строки сплати податкового зобов'язання з екологічного податку.
10. Особливості механізму сплати екологічного податку за місцем розташування джерел забруднення.
11. Перспективи впровадження нових форм екологічного оподаткування в Україні та світі.

**РЕНТНА ПЛАТА ЗА ТРАНСПОРТУВАННЯ НАФТИ І НАФТОПРОДУКТІВ**

- § 1. Платники рентної плати.
- § 2. Об'єкт оподаткування.
- § 3. Ставки оподаткування.
- § 4. Порядок декларування та сплати рентної плати.

**§ 1. Платники рентної плати**

У Податковому кодексі України (зокрема, у п. 14.1.215 ст. 14 розділу I) визначені такі види рентної плати: рентна плата за транзитне транспортування трубопроводами природного газу територією України, рентна плата за транспортування нафти магістральними нафтопроводами територією України, рентна плата за транспортування нафтопродуктів магістральними нафтопродуктопроводами територією України, рентна плата за транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України.

Правові, економічні та організаційні засади діяльності магістрального трубопровідного транспорту визначені Законом України від 15.05.1996 р. № 192 «Про трубопровідний транспорт» та Законом України від 12.07.2001 р. № 2665-III «Про нафту і газ». Згідно з нормами цих законів магістральний трубопровідний транспорт має важливе народногосподарське та оборонне значення і є державною власністю України. Державне управління у сфері трубопровідного транспорту здійснюють центральні та місцеві органи державної виконавчої влади, представницькі органи та органи місцевого самоврядування в межах їх компетенції відповідно до чинного законодавства України.

Для розуміння процесу нарахування і сплати рентної плати потрібно знати окремі категорії:

- магістральний трубопровід – це технологічний комплекс, що функціонує як єдина система і до якого входить окремий трубопровід з усіма об'єктами і спорудами, зв'язаними з ним єдиним технологічним процесом, або кілька трубопроводів, якими здійснюються транзитні, міждержавні, міжрегіональні поставки продуктів транспортування споживачам, або інші трубопроводи, спроектовані та збудовані згідно з державними будівельними вимогами щодо магістральних трубопроводів;
- транспортна послуга – виробничі операції з приймання, переміщення, здавання, тимчасового зберігання і перевантаження нафти, газу та продуктів їх переробки;
- транзит нафти, газу та продуктів їх переробки трубопроводами – переміщення відповідно до укладених угод магістральними трубопроводами територією України між прикордонними пунктами приймання та здавання або на перевалювальні комплекси нафти, газу та продуктів їх переробки, що надійшли з території інших держав і призначені для споживачів за межами України, а також переміщення магістральними трубопроводами нафти, газу та продуктів їх переробки, пов'язане з наданням послуг з тимчасового їх зберігання або переробки на території України з подальшим переміщенням за її межі;
- внутрішня транспортна послуга – переміщення територією України нафти і газу та продуктів їх переробки як власного виробництва, так і тих, що надійшли з інших країн для задоволення потреб споживачів України.

Для забезпечення транспортування, зберігання та розподілу нафти, нафтопродуктів, природного газу використовують магістральні газонафтопроводи і розподільні газонафтопроводи та споруди на них.

Главою 32 Господарського кодексу України<sup>111</sup> встановлено, що перевезення вантажів – це господарська діяльність, пов'язана з переміщенням продукції виробничо-технічного призначення та виробів

<sup>111</sup> Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18. – Ст. 144; 2003. – № 19–20. – Ст. 144; 2003. – № 21–22. – Ст. 144.

народного споживання, у тому числі й транспортування продукції трубопроводами. Водночас таким базовим законом, як Закон України «Про засади функціонування ринку природного газу»<sup>112</sup> визначено, що транспортування природного газу – господарська діяльність на ринку природного газу, що підлягає ліцензуванню і пов'язана з переміщенням природного газу трубопроводами з метою його подальшого зберігання, розподілу або доставки безпосередньо споживачам та замовникам, крім транспортування внутрішньопромисловими трубопроводами (приєднаними мережами).

З огляду на викладене платниками рентної плати визнаються суб'єкти господарювання, які експлуатують об'єкти магістральних трубопроводів, а також суб'єкти, що надають відповідні транспортно-експедиційні послуги під час транзитного транспортування територією України нафти і нафтопродуктів.

## § 2. Об'єкт оподаткування

Об'єкти оподаткування визначено статтею 252 розділу IX Податкового кодексу України:

– для нафти та нафтопродуктів – фактичні обсяги, що транспортуються територією України у податковому (звітному) періоді;

– для природного газу та аміаку – сума добутоків відстаней відповідних маршрутів їх транспортування (переміщення), узгоджених між платником рентної плати та замовником на відповідний податковий (звітний) період, на обсяги природного газу та аміаку, транспортованих (переміщених) кожним маршрутом транспортування.

Статтею 1 розділу I Закону України від 12.07.2001 р. № 2665-III «Про нафту і газ» визначено термін «нафта» – це корисна копалина, що являє собою суміш вуглеводнів та розчинених у них компонентів, які перебувають у рідкому стані за стандартних умов (тиску 760 мм ртутного стовпа і температури 20°C), і є товарною продукцією.

Нафтопродукт – продукт, отриманий під час перероблення нафти, газового конденсату або їх суміші, за винятком продуктів нафтохімії.

Поняття «обсяг вантажу» визначено п. 14.1.127 ст. 14 розділу I Податкового кодексу України як обсяг за договором між перевізником та вантажовідправником.

За договором транспортування трубопровідним транспортом, переміщення здійснюється у вигляді єдиного технологічного процесу, заснованого на природних властивостях нафти (газу тощо) як сировини, і всі технологічні операції з переміщення здійснюються в єдиній статичній системі трубопроводів. У цьому договорі особливе значення мають технологічні операції, у тому числі операції з обліку нафти та нафтопродуктів.

Облік нафти та нафтопродуктів проводять засобами контролю згідно з чинними інструкціями (Інструкція про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України, затверджена наказом Мінпаливенерго, Мінекономіки, Мінтрансв'язку та Держспоживстандарта від 20.05.2008 р. № 281/171/578/155). Відповідно до норми п. 4.2.1 зазначеної Інструкції облік нафти і нафтопродуктів на підприємствах трубопровідного і нафтопродуктопровідного транспорту ведеться в одиницях маси.

Під поняттям «газ» розуміється корисна копалина, яка являє собою суміші вуглеводнів та неуглеводневих компонентів, перебуває у газоподібному стані за стандартних умов (тиску 760 мм ртутного стовпа і температури 20°C) і є товарною продукцією (термін вживається у такому значенні відповідно до ст. 1 розділу I Закону України від 12.07.2001 р. № 2665-III «Про нафту і газ»).

<sup>112</sup> Офіційний вісник України. – 2010. – № 55. – Ст. 1842.

Аміак рідкий технічний, згідно з ГОСТом 6221-90, відповідає таким технічним характеристикам: масова частка аміаку має бути не меншою 99,9 % (марка А); 99,6 % (марки Ак, Б), масова частка азоту – не меншою 82%.

Поняття «відповідний маршрут», «маршрут транспортування» визначені у п. 14.1.33 та 14.1.110 ст. 14 розділу І Податкового кодексу України.

### § 3. Ставки оподаткування

Специфіка державного регулювання господарської діяльності суб'єктів господарювання, що надають послуги з транспортування із застосуванням засобів трубопровідного транспорту, полягає у тому, що послуги з транспортування нафти і нафтопродуктів трубопроводами, з транспортування природного і нафтового газу трубопроводами та його розподіл, а також зі зберігання природного газу в обсягах, що перевищують рівень, який встановлюється умовами та правилами здійснення підприємницької діяльності із зберігання природного газу (ліцензійними умовами), є послугами, які надаються в умовах природної монополії – стану товарного ринку, при якому задоволення попиту на цьому ринку є більш ефективним за умови відсутності конкуренції внаслідок технологічних особливостей виробництва (у зв'язку з істотним зменшенням витрат виробництва на одиницю товару в міру збільшення обсягів виробництва), а товари (послуги), що виробляються суб'єктами природних монополій, не можуть бути замінені у споживанні іншими товарами (послугами), у зв'язку з чим попит на цьому товарному ринку менше залежить від зміни цін на ці товари (послуги), ніж попит на інші товари (послуги)<sup>113</sup>.

За вказаних обставин розмір ставки рентної плати, яка входить до тарифу з надання відповідних послуг, є величиною економічного компромісу між споживчою вартістю послуги та очікуваною доходністю відповідного виду господарської діяльності, яка визначається під час затвердження тарифів національними комісіями регулювання природних монополій, за відповідними затвердженими методиками.

Ставки оподаткування визначено статтею 253 розділу ІХ Податкового кодексу України у таких розмірах:

- 1,67 гривні – за транзитне транспортування 1000 куб. метрів природного газу за кожні 100 кілометрів відстані відповідних маршрутів його транспортування (пп. 253.1.1);
- 4,5 гривні – за транспортування однієї тонни нафти магістральними нафтопроводами (пп. 253.1.2);
- 4,5 гривні – за транспортування однієї тонни нафтопродуктів магістральними нафтопродуктопроводами (пп. 253.1.3);
- 5,1 гривні – за транзитне транспортування однієї тонни аміаку за кожні 100 кілометрів відстані відповідних маршрутів його транспортування (пп. 253.1.4).

У разі зміни тарифів на транспортування до ставок рентної плати передбачається застосування коригуючого коефіцієнта, який обчислюється у порядку, встановленому КМУ, крім ставки рентної плати за транзитне транспортування природного газу.

Статтею 9 розділу І Податкового кодексу України рентну плату за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України (пп. 9.1.7) віднесено до загальнодержавних податків та зборів.

<sup>113</sup> Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 30. – Ст. 238.

Частиною 2 ст. 29 Бюджетного кодексу України рентну плату за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України віднесено до доходів загальнодержавного фонду Державного бюджету України.

Звітний (податковий) період із справляння рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України дорівнює календарному місяцю.

#### § 4. Порядок декларування та сплати рентної плати

Статтею 36 Податкового кодексу України визначено обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і в строки, визначені податковим та митним законодавством. Податковий обов'язок виникає у платника за кожним податком та збором і є безумовним та першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків платника податків, крім випадків, передбачених законом. Виконання податкового обов'язку здійснюється платником податків самостійно.

Суб'єкти господарювання, які експлуатують об'єкти магістральних трубопроводів, що надають послуги з транспортування нафти і нафтопродуктів, транзитного транспортування природного газу та аміаку, розрахунок суми податкових зобов'язань з рентної плати за звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, обчислюють як добуток відповідного об'єкта оподаткування на відповідну ставку оподаткування, з урахуванням коригуючого коефіцієнта.

Платник податків відповідно до обов'язків, покладених на нього у ст. 16 Податкового кодексу України, зобов'язаний подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів у строки та в обсягах, визначених податковим законодавством.

Розрахунок суми податкових зобов'язань з рентної плати за звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, за формою, затвердженою ДПА України, подається платником органу державної податкової служби за місцем його податкової реєстрації протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) періоду (окремо за кожний місяць).

Суми податкових зобов'язань з рентної плати за звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, вносяться платником за місцем його податкової реєстрації авансовими платежами щодаки (15, 25 числа поточного місяця, 5 числа наступного місяця), виходячи з:

- фактичних обсягів природного газу та аміаку і відстані відповідних маршрутів їх транспортування територією України;
- фактичних обсягів нафти і нафтопродуктів, що транспортуються територією України, у відповідних декадах місяця.

Сума податкових зобов'язань з рентної плати з урахуванням фактично сплачених авансових платежів, визначена у податковому розрахунку за відповідний податковий (звітний) період, вноситься платниками рентної плати до державного бюджету самостійно протягом 10 календарних днів, що настають за останнім календарним днем граничного строку подання такого розрахунку.

Запорушення норм Податкового кодексу України передбачений такий вид юридичної відповідальності, як фінансова, що застосовується переважно відповідними органами виконавчої влади.

Під час притягнення до фінансової відповідальності юридичних осіб передбачається застосування штрафних санкцій, штрафів та пені. Пеня нараховується після закінчення визначених Податковим

кодексом України строків погашення узгодженого грошового зобов'язання на суму податкового боргу (пп. 129.1.1 ст. 129).

Кодексом встановлено, що при самостійному нарахуванні суми грошового зобов'язання платником податків нарахування пені розпочинається від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання, визначеного Податковим кодексом України.

Закінчується нарахування пені у день зарахування коштів на відповідний рахунок Державного казначейства України та/або в інших випадках погашення податкового боргу та/або грошових зобов'язань або у інших випадках, передбачених пп. 129.3 ст. 129 розділу II Податкового кодексу України.

Цією самою статтею Податкового кодексу України встановлюється, що у разі часткового погашення податкового боргу сума такої частки визначається з урахуванням пені, нарахованої на таку частку. Пеня нараховується на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності та без урахування суми пені) із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день виникнення такого податкового боргу або на день його (його частини) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення у його сплаті.

### Питання для самоконтролю

1. Хто є платниками рентної плати та рентної плати за транзит природного газу?
2. Що є об'єктом оподаткування для нафти та нафтопродуктів, а також природного газу та аміаку?
3. Дайте характеристику ставок податку за транзитне транспортування природного газу, за транспортування нафти магістральними нафтопроводами, за транзитне транспортування аміаку.
4. Який порядок обчислення податкових зобов'язань та які строки сплати рентної плати?
5. Яку відповідальність платників рентної плати передбачено Податковим кодексом України?

### Тестові завдання

#### 1. Платниками рентної плати є:

- а) суб'єкт господарювання – виробник, який одержує з нафтопереробного підприємства або ввозить на митну територію України нафтопродукти для їх використання як сировину для виробництва продукції;
- б) суб'єкти господарювання, які експлуатують об'єкти магістральних трубопроводів та надають послуги з транспортування вантажу трубопроводами України;
- в) юридичні та фізичні особи (резиденти і нерезиденти), які набули права власності в Україні, а також територіальні громади та держава;
- г) особа, у якої внаслідок минулих подій утворилася заборгованість перед іншою особою у формі певної суми коштів, їх еквівалента або інших активів.

#### 2. Платником рентної плати за транзит природного газу територією України є:

- а) господарська діяльність юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, що полягає у проведенні лотерей, а також розважальних ігор, участь в яких не передбачає одержання її учасниками грошових або майнових прав;
- б) фізичні та юридичні особи, які здійснюють господарські операції, що передбачають придбання



основних засобів, нематеріальних активів, корпоративних прав та/або цінних паперів в обмін на кошти або майно;

в) уповноважений Кабінетом Міністрів України суб'єкт господарювання, який надає (організовує) послуги з його транзиту територією України.

### **3. Об'єктом оподаткування для нафтопродуктів є:**

а) кошти, передбачені в тарифі на виробництво, передачу та постачання електричної енергії, виробництво, транспортування та постачання теплової енергії, а також транспортування, зберігання та постачання природного газу ліцензіата;

б) фінансовий кредит, що надається юридичній особі фінансовою установою строком не менш як на п'ять повних календарних років для фінансування витрат;

в) фактичні обсяги, що транспортуються територією України у податковому періоді;

г) природні мінеральні утворення органічного і неорганічного походження у надрах, а також техногенні мінеральні утворення в місцях видалення відходів виробництва та втрат продуктів переробки мінеральної сировини, які можуть бути використані у сфері матеріального виробництва і споживання безпосередньо або після первинної переробки.

### **4. Об'єктом оподаткування для природного газу та аміаку є:**

а) господарська операція, що здійснюється фізичною або юридичною особою і передбачає передачу орендарю майна, яке є основним засобом, а також усіх ризиків та винагород, пов'язаних з правом користування та володіння об'єктом;

б) операція, що здійснюється юридичною особою, з отримання коштів від третьої особи, що є фінансовою установою та отримує товари або інші матеріальні цінності;

в) сума добутків відстаней відповідних маршрутів їх транспортування, узгоджених між платником рентної плати та замовником на відповідний податковий період, на обсяги природного газу та аміаку, переміщених кожним маршрутом транспортування;

г) послуги, що забезпечують функціонування діяльності платника у сфері вивчення ринку, стимулювання збуту продукції (робіт, послуг), політики цін, організації та управлінні руху продукції (робіт, послуг).

### **5. Ставка оподаткування за транзитне транспортування природного газу становить:**

1) 1,87 гривні за 100 куб. метрів та за кожні 1 000 кілометрів відстані відповідних маршрутів його транспортування;

2) 2,67 гривні за 100 куб. метрів та за кожні 1 000 кілометрів відстані відповідних маршрутів його транспортування;

3) 1,67 гривні за 1 000 куб. метрів та за кожні 100 кілометрів відстані відповідних маршрутів його транспортування;

4) 1,77 гривні за 1 000 куб. метрів та за кожні 100 кілометрів відстані відповідних маршрутів його транспортування.

### **6. Ставка оподаткування за транзитне транспортування однієї тонни нафти та нафтопродуктів магістральними нафтопроводами становлять:**

а) 4,5 гривні за одну тонну нафти та 3,4 гривні нафтопродуктів;

б) 4,5 гривні за одну тонну нафти та нафтопродуктів;

- в) 5,5 гривні за одну тонну нафти та нафтопродуктів;
- г) 5,5 гривні за одну тонну нафти та 4,5 гривні нафтопродуктів.

**7. Ставка оподаткування за транзитне транспортування однієї тонни аміаку становить:**

- а) 5,2 гривні за одну тонну аміаку за кожні 1 000 кілометрів відстані відповідних маршрутів його транспортування;
- б) 5,1 гривні за одну тонну аміаку за кожні 1 000 кілометрів відстані відповідних маршрутів його транспортування;
- в) 5,0 гривні за одну тонну аміаку за кожні 100 кілометрів відстані відповідних маршрутів його транспортування;
- г) 45,1 гривні за одну тонну аміаку за кожні 100 кілометрів відстані відповідних маршрутів його транспортування.

**8. Базовий податковий (звітний) період для рентної плати довіряє:**

- а) календарному місяцю;
- б) другому, третьому та четвертому кварталу поточного року;
- в) календарному кварталу, півріччю, трьом кварталам, року;
- г) календарному місяцю або кварталу.

**9. Податковий розрахунок з рентної плати за податковий період подається платником до:**

- а) органу державної податкової служби за місцем його податкової реєстрації протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного періоду;
- б) органу державної податкової служби за місцем його податкової реєстрації протягом 15 календарних днів, що настають за останнім днем звітного кварталу;
- в) до органу державної податкової служби за місцем знаходження платника податку до 25 числа звітного місяцем;
- г) до органу державної податкової служби за місцем його податкової реєстрації протягом 20 календарних днів, що настають за останнім днем звітного кварталу.

**10. Сума податкових зобов'язань з рентної плати сплачується:**

- а) щомісяця до 10 числа звітного періоду;
- б) щоквартально до 15 числа наступного за звітним періодом;
- в) авансовими платежами щодаки (15, 25 числа поточного місяця, 5 числа наступного місяця);
- г) авансовими платежами щодаки 5 числа наступного місяця.

### Перелік питань до екзамену

1. Хто є платниками рентної плати та рентної плати за транзит природного газу?
2. Що є об'єктом оподаткування для нафти та нафтопродуктів, а також природного газу та аміаку?
3. Дайте характеристику ставок податку за транзитне транспортування природного газу, за транспортування нафти магістральними нафтопроводами, за транзитне транспортування аміаку.
4. Який порядок обчислення податкових зобов'язань та які строки сплати рентної плати?
5. Яку відповідальність платників рентної плати передбачено Податковим кодексом України?

**РЕНТНА ПЛАТА ЗА НАФТУ, ПРИРОДНИЙ ГАЗ І ГАЗОВИЙ КОНДЕНСАТ**

- § 1. Платники рентної плати.
- § 2. Об'єкт оподаткування.
- § 3. Ставки рентної плати.
- § 4. Коригуючі коефіцієнти.
- § 5. Порядок обчислення податкових зобов'язань та строк їх сплати.

**§ 1. Платники рентної плати**

Ключовою ознакою, що визначає приналежність суб'єкта господарювання до категорії платників рентної плати, є наявність майнових, у тому числі, але не виключно, зобов'язань, зумовлених набуттям таким суб'єктом майнових прав на користування нафтогазоносною ділянкою надр (родовищем), що засвідчуються відповідним спеціальним дозволом на користування надрами.

Відповідно до статті 13 Конституції України<sup>14</sup> обов'язок реалізації права власника від імені українського народу в межах визначених повноважень покладено на органи державної влади та органи місцевого самоврядування. Частиною третьою статті 38 Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища»<sup>15</sup> визначено, що в порядку спеціального використання природні ресурси, як основні засоби, що забезпечують господарську діяльність, надаються суб'єктам цивільних відносин у володіння, користування або оренду на підставі спеціальних дозволів. Останні реєструються у встановленому законодавством порядку за плату, розмір якої переважно залежить від очікуваної економічної вигоди від залучення таких ресурсів у суспільне виробництво; а у випадках, передбачених законодавством України, – на пільгових умовах.

Статтями 13–16 Кодексу України про надра<sup>16</sup>, що є базовим законом, який регулює гірничі відносини, встановлено, що спеціально уповноважений центральний орган виконавчої влади з геологічного вивчення та забезпечення раціонального використання надр становить спеціальні дозволи, згідно з якими їх власники набувають права користування визначеною у такому дозволі ділянкою надр (родовищем) шляхом (у формі) провадження господарської діяльності з:

- геологічного вивчення, у тому числі дослідно-промислової розробки родовищ корисних копалин загальнодержавного значення;
- видобування корисних копалин у межах, визначених у таких дозволах.

Забезпечення принципу економічної обґрунтованості обов'язку власника спеціального дозволу виконувати функції платника рентної плати базується на набутому праві власності на видобуті корисні копалини. Зокрема, пунктом 2 частини першої статті 24 Кодексу України про надра<sup>17</sup> користувачу надр надано право розпоряджатися видобутими корисними копалинами, якщо інше не передбачено законодавством або умовами спеціального дозволу. Специфіку реалізації майнових прав для вуглеводнової сировини визначено у частині другій статті 10 Закону України «Про нафту і газ»<sup>18</sup> – Закону, що регулює відносини, пов'язані з особливостями користування нафтогазоносними надрами, згідно з якими «нафта і газ, видобуті користувачем нафтогазоносних надр і повернуті в надра для зберігання, технологічних цілей або запобігання їх знищенню, належать користувачу нафтогазоносними надрами, якщо інше не передбачено Законом або угодою про умови користування нафтогазоносними надрами».

<sup>14</sup> Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – С. 141.

<sup>15</sup> Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 4. – С. 546.

<sup>16</sup> Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 36. – С. 340.

<sup>17</sup> Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 36. – С. 340.

<sup>18</sup> Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 50. – С. 262.

## § 2. Об'єкт оподаткування

Об'єкт оподаткування рентною платою за видобуті вуглеводні визначається обсягом видобутої вуглеводневої сировини як основного фізичного показника оцінки фінансового доходу в умовах як регульованого, так і відкритого сегментів ринку вуглеводнів.

Для окремої категорії обсягів видобутого природного газу, який у пункті 14.1.128 розділу I Податкового кодексу України визначено як «рециркулюючий газ»<sup>119</sup>, визнання об'єктом оподаткування повинний специфіку. Природний газ, який видобутий на іншому, ніж той, що застосовує сайклінг технологію, родовищі корисних копалин, оподатковується на загальних підставах. Природний газ, що походить із зазначеного родовища, буде включеним до об'єкта оподаткування на останній, після завершення сайклінг-операцій, фазі розробки родовища.

## § 3. Ставки рентної плати

Ставки рентної плати встановлено статтею 258 Податкового кодексу України у розмірах:

1. За природний газ (у тому числі нафтовий (попутний) газ):

1.1). Видобутий у податковому (звітному) періоді, крім обсягів видобутого природного газу, що відповідають умові, передбаченій підпунктом 258.1.2 пункту 258.1 статті 258 Податкового кодексу України:

– у розмірі 237 гривень за 1 000 куб. метрів видобутого природного газу (у тому числі нафтового (попутного) газу);

– у розмірі 118,5 гривень за 1 000 куб. метрів видобутого природного газу (у тому числі нафтового (попутного) газу) з покладів, що повністю залягають на глибині понад 5 000 метрів, на ділянках надр (родовищах) в межах території України.

1.2). Видобутий у звітному періоді та реалізований платниками рентної плати за відповідними актами приймання-передачі у звітному податковому періоді, коли такий газ був видобутий, суб'єкту, уповноваженому Кабінетом Міністрів України, для формування ресурсу природного газу (у тому числі нафтового (попутного) газу), що використовується для потреб населення, а також виробничо-технологічні витрати природного газу таких платників рентної плати, в обсязі, визначеному пропорційно до питомої ваги обсягів природного газу, реалізованого суб'єкту, уповноваженому Кабінетом Міністрів України, для формування ресурсу природного газу, що використовується для потреб населення, в загальному обсязі природного газу, що підлягає оподаткуванню рентною платою, зменшеному на обсяг виробничо-технологічних витрат природного газу:

– у розмірі 59,25 гривень за 1 000 куб. метрів видобутого природного газу (у тому числі нафтового (попутного) газу) з покладів, що повністю або частково залягають на глибині до 5 000 метрів, на ділянках надр (родовищах) в межах території України;

<sup>119</sup> 14.1.128. рециркулюючий газ – природний газ, що, відповідно до затверджених в установленому законодавством порядку спеціально уповноваженим органом в галузі нафтогазовидобування проекту промислової або дослідно-промислової розробки родовища (покладу), а також до комплексного проекту його облаштування, повернуто (закачано) в один або декілька нафтогазоносних покладів такого родовища (свердловини) для підтримання в них необхідних пластового тиску або пластової енергії. Джерелом походження рециркулюючого газу може бути природний газ: видобутий надкористувачем із наданої йому в користування ділянки нафтогазоносних надр, для якої відповідним проектом передбачено повернення такого газу в надра; видобутий на іншій, ніж вказана вище, ділянці надр, що контролюється надкористувачем, та переданий (із внесенням відповідної рентної плати) ним для використання на такому родовищі; придбаний надкористувачем у третіх осіб для використання на такому родовищі».

– у розмірі 47,4 гривень за 1 000 куб. метрів видобутого природного газу (у тому числі нафтового (попутного) газу) з покладів, що повністю залягають на глибині понад 5 000 метрів, на ділянках надр (родовищах) в межах території України;

– у розмірі 11,85 гривень за 1 000 куб. метрів видобутого природного газу (у тому числі нафтового (попутного) газу) з покладів на ділянках надр (родовищах) в межах континентального шельфу та/або виключної (морської) економічної зони України.

#### 2. За нафту:

– у розмірі 2141,86 гривні за одну тунну нафти, видобутої з покладів, які повністю або частково залягають на глибині до 5 000 метрів;

– у розмірі 792,54 гривні за одну тунну нафти, видобутої з покладів, які повністю залягають на глибині понад 5000 метрів.

#### 3. За газовий конденсат:

– у розмірі 2141,86 гривні за одну тунну газового конденсату, видобутого з покладів, які повністю або частково залягають на глибині до 5 000 метрів;

– у розмірі 792,54 гривні за одну тунну газового конденсату, видобутого з покладів, які повністю залягають на глибині понад 5 000 метрів.

Ставки рентної плати встановлено окремо для кожного виду вуглеводневої сировини, що видобувається. Порівнянні ціни на нафту сиру та газовий конденсат зумовили однакові величини ставок рентної плати для рідких вуглеводнів.

Диференціація ставок рентної плати за вуглеводневу сировину є відображенням величини очікуваної економічної вигоди від права розпорядження вуглеводневою сировиною. При цьому ставки рентної плати враховують вид вуглеводнів і умови державного регулювання на ринку споживання.

Ставки рентної плати за природний газ для суб'єктів господарювання, які реалізують природний газ за цінами, іншими ніж врегульовані вимогами статті 10 Закону України «Про засади функціонування ринку природного газу»<sup>120</sup>, встановлені у розмірі 118,5 гривень за 1 000 куб. метрів видобутого природного газу (у тому числі нафтового (попутного) газу) для обсягів газу з покладів «понад 5 000 метрів, на ділянках надр (родовищах) у межах території України» та 237 гривень за 1 000 куб. метрів видобутого природного газу (у тому числі нафтового (попутного) газу).

Ставка рентної плати за природний газ у розмірі 237 гривень за 1 000 куб. метрів видобутого природного газу (у тому числі нафтового (попутного) газу) застосовується як для родовищ природного газу з глибиною залягання покладів «до 5 000 метрів» як у межах території України, так і в межах «континентального шельфу та/або виключної (морської) економічної зони України».

Для суб'єктів господарювання, на яких поширюється сфера дії затверджених Законом України «Про засади функціонування ринку природного газу» (стаття 10) норм державного регулювання закупівельних ціл на природний газ, що призначений для формування ресурсу для споживання населенням України, встановлено три категорії ставок рентної плати:

– у розмірі 59,25 гривень за 1 000 куб. метрів видобутого природного газу (у тому числі нафтового (попутного) газу) з покладів, що повністю або частково залягають на глибині до 5 000 метрів, на ділянках надр (родовищах) у межах території України;

– у розмірі 47,4 гривень за 1 000 куб. метрів видобутого природного газу (у тому числі нафтового (попутного) газу) з покладів, що повністю залягають на глибині понад 5 000 метрів, на ділянках надр (родовищах) у межах території України;

– у розмірі 11,85 гривень за 1 000 куб. метрів видобутого природного газу (у тому числі нафтового (попутного) газу) з покладів на ділянках надр (родовищах) у межах континентального шельфу та/або виключної (морської) економічної зони України.

Водночас підпунктом 258.1.2 Податкового кодексу України визначено, що, у випадку наявності реалізації природного газу за державними регульованими закупівельними цінами, суб'єкти господарювання застосовують ставки рентної плати, що встановлені у цьому підпункті до частини виробничо-технологічних витрат природного газу, які виникають під час його видобування. Розмір вищезазначеної частини виробничо-технологічних витрат обчислюється як співвідношення обсягу природного газу, реалізованого за регульованими цінами, та загального обсягу видобутого природного газу, зменшеного на загальний обсяг виробничо-технологічних витрат, які виникають під час його видобування.

Податкові зобов'язання за обсяг природного газу, що відповідає різниці між загальним обсягом виробничо-технологічних витрат та тією його часткою, що пов'язана з обсягами природного газу, реалізованими за регульованими закупівельними цінами, обчислюються із застосуванням ставок рентної плати затверджених підпунктом 258.1.1 Податкового кодексу України.

Таким чином, у випадку реалізації всього обсягу природного газу не за регульованими закупівельними цінами весь обсяг виробничо-технологічних витрат природного газу, які виникають під час його видобування, оподатковується із застосуванням ставок рентної плати, затверджених підпунктом 258.1.1 Податкового кодексу України.

Ставки рентної плати для рідких вуглеводнів диференційовані за величинами для двох категорій родовищ, тих, у яких видобування здійснюється з “покладів, які повністю або частково залягають на глибині до 5 000 метрів”, у розмірі 2141,86 гривні за одну тунну та з „покладів, які повністю залягають на глибині понад 5 000 метрів”, у розмірі 792,54 гривні за одну тунну.

#### § 4. Корируючі коефіцієнти

Відповідно до статей 256 і 257 Податкового кодексу України об'єктом оподаткування є обсяги видобутих нафти та газового конденсату у податковому (звітному) періоді, у тому числі під час геологічного вивчення вуглеводневої сировини на підставі спеціальних дозволів на користування надрами.

У пунктах 258.2 та 258.3 статті 258 Кодексу визначені ставки рентної плати за нафту та газовий конденсат. Згідно зі статтею 260 Податкового кодексу України розмір податкового зобов'язання з рентної плати обчислюється платником як добуток обсягу видобутої ним вуглеводневої сировини, встановленої статтею 258 Кодексу ставок рентної плати та коригувального коефіцієнта (КК), який у кожному податковому (звітному) періоді розраховується відповідно до статті 259 Податкового кодексу України.

КК застосовується до ставок рентної плати. КК визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної економічної політики. Таким органом в Україні визначено Міністерство економічного розвитку і торгівлі України.

Щомісяця Міністерство економічного розвитку і торгівлі України до 10 числа наступного звітного (податкового) періоду розміщує визначену величину коригувального коефіцієнта на своєму офіційному веб-сайті у спеціальному розділі та подає відповідну інформацію Міністерству фінансів України та центральному органу державної Податкової служби України.

У відповідному розділі офіційного сайту Міністерства економічного розвитку і торгівлі України щомісяця оприлюднюється розрахований коригуючий коефіцієнт.

Остаточну суму податкового зобов'язання з рентної плати, розраховану з урахуванням КК, платник податків вносить до державного бюджету у визначені у пункті 260.6 статті 260 Податкового кодексу строки.

Разом з тим доцільно знати як розраховується КК. Він розраховується шляхом ділення середньої ціни одного бареля нафти «Urals», перерахованої у гривні за курсом Національного банку України станом на 1 число місяця, що настає за звітним періодом, яка склалася на момент завершення проведення торгів нафтою на Лондонській біржі протягом поточного (податкового) періоду, на базову ціну нафти. Базова ціна становить 560 гривень за барель.

Значена середня ціна одного бареля нафти «Urals» обчислюється у гривні за курсом Національного банку України станом на 1 число місяця, що настає за звітним періодом.

Отримана середня ціна одного бареля нафти «Urals» у гривнях ділиться на базову ціну за барель нафти, яка встановлена у розмірі 560 грн, що обчислюється за формулою:

$$KK = \frac{(Цр \times Кд)}{560}$$

де Цр – середня ціна одного бареля нафти «Urals»;

Кд – курс долара США в гривневому еквіваленті за курсом Національного банку України станом на 1 число місяця.

Величина КК обчислюється десятковим дробом з точністю до чотирьох знаків.

У разі, якщо величина коригувального коефіцієнта, яка застосовується до ставок рентної плати за нафту та газовий конденсат, є меншою одиниці, такий коригуючий коефіцієнт застосовується із значенням 1 (одиниця).

У підпункті 258.1.1 пункту 258.1 статті 258 Податкового кодексу України визначено ставки рентної плати за обсяги видобутого природного газу (у тому числі нафтового (попутного) газу), крім обсягів видобутого природного газу (у тому числі нафтового (попутного) газу), які, відповідно до підпункту 258.1.1 пункту 258.1 статті 258 розділу X Податкового кодексу України, реалізуються або використовуються у цілях, не пов'язаних з формуванням ресурсу природного газу, що використовується для потреб населення.

У кожному податковому (звітному) періоді до визначених ставок рентної плати за природний газ застосовується коригуючий коефіцієнт (КК).

КК обчислюється в описаному вище порядку Міністерством фінансів України за даними центрального органу державної митної служби для кожного податкового (звітного) періоду – шляхом ділення середньої митної вартості імпортного природного газу, що склалася у процесі його митного оформлення під час ввезення на територію України за податковий (звітний) період, на базову ціну, яка дорівнює 179,5 долара США за 1 000 куб. метрів.

Інформацію про результати обчислення коригувального коефіцієнта за динамікою митної вартості природного газу Міністерство фінансів України подає щомісяця до 5 числа наступного податкового (звітного) періоду центральному органу виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної економічної політики, – Міністерству економічного розвитку і торгівлі України.

Міністерство економічного розвитку і торгівлі України розміщує інформацію про величину коригувального коефіцієнта на офіційному веб-сайті у спеціальному розділі та подає відповідну інформацію центральному органу Державної податкової служби України.

У разі, коли у звітному (податковому) періоді митне оформлення природного газу під час ввезення на територію України не здійснювалося, до ставки рентної плати за природний газ (у тому числі нафтовий (попутний) газ) застосовується КК, який діяв у останньому податковому (звітному) періоді, коли здійснювалося таке митне оформлення.

## § 5. Порядок обчислення податкових зобов'язань та строк їх сплати

Статтею 260 Податкового кодексу України визначено поняття «податковий (звітний) період» (ПП), «податковий розрахунок» (ПР), «податкове зобов'язання» (ПЗ), строки подання податкового розрахунку, порядок авансових внесків податку та терміни його сплати.

Платник самостійно становить розрахунок податкових зобов'язань з рентної плати. Податковий (звітний) період для рентної плати дорівнює календарному місяцю.

Розмір податкового зобов'язання з рентної плати обчислюється платником як добуток обсягу видобутої вуглеводневої сировини в межах ділянки нафтогазоносних надр, на яку такому платнику надано спеціальний дозвіл, та ставок рентної плати, встановлених статтею 258 Податкового кодексу України, а також коригувального коефіцієнта, який у кожному податковому (звітному) періоді обчислюється відповідно до статті 259 Податкового кодексу України.

Платник самостійно визначає обсяг нафти, газового конденсату та природного газу, який є об'єктом оподаткування рентною платою.

Податкове зобов'язання з рентної плати обчислюється як добуток об'єкта оподаткування (обсяг окремого виду сировини: нафти, газового конденсату та природного газу) та відповідної такому виду сировини ставки та коефіцієнта.

У податковому розрахунку з рентної плати за природний газ (у тому числі нафтовий (попутний) газ), який платники рентної плати реалізують суб'єкту, уповноваженому Кабінетом Міністрів України, для формування ресурсу природного газу (у тому числі нафтового (попутного) газу), що використовується для потреб населення, податкові зобов'язання визначаються згідно з актами приймання-передачі, оформленими відповідно до типових договорів, затверджених спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади, до відання якого віднесені питання державного регулювання нафтогазової галузі, про реалізацію такого газу у звітному податковому періоді, коли він був видобутий, які не пізніше ніж 8 числа місяця, що настає за звітним податковим періодом, підписуються платником та уповноваженим суб'єктом на підставі укладених ними господарських договорів.

Платник податків, відповідно до підпункту 258.1.2 Податкового кодексу України, визначає обсяг природного газу, що використовується ним на виробничо-технологічні витрати. Зазначений обсяг розділяється пропорційно між обсягом, що реалізовано суб'єкту, уповноваженому Кабінетом Міністрів України для формування природного ресурсу, що використовується для потреб населення, і обсягом, що реалізований іншим категоріям споживачів або використаний на інші цілі.

Згідно з пунктом 260.4 Податкового кодексу України податковий розрахунок подається платником, починаючи з календарного місяця, що настає за місяцем, у якому такий платник отримав передбачене статтями 35 та 36 Закону України «Про нафту і газ» рішення спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади, до відання якого віднесені питання державного регулювання нафтогазової галузі, про введення родовища або окремого покладу у дослідно-промислому або у промислову розробку.

Відповідно до пункту 260.5 Податкового кодексу України платник протягом 20 календарних днів після закінчення податкового (звітного) періоду подає податковий розрахунок органу державної податкової служби:

– за місцезнаходженням ділянки надр, межі якої визначені в отриманому платником спеціальному дозволі на користування надрами для видобування (у тому числі під час геологічного вивчення) вуглеводневої сировини, у разі розміщення такої ділянки в межах території України;



– за місцем перебування на обліку як платника податків і зборів у разі розміщення ділянки надр, межі якої визначено в отриманому платником спеціальним дозволом на користування надрами для видобування (у тому числі під час геологічного вивчення) вуглеводневої сировини, у межах континентального шельфу та/або виключної (морської) економічної зони України.

Платники зобов'язані сплачувати рентну плату авансовими внесками. У податковому (звітному) періоді платник сплачує до 10, 20 і 30 числа поточного календарного місяця авансові внески відповідно за першу, другу і третю декаду в розмірі однієї третини суми податкових зобов'язань з рентної плати, визначеної у податковому розрахунку за попередній податковий (звітний) період.

Після закінчення граничного строку подання податкового розрахунку суми податкових зобов'язань з рентної плати, визначеної у податковому розрахунку за податковий (звітний) період, сплачуються до бюджету протягом 10 календарних днів з урахуванням фактично сплачених авансових внесків.

Статтею 261 Податкового кодексу України встановлено відповідальність платника податків за правильність обчислення рентної плати, повноту і своєчасність її внесення до бюджету, а також за своєчасність подання органам державної податкової служби відповідних розрахунків.

Для забезпечення контролю за правильністю обчислення рентної плати, для забезпечення контролю за правильністю визначення об'єкта оподаткування для рентної плати органи державної податкової служби взаємодіють з органами державного геологічного контролю та державного гірничого нагляду в установленому порядку, тобто органи державної податкової служби для забезпечення своїх функцій мають право отримувати від органів державного геологічного контролю та державного гірничого нагляду всі необхідні документи, пов'язані з використанням надр платником податків.

### Питання для самоконтролю

1. Які ставки рентної плати за видобутий природний газ, газовий конденсат та нафту встановлено Податковим кодексом України? Вкажіть їх особливості.
2. Чи у кожному податковому періоді застосовуються коригуючі коефіцієнти до ставок рентної плати за нафту і газовий конденсат?
3. Який порядок обчислення податкових зобов'язань з рентної плати за нафту, природний газ та газовий конденсат і які строки їх сплати?
4. Хто є суб'єктами рентної плати за нафту, природний газ та газовий конденсат, що видобуваються в Україні?
5. Що є об'єктом рентної плати за нафту, природний газ та газовий конденсат, що видобуваються в Україні?

### Тестові завдання

1. Платниками рентної плати за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні, є:
  - а) юридичні особи, що видобувають корисні копалини;
  - б) фізичні особи, що є суб'єктами господарювання, які здійснюють видобуток вуглеводневої сировини на підставі спеціальних дозволів на користування надрами;
  - в) суб'єкти господарювання, які здійснюють видобуток вуглеводневої сировини на підставі спеціальних дозволів;
  - г) усі платники податків, зборів, обов'язкових платежів.

**2. Що є об'єктом оподаткування рентною платою за нафту?**

- а) обсяг видобутої вуглеводневої сировини в податковому періоді;
- б) обсяг видобутих корисних копалин;
- в) площа земельної ділянки, на якій здійснюється видобуток корисних копалин;
- г) є обсяг видобутої нафти, газу, газового конденсату, кам'яного вугілля.

**3. Базовий податковий період для рентної плати за нафту, природний газ та газовий конденсат дорівнює:**

- а) календарному року;
- б) календарному кварталу;
- в) календарному півріччю;
- г) календарному місяцю.

**4. Ставка рентної плати встановлюється за природний газ:**

- а) у розмірі 280 грн за 1 000 м<sup>3</sup> видобутого природного газу;
- б) у розмірі 300 грн за 1 000 м<sup>3</sup> видобутого природного газу;
- в) у розмірі 420 грн за 1 000 м<sup>3</sup> видобутого природного газу;
- г) у розмірі 260 грн за 1 000 м<sup>3</sup> видобутого природного газу.

**Перелік питань до екзамену**

1. Які ставки рентної плати за видобутий природний газ, газовий конденсат та нафту встановлено Податковим кодексом України? Вкажіть їх особливості.

2. Чи у кожному податковому періоді застосовуються коригуючі коефіцієнти до ставок рентної плати за нафту і газовий конденсат?

3. Який порядок обчислення податкових зобов'язань з рентної плати за нафту, природний газ та газовий конденсат і які строки їх сплати?

4. Хто є суб'єктами рентної плати за нафту, природний газ та газовий конденсат, що видобуваються в Україні?

5. Що є об'єктом рентної плати за нафту, природний газ та газовий конденсат, що видобуваються в Україні?

## ПЛАТА ЗА КОРИСТУВАННЯ НАДРАМИ

- § 1. Економічні та нормативно-правові засади справляння плати за користування надрами в Україні.
- § 2. Порядок справляння плати за користування надрами для видобування корисних копалин.
- § 3. Особливості визначення та обчислення вартості одиниці видобутої корисної копалини (мінеральної сировини).
- § 4. Порядок обчислення та сплати податкових зобов'язань з плати за користування надрами для видобування корисних копалин.
- § 5. Порядок справляння плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.
- § 6. Порядок здійснення контролю та відповідальність платників.

### § 1. Економічні та нормативно-правові засади справляння плати за користування надрами в Україні

Використання природних ресурсів протягом останніх десятиліть не завжди було ефективним. Помилковість уявлень про них як «дарових благ» природи призводить навіть до того, що інколи природні ресурси використовуються по-хижацькому.

Мінерально-сировинна база України повинний достатній резерв розвіданих запасів з більшості видів корисних іноді, але вона знаходиться уже на етапі виснаження надр, а це вимагає реформування економічного механізму користування ними.

Держава в особі її повноважних органів зацікавлена в тому, щоб використання природних ресурсів було рівномірним та планомірним. Для цього служать платежі за користування природними ресурсами, з яких відносять плату за користування надрами.

В економічній теорії ще не сформовані єдині вимоги і правила користування надрами та визначення платежів за користування ними. Кожна країна застосовує притаманні тільки їй методи і правила користування надрами. Концептуальні підходи до реформування економічного механізму у сфері користування надрами базуються на встановленні таких господарських відносин у мінерально-сировинному комплексі, при яких забезпечується сталий розвиток економіки країни, наповнюється державний бюджет з одночасним раціональним використанням надр; здійснюється збалансування інтересів видобуваних підприємств, регіонів і держави.

Слід зазначити, що під надрами розуміють частину земної кори, що розташована під поверхнею суші та дном водоймищ і простягається до глибин, доступних для геологічного вивчення та освоєння.

Природні ресурси України є об'єктами права власності українського народу, відносно яких від імені українського народу права власника здійснюють органи державної влади та органи місцевого самоврядування в межах, визначених Конституцією України. За користування об'єктом надр у межах території України, її континентального шельфу і морської економічної зони справляється відповідна плата. Призначення цієї плати полягає у покритті видатків на можливе відтворення та забезпечення ефективного використання цих природних ресурсів.

Уперше плата за природні ресурси була введена урядовою постановою № 32 від 7 січня 1988 р. Держзапиродри установив порядок визначення і внесення плати. Потім цей порядок був затверджений постановою Уряду України від 9 січня 1991 р. № 13 для всіх підприємств незалежно від підпорядкованості і форм власності.

Мінекології України у 1991 році були розроблені Загальні принципи платного природокористування за умов переходу України до ринку, а також проекти нормативно-правових актів про введення платного природокористування на території України. Пізніше платність використання природних ресурсів була

регламентована Законом України «Про охорону навколишнього природного середовища» від 25.06.91 р. № 1264-ХІІ, в якому зазначалось, що плата за природні ресурси, в тому числі за надра, стягується за право користування природними ресурсами в межах установлених лімітів; за понадлімітне і нерациональне використання природних ресурсів; на відтворення й охорону природних ресурсів. У свою чергу. Законом України «Про систему оподаткування» від 25.06.91 р. № 1251-ХІ плату за користування надрами було віднесено до загальнодержавних податків.

На сьогодні порядок справляння плати за користування надрами регламентують положення розділу ХІ «плата за користування надрами» Податкового кодексу України (ПКУ).

Плату за користування надрами віднесено до загальнодержавних податків. Плата за користування надрами в Україні закріплена та підтверджується також статтею 28 Кодексу України про надра (КУН) від 27.07.1994 № 132/94.

У ПКУ замість діючих до його прийняття двох податкових платежів за користування надрами для видобування корисних копалин та збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету, запроваджено єдиний податковий платіж – плату за користування надрами для видобування корисних копалин. Податковим кодексом регламентовано також справляння плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин.

Таким чином, відповідно до ПКУ з 01.01.2011 року в Україні встановлено два види плати за користування надрами:

- 1). плату за користування надрами для видобування корисних копалин;
- 2). плату за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.

Під використанням надр для видобування корисних копалин розуміють:

- геологічне вивчення, у тому числі дослідно-промислово розробку родовищ корисних копалин загальнодержавного значення;
- безпосередньо видобування корисних копалин.

Необхідно звернути увагу, що корисні копалини за своїм значенням поділяються на корисні копалини загальнодержавного і місцевого значення. КМУ за поданням спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади з геологічного вивчення та забезпечення раціонального використання надр визначає перелік корисних копалин загальнодержавного та місцевого значення, який затверджується відповідною постановою КМУ.

Натомість під платою за використання надр у цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, слід розуміти:

- будівництво та експлуатацію підземних споруд, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, у тому числі споруд для підземного зберігання нафти, газу та інших речовин і матеріалів, захоронення шкідливих речовин і відходів виробництва, скидання стічних вод;
- створення геологічних територій та об'єктів, що мають важливе наукове, культурне, санітарно-оздоровче значення (наукові полігони, геологічні заповідники, заказники, пам'ятки природи, лікувальні, оздоровчі заклади та ін.);
- задоволення інших потреб.

З огляду на еволюцію законодавства з питань справляння плати за користування надрами слід зазначити, що до прийняття ПКУ воно перебувало в стані змін та доповнень. З прийняттям ПКУ збережено та вдосконалено діючий підхід до визначення порядку справляння плати за користування надрами. Крім того, в ПКУ уніфіковано та упорядковано плату за користування надрами, її бюджетну належність, відповідальність за повне і своєчасне внесення до бюджетів, систематизовано загальноприйняті звільнення від сплати, визначення платників та об'єкт оподаткування.

## § 2. Порядок справляння плати за користування надрами для видобування корисних копалин

Плата за користування надрами для видобування корисних копалин справляється із тих суб'єктів господарювання, які, згідно з чинного законодавством, зареєстровані як підприємці та отримали спеціальний дозвіл на користування надрами.

Платниками плати за користування надрами для видобування корисних копалин можуть бути:

– юридичні особи, організації, створені та зареєстровані у встановленому законом порядку (ст. 80 Цивільного кодексу від 16.01.2003 № 435-IV);

– громадяни України – особи, які набули громадянство України в порядку, передбаченому законами України та міжнародними договорами України (ст.1 ЗУ від 08.10.1991 № 1636-ХІІ «Про громадянство України»);

– іноземці – особи, які не перебувають у громадянстві України і є громадянами (підданими) іншої держави або держав (ст.1 ЗУ від 08.10.1991 № 1636-ХІІ «Про громадянство України»);

– особи без громадянства – особи, які жодна держава, відповідно до свого законодавства, не вважає своїми громадянами (ст.1 ЗУ від 08.10.1991 № 1636-ХІІ «Про громадянство України»).

Слід зауважити, що відносини, які виникають у сфері використання природних ресурсів, регулюються Цивільним кодексом, якщо такі відносини не врегульовано іншими актами законодавства.

Суб'єктам господарювання, у тому числі громадянам, які мають відповідну кваліфікацію, матеріально-технічні та економічні можливості для користування надрами надаються спеціальні дозволи на користування надрами в межах конкретних ділянок надр (далі – спеціальний дозвіл), у тому числі під час геологічного вивчення тощо.

Повноваження з надання спеціальних дозволів (як правило, на конкурсних засадах у порядку, встановленому КМУ) надано спеціально уповноваженому центральному органу виконавчої влади з геологічного вивчення та забезпечення раціонального використання надр за погодженням з Міністерством охорони навколишнього природного середовища України. При цьому визначено індивідуальну відповідальність власників спеціальних дозволів за будь-які дії суб'єктів господарювання, не зазначених у такому дозволі, але залучених власниками до виконання окремих видів робіт у межах ділянки, в тому числі такі дії, що не відповідають вимогам спеціального дозволу.

Спеціальний дозвіл містить відомості про суб'єкта господарювання – отримувача спеціального дозволу; види робіт, на проведення яких цей дозвіл видається та є формою документального засвідчення вартутого суб'єктом господарювання права користуватися визначеним у такому дозволі об'єктом надр з відповідною метою та видом корисних копалин.

У межах однієї ділянки надр можуть проводитися роботи з геологічного вивчення та видобування різних за видом корисних копалин за кількома дозволами. У свою чергу, суб'єкти господарювання, які отримали спеціальний дозвіл на користування конкретною ділянкою надр, є надрокористувачами, які зобов'язані використовувати надра відповідно до цілей, для яких їх було надано, та виконувати інші вимоги щодо користування надрами, встановлені законодавством України.

До таких вимог, зокрема, відносять:

- невчинення дій та неукладення угод, що порушують права власності українського народу;
- внесення плати за користування надрами.

Слід також звернути увагу, що у разі укладення власниками спеціальних дозволів на користування надрами з третіми особами договорів на виконання робіт (послуг), пов'язаних з використанням надр,

у тому числі (але не виключно) за операціями з давальницькою сировиною, платниками плати за користування надрами для видобування корисних копалин є власники таких спеціальних дозволів на користування надрами.

При укладенні зазначених вище договорів до них не може включатися умова, згідно з якою інша сторона (не власник спеціального дозволу) зобов'язується за свій рахунок сплатити плату за користування надрами для видобутку корисних копалин, оскільки вона не є надкористувачем. Зауважимо, що відповідно до ПКУ переуступку податкових зобов'язань третім особам заборонено.

Необхідно звернути увагу, що для цілей оподаткування платники повинні здійснювати податковий та бухгалтерський облік витрат та доходів за кожним видом мінеральної сировини та за кожним об'єктом надр, на який надано спеціальний дозвіл.

Об'єктом оподаткування плати за користування надрами для видобування корисних копалин відповідно до кожної наданої у користування ділянки надр, що визначена у спеціальному дозволі, є:

- обсяг видобутої у податковому (звітному) періоді корисної копалини (мінеральної сировини);
- обсяг погашених у податковому (звітному) періоді запасів корисних копалин.

У Податковому кодексі визначено перелік об'єктів, що підлягають оподаткування та не є об'єктом плати за користування надрами (табл. 11.1).

Слід зазначити, що платник податків повинний визначити види видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), виходячи із затверджених законодавством переліків видів корисних копалин, а також кодифікації товарів та послуг з урахуванням затверджених платником схем руху видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) на виробничих дільницях та місцях зберігання з урахуванням складу вихідної сировини, умов конкретного виробництва, особливостей технологічного процесу та вимог до кінцевої продукції.

У свою чергу, види погашених запасів корисних копалин визначаються платником на підставі висновків державної експертизи запасів корисних копалин відповідної ділянки надр, що виконана не раніше ніж за десять років до дати списання запасів корисних копалин з балансу гірничодобувного підприємства.

Базою оподаткування плати за користування надрами для видобування корисних копалин є вартість обсягів видобутих у податковому (звітному) періоді (календарному кварталі) корисних копалин (мінеральної сировини), яка окремо обчислюється для кожного виду корисної копалини (мінеральної сировини) для кожної ділянки надр на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничодобувного підприємства).

При визначенні бази оподаткування для тих видів корисних копалин, для яких затверджено абсолютні ставки плати у вартісному (грошовому) вираженні, база ототожнюється із об'єктом оподаткування.

### **§ 3. Особливості визначення та обчислення вартості одиниці видобутої корисної копалини (мінеральної сировини)**

Вартість видобутих у звітному (податковому) періоді корисних копалин (готової продукції) може обчислюватись платником за такими величинами:

- за фактичними цінами реалізації видобутих корисних копалин;
- за розрахунковою вартістю видобутих корисних копалин.

При цьому для подальших розрахунків розміру плати за користування надрами для видобування корисних копалин з метою упередження трансфертного ціноутворення береться до уваги та величина, яка при розрахунку є більшою.

**Таблиця 11.1** Визначення об'єкта оподаткування плати за користування надрами для видобування корисних копалин у Податковому кодексі України

Належать до об'єкта оподаткування	Не належать до об'єкта оподаткування
<p>а) обсяг видобутої з надр корисної копалини (мінеральної сировини), у тому числі обсяг корисної копалини (мінеральної сировини), видобутої (вилученої) з відходів (втраг, хвостів і тощо). При цьому, якщо платник укладає господарський договір про послуги з давальницькою сировиною, за умовами якого передає сировину (корисні копалини, видобуті з надр або видобуті (вилучені) з відходів (втраг, хвостів і тощо), яка є його власністю, іншому суб'єкту господарювання для виконання первинної обробки, в результаті якої утворюється мінеральна сировина, то обсяг такої сировини також включається до об'єкта оподаткування такого платника;</p> <p>б) обсяг погашених запасів корисних копалин. Під обсягом погашених запасів корисних копалин відповідно слід розуміти суму обсягів видобутих корисних копалин та фактичних їх втрат у надрах під час видобування;</p> <p>в) обсяг погашених запасів корисних копалин.</p>	<p>а) корисні копалини місцевого значення і торф, видобуті землевласниками та землекористувачами для власного споживання, якщо їх використання не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них, загальною глибиною розробки до двох метрів, і прісні підземні води до 20 метрів;</p> <p>б) видобуті (зібрані) мінералогічні, палеонтологічні та інші геологічні колекційні зразки, якщо їх використання не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них;</p> <p>в) корисні копалини, видобуті з надр при створенні, використанні, реконструкції геологічних об'єктів природно-заповідного фонду, якщо використання цих корисних копалин не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них;</p> <p>г) дренажні та супутньо-пластові підземні води, які не враховуються в державному балансі запасів корисних копалин, що видобуваються при розробці родовищ корисних копалин або при будівництві та експлуатації підземних споруд, і використання яких не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них, у тому числі від використання для власних технологічних потреб, за винятком обсягів, які використовуються для власних технологічних потреб, пов'язаних з видобуванням корисних копалин;</p> <p>г) видобуті корисні копалини, які без набуття та/або збереження платником права власності на такі корисні копалини відповідно до затвердженого в установленому законодавством порядку технологічного проекту розробки запасів корисних копалин відповідної ділянки надр спрямовуються на формування запасів корисних копалин техногенного родовища;</p> <p>д) обсяг природного газу, визнаного рециркулюючим відповідно до розділу І, який визначається платником за показниками вимірювальних пристроїв, що зазначені у журналі обліку видобутих корисних копалин із дотриманням самостійно затверджених платником відповідно до вимог ліцензійних умов схем руху видобутої вуглеводневої сировини на виробничих ділянках та місцях зберігання з урахуванням складу вихідної сировини, умов конкретного виробництва, особливостей технологічного процесу;</p> <p>е) обсяги мінеральних вод, що видобуті державними дитячими спеціалізованими санаторно-курортними закладами, в частині обсягів, що використовуються для лікування на їх території</p>

Складено за даними: п.2 ст. 263.2 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 27555-VI/// – [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)

При визначенні вартості одиниці видобутої корисної копалини за фактичною ціною реалізації корисних копалин необхідно зменшити суму доходу, отриманого (нарахованого) від продажу обсягу корисної копалини (мінеральної сировини) на суму витрат платника плати за користування надрами для видобування корисних копалин.

Врахуванню підлягають лише витрати, що пов'язані з доставкою (перевезенням, транспортуванням) обсягу відповідного виду корисної копалини споживачу згідно з визначеним Податковим кодексом України.

Суми попередньої оплати вартості обсягу (кількості) відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), включаються до суми доходу лише в тому податковому (звітному) періоді, в якому здійснено видобуток даної корисної копалини. Якщо ж дохід від реалізації корисної копалини (мінеральної сировини) отримано в іноземній валюті, його слід обрахувати в національній валюті за офіційним курсом гривні до іноземних валют, який встановлено НБУ на дату реалізації таких корисних копалин.

Для визначення вартості одиниці кожного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) необхідно поділити суми доходу, отриманого платником від реалізації відповідного виду видобутої корисної копалини, за вищезазначеним порядком, на обсяг корисної копалини (мінеральної сировини).<sup>121</sup>

У свою чергу, для обрахунку вартості відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) за розрахунковою вартістю визначаються:

- витрати;
- обсяг корисної копалини (мінеральної сировини).

До даних витрат включаються:

– матеріальні витрати: вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виготовленого товару виконаної роботи, наданої послуги, придбаних напівфабрикатів та комплектувальних виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат; витрати пов'язані з первинною переробкою (збагаченням); витрати, що здійснюються під час виконання умов господарського договору із давальницькою сировиною, крім витрат на зберігання, транспортування, паркування та інші види підготовки;

– витрати на оплату праці: заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у господарській діяльності з видобування корисної копалини (мінеральної сировини), які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, крім витрат на оплату праці робітникам, які не зайняті у господарській діяльності саме з видобування корисної копалини (мінеральної сировини);

– витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

– інші витрати, крім витрат, які виникають, коли господарська діяльність з видобування корисної копалини не провадиться. При цьому необхідно, щоб дані витрати були розподілені за принципами облікової політики. Виняток становлять витрати, не пов'язані з господарською діяльністю, зокрема, які виникають у результаті формування фінансових резервів; на сплату відсотків боргових зобов'язань платника; на плату за користування надрами для видобування корисних копалин, на сплату штрафів та/або неустойки чи пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду;

– суми нарахованої амортизації основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

– суми нарахованої амортизації нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

<sup>121</sup> Обсяг корисної копалини (мінеральної сировини) відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 02.11.1999 р. за № 751/40-44, обліковується гірничодобувним підприємством як запаси – активи, вартість яких може бути достовірно визначена, для яких існує імовірність отримання їх власником – суб'єктом господарювання економічної вигоди, пов'язаної з їх використанням; та які складаються із: сировини, призначеної для обслуговування виробництва, у тому числі й шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, та адміністративних потреб; готової продукції, що виготовлена на гірничодобувному підприємстві, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом.



У разі якщо мають місце державні субвенції<sup>122</sup> для гірничодобувних підприємств, визначення вартості видобутої мінеральної сировини (корисної копалини) здійснюється без урахування субвенції, розміри якої для кожної ділянки надр обчислюються на підставі калькулювання собівартості видобутої корисної копалини за матеріалами бухгалтерського обліку провадження господарської діяльності в межах такої ділянки надр.

У випадку завершення комплексу технологічних операцій (процесів) з видобування такі витрати включаються до розрахункової вартості видобутих корисних копалин за даний податковий (звітний) період у повному обсязі.

При виникненні нового виду товарної продукції, внаслідок рішення платника про застосування до відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) або її частини інших операцій первинної переробки, розмір податкових зобов'язань з плати для нового відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) визначається з урахуванням виконаних податкових зобов'язань за обсяг (кількість) відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що був використаним на створення нової товарної продукції гірничодобувного підприємства, за мінусом сум податкових зобов'язань, які виникали за попередніми операціями з даним видом корисної копалини.

Якщо ж у звітному податковому періоді не завершено комплекс технологічних операцій (процесів) з видобування, сума зазначених витрат включається до розрахункової вартості видобутих корисних копалин у тому податковому (звітному) періоді, в якому завершується комплекс технологічних операцій (процесів).

Вартість видобутої корисної копалини розраховується за формулою:

$$Ц_p = \frac{В_{мп} + (В_{мп} \times К_{рмпс})}{V_{мп}} \quad (11.1)$$

де  $В_{мп}$  – витрати, які дозволено включати до розрахункової вартості. Даний показник обчислюється у грошових одиницях;

$К_{рмпс}$  – коефіцієнт рентабельності продукції гірничодобувного підприємства (промислу), який відповідно до Класифікації запасів і ресурсів корисних копалин державного фонду надр, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 05.05.1997 р. № 432, є величиною, що визначається як відношення фінансового результату операційної діяльності до виробничої собівартості продукції з урахуванням адміністративних витрат і витрат на збут;

$V_{мп}$  - обсяг (кількість) корисних копалин, видобутих за податковий (звітний) період.

Дані, на основі яких розраховується розрахункова вартість видобутої сировини, мають бути затвердженими первинними документами бухгалтерського обліку.

Слід звернути увагу на особливості обрахунку вартості руди урану та золота, при якому необхідно враховувати ціну реалізації хімічно чистого металу без урахування суми податку на додану вартість, який включено до даної ціни за податковий (звітний) період, при цьому даний показник необхідно зменшити на суму витрат, здійснених на збагачення (афінаж – технологічний металургійний процес очистки благородних металів від забруднюючих домішок) та доставку споживачу. Коли в такому періоді не здійснюється реалізація, то враховується ціна реалізації за найближчі податкові періоди.

<sup>122</sup> Під субвенцією слід розуміти певну суму коштів, що видається з бюджету з чітко обумовленим цільовим призначенням як допомога на певні програми і заходи. Розміри та умови надання і використання субвенцій з Державного бюджету України, республіканського бюджету Автономної Республіки Крим і місцевих бюджетів затверджуються законом про Держбюджет на поточний рік, а також відповідними постановами Кабінету Міністрів України. Даним пунктом визначено, що державні субвенції для гірничодобувних підприємств не враховуються при обрахунку вартості видобутої корисної копалини.

#### § 4. Порядок обчислення та сплати податкових зобов'язань з плати за користування надрами для видобування корисних копалин

Розрахунок податкових зобов'язань з плати за користування надрами для видобутку корисних копалин, для яких встановлено ставки плати у відносних показниках (у %) податкових зобов'язань здійснюється за такою формулою:

$$Пзн = Vф \times Вкк \times Свнз \times Кпп, \quad (11.2)$$

де  $Vф$  – обсяг (кількість) відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) у податковому (звітному) періоді (в одиницях маси або об'єму);

$Вкк$  – вартість одиниці відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини);

$Свнз$  – величина ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин;

$Кпп$  – коригуючий коефіцієнт.

У разі застосування ставок податку у вартісному (грошовому) вираженні, розрахунок податкових зобов'язань з плати за користування надрами здійснюється за формулою:

$$Пзн = Vф \times Сазн \times Кпп, \quad (11.3)$$

де  $Vф$  – обсяг (кількість) відповідного виду видобутих корисних копалин (мінеральної сировини) або погашених запасів корисних копалин у межах однієї ділянки надр у податковому (звітному) періоді (у одиницях маси або об'єму);

$Сазн$  – величина визначеної в абсолютних значеннях ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин;

$Кпп$  – коригуючий коефіцієнт.

В свою чергу, платник зобов'язаний визначати  $Vф$  – обсяг (кількість) видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) самостійно. Ведеться журнал обліку видобутих корисних копалин відповідно до вимог схем руху<sup>123</sup> видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) на виробничих дільницях та місцях зберігання з урахуванням складу вихідної сировини, умов конкретного виробництва, особливостей технологічного процесу та вимог до кінцевої продукції.

Кількість корисної копалини в даному родовищі називають запасами. Обсяг погашених запасів корисних копалин визначається платником самостійно як сума обсягів видобутих корисних копалин та фактичних їх втрат під час видобування.

Як зазначалось вище, при визначенні податкового зобов'язання щодо плати за користування надрами для видобутку корисних копалин застосовують два види ставок:

– абсолютні (виражені у грошових одиницях);

– відносні (виражені у відсотках).

За нормами Податкового кодексу ставки встановлено відповідно до маси (тонн) або об'єму (куб. метрів) та диференційовано залежно від виду корисної копалини (мінеральної сировини). Крім того, встановлено коригуючі (переважно пільгові) коефіцієнти, які залежать як від виду корисної копалини (мінеральної сировини), так і від умов її видобування.

<sup>123</sup> Схеми руху видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) розробляються та затверджуються наказом керівника суб'єкта господарювання (див. пункті 3.1 статті 3 Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з видобування корисних копалин із родовищ, що мають загальнодержавне значення та включені до Державного фонду родовищ корисних копалин, затверджених наказом Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва, Міністерства охорони навколишнього природного середовища України 31.07.2007 № 107/370, зареєстрованого Міністерством юстиції України 17 серпня 2007 р. за № 954/14221).

Після закінчення базового звітного (податкового) періоду платник податків зобов'язаний подати розрахунок плати за користування надрами та сплатити податкове зобов'язання щодо плати за користування надрами для видобування корисних копалин.

Базовим податковим (звітним) періодом для плати за користування надрами для видобування корисних копалин визначено календарний квартал.

Розрахунок плати за користування надрами для видобування корисних копалин подається органу державної податкової служби за відповідною формою протягом 40 календарних днів, таких за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу за місцезнаходженням родовища корисних копалин, що експлуатується для видобування корисних копалин. Якщо ділянка надр, з якої видобуто корисні копалини, розташована в межах континентального шельфу та/або виключної (морської) економічної зони України, то розрахунок плати за користування надрами для видобування корисних копалин подається за місцезнаходженням органу державної податкової служби, в якому на обліку перебуває даний платник.

За умови реєстрації платника вказаного платежу в органі державної податкової служби іншого району, ніж місцезнаходження родовища чи ділянки надр, йому необхідно додатково надіслати копію розрахунку до податкового органу, в якому він перебуває на податковому обліку. Надсилати копію розрахунку необхідно протягом 40 календарних днів, таких за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Податковий розрахунок платник зобов'язаний подавати за результатами календарного кварталу, що впадає за кварталом, у якому такий платник отримав дозвіл на початок (продовження) виконання робіт підвищеної небезпеки або експлуатації об'єкта<sup>124</sup>.

Сплата податкових зобов'язань щодо плати за користування надрами для видобування корисних копалин здійснюється платником податків протягом десяти календарних днів після закінчення граничного строку подання податкового розрахунку за податковий (звітний) період, тобто протягом 50 календарних днів, таких за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Платник податків сплачує податкові зобов'язання з плати за користування надрами для видобування корисних копалин у сумі, яку він самостійно визначив у розрахунку з плати, поданому ним органу державної податкової служби:

- за місцезнаходженням у межах території України ділянки надр, з якої видобуто корисні копалини;
- за місцем обліку платника, якщо ділянка надр, з якої видобуто корисні копалини, розташована в межах континентального шельфу та/або виключної (морської) економічної зони України.

## **§ 5. Порядок справляння плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин**

Платниками плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є юридичні та фізичні особи – суб'єкти господарської діяльності, які використовують у межах території України ділянки надр.

Об'єктом оподаткування платою за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є обсяг підземного простору (ділянки) надр. Обсяг підземного простору (ділянки надр) може обчислюватися в куб. або кв. метрах. Такі ділянки надр можуть використовуватися для:

- а) зберігання природного газу та газоподібних продуктів – активний об'єм зберігання газу в пористих чи тріщинуватих геологічних утвореннях (пластах-колекторах);

<sup>124</sup> Перелік робіт з підвищеною небезпечністю / [затверджено Наказом Державного комітету України по нагляду за охороною праці від 26.01.2005 № 15, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 15.02. 2005 р. за № 231/10511].

б) зберігання нафти та інших рідких нафтопродуктів – об'єм спеціально створених та існуючих гірничих виробок (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнин (печер);

в) витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції, вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин, зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів, провадження інших видів господарської діяльності – площа підземного простору, що надана у користування в спеціально створених та існуючих гірничих виробках (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнинах (печерах).

Податковим кодексом встановлено перелік платників та об'єктів, з яких не справляється плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин. Таких платників та об'єкти умовно поділено на три групи.

1) не справляється вказана плата з військових частин, закладів, установ і організацій Збройних сил України та інших військових формувань, утворених відповідно до законів України. Проте таке право не сплачувати плату за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, надається таким установам за умови, що вони фінансуються за рахунок державного бюджету.

Не сплачується плата за використання транспортних тунелів та інших підземних комунікацій, колекторно-дренажних систем та об'єктів міського комунального господарства.

Не береться плата за використання підземних споруд, збудованих відкритим способом без засипання або з подальшим ґрунтовим засипанням. Такі споруди повинні бути на глибині не більше ніж 20 метрів.

Встановлення ставок для плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, передбачає застосування останніх окремо для кожного виду користування надрами у гривнях на рік до одиниці виміру обсягу підземного простору (ділянки надр). У свою чергу ставки встановлені та розрізняються залежно від корисних властивостей надр та від ступеня екологічної безпеки під час їх використання:

Порядок сплати податкових зобов'язань з плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, здійснюється відповідно до Загальних положень щодо сплати податків і зборів, що регламентовані статтею 35 Податкового кодексу.

Розрахунок плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, подається протягом 40 календарних днів, таких за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу за місцезнаходженням ділянки надр за відповідною формою.

Базовим податковим (звітним) періодом для плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, визначено календарний квартал.

Якщо ж платник відповідного платежу зареєстрований в органі державної податкової служби іншого району, ніж місцезнаходження ділянки надр, то йому необхідно додатково надіслати копію розрахунку до податкового органу, в якому він перебуває на податковому обліку. Надсилати копію розрахунку необхідно так само протягом 40 календарних днів, таких за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Сплатити податкові зобов'язання з плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, необхідно протягом десяти календарних днів після закінчення граничного строку за податковий (звітний) період, тобто протягом 50 календарних днів, таких за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу, за місцезнаходженням ділянки надр суму, яку він зазначив у розрахунку з плати, поданому ним органу державної податкової служби.

У разі коли місце обліку платника не збігається з місцезнаходженням ділянки надр, платник протягом десяти календарних днів після закінчення граничного строку подання податкового розрахунку за по-

датковий (звітний) період додатково подає (надсилає) до органу державної податкової служби, в якому він перебуває на податковому обліку копію платіжного документа про сплату податкових зобов'язань з плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.

## § 6. Порядок здійснення контролю та відповідальність платників

Органи державної податкової служби України зобов'язані здійснювати контроль за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою справляння плати за користування надрами до бюджету.

Необхідно зазначити, що органам державної податкової служби для забезпечення здійснення належного контролю за правильністю обчислення платником суми плати за користування надрами для видобування корисних копалин щодо визначення обсягу (кількості) видобутих корисних копалин у межах наданої йому ділянки надр, а також коригуючих коефіцієнтів, надано право у встановленому законодавством порядку залучати органи державного геологічного контролю і державного гірничого нагляду.

Варто зауважити, що державний контроль за геологічним вивченням надр (державний геологічний контроль) здійснюється спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади з геологічного вивчення та забезпечення раціонального використання надр та його органами на місцях, а державний нагляд за веденням робіт з геологічного вивчення надр, їх використанням та охороною, а також використанням і переробкою мінеральної сировини (державний гірничий нагляд) здійснюється Державним комітетом України по нагляду за охороною праці та його органами на місцях.

Центральний орган державної податкової служби повинний право порушити перед відповідним спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади питання щодо зупинення терміну дії відповідного спеціального дозволу за умови, якщо протягом шести місяців відбувається невнесення, несвоєчасне внесення платником сум податкових зобов'язань з плати за користування надрами для видобування корисних копалин або невиконання платником податкових зобов'язань з цієї плати.

Якщо в період невнесення, несвоєчасного внесення платником сум податкових зобов'язань з плати за користування надрами для видобування корисних копалин (за виключенням випадків донарахувань та штрафних санкцій за результатами перевірок контролюючих органів) протягом шести місяців, а також на період зупинення терміну дії відповідного спеціального дозволу у платника податку виникає отриманий (нарахований) дохід, органи зобов'язані його вилучити, незалежно від того, ким був нарахований такий дохід: платником чи відповідним контролюючим органом.

Протягом місяця після прийняття відповідного рішення органи державного гірничого нагляду зобов'язані надіслати органу державної податкової служби, в якому перебуває на обліку платник, який буде здійснювати видобуток корисних копалин або геологічне вивчення, повідомлення про надання такому платнику дозволу на початок ведення видобувних робіт або погодження на проведення дослідно-промислової розробки.

Протягом місяця після прийняття відповідного рішення спеціально уповноважений центральний орган виконавчої влади з питань екології та природних ресурсів зобов'язаний надіслати органу державної податкової служби, в якому перебуває на обліку платник, який буде здійснювати видобуток корисних копалин або геологічне вивчення, повідомлення про надання такому платнику дозволу на початок ведення видобувних робіт або погодження на проведення дослідно-промислової розробки копію затверджених платником схем руху видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) на виробничих дільницях та місцях зберігання з урахуванням складу вихідної сировини, умов конкретного виробництва, особливостей технологічного процесу та вимог до кінцевої продукції з конкретизацією порядку визначення

якості сировини та кінцевого продукту, визначення вмісту основної та супутньої корисної копалини в лабораторіях, атестованих згідно з правилами уповноваження та атестації у державній метрологічній системі.

Відповідальність за правильність обчислення суми плати за користування надрами, повноту і своєчасність її внесення до бюджету, а також за своєчасність подання органам державної податкової служби відповідних розрахунків згідно із нормами Податкового Кодексу та інших законів України покладено на платника.

Слід зазначити, що платежі за користування природними ресурсами, до яких віднесено плату за користування надрами, є найважливішим компонентом економічного механізму природокористування в Україні. Основна мета запровадження таких платежів – зрівняти економічні умови видобутку, керувати цими умовами, підвищити якісний рівень використання природних ресурсів на істотно поповнити бюджет. Саме таке правило було застосоване при розробці Податкового кодексу України та становить важливу складову господарювання України.

### Питання для самоконтролю

1. Хто є платниками плати за користування надрами для видобування корисних копалин?
2. Що є об'єктом оподаткування плати за користування надрами для видобування корисних копалин?
3. Що не належить до об'єкта оподаткування плати за користування надрами для видобування корисних копалин?
4. Як визначаються платником види видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) та види погашених запасів корисних копалин?
5. Як визначається вартість одиниці видобутої корисної копалини (мінеральної сировини)?
6. Як визначаються обсяг (кількість) відповідної видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) та обсяг (кількість) погашених запасів корисних копалин?
7. Назвіть основні види ставок плати за користування надрами для видобування корисних копалин та охарактеризуйте порядок їх застосування.
8. Який порядок подання податкових розрахунків з плати за користування надрами до органів ДПС України?
9. Який порядок сплати податкових зобов'язань щодо плати за користування надрами?
10. Хто несе відповідальність за нарахування та сплату плати за користування надрами?
11. Як здійснюється контроль за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою справляння плати за користування надрами для видобування корисних копалин до бюджету?
12. Які особливості справляння плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин?

## Тестові завдання

1. Плата за користування надрами – загальнодержавний платіж, який справляється у вигляді:

- а) збору за забруднення навколишнього природного середовища (за відходи);
- б) плати за користування ( без видобування корисних копалин) надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин;
- в) збору (за ресурси) геологорозвідувальні роботи;
- г) рентних платежів.

2. Хто є платниками плати за користування надрами для видобування корисних копалин?

- а) суб'єкти господарювання та підприємці, які набули права користування об'єктом (ділянкою) надр;
- б) юридичні особи, які провадять господарську діяльність;
- в) підприємці, які проводять геологічне вивчення;
- г) підприємці, які не мають спеціальних дозволів на користування надрами.

3. До об'єкта оподаткування плати за користування надрами для видобування корисних копалин належить:

- а) видобуті (зібрані) мінералогічні, палеонтологічні та інші геологічні колекційні зразки без економічної вигоди;
- б) обсяги мінеральних вод, що видобуті та використовуються для лікування;
- в) обсяг погашених запасів корисних копалин;
- г) корисні копалини, видобуті з надр при реконструкції геологічних об'єктів природно-заповідного фонду.

4. До витрат платника, пов'язаних з доставкою (перевезенням, транспортуванням) видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) споживачу, належать:

- а) витрати з оплати праці;
- б) сума амортизації витрат;
- в) витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією інших видів продукції, товарів (робіт, послуг);
- г) витрати з обов'язкового страхування вантажів, обчислені відповідно до законодавства.

5. До розрахункової вартості видобутих корисних копалин за відповідний податковий (звітний) період, сума витрат, понесених на провадження господарської діяльності з видобування корисних копалин, щодо яких у податковому (звітному) періоді завершено комплекс технологічних операцій (процесів) з видобування, включається:

- а) 50 % від загальної суми витрат;
- б) повністю;
- в) не включаються;
- г) 25 % від загальної суми витрат.

6. Розрахункова вартість одиниці відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) (Цр) обчислюється за формулою:

- а)  $C_r = (V_{mp} + (V_{mp} \times K_{рпс})) / V_{mp}$ ;
- б)  $P_{зн} = V_{ф} \times C_{зн} \times K_{пп}$ ;

в)  $P_{zn} = V_{\phi} \times V_{kk} \times C_{внз} \times K_{пп}$ ;

г)  $C_{р} = (V_{kk} + (V_{мп} \times K_{рмп})) / K_{пп}$ .

**7. Протягом якого часу після закінчення граничного строку подання податкового розрахунку за податковий (звітний) період платник повинний сплатити податкові зобов'язання з плати за користування надрами для видобування корисних копалин?**

а) протягом 25 календарних днів;

б) протягом 5 календарних днів;

в) протягом 10 календарних днів;

г) протягом 3 календарних днів.

**8. Об'єктом оподаткування платою за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є:**

а) обсяг підземного простору (ділянки) надр для зберігання природного газу та газоподібних продуктів;

б) обсяг корисної копалини (мінеральної сировини), видобутої з надр на території України, її континентального шельфу і виключної (морської) економічної зони;

в) обсяг погашених запасів корисних копалин;

г) обсяг мінеральної сировини, що утворюється у результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими ніж платник суб'єктами господарювання.

**9. Плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, не справляється:**

а) за корисні копалини, видобуті з надр при створенні, використанні, реконструкції геологічних об'єктів природно-заповідного фонду;

б) за обсяги мінеральних вод, що видобуті державними дитячими спеціалізованими санаторно-курортними закладами;

в) за використання підземних споруд на глибині не більше ніж 20 метрів, збудованих відкритим способом без засипання або з подальшим ґрунтовим засипанням;

г) за видобуті (зібрані) мінералогічні, палеонтологічні та інші геологічні колекційні зразки.

**10. Протягом якого періоду органи державного гірничого нагляду подають органам державної податкової служби за місцезнаходженням ділянки надр інформацію про зміни у переліку користувачів надр?**

а) протягом 10 днів після видачі чи вилучення акта про надання гірничого відводу;

б) протягом 25 днів після видачі чи вилучення акта про надання гірничого відводу;

в) протягом 5 днів після видачі чи вилучення акта про надання гірничого відводу;

г) у місячний строк з дня видачі чи вилучення акта про надання гірничого відводу.



### Ситуаційні вправи

1. Необхідно визначити розмір плати підприємства за надра, користування якими не пов'язане з видобуванням корисних копалин, якщо багатогалузеве підприємство зберігає речовину, вирощує гриби та утримує санаторій для осіб із захворюваннями легень. Для здійснення своєї господарської діяльності підприємство використовує підземну соляну шахту. Загальний об'єм підземного сховища для речовини становить 5 000 000 м<sup>3</sup>, у тому числі активний об'єм сховища – 4 500 000 м<sup>3</sup>. Площа приміщення, для вирощування грибів становить 650 м<sup>2</sup>. Площа приміщення для лікування людей – 220 м<sup>2</sup>. Ставки плати за користування надрами становлять :

- для зберігання природного газу та газоподібних продуктів – 0,23 грн./тис.м<sup>3</sup> активного об'єму;
- для вирощування грибів – 0,37 грн/м<sup>2</sup> ;
- для інших видів господарської діяльності – 0,91 грн/м<sup>2</sup>.

2. Необхідно визначити суму плати за користування надрами при видобутку корисних копалин, що підлягає сплаті до бюджету за другий квартал поточного року, якщо:

1. Гірничодобувне підприємство веде розробку родовища залізної руди для збагачення .
2. Об'єм погашених у надрах балансових запасів з початку року (за I та II квартали) становить 5 200 000 тонн.
3. Ставки плати за одиницю погашених у надрах запасів залізної руди для збагачення – 3,27 грн. /т.
4. За попередній квартал нарахована сума плати за користування надрами – 160 000 грн.

3. Необхідно визначити суму плати за користування надрами, пов'язаними з видобуванням корисних копалин за звітний другий квартал та суму плати за користування надрами, що відноситься на валові витрати підприємства, якщо гірничодобувне підприємство веде розробку родовища марганцевої руди. У його складі є два гірничодобувних підрозділи (цехи) – шахта і кар'єр.

При цьому на шахті об'єм погашених запасів у надрах за звітний рік склав 500 000 тонн; понаднормативні втрати корисних копалин у надрах за рік дорівнюють 11 000 тонн. Ставка плати за одиницю погашених у надрах запасів дорівнює – 13 грн./т.

У кар'єрі: об'єм погашених балансових запасів дорівнює 620 000 грн, а понаднормативні втрати відсутні.

За попередній звітний період нарахована сума плати за користування надрами при видобутку корисних копалин – 90 000 грн.

4. Необхідно визначити суму плати за користування надрами при видобутку корисних копалин за звітний (податковий) рік, якщо:

1. Гірничодобувне підприємство веде розробку родовища природного газу.
2. Для цього підприємства постановою Кабінету Міністрів встановлена квота у об'ємі 500 000 тис м<sup>3</sup> на рік.
3. Фактичний об'єм видобутку газу за звітний період становив 550 000 тис. м<sup>3</sup> природного газу.
4. Ставка за одиницю видобутого природного газу становить 37,78 грн/тис. м<sup>3</sup>.

### Перелік питань до екзамену

1. Економічна природа природоресурсних платежів та призначення плати за користування надрами.
2. Еволюція законодавства щодо справляння плати за користування надрами в Україні.
3. Визначення платників, об'єкта та бази плати за користування надрами для видобування корисних копалин.
4. Особливості визначення та обчислення вартості одиниці видобутої корисної копалини (мінеральної сировини).
5. Порядок обчислення та сплати податкових зобов'язань з плати за користування надрами для видобування корисних копалин.
6. Порядок справляння плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.
7. Здійснення контролю та відповідальність платників плати за користування надрами.

## ТЕМА 12

### МІСЦЕВІ ПОДАТКИ І ЗБОРИ

- § 1. Економічна сутність та розвиток місцевого оподаткування.
- § 2. Критерії оптимального місцевого оподаткування.
- § 3. Розвиток місцевого оподаткування в Україні.
- § 4. Система місцевих податків і зборів та основи їх справляння.
- § 5. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.
- § 6. Збір за місця для паркування транспортних засобів.
- § 7. Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності.
- § 8. Туристичний збір.

#### § 1. Економічна сутність та розвиток місцевого оподаткування

Місцеве оподаткування в ринкових країнах в сучасному його вигляді сформувалося в результаті тривалого процесу еволюції податків в цілому, пошуку оптимальних засад обкладання, становлення інституту місцевого самоврядування.

Місцеві податки в сучасному їх розумінні як такі, що справляються відповідно до рішень, що приймають територіальні громади, мають не таку тривалу історію як державні податки. До перших місцевих податків слід віднести *податок на користь бідних*, введений в Англії у XVII ст. у зв'язку із значним збільшенням кількості злидарів, жебраків, бідних. Центральний уряд вимагав від міст та приходів матеріально підтримувати бідних за рахунок добровільних пожертвувань місцевих заможних громадян. Податок на користь бідних справлявся як цільовий податок – надходження коштів спрямовувалися на допомогу бідним. Даний податок став першим прикладом місцевих податків, які запроваджувалися для фінансування потреб місцевої громади.

Із виникнення інших потреб з'являлися відповідні місцеві податки: дорожний і шкільний податок, метою яких відповідно було будівництво і утримання доріг, шкіл. Існували місцеві податки для утримання лікарень, місцевої поліції і охорони, на окремі види робіт з благоустрою міст (освітлення, будівництво греблі та ін.).

У Франції, державний устрій якої характеризувався більш високим рівнем централізації управління, а місцеві фінанси у багатьох відношеннях залежали від загальнодержавної влади, місцеві податки з'явилися у формі надбавок до загальнодержавних реальних податків (поземельного, подомового, промислового). Місцевим органам самоврядування було надано право встановлювати до названих податків надбавки – *«добавочні сантими»* (сантим – дрібна монета Франції).

Крім цього, у Франції існував особливий податок, який справлявся на території громад – *октруа*, або привратний чи заставний збір. Октруа являв собою непрямий податок, стягувався з продуктів споживання при їх завезенні на територію місцевої громади. Октруа існував у Бельгії, Голландії, США, але протягом XIX ст. був скасований в цих країнах. На початку XX ст. октруа зберігся в Австралії, Італії та Франції.

Пруссія XIX ст. подала інший приклад організації місцевого оподаткування, відмінний від Англії та Франції. Місцеві органи самоврядування в Пруссії завжди мали велику самостійність в цілому у своїй діяльності і зокрема у фінансах. У 1892 р. місцевій владі були передані реальні податки: *поземельний, подомовий та промисловий*. Держава залишила за собою стягнення подоходного та майнових податків. Поряд з таким розподілом податків між рівнями влади, існувала система *місцевих надбавок* до подоходного податку. Крім того, громади мали право запроваджувати податок на приріст цінностей, який набував особливого значення у містах, що розвивалися тому що даний процес супроводжувався зростанням ціни на землю.

Особливою формою місцевого оподаткування стало так зване *спеціальне обкладання*, яке мало одноразовий характер і пов'язувалося із проведенням конкретних робіт щодо благоустрою міст. Така форма місцевого оподаткування набула поширення у США; в Росії та Україні – відома під назвою *«самообкладання»*, яке практикувалося у сільській місцевості.

Сучасні місцеві податки поєднують риси найперших і дуже часто архаїчних форм місцевого оподаткування і більш довершені форми обкладання. Всі місцеві податки в зарубіжних країнах фахівці, як правило, поділяють на чотири групи:

- 1) власне місцеві податки, які встановлюються місцевими органами самоврядування і справляються лише на території місцевої громади. До них належать як прямі, так і непрямі податки: особисті прибуткові, податки на прибуток корпорацій, майнові, земельні, промислові, на автомобілі, на професії, місцеві акцизи, на покупки тощо. Найбільше фіскальне значення мають податки на доходи (громадян та підприємств) і майнові;
- 2) надбавки до державних податків на користь місцевих бюджетів. Крім того, до даної групи належать відрахування від загальнодержавних податків, які залишаються в доходах місцевих бюджетів. Розміри відрахувань, а також граничні рівні надбавок визначаються центральним урядом;
- 3) податки, що стягуються у вигляді плати за послуги, які надаються місцевою владою (за користування електроенергією, газом, водопроводом, каналізацією, послугами зв'язку, автостоянками, за видачу різних документів органами місцевої влади);
- 4) податки, які відображають політику місцевої влади. В основному це – екологічні податки; значної фіскальної ролі вони не відіграють, проте сприяють охороні навколишнього середовища і економічному використанню обмежених природних ресурсів.

Характерними рисами сучасних місцевих податків зарубіжних країн є їх множинність, регресивність, широке охоплення платників і дуже часто архаїчність. Загальна кількість місцевих податків в окремих країнах досить значна і відповідно суттєвою є їх роль у формуванні доходів місцевих бюджетів.

Розвиток місцевого оподаткування в Росії і на українських землях, які входили до її складу, нерозривно пов'язаний із формуванням перших органів місцевого самоврядування – земств. Поняття *земських повинностей*, як суто місцевих податків, формувалося поступово. До початку ХІХ ст. значна статистика земських повинностей справлялися без встановлених правил; розподіл їх здійснювався довільно, на розсуд місцевої влади. Першим законодавчим актом в Росії, який визначав порядок місцевого оподаткування був Указ від 1.05.1805 р. і розроблене на його основі Попереднє Положення про земські повинності, яким усі повинності поділялися на *щорічні та тимчасові*. Крім того, було проведено розмежування *обов'язкових земських повинностей і добровільних внесків дворянства*.

У наступні роки система земських повинностей зазнала деяких змін, це стосувалися, зокрема, порядку справляння грошових і натуральних повинностей, був здійснений їх поділ на *загальні і часткові*. Загальні або губернські повинності були зумовлені необхідністю утримувати пошти, дороги, мости, опалення і освітлення військових будівель тощо. До часткових повинностей було віднесено утримання канцелярій, будинків депутатських зібрань, волосного та сільського управління тощо.

У ХІХ ст. існували *натуральні земські повинності*, що справлялися не грошима, а шляхом особистої праці згідно з установленою черговістю і визначеними завданнями. Головними натуральними повинностями були підводна та дорожня.

У 1851 р. у Росії видаються нові правила щодо земських повинностей, згідно з якими вони поділялися на дві групи: 1) *загальні* або *державні*, спрямовані на задоволення спільних потреб для всіх територій імперії; 2) *місцеві* – на користь однієї чи групи областей або губерній. Для здійснення місцевих повин-

ностей запроваджувалися збори лише з населення певної території. Місцеві повинності у свою чергу, поділялися на *губернські* та *часткові*.

У 1864 р. разом із проведенням земської реформи відбулося впорядкування місцевого оподаткування. Перш за все, у складі земських повинностей були залишені суто місцеві, які не входили до загальної державної системи фінансів і не підпорядковувалися загальному фінансовому управлінню. Було визнано, що земські повинності успішно можуть справлятися самостійними місцевими органами.

Тимчасовими правилами 1864 р. значно збільшувався перелік земських повинностей, визначалося коло *обов'язкових* і *необов'язкових*. Земствам були надані широкі права щодо встановлення розмірів земських повинностей та форм їхнього справляння, проведення розкладки платежів.

Після Жовтневого перевороту 1917 р. земське самоуправління було ліквідовано, на зміну земствам прийшли місцеві ради. У 1918 р. розробляються Тимчасові правила з регулювання земського обкладання, якими запроваджувалися *місцеві збори*: 1) поголовний; 2) з худоби; 3) з житлових приміщень поза містами. У грудні 1918 р. Положенням про грошові засоби і витрати місцевих Рад було збільшено кількість *місцевих податків та зборів* до 9 видів у сільській місцевості та 15 видів – у містах.

Тимчасовим Положенням про місцеві фінанси 1923 р. перелік місцевих податків та зборів був уточнений і включав 5 видів надбавок до державних податків та 20 самостійних місцевих податків та зборів. У 1926 р. прийняте нове Положення про місцеві фінанси, яке передбачало всього 4 види місцевих податків та зборів, проте союзним республікам надавалося право запроваджувати додатково місцеві податки, не передбачені загальносоюзним законодавством. Так, в УРСР перелік таких місцевих податків та зборів охоплював 14 видів.

Таким чином, відновлення інституту місцевих фінансів у Радянській Росії, започатковане ще у 1918 р. і продовжене разом із прийняттям Положень про місцеві фінанси 1923 р. та 1926 р. передбачало формування місцевого оподаткування; перелік місцевих податків та зборів був досить значним, а члени федерації (союзні республіки) мали права щодо самостійного запровадження місцевих податків та зборів.

Початок 1930-х років відзначився посиленням централізованих засад в управлінні країною, що спричинило послаблення основ місцевих фінансів. Податковою реформою 1930–1932 рр. були скасовані множинні дріб'язкові, насамперед місцеві податки і збори, та встановлені нові загальнодержавні податки; перелік місцевих податків і зборів скоротився до двох – земельної ренти та податку з будов. У 1942 р. до їх складу були додатково включені разовий збір на колгоспних ринках і збір з власників транспортних засобів.

Перелік місцевих податків та зборів, обмежений вказаними 4 видами, залишався незмінним протягом тривалого часу – до початку 1980-х років. У 1981 р. Указом Президії Верховної Ради СРСР були встановлені 3 види місцевих податків: з власників будов, із власників транспортних засобів та земельний податок. В УРСР додатково, крім зазначених, був встановлений місцевий разовий збір на колгоспних ринках.

Отже, упродовж майже півстоліття кількість місцевих податків і зборів обмежувалася лише 4 податками, які не відігравали суттєвої фінансової ролі, їх питома вага в доходах місцевих бюджетів перебувала в межах 3–5 %. В умовах командної економіки, якій притаманний високий рівень централізації фінансових ресурсів, відсутність самостійних місцевих бюджетів та їх залежність від державного бюджету, таке становище не викликало ніяких заперечень і вважалося природним. Відповідним було і ставлення до місцевого оподаткування, яке завжди розглядалося як другорядне за значенням порівняно з оподаткуванням загальнодержавними податками.

## § 2. Критерії оптимального місцевого оподаткування

Фінансовою наукою з'ясовано основні причини виникнення та передумови існування податків у державі, опрацьовано ряд вихідних вимог щодо організації оптимального та ефективного, соціально справедливого оподаткування. Протягом XVIII–XIX століть провідними західними та вітчизняними вченими були сформовані так звані принципи оподаткування. Звичайно, вони стосуються як податків, які запроваджує центральний уряд, так і податків, які запроваджують на своїй території органи місцевого самоврядування. Проте, крім загальних принципів оподаткування, до місцевих податків висувається ряд специфічних вимог, зумовлені їх особливим значенням у складі фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування, забезпеченні гармонійного розвитку територій, найбільш повному задоволенні потреб населення.

У зв'язку з цим питання організації оподаткування на місцевому рівні розглядаються урядовими структурами окремих країн і міжнародних формувань, зокрема таких як Європейський Союз. У програмних документів узагальнено наукові напрацювання щодо ефективного місцевого оподаткування. Так, у доповіді Керівного Комітету місцевих та регіональних органів влади (CDLR) щодо місцевого фінансування в Європі визначено такі загальні критерії добору місцевих податків:

**Достатні обсяги надходжень та справедливий розподіл коштів.** Місцеві податки необхідні для того, що би місцеві органи влади мали можливість надавати послуги, рівень яких у населення асоціюється із розміром сплачених податків. Кошти, зібрані на місцях, будуть використані більш ефективно і економно, ніж виділені центральним урядом. Крім того, у використанні коштів місцеві органи влади підконтрольні своїм виборцям. Надходження від місцевих податків повинні бути відчутними у загальному обсязі фінансових ресурсів місцевої влади, а потреби місцевого бюджету повинні задовольнятися насамперед за рахунок надходжень від місцевих податків і зборів. Практика європейських країн показує, що не можна забезпечити виконання останньої вимоги без застосування у місцевому оподаткуванні подоходного податку. Усі інші місцеві податки не дають таких значних коштів, як вказаний податок.

**Невеликі адміністративні та виконавські витрати.** Найменшими такі витрати є при стягненні подоходного податку ніж майнових податків, податку з обороту ніж податку на додану вартість. Суттєвого зниження адміністративних витрат можна досягнути за допомогою використання єдиного фіскального апарату, спільних форм і баз оподаткування при справлянні загальнодержавних і місцевих податків.

**Рівень впливу.** Місцеві податки не повинні впливати на соціальну поведінку громадян і сприяти переміщенню податкових баз. У зв'язку із цим найбільш доцільними місцевими податками є майнові та подоходні. При використанні місцевих податків з обороту необхідним є контроль центрального уряду за визначенням ставок оподаткування місцевою владою. Розмір місцевих податків повинний бути безпосередньо пов'язаним із рівнем надання місцевих послуг.

**Рівень ефективності витрат.** Місцеве оподаткування повинно сприяти тому, щоб видатки місцевих органів влади залишалися на доцільному рівні, тобто збільшення видатків необхідно лише тоді, коли переваги від такого збільшення стануть вищими ніж вартість самих витрат.

Крім таких загальних критеріїв оптимального оподаткування, до місцевих податків висувається ряд специфічних вимог. Так, на думку вітчизняних та зарубіжних учених, місцеві податки повинні забезпечувати:

- невеликі коливання надходжень упродовж усього ділового циклу;
- відповідність між економічним розвитком і надходженнями місцевих податків;
- отримання податкових надходжень із місцевих баз оподаткування;

- відчутність податків і балансу інтересів, рівновага між споживанням місцевих послуг і податковим тягарем;
- захист від однобічного розвитку місцевої економічної структури;
- розподіл податкового потенціалу залежно від місцевих потреб;
- гнучку систему ставок місцевих податків;
- місцеві органи самоврядування повинні мати право встановлювати ставки одного або двох найголовніших податків;
- в однакових за розмірами адміністративних одиницях різниця між поступленнями від місцевих податків на одну особу населення повинна бути незначною.

Особливе місце у складі місцевих податків і зборів займає податок на нерухоме майно. Загалом податки на нерухоме майно належать до групи податків на власність, що мають тривалу історію, зародилися ще в античні часи і стали важливою складовою прямого оподаткування. До початку XIX століття податки на власність домінували в складі бюджетних доходів і лише пізніше разом із розвитком капіталістичного господарства поступилися іншим прямим і непрямим податкам. Незважаючи на те, що в доходах державних бюджетів ринкових країн податки на власність не відіграють значної фіскальної ролі, вони залишаються вагомим джерелом доходів місцевих бюджетів, крім того, є одним з ефективних важелів регіонального регулювання розвитку економіки. Переваги податків на власність і, у тому числі, на нерухоме майно, як свідчить практика ринкових країн, можна звести до таких основних моментів.

*По-перше*, такі податки відповідають засадам справедливого оподаткування тому, що володіння землею, нерухомістю, транспортними засобами є ознаками певного рівня доходів і оподаткування таких шінностей не суперечить вимозі враховувати платоспроможності платників.

*По-друге*, податки на нерухомість мають характерні особливості, які роблять їх зручними для використання як місцевих: нерухомість не можна приховати, перемістити на іншу територію, отже, зводяться до мінімуму природні прагнення платників, спрямовані на ухилення від сплати податку. Крім того, саме на місцевому рівні легше обліковувати, оцінювати і спостерігати за всіма змінами, які можуть бути в складі бази оподаткування.

*По-третьє*, податки на власність не вступають у конкуренцію з тими податками, які збирає центральний уряд – податком на прибуток підприємств (крім муніципальної форми власності), податком на додану вартість, акцизним збором, митом та ін.

*По-четверте*, податки на власність характеризуються стабільністю надходження; циклічність економічного розвитку не повинний на них такого безпосереднього впливу, як, скажімо, на податок на прибуток підприємств чи податок на додану вартість. Як фінансовий ресурс органів місцевого самоврядування, податок на нерухомість забезпечує їм власні надходження і гарантує певну незалежність, навіть у періоди економічного спаду.

*По-п'яте*, податки на нерухомість, краще, ніж інші податки, відповідають принципу вигоди. Річ у тім, що надходження коштів від цих податків використовуються для фінансування послуг на місцевому рівні. Для платників, вартість майна яких збільшується внаслідок оподаткування, податок на нерухомість асоціюється з платою за послуги, що надає місцева влада. Чим більша участь мешканців у формуванні фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування (не тільки за рахунок сплати податку на нерухомість, але і податків з доходів), тим на більш високий рівень надання суспільних послуг вони можуть розраховувати.

*По-шосте*, податки на нерухомість заохочують до більш ефективного використання майна: землі, будівель, споруд тощо. Особливого значення набуває дана позитивна характеристика в

оподаткуванні майна юридичних осіб. Але не потрібно, що оподаткування майна, а не власника (фізичної особи) з його доходами зумовлює суперечність, сутність якої полягає у наступному: існує багато власників майна, які не мають достатніх доходів, щоб сплатити податок (пенсіонери, особи з фіксованими доходами). Податок на нерухомість може змусити їх відмовитися від майна, що їм не належить. Дилема – сплатити податок чи продати (здати в оренду) власність – є болючою і небезпечною за своїми соціальними наслідками. Проте система пільг, відпрацьована в країнах, що використовують майнові податки, дозволяє певною мірою вирішити цю проблему і захистити найбільш вразливі верстви населення.

До негативних рис податків на власність можна віднести те, що вони досить непопулярні серед певних верств населення, а їх запровадження завжди наштовхується на сильний опір. Податки на власність досить складні в адмініструванні, аніж інші прямі і непрямі податки. Така складність значно зростає у зв'язку з відсутністю сприятливих і простих методик оцінки вартості майна, необхідного досвіду і кваліфікованих кадрів, а також відповідної бази даних.

### § 3. Розвиток місцевого оподаткування в Україні

В умовах незалежної України початок формування інституту місцевого оподаткування був покладений Декретом Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» від 20 травня 1993 р., що визначав 16 видів місцевих податків та зборів, їхні граничні розміри та порядок обчислення. У червні цього року перелік місцевих податків і зборів був доповнений ще одним податком – з продажу імпортованих товарів.

Так, до складу місцевих було віднесено 3 податки: комунальний податок, податок з реклами, податок з продажу імпортованих товарів і 14 зборів: готельний, ринковий, курортний, з власників собак, за паркування автомобілів, за видачу ордеру на квартиру, з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі, за участь у бігах на іподромі, за виграш на бігах, за право використання місцевої символіки, за право проведення кіно- і телезйомок, за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей, за проїзд територією прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон, за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг. У період після виходу Декрету Кабінету Міністрів України від 20 травня 1993 р. склад місцевих податків і зборів змінювався. Так, 17 вересня 1999 р. приймається Закон України «Про додаткові заходи щодо фінансування загальної середньої освіти», яким запроваджувався «збір за право використання суб'єктами підприємницької діяльності приміщень, пов'язаних з їх діяльністю, що перебувають у центральній частині населеного пункту та в будинках, що є пам'ятками історії та культури». Передбачалося, що кошти, отримані від справляння цього збору, будуть використовуватися на погашення заборгованості з виплати заробітної плати працівникам навчальних закладів системи загальної середньої освіти та зміцнення матеріально-технічної бази цих закладів. Однак з юридичної точки зору впровадження збору стало нелігітимним, оскільки Законом України «Про систему оподаткування» він не був передбачений. Тому у 2000 р. даний збір було виведено з переліку місцевих податків і зборів.

Таку сомо коротку практику застосування мав місцевий екскурсійно-туристичний збір, запроваджений 8 червня 2000 р. Законом України «Про охорону культурної спадщини» і скасований 7 червня 2001 р. Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України». Основною метою введення цього збору було залучення додаткових фінансових ресурсів для розвитку туристичної галузі. Проте недосконалість механізму справляння екскурсійно-туристичного збору створювала передумови для певної тінізації організованого туризму і масовому ухиленню від сплати цього збору, зокрема, платниками єдиного податку.



У 2003 році були скасовані ще два місцеві збори. Так, Законом України від 20 березня 2003 р. «Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» ліквідується готельний збір. Річ у тім, що цей збір збільшував вартість проживання в готелях, ставив у кращі фінансово-економічні умови територіальні громади з великою кількістю готельних комплексів, спричиняв економічні викривлення в регіонах і, одночасно, не мав суттєвого фіскального значення. Скасування готельного збору повинно було, з одного боку, усунути дискримінацію щодо готельно-туристичної галузі, а з іншого – зменшити можливості тіньового використання приватного житла як альтернативної форми готельних послуг.

Законом України «Про внесення змін до деяких законів України» від 3 квітня 2003 р. з переліку місцевих податків і зборів було виведено збір за проїзд територією прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон. Причинами скасування збору стали складність його адміністрування, а саме виявлення платників збору, та проведене вдосконалення системи оподаткування та процедур перетинання кордону шляхом запровадження єдиного збору, який справлявся у пунктах пропуску через державний кордон України.

Відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України на 2003 рік» в Автономній Республіці Крим проводився експеримент щодо запровадження додаткових місцевих податків і зборів, виходячи із специфіки соціально-економічного розвитку регіону: 1) місцевого збору на розвиток рекреаційного комплексу в Автономній Республіці Крим та 2) місцевого збору на розвиток пасажирського електро транспорту в Автономній Республіці Крим.

Однак, незважаючи на порівняно широкий перелік місцевих податків і зборів, функціональні механізми місцевого оподаткування були не досконалими. Існували різні правові колізії, наприклад, щодо можливості запровадження податку з продажу імпортованих товарів, який Законом України «Про систему оподаткування» не передбачався.

Справляння трьох місцевих зборів залежало від наявності іподромів (зборів за участь у бігах на іподромі, за виграш на бігах на іподромі, з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі). Внаслідок цього кошти від таких зборів надходили лише до бюджетів кількох великих міст.

Через відсутність об'єктів оподаткування органи місцевого самоврядування не завжди могли запроваджувати податок з реклами, курортний збір, збори за право проведення кіно- і телезйомок, за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей й ін. Відтак в окремих територіальних громадах кількість місцевих податків і зборів не перевищувала п'яти. Більше того, чимало з них були фіскально неефективними, складними для адміністрування.

У процесі сплати ринкового збору виникало найбільше порушень і зловживань, зокрема з боку адміністрацій ринків і платників податків через відсутність чіткого визначення механізму розрахунку збору, неузгодженості положень окремих законодавчих актів, що визначали права органів місцевого самоврядування щодо встановлення ставок збору, відсутності чітко прописаних норм застосування штрафних санкцій за порушення порядку його сплати.

До недоліків механізму справляння комунального податку необхідно віднести те, що підприємства сплачували цей податок за місцем знаходження, а об'єкт оподаткування (чисельність працівників) міг перебувати на левій території тільки тимчасово. Відтак адміністративно-територіальні одиниці, де мешкали працівники підприємств, не отримували надходжень цього платежу, проте змушені були нести витрати, пов'язані з розв'язанням різних соціально-побутових проблем. Крім того, прив'язка бази оподаткування комунальним податком до нормативної кількості робочих місць на підприємстві не відповідала державній політиці зайнятості населення, оскільки сприяла приховуванню реальної чисельності працівників.

Основною прогалиною механізму справляння збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг була відсутність визначення терміну дії такого дозволу у бюджетно-податковому законодавстві. Також у Декреті Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» не було чітко прописано процедуру отримання юридичними особами дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг залежно від кількості торгових місць.

Практика застосування збору за припаркування автотранспорту виявила також ряд суперечностей та недоліків механізму його сплати, які полягали у наступному: а) відсутність однозначного формулювання назви збору у законодавчих актах; б) великі втрати надходжень від збору в процесі його справляння із-за застосування непрозорих схем сплати до місцевого бюджету; в) незначні обсяги надходжень цього платежу (при потенційно великих фіскальних можливостях) внаслідок недосконало визначеної бази оподаткування.

Неефективним виявився механізм розрахунку курортного збору в зв'язку з тим, що розмір збору не залежав від строку перебування громадян у курортній місцевості. Крім того, застосовувалися єдині ставки оподаткування для курортів різного рівня та якості послуг, що там надавалися.

Достатньо проблемним є позиції практичного застосування виявився збір за видачу ордера на квартиру, в якому, посуті, не було чітко визначено об'єкт оподаткування і строки сплати збору до бюджету.

Перешкодою для ефективного застосування збору за право використання місцевої символіки в системі місцевого оподаткування стала відсутність юридично обґрунтованої норми щодо порядку встановлення органами місцевого самоврядування місцевої символіки.

Отже, як бачимо, місцеві податки і збори так і не стали вагомим власним дохідним джерелом місцевих бюджетів України; структура їх надходжень була нераціональною як за окремими видами, так і в територіальному розрізі. Більшість місцевих зборів виявилися неефективними з позиції фіску через незначні надходження або їх повну відсутність. Причинами незадовільного стану місцевого оподаткування у період до прийняття Податкового кодексу України стали відсутність науково обґрунтованої концепції місцевого оподаткування, недосконалість і суперечність чинної нормативно-правової бази, невідповідність встановлених місцевих податків і зборів визнаним у світовій практиці принципам оптимального оподаткування.

Введенням у дію Податкового кодексу розпочинається новий етап розвитку місцевого оподаткування в Україні. У першу чергу, зменшується перелік місцевих податків і зборів, який передбачає п'ять видів: 1) податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; 2) єдиний податок; 3) збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності; 4) збір за місця для паркування транспортних засобів; 5) туристичний збір. Скасовано дванадцять неефективних з економічного і фіскального погляду місцевих податків і зборів.

Крім встановлення чіткого переліку місцевих податків і зборів, основних засад визначення суб'єктів податкових правовідносин, їх прав та обов'язків, бази оподаткування, розмірів податкових ставок, прийняття Податкового кодексу дозволило визначити єдині правила та норми функціонування підсистеми місцевого оподаткування як для платників податків, так і для податкового апарату держави; урегулювати спірні питання, пов'язані з порядком ведення податкового обліку, забезпечення виконання податкових зобов'язань, умов настання відповідальності за порушення законодавства; об'єднати в одному нормативно-правовому документі великий масив законодавчих актів, що регулюють податкові відносини на місцевому рівні; уникнути колізії та прогалини у нормативно-правовому полі, тобто різного тлумачення норм, що регулюють відносини в бюджетно-податковій сфері.

Найбільшим досягненням Податкового кодексу України у сфері місцевого оподаткування є впровадження податку на нерухоме майно, що позитивно вплине на забезпечення місцевих бюджетів достатніми і стабільними фінансовими ресурсами для реалізації конституційних обов'язків органів

місцевого самоврядування; сприятиме розвитку інституту приватної власності, формуванню середнього класу, детінізації майнових відносин через встановлення реальних власників нерухомості, зменшення можливостей для отримання необґрунтованих податкових пільг.

Податковим кодексом України встановлено новий місцевий збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності, який є своєрідним аналогом плати за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності. Введення цього збору зумовлено необхідністю нормативно-правового врегулювання діяльності з роздрібною торгівлі на території України, обміну готівкових валютних цінностей, надання деяких платних послуг, а також послуг у сфері розваг. Передбачено підвищення граничних розмірів податкових ставок та їх прив'язка до мінімальної заробітної плати.

До важливих новацій Податкового кодексу, спрямованих на зміцнення власної дохідної бази місцевих бюджетів, потрібно віднести: встановлення ставок збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності у відповідному розмірі від мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня календарного року; перехід на нову базу оподаткування збором за місце для паркування транспортних засобів (замість години парковки – площа парковки), що запобігатиме ухиленню від сплати збору; запровадження туристичного збору, який справлятиметься на всій території країни (замість курортного збору, який мав обмежене застосування).

Розпочата разом з прийняттям Податкового кодексу України реформа податкової системи повинна стати основним фактором у забезпеченні подальшого економічного та соціального розвитку країни та адміністративно-територіальних формувань.

#### **§ 4. Система місцевих податків і зборів та основи їх справляння**

Згідно з Податковим кодексом України, всі податки поділяються на загальнодержавні та місцеві податки та збори. До місцевих належать податки та збори, які встановлюються відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених Кодексом, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень. Місцеві податки та збори є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

До місцевих податків Податковим кодексом України віднесено: 1) податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; 2) єдиний податок. До місцевих зборів віднесено: 1) збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності; 2) збір за місця для паркування транспортних засобів; 3) туристичний збір.

Обов'язковими для запровадження місцевими радами є податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок і збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності. Місцеві ради в межах своїх повноважень вирішують питання щодо встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору. Установлення місцевих податків та зборів, не передбачених Податковим кодексом, забороняється.

Зарахування місцевих податків і зборів до відповідних місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України.

Органи державної влади та місцевого самоврядування мають певні права стосовно місцевих податків та зборів. Так, Верховна Рада України визначає перелік місцевих податків та зборів, установлення яких входить до компетенції сільських, селищних і міських рад, а також коло платників та об'єкти оподаткування місцевими податками та зборами.

Верховна Рада Автономної Республіки Крим повинний право визначати розмір і надавати додаткові податкові пільги по місцевих податках і зборах (крім єдиного податку) у межах сум, що надходять до бюджету Автономної Республіки Крим відповідно до статті 69 Бюджетного кодексу України.

Сільські, селищні, міські ради в межах своїх повноважень приймають рішення про встановлення місцевих податків і зборів відповідно до вимог Податкового кодексу. У рішенні обов'язково визначаються: об'єкт оподаткування, платник податків і зборів, розмір ставки, податковий період та інші обов'язкові елементи з дотриманням критеріїв, встановлених розділом XII Податкового кодексу для відповідного місцевого податку чи збору.

Копія прийнятого рішення про встановлення місцевих податків чи зборів надсилається у десятиденний строк з дня оприлюднення до органу державної податкової служби, в якому перебувають на обліку платники відповідних місцевих податків і зборів.

Рішення про встановлення місцевих податків та зборів повинно бути офіційно оприлюднене відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків і зборів або змін (плановий період). В іншому випадку норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом. Офіційно оприлюднене рішення про встановлення місцевих податків та зборів є нормативно-правовим актом з питань оподаткування місцевими податками та зборами.

У разі якщо сільська, селищна або міська рада не прийняла рішення про встановлення відповідних місцевих податків та зборів, що є обов'язковими для запровадження, такі податки та збори справляються виходячи з норм Податкового кодексу із застосуванням мінімальної ставки місцевих податків та зборів.

Центральний орган державної податкової служби затверджує форми податкових декларацій (розрахунків) з місцевих податків і зборів, а у разі потреби надає методичні рекомендації щодо їх заповнення.

Не дозволяється сільським, селищним, міським радам встановлювати індивідуальні пільгові ставки місцевих податків і зборів для окремих юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців і фізичних осіб, або звільняти їх від сплати таких податків і зборів.

Крім того, сільські, селищні, міські ради мають наступні повноваження щодо податків та зборів: встановлюють ставки єдиного податку в межах ставок, визначених законодавчими актами; визначають перелік податкових агентів щодо сплати туристичного збору; до початку наступного бюджетного періоду приймають рішення про встановлення місцевих податків і зборів, зміну розміру їх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг, яке тягне за собою зміну податкових зобов'язань платників податків та яке набирає чинності з початку бюджетного періоду.

## **§ 5. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки**

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є обов'язковим місцевим податком, який місцеві ради повинні запроваджувати на території своєї юрисдикції за наявності об'єктів оподаткування.

*Платниками* податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є власники об'єктів житлової нерухомості – фізичні особи, тобто громадяни як учасники цивільних відносин, а також юридичні особи – організації, створені та зареєстровані у встановленому порядку. Крім того, платниками цього податку можуть бути власники об'єктів житлової нерухомості нерезиденти – громадяни, які мають постійне місце проживання за межами нашої держави, в тому числі ті, що тимчасово перебувають на території України; юридичні особи і суб'єкти підприємницької діяльності, які не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо) з місцезнаходженням за межами нашої держави, які створені та здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства іноземної країни.

У випадках, коли об'єкти житлової нерухомості перебувають у спільній частковій або спільній сумісній власності кількох осіб, визначення платників податку здійснюється так:

- 1) якщо об'єкт житлової нерухомості перебуває в спільній частковій власності кількох осіб, платником є кожна з цих осіб за належну їй частку;
- 2) якщо об'єкт житлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділений у натурі, платником є одна з таких осіб-власників, визначена за їх згодою, якщо інше не встановлено судом;
- 3) якщо об'єкт житлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб і поділений між ними в натурі, платником є кожна з цих осіб за належну їй частку.

Згідно з діючим законодавством, під спільною частковою власністю розуміють власність, право на яку мають дві та більше фізичних або юридичних осіб з визначенням у правовстановлюючих документах розміру часток власності. Спільна сумісна власність означає право, на яке мають дві та більше фізичних або юридичних осіб, без визначення розміру частки кожного співвласника. Тобто вона передбачає рівність часток власності об'єкта житлової нерухомості кожного суб'єкта власності. Розмір такої частки може бути визначений тоді, коли спільна сумісна власність ліквідується і замість неї створюється спільна часткова власність.

**Об'єктом оподаткування** податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є житлова нерухомість, тобто будівлі, віднесені до житлового фонду, дачні та садові будинки. Вони зокрема, поділяються на такі типи:

- житловий будинок – будівля капітального типу, споруджена з дотриманням вимог, встановлених законодавством, і призначена для постійного проживання;
- житловий будинок садибного типу – житловий будинок, розташований на окремій земельній ділянці, який складається із житлових і допоміжних приміщень;
- прибудова до житлового будинку – частина будинку, розташована поза контуром його капітальних зовнішніх стін, і яка повинний з основною частиною будинку одну або більше спільних капітальних стін;
- квартира – ізольоване помешкання в житловому будинку, призначене для постійного проживання;
- котедж – одно, півтораповерховий будинок невеликої житлової площі для постійного чи тимчасового проживання з присадибною ділянкою;
- кімнати у багатосімейних (комунальних) квартирах – квартира, в якій мешкають двоє чи більше квартирнаймачів;
- садовий будинок – будинок для літнього (сезонного) використання, який у питаннях нормування площі забудови, зовнішніх конструкцій та інженерного обладнання не відповідає нормативам, установленим для житлових будинків;
- дачний будинок – житловий будинок, призначений для використання протягом року з метою позаміського відпочинку.

До складу об'єктів оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, не включаються:

- об'єкти житлової нерухомості, що перебувають у власності держави або територіальних громад (їх спільній власності);
- об'єкти житлової нерухомості, що розташовані в зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення, визначені законодавством;
- будівлі дитячих будинків сімейного типу;
- садовий або дачний будинок, але не більше одного такого об'єкта на одного платника податку;

- об'єкти житлової нерухомості, що належать багатодітним сім'ям і прийомним сім'ям, у яких виховується троє та більше дітей, але не більше одного такого об'єкта на сім'ю;
- гуртожитки.

**Базою оподаткування** податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є житлова площа об'єкта житлової нерухомості. За наявності у платника податку кількох таких об'єктів дана база визначається окремо за кожним з них, що відповідає головному принципу справедливості оподаткування.

Відмінності в обчисленні бази оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, полягають у тому, що для фізичних осіб, у тому числі фізичних осіб – підприємців, вона розраховується органами державної податкової служби на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, що безоплатно надаються органами державної реєстрації прав на нерухоме майно. Натомість для юридичних осіб база оподаткування розраховується самостійно, виходячи з житлової площі об'єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на нього.

Прив'язка бази оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, до площі, а не ринкової вартості нерухомості, зумовлена наступним: 1) ціни на нерухоме майно у різних регіонах України суттєво відрізняються та в більшості випадків завищені, що спричинено спекулятивними операціями на ринку нерухомості; 2) відсутній механізм індексації цін на нерухоме майно у регіональному розрізі. Крім того, вартість нерухомості коливається протягом календарного року; 3) впровадження системи ринкової оцінки нерухомості суттєво залежить від впливу суб'єктивних чинників, що може призвести до зловживань з боку чиновників.

Податковим кодексом визначено **пільги** зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, які застосовуються шляхом зменшення бази оподаткування об'єкта житлової нерухомості, що перебуває у власності фізичної особи - платника податку: а) для квартири - на 120 кв. метрів; б) для житлового будинку - на 250 кв. метрів. Таке зменшення надається один раз за звітний податковий період і застосовується до об'єкта житлової нерухомості, у якій фізична особа - платник податку, зареєстрована в установленому законом порядку, або за вибором такого платника до будь-якого іншого об'єкта житлової нерухомості, який перебуває в його власності.

**Ставки податку** встановлюються сільською, селищною та міською радою за 1 м<sup>2</sup> житлової площі об'єкта житлової нерухомості в таких межах:

для квартир, житлова площа яких не перевищує 240 м<sup>2</sup>, і житлових будинків, житлова площа яких не перевищує 500 м<sup>2</sup>, – до 1 % розміру мінімальної заробітної плати;

для квартир, житлова площа яких перевищує 240 м<sup>2</sup>, та житлових будинків, житлова площа яких перевищує 500 м<sup>2</sup>, – 2,7 % розміру мінімальної заробітної плати, що встановлюється на законодавчому рівні станом на 1 січня звітного року.

Таким чином, у різних адміністративно-територіальних одиницях можуть бути встановлені різні розміри податкових ставок, проте це не повинно призвести до серйозного переміщення платників податків до інших юрисдикцій, адже пропозиція власності в них не є еластичною. Звідси випливає, що саме справляння цього місцевого податку дозволяє органам місцевого самоврядування провадити власну фіскальну політику.

Для податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, **податковий період**, тобто період, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата податку, становить календарний рік, тобто триває із 1 січня по 31 грудня.

**Обчислення суми податку** з об'єктів житлової нерухомості, які перебувають у власності фізичних осіб, проводиться органом державної податкової служби за місцезнаходженням об'єкта житлової нерухомості.

Податкове повідомлення-рішення про суму податку, що підлягає сплаті, та платіжні реквізити надсилаються органами державної податкової служби платникам за місцезнаходженням об'єкта житлової нерухомості до 1 липня звітного року за встановленою формою.

Щодо новоствореного (нововведеного) об'єкта житлової нерухомості податок сплачується фізичною особою-платником починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт. Орган державної податкової служби надсилає податкове повідомлення-рішення зазначеному власнику після отримання інформації про виникнення права власності на такий об'єкт.

Платники податку на підставі документів, що підтверджують їх право власності на об'єкт оподаткування та місце проживання (реєстрації), мають право звернутися до органів державної податкової служби для звірки даних щодо житлової площі житлової нерухомості, пільги зі сплати податку, ставки податку та нарахованої суми податку. Орган державної податкової служби проводить перерахунок суми податку і надсилає податкове повідомлення-рішення зазначеному власнику відповідно до цього пункту.

Органи державної реєстрації прав на нерухоме майно, а також органи, що здійснюють реєстрацію місця проживання фізичних осіб, зобов'язані щоквартально, у 15-денний строк після закінчення податкового (звітного) кварталу подавати органам державної податкової служби відомості, необхідні для розрахунку податку, за місцем розташування такого об'єкта нерухомого майна станом на перше число відповідного кварталу в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

На відміну від фізичних осіб, платники податку - юридичні особи, самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і до 1 лютого цього року подають органу державної податкової служби за місцезнаходженням об'єкта оподаткування декларацію за встановленою формою з розбивкою річної суми рівними частками поквартально. Щодо новоствореного (нововведеного) об'єкта житлової нерухомості декларація подається протягом місяця з дня виникнення права власності на такий об'єкт. При набутті права власності на об'єкт житлової нерухомості протягом року податок нараховується з дня виникнення права власності на такий об'єкт.

При переході права власності на об'єкт оподаткування від одного власника до іншого протягом календарного року податок обчислюється для попереднього власника за період з 1 січня цього року до початку того місяця, в якому він втратив право власності на зазначений об'єкт оподаткування, а для нового власника – починаючи з місяця, в якому виникло право власності. Тобто, якщо власник об'єкта житлової нерухомості відчужив його 20 листопада 2011 р., податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, сплачується за період з 1 січня 2011 р. по 31 жовтня 2011 р., натомість новий власник буде сплачувати даний податок, починаючи з 1 листопада 2011 р. Орган державної податкової служби надсилає податкове повідомлення-рішення новому власнику після отримання інформації про перехід права власності.

**Порядок сплати податку.** Податок сплачується за місцем розташування об'єкта оподаткування і зараховується до доходів загального фонду відповідного місцевого бюджету згідно з положеннями Бюджетного кодексу України.

**Строки сплати податку** на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, встановлюють, виходячи з необхідності у забезпеченні своєчасного надходження коштів до бюджетів усіх рівнів, з урахуванням зручності виконання платником податкового обов'язку та зменшення витрат на податкове адміністрування. Зокрема, фізичні особи сплачують цей податок протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення, а юридичні – щоквартально до 30 числа, що настає за звітним кварталом, іншими словами, до 30 березня, 30 червня, 30 вересня і 30 грудня.

## § 6. Збір за місця для паркування транспортних засобів

*Платниками збору* за місця для паркування транспортних засобів є юридичні особи, їх філії (відділення, представництва), фізичні особи - підприємці, які згідно з рішенням сільської, селищної або міської ради організують та провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках.

Майданчиками для платного паркування є площа території (землі), що належить на правах власності територіальній громаді або державі, на якій відповідно до рішення органу місцевого самоврядування здійснюється платне паркування транспортних засобів. Щодо спеціально відведених автостоянок, то такими вважаються площі території (землі), що належить на правах власності територіальній громаді або державі, яка визначається органами місцевого самоврядування із встановленням правил щодо відповідальності за збереження транспортного засобу. При цьому до спеціально відведених автостоянок належать комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету з метою здійснення організації паркування транспортних засобів. Натомість не відносять до таких автостоянок гаражі, автостоянки, власники або користувачі яких є платниками земельного податку або орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, а також земельні ділянки, що належать до прибудинкових територій.

Перелік спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів, в якому зазначаються їх місцезнаходження, загальна площа, технічне облаштування, кількість місць для паркування транспортних засобів, затверджується рішенням сільської, селищної або міської ради про встановлення збору. Таке рішення разом з переліком осіб, уповноважених організувати та провадити діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів, надається виконавчим органом сільської, селищної, міської ради органу державної податкової служби.

*Об'єктом оподаткування* цим збором є земельна ділянка, яка згідно з рішенням сільської, селищної або міської ради спеціально відведена для забезпечення паркування транспортних засобів на автомобільних дорогах загального користування, тротуарах або інших місцях, а також комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету, за винятком площі земельної ділянки, відведених для безоплатного паркування транспортних засобів, передбачених статтею 30 Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні».

*Базою оподаткування* є площа земельної ділянки, відведена для паркування, а також площа комунальних гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їх частин), побудованих за рахунок коштів місцевого бюджету.

*Ставки збору* встановлюються за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 квадратний метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, у розмірі від 0,03 до 0,15 відсотка мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року. При визначенні ставки збору місцеві ради враховують місцезнаходження спеціально відведених місць для паркування транспортних засобів, площу спеціально відведеного місця, кількість місць для паркування транспортних засобів, спосіб поставлення транспортних засобів на стоянку, режим роботи та їх заповнюваність.

Ставки та порядок сплати збору до бюджету встановлюються відповідною сільською, селищною або міською радою.

*Порядок обчислення та строки сплати збору.* Збір сплачується до місцевих бюджетів авансовими внесками до 30 числа (включно) кожного місяця (у лютому до 28 (29) включно) за місцем розташуван-



ня спеціально відведеного місця для паркування транспортних засобів. Остаточна сума збору, обчислена відповідно до податкової декларації за податковий (звітний) квартал (з урахуванням фактично внесених авансових платежів), сплачується у строки, визначені для квартального податкового періоду – до 31 березня, 30 червня, 30 вересня, 31 грудня.

Платник збору, який повинний підрозділ без статусу юридичної особи, що провадить діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на земельній ділянці не за місцем реєстрації такого платника збору, зобов'язаний зареєструвати такий підрозділ як платника збору в органі державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки.

**Податковий період** при оподаткуванні збором за місяця для паркування транспортних засобів дорівнює календарному кварталу.

### § 7. Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності

Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності є обов'язковим місцевим збором, який місцеві ради повинні запроваджувати на території своєї юрисдикції за наявності об'єктів оподаткування.

**Платниками збору** виступають суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи – підприємці), їх відокремлені підрозділи, які отримують в установленому Податковим кодексом порядку торгові патенти<sup>125</sup> та провадять такі види підприємницької діяльності:

- торговельна діяльність у пунктах продажу товарів;
- діяльність з надання платних побутових послуг за переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України;
- торгівля валютними цінностями у пунктах обміну іноземної валюти;
- діяльність у сфері розваг (крім проведення державних грошових лотерей).

Не виступають платниками збору за провадження торговельної діяльності та діяльності з надання платних послуг такі суб'єкти господарювання:

- аптеки, що перебувають у державній та комунальній власності;
- розташовані у селах, селищах і містах районного значення підприємства та організації споживчої кооперації та торгово-виробничі державні підприємства робітничого постачання;
- фізичні особи – підприємці, які провадять торговельну діяльність у межах ринків усіх форм власності;
- фізичні особи – підприємці, які здійснюють продаж вирощених в особистому підсобному господарстві, на присадибній, дачній, садовій і городній ділянках продукції рослинництва і тваринництва, свійської худоби та птиці (як у живому вигляді, так і продукції забою в сирому вигляді та у вигляді первинної переробки), продукції власного бджільництва;
- фізичні особи – підприємці, які сплачують державне мито за нотаріальне посвідчення договорів про відчуження власного майна, якщо товари кожної окремої категорії відчужуються не частіше одного разу на календарний рік;
- суб'єкти господарювання, утворені громадськими організаціями інвалідів, які мають податкові пільги згідно із законодавством і здійснюють торгівлю виключно продовольчими товарами вітчизняного виробництва та продукцією, виготовленою на підприємствах «Українське товариство сліпих», «Українське товариство глухих», а також фізичними особами – інвалідами, зареєстрованими відповідно до закону як підприємці;
- суб'єкти господарювання, які провадять торговельну діяльність виключно з використанням таких видів товарів вітчизняного виробництва: хліб і хлібобулочні вироби; борошно пшеничне та житне;

<sup>125</sup> Торговий патент – це державне свідоцтво з обмеженим строком дії на провадження певного виду підприємницької діяльності, користування яким передбачає своєчасне внесення до бюджету відповідного збору.

- сіль, цукор, олія соняшникова і кукурудзяна; молоко і молочна продукція, крім молока і вершків згущених із домішками і без них; продукти дитячого харчування; безалкогольні напої; морозиво; яловичина та свинина; свійська птиця; яйця; риба; ягоди і фрукти; мед та інші продукти бджільництва, бджолоінвентар і засоби захисту бджіл; картопля і плодоовочева продукція; комбікорм для продажу населенню;
- суб'єкти господарювання, що реалізують продукцію власного виробництва фізичним особам, які перебувають з ними у трудових відносинах, через пункти продажу товарів, вбудовані у виробничі або адміністративні приміщення, що належать такому суб'єкту;
  - суб'єкти господарювання, які провадять діяльність із закупівлі у населення продукції (заготівельна діяльність), якщо подальша реалізація такої продукції відбувається за розрахунками у безготівковій формі (пункти приймання склотари, макулатури, відходів паперових, картонних і ганчіркових; заготівля сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки);
  - підприємства, установи та організації, які провадять діяльність у торговельно-виробничій сфері (ресторанне господарство), у тому числі навчальних закладах, із обслуговування виключно працівників таких підприємств, установ та організацій, а також учнів і студентів у навчальних закладах.
- Не виступають платниками збору за діяльність у сфері розваг суб'єкти господарювання, які провадять комп'ютерні та відеоігри.

Платники збору за провадження деяких видів торговельної діяльності можуть придбавати *пільговий торговий патент*. Під ним розуміється патент на право провадження торговельної діяльності, під час придбання якого вноситься збір за весь строк дії патенту. До таких видів діяльності включено:

1. Торговельну діяльність виключно з використанням таких товарів (незалежно від країни їх походження): а) товари повсякденного вжитку, продукти харчування, вироби медичного призначення для індивідуального користування, технічні та інші засоби реабілітації через торговельні установи, утворені з цією метою громадськими організаціями інвалідів; б) товарів військової атрибутики та повсякденного вжитку для військовослужбовців на території військових частин і військових навчальних закладів; в) насіння та посадкового матеріалу овочевих, баштанних, кормових та квіткових культур, кормових коренеплодів та картоплі; г) сірників; г) термометрів та індивідуальних діагностичних приладів.
2. Торговельну діяльність виключно з використанням таких товарів вітчизняного виробництва: а) поштові марки, листівки, вітальні листівки і конверти непогашені, ящики, коробки, мішки, сумки та інша тара, виготовлена з дерева, паперу та картону, яка використовується для поштових відправлень підприємствами, що належать до сфери управління центрального органу виконавчої влади у галузі транспорту та зв'язку, і фурнітура до них; б) товари народних промислів, крім антикварних та тих, що становлять культурну цінність згідно з переліком, затвердженим центральним органом виконавчої влади у сфері культури; в) готові лікарські засоби (лікарські препарати, ліки, медикаменти, предмети догляду, перев'язувальні матеріали та інше медичне приладдя), вітаміни для населення, тампони, інші види санітарно-гігієнічних виробів із целюлози або її замінників, ветеринарні препарати, вироби медичного призначення для індивідуального користування інвалідами, технічні та інші засоби реабілітації інвалідів; г) зубні паста та порошки, косметичні серветки, дитячі пелюшки, папір туалетний, мило господарське; г) вугілля, вугільні брикети, паливо пічне побутове, гас освітлювальний, торф паливний кусковий, торф'яні брикети і дрова для продажу населенню, газ скраплений у балонах, що реалізується населенню за місцем проживання для використання у житлових та/або нежитлових приміщеннях; д) проїзні квитки; е) зошити.
3. Торговельну діяльність виключно з використанням періодичних видань друкованих засобів масової інформації вітчизняного виробництва, що мають реєстраційні свідоцтва, видані в установлено-

му порядку, а також книг, брошур, альбомів, нотних видань, буклетів, плакатів, картографічної продукції, що видаються юридичними особами – резидентами України. При цьому такі суб'єкти можуть одночасно здійснювати продаж наступної супутньої продукції (незалежно від країни їх походження): ручки, олівці, інструменти для креслення, пензлі, мастихіни, мольберти, фарби, лаки, розчинники і закріплювачі для малювання та живопису, полотно, багети, рамки і підрамники для картин, швидкозшивачі, інші канцелярські прилади та конторське приладдя, крім виготовлених із дорогоцінних і напівдорогоцінних металів.

**Ставка збору** за провадження торговельної діяльності та діяльності з надання платних послуг встановлюється сільськими, селищними та міськими радами з розрахунку на календарний місяць у відповідному розмірі від мінімальної заробітної плати, установлені закопом на 1 січня календарного року.

Ставки збору диференційовані залежно від місцезнаходження пунктів продажу товарів та асортименту товарів, пункту з надання платних послуг і виду платних послуг.

Податковим кодексом визначено такі межі ставок збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності:

- 1) торговельна діяльність (крім торгівлі нафтопродуктами, скрапленням і стиснутим газом із застосуванням пістолетних паливно-роздавальних колонок на стаціонарних, малогабаритних і пересувних автозаправних станціях, заправних пунктах) у діяльність з надання платних послуг на території:
  - міста Києва та обласних центрів – від 0,08 до 0,4 розміру мінімальної заробітної плати;
  - міста Севастополя, міст обласного значення (крім обласних центрів) і районних центрів – від 0,04 до 0,2 розміру мінімальної заробітної плати;
  - інших населених пунктів – до 0,1 розміру мінімальної заробітної плати.
- 2) для пунктів продажу товарів (надання послуг), розташованих у курортній місцевості або на території, прилеглої до митниці, інших пунктів переміщення через митний кордон, органи місцевого самоврядування, до бюджетів яких спрямовуються кошти від сплати збору, можуть прийняти рішення щодо збільшення зазначених вище ставок збору, але не більше як 0,4 розміру мінімальної заробітної плати;
- 3) торговельна діяльність нафтопродуктами, скрапленням і стиснутим газом на стаціонарних, малогабаритних і пересувних автозаправних станціях, заправних пунктах – від 0,08 до 0,4 розміру мінімальної заробітної плати залежно від місця розташування таких пунктів продажу;
- 4) торгівля валютними цінностями на календарний місяць – 1,2 розміру мінімальної заробітної плати;
- 5) діяльність у сфері розваг на квартал становить:
  - для використання грального автомата (грального автомата «крап-машина», грального автомата, на якому проводяться дитячі ігри, іншого грального автомата, призначеного для проведення платних розважальних ігор) – розмір мінімальної заробітної плати;
  - для використання гральних жолобів (доріжок) кегельбана, боулінга, що вводяться в дію за допомогою жетона, монети або без них, – розмір мінімальної заробітної плати, збільшений у 2 рази, за кожний гральний жолоб (доріжку);
  - для використання столів для більярда, що вводяться в дію за допомогою жетона, монети або без них, крім столів для більярда, що використовуються для спортивних аматорських змагань, – розмір мінімальної заробітної плати за кожний стіл для більярда;
  - для проведення інших оплатних розважальних ігор – розмір мінімальної заробітної плати за кожне окреме гральне місце;

б) торговельна діяльність із придбанням пільгового торгового патенту - 0,05 розміру мінімальної заробітної плати щорічно;

7) торговельна діяльність із придбанням короткотермінового торгового патенту за один день - 0,02 розміру мінімальної заробітної плати.

При розрахунку ставки збору, визначені відповідно до встановлених меж, округляються (менше як 50 копійок відкидається, а 50 копійок і більше округляється до однієї гривні).

**Порядок придбання торгового патенту.** Для провадження підприємницької діяльності суб'єкт господарювання подає до органу державної податкової служби за місцем сплати збору заявку на придбання торгового патенту, яка повинна містити такі відомості:

а) найменування суб'єкта господарювання, код за ЄДРПОУ (для юридичної особи) та прізвище, ім'я, по батькові суб'єкта господарювання, реєстраційний номер облікової картки платника податків (для фізичної особи);

б) юридична адреса (місцезнаходження) суб'єкта господарювання, а у разі якщо патент придбається для відокремленого підрозділу, - місцезнаходження такого відокремленого підрозділу згідно з документом, що засвідчує право власності (оренди);

в) вид підприємницької діяльності, для провадження якої придбається торговий патент;

г) вид торгового патенту;

г) найменування документа про повну або часткову сплату збору;

д) назва та фактична адреса (місцезнаходження) пункту продажу товарів, пункту з надання платних послуг, пункту обміну іноземної валюти, грального місця, позначення «виїзна торгівля»;

е) назва, дата, номер документа, що засвідчує право власності (оренди);

е) період, на який придбається торговий патент.

Заявка, оформлена відповідно до цих вимог, є підставою для придбання торгового патенту. Встановлення будь-яких додаткових умов щодо придбання торгового патенту не дозволяється.

Орган державної податкової служби проводить звірку відомостей, наведених суб'єктом господарювання, з оригіналами або нотаріально посвідченими копіями документів, на підставі яких заповнена заявка. Звірка відомостей здійснюється в момент подання такої заявки. Оригінали або нотаріально посвідчені копії документів, пред'явлені суб'єктом господарювання на звірку, в органі державної податкової служби не залишаються. При невідповідності відомостей, наведених у поданій суб'єктом господарювання заявці, документам, на підставі яких заповнена така заявка, або не внесення усіх необхідних відомостей, орган державної податкової служби повинний право відмовити у видачі торгового патенту суб'єкту господарювання.

Торговий патент видається особисто фізичній особі - підприємцю або особі, уповноваженій юридичною особою, під підпис у триденний термін з дня подання заявки. Датою придбання торгового патенту є зазначена в ньому дата. Бланк торгового патенту є документом суворого обліку. У випадках втрати або зіпсування торгового патенту платнику збору видається дублікат торгового патенту в установленому порядку. Форма торгового патенту та порядок його заповнення встановлюються центральним органом державної податкової служби.

Для провадження торговельної діяльності, діяльності з надання платних послуг та діяльності з торгівлі валютними цінностями торгові патенти придбаваються окремо для кожного пункту продажу товарів, пункту з надання платних послуг, пункту обміну іноземної валюти, а для здійснення діяльності у сфері розваг – для кожного окремого грального місця. Відокремленим підрозділам, які є платниками податку на прибуток, надано право самостійно придбавати торгові патенти.

При проведенні ярмарків, виставок-продажів та інших короткотермінових заходів, пов'язаних із демонстрацією та продажем товарів, суб'єкт господарювання може придбати короткотерміновий торговий патент.

Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності сплачується:

- платниками, які провадять торговельну діяльність і надають платні послуги, – за місцезнаходженням пункту продажу товарів або пункту з надання платних послуг;
- платниками, які здійснюють торгівлю валютними цінностями, – за місцезнаходженням пункту обміну іноземної валюти;
- платниками, що здійснюють діяльність у сфері розваг, що полягає у проведенні лотерей, розважальних ігор, участь в яких не передбачає отримання її учасниками грошових або майнових призів, зокрема, більярд, кегельбан, боулінг, настільні ігри, дитячі відеоігри, – за місцезнаходженням пункту надання послуг у сфері розваг;
- платниками, що здійснюють торгівлю через пересувну торговельну мережу (автомагазини, розвозки тощо), – за місцем їхньої реєстрації;
- платниками, що здійснюють торгівлю на ярмарках, виставках-продажах й інших короткотермінових заходах, – за місцем її провадження.

**Строки сплати збору** встановлені такі:

- а) за провадження торговельної діяльності з придбанням короткотермінового торгового патенту – не пізніше як за один календарний день до початку провадження такої діяльності;
- б) за провадження торговельної діяльності (крім торговельної діяльності з придбанням короткотермінового торгового патенту), діяльності з надання платних послуг, здійснення торгівлі валютними цінностями – щомісяця не пізніше 15 числа, який передує звітному місяцю;
- в) за здійснення діяльності у сфері розваг – щоквартально не пізніше 15 числа місяця, який передує звітному кварталу.

Під час придбання торгового патенту суб'єкт господарювання вносить суму збору за один місяць (квартал). На суму збору, сплачену під час придбання торгового патенту, зменшується сума збору, яка підлягає внесенню в останній місяць (квартал) його дії. Платники збору можуть здійснити сплату збору авансовим внеском до кінця календарного року. Суми збору, не сплачені в установлені строки, вважаються податковим боргом і стягуються до бюджету згідно з діючим порядком.

Податковим кодексом визначено **порядок використання торгового патенту**, згідно з яким оригінал торгового патенту повинний бути розміщений: на фронтальній вітрині магазину, а за її відсутності – біля реєстратора розрахункових операцій; на фронтальній вітрині малої архітектурної форми; на табличці в автомагазинах, на розвозках та інших видах пересувної торговельної мережі, а також на лотках, прилавках та інших видах торговельних точок, відкритих у відведених для торговельної діяльності місцях; у пунктах обміну іноземної валюти; у приміщеннях для надання платних послуг, а також у приміщеннях, в яких проводяться розважальні ігри.

Торговий патент повинний бути відкритий та доступний для огляду. Для запобігання пошкодженню торгового патенту (виторання на сонці, псування внаслідок затікання дощової води, псування сторонніми особами тощо) дозволяється розмішувати нотаріально засвідчені копії торгових патентів у визначених цю частиною місцях. При цьому оригінал такого патенту повинний зберігатися у відповідальній особі суб'єкта господарювання або відповідальній особі відокремленого підрозділу, яка зобов'язана надавати його для огляду уповноваженим законом особам.

Торговий патент діє на території, на яку поширюються повноваження органу, який здійснив реєстрацію суб'єкта господарювання, або за місцезнаходженням відокремленого підрозділу. Передача торгового патенту іншому суб'єкту господарювання або іншому відокремленому підрозділу такого суб'єкта не дозволяється. Торговий патент, виданий для провадження торговельної діяльності з використанням пересувної торговельної мережі (автомагазини, розвозки тощо), діє на території України.

Встановлено такі *строки дії торгових патентів*:

- 60 календарних місяців – для торгового і пільгового патенту, крім короткотермінового торгового патенту та торгового патенту на здійснення діяльності у сфері розваг;
- від 1 до 15 календарних днів – для короткотермінового торгового патенту;
- 8 календарних кварталів – для торгового патенту на здійснення діяльності у сфері розваг.

У разі не внесення суб'єктом господарювання збору у встановлений цією статтею строк, дія такого патенту анулюється з першого числа місяця, що настає за місяцем, у якому відбулося таке порушення.

Суб'єкт господарювання, що припинив діяльність, яка підлягає патентуванню, до 15 числа місяця, що передує звітному, повинний письмово повідомити про це відповідний орган державної податкової служби. При цьому торговий патент підлягає поверненню органу державної податкової служби, який його видав, а суб'єкту господарювання повертається надмірно сплачена сума збору.

### § 8. Туристичний збір

Туристичний збір є місцевим збором, який може справлятися на всій території країни; він вводить замість раніше діючого курортного збору, який мав обмежене застосування. Запровадження цього збору сприятиме залученню додаткових фінансових ресурсів органами місцевого самоврядування, які можна спрямувати на розвиток туристичної та курортної інфраструктури територіальних громад. Туристичний збір не є обов'язковим для встановлення за наявності об'єктів оподаткування, а його ставки та порядок сплати визначаються сільською, селищною і міською радами. Це дозволяє органам місцевого самоврядування провадити власну фіскальну політику залежно від економічної ситуації.

*Платниками збору* є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної та міської рад про встановлення туристичного збору, та отримують (споживають) послуги з тимчасового проживання (ночівлі) із зобов'язанням залишити місце перебування в зазначений строк.

Проте не сплачують туристичний збір особи, які:

- постійно проживають, у тому числі на умовах договорів найму, у селі, селищі або місті, радами яких встановлено такий збір;
- особи, які прибули у відрядження;
- інваліди, діти-інваліди та особи, які супроводжують інвалідів I групи або дітей-інвалідів (не більше одного супроводжуючого);
- ветерани війни;
- учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС;
- особи, які прибули за путівками та курсовками в санаторії та пансіонати.

*Ставка збору* встановлюється органами місцевого самоврядування у розмірі від 0,5 % до 1 % до бази справляння збору залежно від якості наданих сервісних послуг і природнокліматичних умов адміністративно-територіальних одиниць.

*База справляння збору* – це вартість усього періоду проживання в готелях, кемпінгах, мотелях, гуртожитках для приїжджих й інших закладах готельного типу, санаторно-курортних закладах, будинках і квартирах, що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму без ПДВ.

До вартості проживання, за якою визначається база справляння цього збору, не включаються витрати на харчування чи побутові послуги (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), телефонні рахунки, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд, обов'язкове страхування, витрати на усний та письмовий переклади, інші документально оформлені витрати. Такий

механізм визначення бази справляння туристичного збору дозволяє зменшити податкові зобов'язання для його платників, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної та міської рад про встановлення туристичного збору, й отримують відповідні послуги з тимчасового проживання.

Податковими агентами, на яких згідно з рішеннями органів місцевого самоврядування покладається обов'язок з обчислення і перерахування туристичного збору до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платників податків визначено:

а) адміністрації готелів, кемпінгів, мотелів, гуртожитків для приїжджих та інші заклади готельного типу, санаторно-курортні заклади;

б) квартирно-посередницькі організації, які направляють неорганізованих осіб на поселення у будинки (квартири), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму;

в) юридичні особи або фізичні особи – підприємці, які уповноважуються сільською, селищною або міською радою справляти збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою.

Податкові агенти справляють збір під час надання послуг, пов'язаних із тимчасовим проживанням (ночівлею), і зазначають суму сплаченого збору окремим рядком у рахунку (квитанції) на проживання.

**Порядок сплати збору.** Збір сплачується до місцевих бюджетів авансовими внесками до 30 числа (включно) кожного місяця (у лютому до 28 (29) включно). Суми нарахованих щомісячних авансових внесків відображаються у квартальній податковій декларації. Остаточна сума збору, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал (з урахуванням фактично внесених авансових платежів), сплачується у строки, визначені для квартального податкового періоду.

Податковий агент, який повинний підрозділ без статусу юридичної особи, що надає послуги з тимчасового проживання (ночівлі) не за місцем реєстрації такого податкового агента, зобов'язаний зареєструвати такий підрозділ, як податкового агента туристичного збору в органі державної податкової служби за місцезнаходженням підрозділу.

Податковий період, тобто період, за який податковий агент зобов'язаний здійснювати розрахунки туристичного збору та сплатити його до бюджету, дорівнює календарному кварталу, тобто до 31 березня, 30 червня, 30 вересня, 31 грудня.

### Питання для самоконтролю

4. Хто є платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки? Визначте платників податку в разі перебування об'єктів житлової нерухомості у спільній частковій або сумісній власності кількох осіб.
5. Перерахуйте види житлової нерухомості, які не можуть бути об'єктом оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.
6. Як обчислюється база оподаткування об'єктів житлової нерухомості, які перебувають у власності фізичних і юридичних осіб, а також у разі наявності у платника податку кількох об'єктів оподаткування?
7. Обґрунтуйте методика застосування пільги із сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, для квартир і приватних будинків. Чи можуть нею скористатися юридичні особи та нерезиденти?
8. Визначте податкові ставки, що застосовуються при справлянні податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Які органи влади мають право їх встановлювати на рівні територіальної громади?

9. Перерахуйте платників збору за місця для паркування транспортних засобів? Які відмінності можна простежити при порівнянні з Декретом Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори»?
10. У чому полягають особливості визначення об'єкта та бази оподаткування збором за місця для паркування транспортних засобів?
11. Які ставки застосовуються при справлянні збору за місця для паркування транспортних засобів? Обґрунтуйте доцільність їх «прив'язання» до мінімальної заробітної плати, встановленої станом на 1 січня звітного року.
12. Назвіть особливості встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів. На які органи покладено обов'язок його впроваджувати?
13. Охарактеризуйте поняття «базовий податковий (звітний) період». Який базовий податковий (звітний) період встановлено для збору за місця для паркування транспортних засобів?
14. Які види підприємницької діяльності потребують сплати збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності? Визначте суб'єктів господарювання, які не є платниками цього платежу.
15. Із використанням яких товарів може проводитися торговельна діяльність з придбанням пільгового торгового патенту? Які ставки застосовуються в даному випадку?
16. Порівняйте ставки збору за провадження різних видів торговельної діяльності та діяльності з надання платних послуг. Обґрунтуйте доцільність їх збільшення органами місцевого самоврядування у разі, якщо пункти продажу товарів (надання послуг) розташовані в курортній місцевості або на території, прилеглої до митниці, інших пунктів переміщення через митний кордон.
17. Охарактеризуйте порядок придбання торгового патенту. Які його спільні та відмінні риси можна простежити в Податковому кодексі України та Законі України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності»?
18. Визначте термін дії торгового, пільгового, короткотермінового торгового патенту, а також торгового патенту на здійснення діяльності у сфері розваг. До якого числа дія патенту анулюється, у разі невнесення суб'єктом господарювання збору у встановлений строк?
19. Перерахуйте платників туристичного збору, а також осіб, які не є його платниками. Чим вони відрізняються від податкових агентів?
20. У яких межах коливаються ставки туристичного збору? На які органи влади покладено обов'язок їх встановлювати?
21. Що є базою справляння туристичного збору? Охарактеризуйте особливості її визначення та справляння цього платежу.
22. Які суб'єкти належать до податкових агентів туристичного збору? На які органи покладено обов'язок їх визначати?
23. Охарактеризуйте порядок сплати туристичного збору. В які строки сплачується цей платіж до місцевих бюджетів?

### Тестові завдання

1. *Платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є:*
  - 1) юридичні особи;
  - 2) фізичні особи;
  - 3) податкові агенти;
  - 4) нерезиденти.



2. *Не є об'єктом оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки:*
  - 1) квартири;
  - 2) гуртожитки;
  - 3) садові або дачні будинки;
  - 4) житлові будинки.
3. *Ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, встановлюють:*
  - 1) Верховна Рада України;
  - 2) Верховна Рада Автономної Республіки Крим;
  - 3) сільські, селищні та міські ради;
  - 4) усі перерахувати органи.
4. *База оподаткування об'єкта житлової нерухомості, що перебуває у власності фізичної особи – платника податку, зменшується:*
  - 1) для квартири на 100 кв. метрів;
  - 2) для квартири на 120 кв. метрів;
  - 3) для квартири на 200 кв. метрів;
  - 4) для квартири на 240 кв. метрів.
5. *Базовий податковий (звітний) період податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, дорівнює:*
  - 1) календарному року;
  - 2) календарному кварталу;
  - 3) календарному місяцю;
  - 4) календарному дню.
6. *Платниками збору за місця для паркування транспортних засобів є:*
  - 1) юридичні особи;
  - 2) фізичні особи – підприємці;
  - 3) власники транспортних засобів;
  - 4) податкові агенти.
7. *Перелік спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів, затверджується рішенням:*
  - 1) обласної ради;
  - 2) районної ради;
  - 3) міської ради;
  - 4) селищної та сільської ради.
8. *Об'єктом оподаткування збору за місця для паркування транспортних засобів є:*
  - 1) площа земельної ділянки;
  - 2) земельна ділянка;
  - 3) місце для паркування;
  - 4) транспортний засіб.
9. *Ставки збору за місця для паркування транспортних засобів встановлюються за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у розмірі:*
  - 1) від 0,03 % до 0,15 % мінімальної заробітної плати;
  - 2) від одного до трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
  - 3) до 50 % прожиткового мінімуму;
  - 4) до 20 % вартості паркування транспортних засобів.

10. *Збір за місця для паркування транспортних засобів сплачується до місцевих бюджетів авансовими внесками:*
- 1) кожного робочого дня;
  - 2) до 30 числа кожного місяця;
  - 3) щоквартально;
  - 4) двічі на рік.
11. *Види підприємницької діяльності, які потребують патентування та сплати відповідного збору:*
- 1) торговельна діяльність у пунктах продажу товарів;
  - 2) діяльність у сфері розваг;
  - 3) діяльність у торговельно-виробничій сфері (ресторанне господарство);
  - 4) торгівля валютними цінностями у пунктах обміну іноземної валюти.
12. *Не є платниками збору за провадження торговельної діяльності та діяльності з надання платних послуг:*
- 1) суб'єкти господарювання, що утворені громадськими організаціями інвалідів та здійснюють торгівлю продовольчими товарами вітчизняного виробництва;
  - 2) аптеки, що перебувають у державній та комунальній власності;
  - 3) фізичні особи – підприємці, які провадять торговельну діяльність у пунктах продажу товарів;
  - 4) суб'єкти господарювання, які провадять діяльність із закупівлі у населення продукції.
13. *Ставка збору за провадження торговельної діяльності та діяльності з надання платних послуг встановлюється в таких межах:*
- 1) на території міста Києва та обласних центрів – від 0,4 до 0,8 розміру мінімальної заробітної плати;
  - 2) на території міста Севастополя, міст обласного значення і районних центрів – від 0,04 до 0,2 розміру мінімальної заробітної плати;
  - 3) на території міст, селищ і сіл – від 0,08 до 0,2 розміру мінімальної заробітної плати;
  - 4) на території інших населених пунктів – до 0,04 розміру мінімальної заробітної плати.
14. *Сплата збору за провадження торговельної діяльності з придбанням короткотермінового торгового патенту здійснюється:*
- 1) не пізніше як за один календарний день до початку провадження такої діяльності;
  - 2) щомісяця, не пізніше 15 числа, який передує звітному місяцю;
  - 3) щоквартально, не пізніше 15 числа місяця, який передує звітному кварталу;
  - 4) у день провадження такої діяльності.
15. *Термін дії торгового патенту на здійснення діяльності у сфері розваг становить:*
- 1) від одного до п'ятнадцяти календарних днів;
  - 2) 60 календарних місяців;
  - 3) вісім календарних кварталів;
  - 4) один календарний рік.
16. *Платниками туристичного збору є:*
- 1) інваліди та діти-інваліди;
  - 2) громадяни України й іноземці;
  - 3) особи, які прибули у відрядження;
  - 4) ветерани війни.
17. *Ставка туристичного збору встановлюється у розмірі:*
- 1) від 0,5 % до 1 % до бази справляння збору;

- 2) від 0,5 % до 1 % мінімальної заробітної плати;
  - 3) від 0,5 % до 1 % прожиткового мінімуму;
  - 4) від одного до трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.
18. *До вартості проживання при справлянні туристичного збору не включаються витрати на:*
- 1) харчування чи побутові послуги;
  - 2) оформлення закордонних паспортів;
  - 3) обов'язкове страхування;
  - 4) усі перераховані витрати.
19. *Згідно з рішенням сільської, селищної та міської ради справляння туристичного збору може здійснюватися:*
- 1) юридичними особами або фізичними особами – підприємцями;
  - 2) квартирно-посередницькими організаціями;
  - 3) адміністраціями готелів, кемпінгів, мотелів і гуртожитків;
  - 4) усіма перерахованими суб'єктами.
20. *Базовий податковий (звітний) період туристичного збору дорівнює:*
- 1) календарному року;
  - 2) календарному кварталу;
  - 3) календарному місяцю;
  - 4) календарному дню.

### Ситуаційні вправи

1. У власності громадянина Сергієнка А.П. перебувають такі об'єкти нерухомості: квартира (загальна площа – 180 кв. м, житлова площа – 140 кв м); гараж (площа – 20 кв м); дачний будинок (загальна площа – 85 кв. м, житлова площа – 60 кв. м); земельна ділянка (площа – 0,2 га).

Станом на 1 січня 2012 р. міська рада встановила максимальний розмір ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Мінімальна заробітна плата у вказаний період дорівнює 1004 грн.

Визначити розмір податкового зобов'язання і термін сплати Сергієнком А.П. податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

2. Житловий будинок загальною площею 290 кв (з яких 260 кв м – житлова площа) перебуває у спільній частковій власності чотирьох осіб. Кожний з таких власників володіє рівною часткою об'єкта житлової нерухомості.

На 2012 р. сільська рада встановила ставку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в розмірі 0,7 % мінімальної заробітної плати. Мінімальна заробітна плата у вказаний період дорівнює 1004 грн.

Визначити податкові зобов'язання зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, для кожної з таких осіб. Крім того, встановити суму цього платежу в разі, якщо об'єкт житлової нерухомості перебував би у спільній сумісній власності, але не поділений в натурі.

3. Приватне підприємство «Автопаркінг» організовує та проводить діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування. Площі земельних ділянок на території м. Хмельницький, відведених для цієї мети, становлять 1850 кв. м та 2600 кв. м.

Визначити суму збору за місця для паркування транспортних засобів, що підлягає до сплати, якщо міською радою встановлено ставку цього платежу в розмірі 0,1 % мінімальної заробітної плати за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів.

Станом на 1 січня 2011 р. мінімальна заробітна плата дорівнює 941 грн.

4. Визначити базу справляння туристичного збору за два дні перебування сім'ї із трьох осіб в motelі «Путівник», розташованого на території м. Буковель. Зокрема, вартість проживання становить 210 грн з ПДВ на одну особу, а витрати на харчування – 40 грн з ПДВ за сніданок на одну особу.

5. Підприємство «Абриколь» проводить підприємницьку діяльність у сфері розваг. Станом на 1 січня 2011 р. на його балансі перебувало 8 столів для більярда, з яких 4 – вводяться в дію за допомогою жетона. В травні 2011 р. було придбано ще два столи для більярда, що вводяться без допомоги жетона, та 5 гральних автоматів, призначених для проведення платних розважальних ігор.

Визначити податкові зобов'язання, порядок і строки сплати збору за здійснення діяльності у сфері розваг підприємством «Абриколь» за звітний рік, якщо в 2011 р. розмір мінімальної заробітної плати дорівнював 941 грн.

### Перелік питань до екзамену

1. *Необхідність і роль податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у формуванні дохідної бази місцевих бюджетів України.*
2. *Особливості механізму справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.*
3. *Методика застосування пільг зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.*
4. *Характеристика об'єкта і бази оподаткування збором за місця для паркування транспортних засобів.*
5. *Порядок обчислення та строки сплати збору за місця для паркування транспортних засобів.*
6. *Порівняльна характеристика механізму справляння збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності та плати за торговий патент.*
7. *Особливості придбання і використання торгового патенту.*
8. *Порядок обчислення та строки сплати збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності.*
9. *Характеристика основних елементів туристичного збору: платишки, база справляння, ставки і термін сплати.*
10. *Податкові агенти туристичного збору та їх роль у механізмі справляння цього платежу.*

## ТЕМА 13 ПЛАТА ЗА ЗЕМЛЮ

- § 1. Загальна характеристика плати за землю.
- § 2. Платники податку.
- § 3. Об'єкти оподаткування.
- § 4. База оподаткування.
- § 5. Ставки земельного податку.
- § 6. Пільги щодо сплати податку для фізичних осіб.
- § 7. Пільги щодо сплати податку для юридичних осіб.
- § 8. Земельні ділянки, які не підлягають оподаткуванню.
- § 9. Особливості застосування пільгового оподаткування.
- § 10. Податковий період.
- § 11. Порядок обчислення плати за землю.
- § 12. Строк сплати плати за землю.
- § 13. Орендна плата.
- § 14. Індексація нормативної грошової оцінки земель.
- § 15. Порядок зарахування до бюджетів плати за землю.

### § 1. Загальна характеристика плати за землю

Назва розділу XIII ПК України від 2 грудня 2010 року викладена в редакції «Плата за землю». До набуття чинності ПК України основним нормативно-правовим актом, який визначав правове регулювання у цій сфері, був Закон України «Про плату за землю» від 03.07.1993 р., який втратив чинність.

Згідно зі ст. 14 Конституції України земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави. Право власності на землю гарантується. Це право набувається і реалізується громадянами, юридичними особами та державою виключно відповідно до закону. У ст. 206 Земельного кодексу України від 25.10.2001 р. встановлено, що використання землі в Україні є платним. Такий підхід сприяє раціональному використанню та охороні земель.

У п. 14.1.147. ст. 14 ПК України закріплено, що плата за землю – загальнодержавний податок, який справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності.

Отже, відповідно до положень ПК України, поняття «плата за землю» є узагальнюючим і об'єднує в собі два обов'язкових платежі – земельний податок та орендну плату за землі державної та комунальної форми власності. Відповідно до п. 14.1.72 ст. 14 ПК України земельний податок – обов'язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів. А згідно з п. 14.1.136. ст. 14 ПК України орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності – обов'язковий платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою.

*Плата за землю є прямим, загальнодержавним обов'язковим платежем, який сплачується на всій території України фізичними і юридичними особами.*

### § 2. Платники податку

Платниками цього податку є: 1) власники земельних ділянок, земельних часток (паїв); 2) землекористувачі.

Платники плати за землю є суб'єктами податкових правовідносин. Це фізичні та юридичні особи, які постійно користуються земельною ділянкою у зв'язку з набуттям права власності на неї або вико-

ристовують на підставі укладеного договору оренди земельну ділянку, яка перебуває в державній або комунальній формі власності.

Платниками земельного податку є власники земельних ділянок, часток (паїв). Відповідно до п. 14.1.34. ст. 14 ПК України власники земельних ділянок – юридичні та фізичні особи (резиденти і нерезиденти), які відповідно до закону набули права власності на землю в Україні, а також територіальні громади та держава щодо земель комунальної та державної власності відповідно.

Щодо визначення поняття «земельна ділянка», то воно встановлено в п. 14.1.74. ст. 14 ПК України. Це частина земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, цільовим (господарським) призначенням та з визначеними щодо неї правами.

Під поняттям права власності на земельну ділянку слід розуміти систему правових норм, що закріплюють, регламентують і охороняють відносини власності щодо земельної ділянки, а також регулюють правовідносини володіння, користування та розпорядження власниками земельних ділянок на їхній розсуд з метою задоволення матеріальних потреб та реалізації інших інтересів.

Право власності на землю набувається та реалізується на підставі Конституції України, Земельного кодексу України, а також інших нормативно-правових актів. Земля в Україні може перебувати у приватній, комунальній та державній власності.

Підставою виникнення права власності на землю є юридичний факт, з яким закон пов'язує виникнення такого права. Відповідно до Земельного кодексу України від 10.25.2001 р. до юридичних фактів, на підставі яких виникає право приватної власності на землю, належать: 1) рішення органу влади про передачу земельної ділянки громадянину у приватну власність; 2) цивільно-правова угода; 3) успадкування земельної ділянки. Особливістю зазначених юридичних фактів є те, що за змістом вони являють собою активні дії органів влади та осіб, які набувають право власності на землю.

*Отже, право власності на земельну ділянку виникає після одержання юридичною або фізичною особою документа, що посвідчує право власності на земельну ділянку та його державну реєстрацію.*

Слід зазначити, що *земельні частки (паї)* є самостійними об'єктами земельних правовідносин та умовними частками в землях колективних сільськогосподарських підприємств, що належить кожному окремому члену такого підприємства. Земельні частки (паї) визначаються розрахунковим шляхом як середня по господарству без виділення земельних ділянок у натурі. Право власності на земельну частку (пай) підтверджує сертифікат, в якому зазначають розміри та вартість паю, виданий районною (міською) державною адміністрацією.

Документами, що посвідчують право власності на земельну частку (пай), також є:

- свідоцтво про право на спадщину;
- засвідчені у встановленому законом порядку договори купівлі-продажу, дарування, міни, до яких додається сертифікат на право на земельну частку (пай);
- рішення суду про визнання права на земельну частку (пай).

Документом, що посвідчує право на отримання земельної частки (паю) громадянами України, є трудова книжка члена колективного або іншого сільськогосподарського підприємства чи нотаріально засвідчена виписка з неї.

Земельна частка (пай) виділяється її власнику в натурі (на місцевості), як правило, однією земельною ділянкою. За бажанням власника земельної частки (паю) йому можуть бути виділені в натурі (на місцевості) дві земельні ділянки з різним складом сільськогосподарських угідь (рілля, багаторічні насадження, сінокоси або пасовища).

Відповідно до п.14.1.73. ст. 14 ПК України *землекористувачі* – юридичні та фізичні особи (резиденти і нерезиденти), яким відповідно до закону надані у користування земельні ділянки державної та комунальної власності, у тому числі на умовах оренди.

*Право землекористування* як правовий інститут закріплене у главі 15 Земельного кодексу України від 10.25.2001 р. Право користування земельною ділянкою виникає після одержання користувачем документа, що посвідчує право постійного користування земельною ділянкою та його державної реєстрації.

*Право користування землею* – це право володіння і користування земельною ділянкою. Право користування землею включає право постійного користування земельною ділянкою, право оренди та право концесії земельної ділянки. Користування наданою земельною ділянкою – не тільки право, а й обов'язок землекористувача, який повинен забезпечувати використання землі за цільовим призначенням.

Суб'єктами права постійного землекористування відповідно до ч. 2 статті 92 Земельного кодексу України можуть бути лише державні та комунальні підприємства, установи та організації; громадські організації інвалідів України, їх підприємства (об'єднання), установи та організації; релігійні організації України, статuti (положення) яких зареєстровано у встановленому законом порядку, виключно для будівництва і обслуговування культових та інших будівель, необхідних для забезпечення їх діяльності.

### § 3. Об'єкти оподаткування

*Об'єктами оподаткування цим податком є: 1) земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні; 2) земельні частки (паї), які перебувають у власності.*

Об'єктом плати за землю є земельна ділянка (частина земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, цільовим (господарським) призначенням та з визначеними щодо неї правами), а також земельна частка (пай), що перебуває у власності чи користуванні, у тому числі на умовах оренди. Розмір орендної плати, як і податку на землю, не залежить від наслідків господарської діяльності орендаря, а обчислення розміру орендної плати здійснюється з урахуванням індексації нормативної грошової оцінки земель.

### § 4. База оподаткування

*Базою оподаткування щодо плати за землю є: 1) нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого цим розділом; 2) площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено.*

Поняття «база оподаткування» кількісно виражає предмет оподаткування.

Відповідно до п. 14.1.125. ст. 14 ПК України *нормативна грошова оцінка земельних ділянок* – це капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, визначений відповідно до законодавства центральним органом виконавчої влади з питань земельних ресурсів.

Під капіталізацією слід розуміти визначення вартості об'єкта оцінки на підставі чистого операційного або рентного доходу від його використання. Рентний дохід – дохід, який можна отримати з землі як фактора сільськогосподарського і лісогосподарського виробництва залежно від її якості та місця розташування земельної ділянки.

*Нормативна грошова оцінка* – це не що інше, як встановлення вартості земельної ділянки, тобто ймовірної суми грошей, які можна було б отримати на випадок її продажу.

Відповідно до ст. 13 Закону «Про оцінку землі» від 17.06.2004 р. нормативна грошова оцінка земельних ділянок здійснюється, зокрема, в разі визначення розміру земельного податку, а також визначення розміру орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності і в цьому випадку вона є обов'язковою.

Суб'єктами, що проводять нормативну оцінку земель, можуть бути органи виконавчої влади та місцевого самоврядування, які здійснюють управління у сфері оцінки земель, а також юридичні та фізичні особи, зацікавлені у проведенні оцінки земельних ділянок.

Нормативна грошова оцінка земельних ділянок проводиться відповідно до державних стандартів, норм, правил, а також інших нормативно-правових актів на землях усіх категорій та форм власності, розташованих у межах населених пунктів незалежно від їх цільового призначення – не рідше ніж один раз на 5–7 років; розташованих за межами населених пунктів земельних ділянок сільськогосподарського призначення – не рідше ніж один раз на 5–7 років, а несільськогосподарського призначення – не рідше ніж один раз на 7–10 років.

За результатами нормативної грошової оцінки земельних ділянок складається технічна документація. Дані про нормативну грошову оцінку окремої земельної ділянки оформляються як витяг із технічної документації з нормативної грошової оцінки земель.

Необхідно також враховувати, що нормативно грошова оцінка одиниці площі ріллі у Автономній Республіці Крим або у області проводиться відповідно до Методики нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України від 23.03.1995 № 213.

Зважаючи на те, що нормативну грошову оцінку земель проведено ще не у всіх населених пунктах, існують відмінності щодо оподаткування земельним податком, які залежать від того, встановлена чи не встановлена їх грошова оцінка. Ставки податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких не проведено, встановлюються у розмірах, визначених п. 275.1. ст. 275 ПК України.

### § 5. Ставки земельного податку

*Ставки земельного податку за земельні ділянки сільськогосподарських угідь (незалежно від місцезнаходження)*

Ставки податку за один гектар сільськогосподарських угідь встановлюються у відсотках від їх нормативної грошової оцінки у таких розмірах:

- для ріллі, сіножатей та пасовищ - 0,1;
- для багаторічних насаджень - 0,03.

Щодо поняття ставки податку, то у п. 14.1.240 ст. 14 ПК України встановлено, що ставка податку для цілей розділу XIII ПК України („Плата за землю) – це законодавчо визначений річний розмір плати за одиницю площі оподатковуваної земельної ділянки.

Ставки податку за один гектар сільськогосподарських угідь встановлюються у відсотках від їх нормативної грошової оцінки.

Отже, законодавець встановлює два види ставок земельного податку залежно від типу сільського господарського угіддя: для ріллі, сіножатей та пасовищ – 0,1 % та для багаторічних насаджень – 0,03 %.

*Оподаткування земельних ділянок, наданих на землях лісгосподарського призначення (незалежно від місцезнаходження)*

Податок за лісові землі справляється як складова плати за спеціальне використання лісових ресурсів, що визначається податковим законодавством.

Ставки податку за один гектар нелісових земель, які надані у встановленому порядку та використовуються для потреб лісового господарства, встановлюються:

- за сільськогосподарські угіддя – відповідно до статті 272 ПК України;
- за ділянки, зайняті виробничими, культурно-побутовими, житловими будинками та господарськими будівлями і спорудами, – відповідно до статей 276 і 280 ПК України.



У ст. 79 Земельного кодексу України встановлено принцип єдності таких природних об'єктів, як земельна ділянка та ліси, що на ній знаходяться. Відповідно існує певна специфіка оподаткування таких земельних ділянок.

Землі лісогосподарського призначення – це категорія земель України, яка характеризується відповідним основним цільовим призначенням (п. «с» ч. 1 ст. 19 Земельного кодексу). Не належать до земель лісогосподарського призначення землі, зайняті: 1) зеленими насадженнями у межах населених пунктів, які не віднесені до категорії лісів; 2) окремими деревами і групами дерев, чагарниками на сільськогосподарських угіддях, присадибних, дачних і садових ділянках.

Залежно від виду земельної ділянки, наданої на землях лісогосподарського призначення, слід виокремити оподаткування лісових земель та оподаткування нелісових земель. Вони мають властиві їм особливості у механізмі справляння відповідного податку.

Податок за лісові землі є складовою плати за спеціальне використання лісових ресурсів, що визначається податковим законодавством. Плата у вигляді збору за спеціальне використання лісових ресурсів встановлюється Податковим кодексом України (Розділ XVII ПК України).

Ставка земельного податку встановлюється за один гектар нелісових земель залежно від виду нелісових земель.

**Ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено (незалежно від місцезнаходження)**

Ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлюється у розмірі 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки, за винятком земельних ділянок, зазначених у статтях 272, 273, 276 і 278 ПК України.

**Ставки податку за земельні ділянки, розташовані в межах населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено**

Ставки податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких не проведено подано у таблиці 13.1.

*Таблиця 13.1 Ставки податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких не проведено*

Групи населених пунктів з чисельністю населення, тис. осіб	Ставки податку, гривень за 1 кв. метр	Коефіцієнт, що застосовується у містах Києві, Сімферополі, Севастополі та містах обласного значення
до 3	0,24	
від 3 до 10	0,48	
від 10 до 20	0,77	
від 20 до 50	1,2	1,2
від 50 до 100	1,44	1,4
від 100 до 250	1,68	1,6
від 250 до 500	1,92	2,0
від 500 до 1000	2,4	2,5
від 1000 і більше	3,36	3,0

Якщо грошову оцінку земельних ділянок не проведено, то розмір ставок земельного податку визначається із урахуванням відповідного коефіцієнта, який застосовується у містах Києві, Сімферополі, Севастополі та містах обласного значення.

В основу коефіцієнта, що застосовується у містах Києві, Сімферополі, Севастополі та містах обласного значення, закладені характеристики функціонального використання та місця розташування земельної ділянки. Коефіцієнт, який характеризує функціональне використання земельної ділянки, ураховує відносну прибутковість видів економічної діяльності.

Ефективність дії механізму правового регулювання використання землі визначається об'єктивним встановленням величини земельного податку за землі певної якості, місцезнаходження і цільового призначення. Одним з економічних засобів підвищення ефективності використання земель є встановлення диференційованих ставок податку земельних ділянок населених пунктів, в яких не проведена нормативна грошова оцінка.

За законодавством України усі населені пункти України поділяються на дві основні групи: міські (міста республіканського, обласного, районного підпорядкування і селища міського типу) та сільські (села і селища незалежно від їх адміністративної підпорядкованості) поселення. Окремими групами виділяють також гірські населені пункти та населені пункти, віднесені до курортних. Це здійснюється з метою соціального захисту жителів гірських населених пунктів України, які проживають і працюють у складних природно-кліматичних умовах, та з метою встановлення спеціального оподаткування в курортних населених пунктах.

Згідно з Законом України «Про курорти» від 5 жовтня 2000 року за характером природних лікувальних ресурсів курорти України поділяються на курорти державного та місцевого значення.

Органам місцевого самоврядування надано право самостійно диференціювати та затверджувати ставки податку за земельні ділянки (за винятком сільськогосподарських угідь та земель лісогосподарського призначення), виходячи із ставок податку, встановлених пунктом 275.1. ст. 275 ПК України, функціонального використання та місцезнаходження земельної ділянки, але не більше трикратного розміру цих ставок податку, з урахуванням коефіцієнтів, установлених пунктом 275.2. ст. 275 ПК України.

#### *Особливості встановлення ставок земельного податку*

Податок за земельні ділянки (у межах населених пунктів), зайняті житловим фондом, автостоянками для зберігання особистих транспортних засобів громадян, які використовуються без отримання прибутку гаражно-будівельними, дачно-будівельними та садівницькими товариствами, індивідуальними гаражами, садовими і дачними будинками фізичних осіб, а також за земельні ділянки, надані для потреб сільськогосподарського виробництва, водного та лісового господарства, які зайняті виробничими, культурно-побутовими, господарськими та іншими будівлями і спорудами, справляється у розмірі 3 відсотків суми земельного податку, обчисленого відповідно до статей 274 і 275 ПК України.

Податок за земельні ділянки (у межах населених пунктів) на територіях та об'єктах природоохоронного, оздоровчого та рекреаційного призначення, використання яких не пов'язано з функціональним призначенням цих територій та об'єктів, справляється у п'ятикратному розмірі податку, обчисленого відповідно до статей 274 і 275 ПК України.

Податок за земельні ділянки (у межах населених пунктів) на територіях та об'єктах історико-культурного призначення, використання яких не пов'язано з функціональним призначенням цих територій та об'єктів, справляється у розмірі, обчисленому відповідно до статей 274 і 275 ПК України із застосуванням таких коефіцієнтів:

- міжнародного значення - 7,5;
- загальнодержавного значення - 3,75;
- місцевого значення - 1,5.

Податок за земельні ділянки (у межах населених пунктів), надані для залізниць у межах смуг відведення, для гірничодобувних підприємств для видобування корисних копалин та розробки родовищ корисних копалин, а також за водойми, надані для виробництва рибної продукції, справляється у розмірі 25 відсотків податку, обчисленого відповідно до статей 274 і 275 ПК України.

У разі надання в оренду земельних ділянок (у межах населених пунктів), окремих будівель (споруд) або їх частин власниками та землекористувачами, у тому числі зазначеними у пунктах 276.1 та 276.4 статті 276 ПК України, іншим суб'єктам, податок за площі, що надаються в оренду, обчислюється відповідно до статті 274 ПК України від нормативної грошової оцінки, визначеної з урахуванням застосування відповідного коефіцієнта функціонального використання цих площ залежно від виду економічної діяльності орендаря, та статті 275 ПК України.

Податок за земельні ділянки (у межах та за межами населених пунктів) надані для розміщення об'єктів енергетики, які виробляють електричну енергію з відновлюваних джерел енергії, справляється у розмірі 25 відсотків податку, обчисленого відповідно до статей 274, 275, 278, 279 і 280 ПК України.

*Ставки податку за земельні ділянки несільськогосподарських угідь, розташовані за межами населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено*

Ставка податку за один гектар несільськогосподарських угідь, зайнятих господарськими будівлями (спорудами), встановлюється у розмірі 5 відсотків від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області.

Ставка податку за земельні ділянки, надані садівницьким товариствам, у тому числі зайняті садовими та/або дачними будинками фізичних осіб, встановлюється у розмірі 5 відсотків від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області.

*Ставки податку за земельні ділянки, надані підприємствам промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони, розташовані за межами населених пунктів*

Ставка податку за земельні ділянки, надані підприємствам промисловості, транспорту (крім земель залізничного транспорту в межах смуг відведення), зв'язку, енергетики, а також підприємствам і організаціям, що здійснюють експлуатацію ліній електропередач (крім сільськогосподарських угідь та земель лісгосподарського призначення), встановлюється у розмірі 5 відсотків від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області.

Ставка податку за земельні ділянки, надані для залізничного транспорту в межах смуг відведення, військовим формуванням, утвореним відповідно до законів України, які не утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів, підрозділам Збройних сил України, які здійснюють господарську діяльність, встановлюється у розмірі 0,02 відсотка від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області.

Ставка податку за земельні ділянки, надані для підприємств промисловості, зайняті землями тимчасової консервації (деградовані землі), встановлюється у розмірі 0,03 відсотка від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області.

*Ставка податку за земельні ділянки, передані у власність або надані в користування на землях природоохоронного, оздоровчого, рекреаційного та історико-культурного призначення, розташовані за межами населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено*

Ставка податку за земельні ділянки, передані у власність або надані в користування на землях природоохоронного, оздоровчого, рекреаційного та історико-культурного призначення (крім

сільськогосподарських угідь та лісових земель), нормативну грошову оцінку яких не проведено, встановлюється у розмірі 5 відсотків від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області.

*Ставка податку за земельні ділянки на землях водного фонду та лісогосподарського призначення, розташовані за межами населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено*

Ставка податку за земельні ділянки на землях водного фонду встановлюється у розмірі 0,3 відсотка від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області.

Ставка податку за земельні ділянки на землях водного фонду, а також за земельні ділянки лісогосподарського призначення, які зайняті виробничими, культурно-побутовими, господарськими та іншими будівлями і спорудами, встановлюється у розмірі 5 відсотків від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області.

### **§ 6. Пільги щодо сплати податку для фізичних осіб**

Від сплати податку звільняються:

- інваліди першої і другої групи;
- фізичні особи, які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років;
- пенсіонери (за віком);
- ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;
- фізичні особи, визнані законом особами, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи.

Звільнення від сплати податку за земельні ділянки, передбачене для відповідної категорії фізичних осіб поширюється на одну земельну ділянку за кожним видом використання у межах граничних норм:

- для ведення особистого селянського господарства - у розмірі не більше ніж 2 гектари;
- для будівництва та обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка): у селах - не більше ніж 0,25 гектара, в селищах - не більше ніж 0,15 гектара, в містах - не більше ніж 0,10 гектара;
- для індивідуального дачного будівництва - не більше ніж 0,10 гектара;
- для будівництва індивідуальних гаражів - не більше ніж 0,01 гектара;
- для ведення садівництва - не більше ніж 0,12 гектара.

### **§ 7. Пільги щодо сплати податку для юридичних осіб**

Від сплати земельного податку звільняються:

- заповідники, у тому числі історико-культурні, національні природні парки, заказники (крім мисливських), парки державної та комунальної власності, регіональні ландшафтні парки, ботанічні сади, дендрологічні і зоологічні парки, пам'ятки природи, заповідні урочища та парки-пам'ятки садово-паркового мистецтва;
- дослідні господарства науково-дослідних установ і навчальних закладів сільськогосподарського профілю та професійно-технічних училищ;
- органи державної влади та органи місцевого самоврядування, органи прокуратури, заклади, установи та організації, спеціалізовані санаторії України для реабілітації, лікування та оздоровлення хворих, військові формування, утворені відповідно до законів України, Збройні сили України та Державна прикордонна служба України, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів;
- дитячі санаторно-курортні та оздоровчі заклади України незалежно від їх підпорядкованості, у тому числі дитячі санаторно-курортні та оздоровчі заклади України, які знаходяться на балансі підприємств, установ та організацій;

- релігійні організації України, статuti (положення) яких зареєстровано у встановленому законом порядку, за земельні ділянки, надані для будівництва і обслуговування культових та інших будівель, необхідних для забезпечення їх діяльності, а також благодійні організації, створені відповідно до закону, діяльність яких не передбачає одержання прибутків;
- санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських організацій інвалідів, реабілітаційні установи громадських організацій інвалідів;
- громадські організації інвалідів України, підприємства та організації, які засновані громадськими організаціями інвалідів та спілками громадських організацій інвалідів і є їх повною власністю, де протягом попереднього календарного місяця кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менше ніж 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці.
- Зазначені підприємства та організації громадських організацій інвалідів мають право застосовувати цю пільгу за наявності дозволу на право користування такою пільгою, який надається Комісією з питань діяльності підприємств та організацій громадських організацій інвалідів відповідно до Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні».

У разі порушення вимог цієї норми зазначені громадські організації інвалідів, їх підприємства та організації зобов'язані сплатити суми податку за відповідний період, проіндексовані з урахуванням інфляції, а також штрафні санкції згідно із законодавством.

- дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форм власності і джерел фінансування, заклади культури, науки, освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, фізичної культури та спорту, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів;
- підприємства, установи, організації, громадські організації фізкультурно-спортивної спрямованості, у тому числі аероклуби та авіаційно-спортивні клуби Товариства сприяння обороні України, - за земельні ділянки, на яких розміщені спортивні споруди, що використовуються для проведення всеукраїнських, міжнародних змагань та навчально-тренувального процесу збірних команд України з видів спорту та підготовки спортивного резерву, бази олімпійської та паралімпійської підготовки, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України;
- на період дії фіксованого сільськогосподарського податку власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі за умови передачі земельних ділянок та земельних часток (паїв) в оренду платнику фіксованого сільськогосподарського податку;
- новостворені фермерські господарства протягом трьох років, а в трудонедостатніх населених пунктах - протягом п'яти років з часу передачі їм земельної ділянки у власність.

Крім податкових пільг щодо сплати земельного податку для юридичних осіб, які передбачені нормами ст. 282, необхідно також враховувати пільги, передбачені в ч. 6. Розділу XX (Перехідні положення) ПК України.

## § 8. Земельні ділянки, які не підлягають оподаткуванню

Не сплачується податок за:

- сільськогосподарські угіддя зон радіоактивно забруднених територій, визначених відповідно до закону такими, що зазнали радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи (зон відчуження, безумовного (обов'язкового) відселення, гарантованого добровільного відселення і посиленого радіоекологічного контролю), і хімічно забруднених сільськогосподарських угідь, на які запроваджено обмеження щодо ведення сільського господарства;

- землі сільськогосподарських угідь, що перебувають у тимчасовій консервації або у стадії сільськогосподарського освоєння;
- земельні ділянки державних сортовипробувальних станцій і сортодільниць, які використовуються для випробування сортів сільськогосподарських культур;
- землі дорожнього господарства автомобільних доріг загального користування - землі під проїзною частиною, узбіччям, земляним полотном, декоративним озелененням, резервами, кюветами, мостами, штучними спорудами, тунелями, транспортними розв'язками, водопропускними спорудами, підпірними стінками, шумовими екранами, очисними спорудами і розташованими в межах смуг відведення іншими дорожніми спорудами та обладнанням, а також землі, що знаходяться за межами смуг відведення, якщо на них розміщені споруди, що забезпечують функціонування автомобільних доріг, а саме:
  - а) паралельні об'їзні дороги, поромні переправи, снігозахисні споруди і насадження, протилавинні та протисельові споруди, вловлюючі з'їзди, захисні насадження, шумові екрани, очисні споруди;
  - б) майданчики для стоянки транспорту і відпочинку, склади, гаражі, резервуари для зберігання паливно-мастильних матеріалів, комплекси для зважування великогабаритного транспорту, виробничі бази, штучні та інші споруди, що перебувають у державній власності, власності державних підприємств або власності господарських товариств, у статутному капіталі яких 100 відсотків акцій (часток, паїв) належить державі;
- земельні ділянки сільськогосподарських підприємств усіх форм власності та фермерських (селянських) господарств, зайняті молодими садами, ягідниками та виноградниками до вступу їх у пору плодоношення, а також гібридними насадженнями, генофондовими колекціями та розсадниками багаторічних плодкових насаджень;
- земельні ділянки кладовищ, крематоріїв та колумбаріїв.

Слід зазначити, що в податковому законодавстві багатьох зарубіжних країн закріплено звільнення окремих видів земельних ділянок від оподаткування земельним податком, який стягується як самостійно, так і входить до системи оподаткування нерухомості. Як правило, у світовій практиці звільнення певних видів земельних ділянок здійснюється з метою економічного та (або) соціального регулювання і стимулювання.

### § 9. Особливості застосування пільгового оподаткування

Верховна Рада Автономної Республіки Крим, обласні, міські, селищні та сільські ради можуть встановлювати пільги щодо земельного податку, що сплачується на відповідній території: часткове звільнення на певний строк, зменшення суми земельного податку лише за рахунок коштів, що зараховуються до відповідних місцевих бюджетів.

Органи місцевого самоврядування до 1 лютого поточного року подають відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки дані стосовно наданих пільг зі сплати земельного податку юридичним та/або фізичним особам.

Нові зміни щодо зазначеної інформації надаються до 1 числа першого місяця кварталу, що настає за звітним кварталом, у якому відбулися зазначені зміни.

Якщо право на пільгу у платника виникає протягом року, то він звільняється від сплати податку, починаючи з місяця, що настає за місяцем, у якому виникло це право. У разі втрати права на пільгу протягом року податок сплачується, починаючи з місяця, що настає за місяцем, у якому втрачено це право.

Якщо платники податку, які користуються пільгами з цього податку, надають в оренду земельні ділянки, окремі будівлі, споруди або їх частини, податок за такі земельні ділянки та земельні ділянки під такими будівлями (їх частинами) сплачується на загальних підставах з урахуванням прибудинкової території.

Ця норма не поширюється на бюджетні установи у разі надання ними будівель, споруд (їх частин) у користування (оренду) іншим бюджетним установам.

У ч. 3 с. 143 Конституції України закріплено, що органам місцевого самоврядування можуть надаватися законом окремі повноваження органів виконавчої влади. Держава фінансує здійснення цих повноважень у повному обсязі за рахунок коштів Державного бюджету України або шляхом віднесення до місцевого бюджету у встановленому законом порядку окремих загальнодержавних податків.

Згідно з положеннями ст. 9 ПК України, плата за землю відноситься саме до загальнодержавних податків і зборів. А відповідно до положень ч. 4 ст. 69 БК України від 08.07.2010 р. плата за землю, що зараховується до бюджетів місцевого самоврядування, належить до доходів загального фонду місцевих бюджетів, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів. Отже, нормами фінансового законодавства закріплено, що плата за землю є загальнодержавним податком, який надходить до місцевих бюджетів.

У ст. 12 ПК України визначено повноваження сільських, селищних та міських рад щодо податків та зборів, включаючи повноваження з установа податкових пільг. Згідно з нормами, закріпленими у ч. 9 ст. 30 ПК України, податкова пільга надається шляхом: а) податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору; б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору; в) встановлення зниженої ставки податку та збору; г) звільнення від сплати податку та збору.

Відповідно до положень ч. 1 ст. 59 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 р. рада в межах своїх повноважень приймає нормативні та інші акти у формі рішень. Рішення ради нормативно-правового характеру набувають чинності з моменту їх оприлюднення, якщо радою не встановлено більш пізній строк введення цих рішень у дію (ч. 2 ст. 59). Таким чином, органи місцевого самоврядування надають пільги щодо земельного податку, який сплачується на відповідній території, своїми рішеннями і повідомляють про це у встановлений строк органи державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки.

Згідно з ч. 2 ст. 30 ПК України підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат.

Право на податкову пільгу щодо земельного податку не може бути передано іншому суб'єкту. Тому у випадку, коли платники податку, які користуються пільгами з цього податку надають в оренду земельні ділянки, окремі будівлі, споруди або їх частини, податок за такі земельні ділянки та земельні ділянки під такими будівлями (їх частинами) сплачується на загальних підставах.

Проте законодавець встановлює виняток для бюджетних установ у разі надання ними будівель, споруд (їх частин) у користування (оренду) іншим бюджетним установам. У цьому випадку дія норми, встановленої у ч. 2 п. 284.3, не поширюється на вказані бюджетні установи. Згідно з п. 12 ст. 2 БК України (в редакції від 08.07.2010 р.) бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету і є неприбутковими.

## § 10. Податковий період

Базовим податковим (звітним) періодом для плати за землю є календарний рік.

Базовий податковий (звітний) рік починається 1 січня і закінчується 31 грудня того ж року (для новостворених підприємств та організацій, а також у зв'язку із набуттям права власності та/або користування на нові земельні ділянки може бути меншим 12 місяців).

У п. 4.3. ст. 4 ПК України, яка визначає основні засади податкового законодавства, встановлено, що податкові періоди та строки сплати податків та зборів установлюються, виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів усіх рівнів, з урахуванням зручності виконання платником податкового обов'язку та зменшення витрат на адміністрування податків та зборів. А згідно з пп. 7.1.6. ст. 7 ПК України, податковий період є одним із обов'язкових елементів податку, який визначається при його встановленні. У тексті ПК України поняття податковий та звітний періоди вживаються як тотожні.

Правовому регулюванню цього обов'язкового елемента податку присвячено також ст.ст. 33–34 ПК України.

### § 11. Порядок обчислення плати за землю

Підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру.

Відповідні органи виконавчої влади з питань земельних ресурсів за запитом відповідного органу державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки подають інформацію, необхідну для обчислення і справляння плати за землю, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Платники плати за землю (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і до 1 лютого поточного року подають відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 ПК України, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями. Подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій. При поданні першої декларації (фактичного початку діяльності як платника плати за землю) разом з нею подається довідка (витяг) про розмір нормативної грошової оцінки земельної ділянки, а надалі така довідка подається у разі затвердження нової нормативної грошової оцінки землі.

Платник плати за землю має право подавати щомісяця нову звітну податкову декларацію, що звільняє його від обов'язку подання податкової декларації до 1 лютого поточного року, протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним.

За нововідведені земельні ділянки або за новоукладеними договорами оренди землі платник плати за землю подає податкову декларацію протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним.

Нарахування фізичним особам сум податку проводиться органами державної податкової служби, які видають платникові до 1 липня поточного року податкове повідомлення-рішення про внесення податку за формою, встановленою у порядку, визначеному статтею 58 ПК України.

У разі переходу права власності на земельну ділянку від одного власника до іншого протягом календарного року податок сплачується попереднім власником за період з 1 січня цього року до початку того місяця, в якому він втратив право власності на зазначену земельну ділянку, а новим власником – починаючи з місяця, в якому у нового власника виникло право власності.

У разі переходу права власності на земельну ділянку від одного власника до іншого протягом календарного року орган державної податкової служби надсилає податкове повідомлення-рішення новому власнику після отримання інформації про перехід права власності.

За земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у спільній власності кількох юридичних або фізичних осіб, податок нараховується з урахуванням прибудинкової території кожному з таких осіб:

1) у рівних частинах – якщо будівля перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділена в натурі, або одній з таких осіб-власників, визначеній за їх згодою, якщо інше не встановлено судом;



2) пропорційно належній частці кожної особи – якщо будівля перебуває у спільній частковій власності;

3) пропорційно належній частці кожної особи – якщо будівля перебуває у спільній сумісній власності і поділена в натурі.

За земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у користуванні кількох юридичних або фізичних осіб, податок нараховується кожному з них пропорційно тій частині площі будівлі, що знаходиться в їх користуванні, з урахуванням прибудинкової території.

Юридична особа зменшує податкові зобов'язання із земельного податку на суму пільг, які надаються фізичним особам відповідно до пункту 281.1 статті 281 ПК України за земельні ділянки, що знаходяться у їх власності або постійному користуванні і входять до складу земельних ділянок такої юридичної особи.

Такий порядок поширюється на визначення податкових зобов'язань із земельного податку юридичною особою за земельні ділянки, які відведені в порядку, встановленому Законом України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні» для безоплатного паркування (зберігання) легкових автомобілів, якими керують інваліди з ураженням опорно-рухового апарату, члени їх сімей, яким, відповідно до порядку забезпечення інвалідів автомобілями, передано право керування автомобілем, та законні представники недієздатних інвалідів або дітей-інвалідів, які перевозять інвалідів (дітей-інвалідів) з ураженням опорно-рухового апарату.

## § 12. Строк сплати плати за землю

Власники землі та землекористувачі сплачують плату за землю з дня виникнення права власності або права користування земельною ділянкою.

У разі припинення права власності або права користування земельною ділянкою плата за землю сплачується за фактичний період перебування землі у власності або користування у поточному році.

Облік фізичних осіб - платників податку і нарахування відповідних сум проводяться щороку до 1 травня.

Податкове зобов'язання щодо плати за землю, визначене у податковій декларації на поточний рік, сплачується рівними частками власниками та землекористувачами земельних ділянок за місцезнаходженням земельної ділянки за податковий період, який дорівнює календарному місяцю, щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця.

Податкове зобов'язання з плати за землю, визначене у новій звітній податковій декларації, у тому числі за нововідведені земельні ділянки, сплачується власниками та землекористувачами земельних ділянок за місцезнаходженням земельної ділянки за податковий період, який дорівнює календарному місяцю, щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця.

Податок фізичними особами сплачується протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення.

Фізичними особами у сільській та селищній місцевості земельний податок може сплачуватися через каси сільських (селищних) рад за квитанцією про приймання податкових платежів. Форма квитанції встановлюється у порядку, передбаченому статтею 46 ПК України.

При переході права власності на будівлю, споруду (їх частину) податок за земельні ділянки, на яких розташовані такі будівлі, споруди (їх частини), з урахуванням прибудинкової території сплачується на загальних підставах з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно.

У разі надання в оренду земельних ділянок (у межах населених пунктів), окремих будівель (споруд) або їх частин власниками та землекористувачами, у тому числі зазначеними у пунктах 276.1, 276.4 статті 276 ПК України, податок за площі, що надаються в оренду, обчислюється з дати укладення договору оренди земельної ділянки або з дати укладення договору оренди будівель (їх частин).

Власник нежилого приміщення (його частини) у багатоквартирному житловому будинку сплачує до бюджету податок за площі під такими приміщеннями (їх частинами) з урахуванням пропорційної частки прибудинкової території з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно.

Оскільки об'єктами оподаткування платою за землю є земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні, та земельні частки (паї), які перебувають у власності, у Податковому кодексі законодавець визначив, що власники землі та землекористувачі сплачують плату за землю з дня виникнення права власності або права користування земельною ділянкою. У разі припинення права власності або права користування земельною ділянкою плата за землю сплачується за фактичний період перебування землі у власності або користуванні у поточному році.

Визначення термінів сплати плати за землю встановлено, виходячи із принципів фіскальної достатності, тобто встановлення податків і зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості видатків бюджету з його доходами та рівномірності і зручності сплати – установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення видатків та зручності їх сплати платниками.

Крім того, враховуючи, що об'єктом плати за землю є саме земельна ділянка, тобто об'єкт оподаткування є досить прозорим та сталим в розумінні оподаткування, а також те, що плата за землю у повному обсязі зараховується до місцевих бюджетів, податкове зобов'язання щодо цієї плати, визначене у податковій декларації на поточний рік, сплачується власниками та землекористувачами земельних ділянок рівними частками за місцезнаходженням земельної ділянки за податковий період, який дорівнює календарному місяцю, щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця.

Встановлення податкових зобов'язань по платі за землю на поточний рік (а не за податковий (звітний) рік) пов'язано із специфікою цієї плати.

Облік об'єктів оподаткування (земельних ділянок) ведеться уповноваженим органом виконавчої влади з питань земельних ресурсів у складі державного земельного кадастру.

Оскільки звітні дані про кількість земель складаються щорічно, то відповідно до п. 286.2 статті 286 Податкового кодексу платники плати за землю, (крім фізичних осіб), самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і до 1 лютого поточного року подають відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою центральним органом державної податкової служби, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями. Подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій.

Однак протягом року може здійснюватись зміна об'єкта оподаткування, зокрема у разі набуття права власності або права користування на нові земельні ділянки або втрати такого права.

Тому власники землі та землекористувачі, відповідно до п. 286.3 та п. 286.4 ПК України, мають право подавати щомісяця нову звітну податкову декларацію, що звільняє їх від обов'язку подання податкової декларації до 1 лютого поточного року, протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним. За нововідведені земельні ділянки або за новоукладеними договорами оренди землі платник плати за землю подає податкову декларацію протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним.

Враховуючи, що у наведених випадках податкова декларація подається власниками землі та землекористувачами протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним, то відповідно до цього пун-

кту податкове зобов'язання з плати за землю, визначене у новій звітній податковій декларації, у тому числі за нововідведені земельні ділянки, сплачується власниками та землекористувачами земельних ділянок за місцезнаходженням земельної ділянки щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця.

Слід зазначити, що 30 календарний день місяця, що настає за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця, є граничним (кінцевим) терміном сплати плати за землю. Власникам землі та землекористувачам надається право сплачувати таку плату протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця.

Розмір та кадастровий номер земельної ділянки, право на яку переходить у зв'язку з переходом права власності на житловий будинок, будівлю або споруду, є істотними умовами договору, який передбачає набуття права власності на ці об'єкти (крім багатоквартирних будинків).

У разі набуття права власності на житловий будинок, будівлю або споруду, що перебувають у власності, користуванні іншої особи, припиняється право власності, право користування земельною ділянкою, на якій розташовані ці об'єкти. До особи, яка набула право власності на житловий будинок, будівлю або споруду, розміщені на земельній ділянці, що перебуває у власності іншої особи, переходить право власності на земельну ділянку або її частину, на якій вони розміщені, без зміни її цільового призначення.

У разі якщо земельна ділянка під придбаними житловим будинком, будівлею або спорудою перебуває у користуванні, до набувача переходить право користування земельною ділянкою, на якій вони розміщені, на тих самих умовах і в тому ж обсязі, що були у попереднього землекористувача.

Щодо прибудинкової території, то за змістом прибудинкова територія – це територія навколо будинку, яка призначена для обслуговування такого будинку.

Отже, у разі набуття права власності на будівлю, споруду (їх частину) податок за земельні ділянки, на яких розташовані такі будівлі, споруди (їх частини), з урахуванням прибудинкової території, сплачується на загальних підставах з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно.

За договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк. Законом можуть бути передбачені особливості укладення та виконання договору найму (оренди). Договір найму укладається на строк, установлений договором. Якщо строк найму не встановлений, договір найму вважається укладеним на невизначений строк. Законом можуть бути встановлені максимальні (граничні) строки договору найму окремих видів майна.

Щодо переходу права власності на нежитлові приміщення у багатоквартирному житловому будинку, то слід зазначити, право власності та інші речові права на нерухомі речі, обмеження цих прав, їх виникнення, перехід і припинення підлягають державній реєстрації. Якщо договір про відчуження майна підлягає державній реєстрації, право власності у набувача виникає з моменту такої реєстрації.

Слід враховувати, що земельні ділянки, на яких розташовані багатоквартирні житлові будинки, а також належні до них будівлі, споруди та прибудинкові території державної або комунальної власності, надаються в постійне користування підприємствам, установам і організаціям, які здійснюють управління цими будинками. У разі приватизації громадянами багатоквартирного житлового будинку відповідна земельна ділянка може передаватися безоплатно у власність або надаватися у користування об'єднанню власників<sup>126</sup>.

Порядок використання земельних ділянок, на яких розташовані багатоквартирні житлові будинки, а також належні до них будівлі, споруди та прибудинкові території, визначається співвласниками. Розміри та конфігурація земельних ділянок, на яких розташовані багатоквартирні житлові будинки, а

<sup>126</sup> Ст. 42 Земельного кодексу України // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 3–4 (25.01.2002). – Ст. 27.

також належні до них будівлі, споруди та прибудинкові території, визначаються на підставі проектів розподілу території кварталу, мікрорайону та відповідної землевпорядної документації.

При розумінні визначення співвласниками порядку використання земельних ділянок, на яких розташовані багатоквартирні житлові будинки, слід спиратися на визначення спільної власності. Так, за змістом спільна власність – це власність, яка характеризується множинністю суб'єктів і одним об'єктом. Розрізняється спільна власність із визначенням часток (часткова власність) або без визначення часток (сумісна власність). Особливою ознакою спільної власності є те, що її суб'єкти в повному обсязі володіють, користуються і розпоряджаються належним їм на праві спільної власності майном, але свої правочинності можуть здійснювати спільно і за згодою.

Власник нежитлового приміщення (його частини) у багатоквартирному жиллому будинку сплачує до бюджету земельний податок з дати державної реєстрації права на нерухоме майно за площі під такими приміщеннями (їх частинами) з урахуванням пропорційної частки прибудинкової території.

### § 13. Орендна плата

*Підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку є договір оренди такої земельної ділянки.*

Органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, які укладають договори оренди землі, повинні до 1 лютого подавати органу державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки переліки орендарів, з якими укладено договори оренди землі на поточний рік, та інформувати відповідний орган державної податкової служби про укладення нових, внесення змін до існуючих договорів оренди землі та їх розірвання до 1 числа місяця, що настає за місяцем, у якому відбулися зазначені зміни.

*Платником орендної плати є орендар земельної ділянки.*

*Об'єктом оподаткування є земельна ділянка, надана в оренду.*

*Розмір та умови внесення орендної плати встановлюються у договорі оренди між орендодавцем (власником) і орендарем.*

*Розмір орендної плати встановлюється у договорі оренди, але річна сума платежу:*  
не може бути меншою:

- для земель сільськогосподарського призначення - розміру земельного податку, що встановлюється цим розділом;

- для інших категорій земель - трикратного розміру земельного податку, що встановлюється цим розділом;

не може перевищувати:

- а) для земельних ділянок, наданих для розміщення, будівництва, обслуговування та експлуатації об'єктів енергетики, які виробляють електричну енергію з відновлюваних джерел енергії, включаючи технологічну інфраструктуру таких об'єктів (виробничі приміщення, бази, розподільчі пункти (пристрої), електричні підстанції, електричні мережі), - 3 відсотки нормативної грошової оцінки;

- б) для інших земельних ділянок, наданих в оренду, - 12 відсотків нормативної грошової оцінки; може бути більшою граничного розміру орендної плати, ніж зазначений у підпункті 288.5.2 ст. 288 ПК України, у разі визначення орендаря на конкурентних засадах.

*Плата за суборенду земельних ділянок не може перевищувати орендної плати.*

*Податковий період, порядок обчислення орендної плати, строк сплати та порядок її зарахування до бюджетів застосовується відповідно до вимог статей 285-287 ПК України.*

У ст. 206 Земельного кодексу України від 25.10.2001 р. встановлено, що використання землі в Україні є платним. Положеннями ПК України регламентуються відносини щодо справляння орендної плати за земельні ділянки, які перебувають у державній та комунальній власності.

Відносини щодо справляння орендної плати за земельні ділянки, які перебувають у приватній формі власності, регулюються нормами Цивільного, Земельного кодексів, а також положеннями Закону України «Про оренду землі» від 06.10.1998 р. Розмір, строки і особливості внесення орендної плати за землю, яка перебуває у приватній формі власності, встановлюються за згодою сторін у договорі оренди.

Підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку є договір оренди такої земельної ділянки. Вимоги законодавства щодо договору оренди (поняття, форми, умови, порядок укладання, строк дії тощо) встановлені у розділі II ЗУ «Про оренду землі». У ст. 13 вказаного Закону визначено, що договір оренди землі – це договір, за яким орендодавець зобов'язаний за плату передати орендареві земельну ділянку у володіння і користування на певний строк, а орендар зобов'язаний використовувати земельну ділянку відповідно до умов договору та вимог земельного законодавства.

Платником орендної плати є орендар земельної ділянки. Згідно з ст. 5 ЗУ «Про оренду землі» орендарями земельних ділянок є юридичні або фізичні особи, яким на підставі договору оренди належить право володіння і користування земельною ділянкою.

Орендарями земельних ділянок можуть бути: а) районні, обласні, Київська і Севастопольська міські державні адміністрації, Рада міністрів Автономної Республіки Крим та Кабінет Міністрів України в межах повноважень, визначених законом; б) сільські, селищні, міські, районні та обласні ради, Верховна Рада Автономної Республіки Крим у межах повноважень, визначених законом; в) громадяни і юридичні особи України, іноземці та особи без громадянства, іноземні юридичні особи, міжнародні об'єднання та організації, а також іноземні держави.

Орендарями земельної ділянки, що перебуває у державній або комунальній формі власності, і відповідно, платниками орендної плати можуть бути як фізичні, так і юридичні особи (резиденти і нерезиденти).

Розмір та умови внесення орендної плати встановлюються у договорі оренди між орендодавцем (власником) і орендарем. Виходячи з Прикінцевих положень ЗУ «Про оренду землі», до розмежування, відповідно до Закону, земель державної і комунальної власності орендодавцями земельних ділянок у межах населених пунктів, крім земель, переданих у приватну власність, є відповідні сільські, селищні, міські ради, а за межами населених пунктів – відповідні органи виконавчої влади в межах повноважень, визначених Земельним кодексом України.

Слід також наголосити, що ЗУ «Про оренду землі» встановлює вимоги до форми та умов договору оренди землі. Так, у ст. 14 вказаного Закону передбачено, що договір оренди землі укладається у письмовій формі і за бажанням однієї із сторін може бути посвідчений нотаріально. Типова форма договору оренди землі затверджується Кабінетом Міністрів України (Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Типового договору оренди землі» від 03.03.2004 р. № 220).

А у ст. 15 ЗУ «Про оренду землі» передбачено, що істотними умовами договору оренди землі є: об'єкт оренди (місце розташування та розмір земельної ділянки); строк дії договору оренди; орендна плата із зазначенням її розміру, індексації, форм платежу, строків, порядку її внесення і перегляду та відповідальності за її несплату; умови використання та цільове призначення земельної ділянки, яка передається в оренду; умови збереження стану об'єкта оренди; умови і строки передачі земельної ділянки орендарю; умови повернення земельної ділянки орендодавцеві; існуючі обмеження (обтяження) щодо використання земельної ділянки; визначення сторони, яка несе ризик випадкового пошкодження або знищення об'єкта оренди чи його частини; відповідальність сторін; умови передачі у заставу та внесення до статутного фонду права оренди земельної ділянки.

Невід'ємною частиною договору оренди землі є: план або схема земельної ділянки, яка передається в оренду; кадастровий план земельної ділянки з відображенням обмежень (обтяжень) у її використанні

та встановлених земельних сервітутів; акт визначення меж земельної ділянки в натурі (на місцевості); акт приймання-передачі об'єкта оренди; проект відведення земельної ділянки у разі його розроблення згідно із Законом.

Також ст. 15 ЗУ «Про оренду землі» встановлено, що договір оренди може передбачати надання в оренду декількох земельних ділянок державної та комунальної власності, які перебувають у розпорядженні одного органу виконавчої влади чи органу місцевого самоврядування.

Укладення договору оренди земельної ділянки із земель державної або комунальної власності відповідно до положень ст. 16 ЗУ „Про оренду землі” здійснюється на підставі рішення відповідного органу виконавчої влади або органу місцевого самоврядування – орендодавця, прийнятого у порядку, передбаченому Земельним кодексом України, або за результатами аукціону.

Обов'язковою умовою договору оренди є платність, тобто розмір орендної плати, що вносить орендокористувач орендодавцю земельної ділянки. У разі коли орендодавцем землі є відповідна місцева рада або державна адміністрація, орендар, уклавши з нею договір оренди землі, самостійно сплачує орендну плату за землю до бюджету.

Розмір орендної плати земельних ділянок, наданих в оренду для земельних ділянок, наданих для розміщення, будівництва, обслуговування та експлуатації об'єктів енергетики, які виробляють електричну енергію з відновлюваних джерел енергії, включаючи технологічну інфраструктуру таких об'єктів (виробничі приміщення, бази, розподільчі пункти (пристрої), електричні підстанції, електричні мережі) не може перевищувати 3 відсотків нормативної грошової оцінки.

Правові та організаційні засади надання і використання земельних ділянок для розміщення об'єктів енергетики, встановлення та дотримання правового режиму земель спеціальних зон об'єктів енергетики з метою забезпечення безперебійного функціонування цих об'єктів, раціонального використання земель, а також безпечної життєдіяльності та захисту населення і господарських об'єктів від впливу можливих аварій встановлені в Законі України «Про землі енергетики та правовий режим спеціальних зон енергетичних об'єктів» від 09.07.2010 р.

У разі набуття права оренди земельної ділянки на конкурентних засадах підставою для укладення договору оренди є результати аукціону.

Орендована земельна ділянка або її частина може передаватися орендарем у суборенду без зміни цільового призначення, якщо це передбачено договором оренди або за письмовою згодою орендодавця. Якщо протягом одного місяця орендодавець не надішле письмового повідомлення щодо своєї згоди чи заперечення, орендована земельна ділянка або її частина може бути передана в суборенду.

Умови договору суборенди земельної ділянки повинні обмежуватися умовами договору оренди земельної ділянки і не суперечити йому.

Строк суборенди не може перевищувати строку, визначеного договором оренди землі. У разі припинення договору оренди чинність договору суборенди земельної ділянки припиняється. Договір суборенди земельної ділянки підлягає державній реєстрації.

За згодою сторін договір суборенди земельної ділянки посвідчується нотаріально. Передача в суборенду земельних ділянок, на яких розташовані цілісні майнові комплекси підприємств, установ і організацій державної або комунальної власності, а також заснованих на майні, що належить Автономній Республіці Крим, та їх структурних підрозділів, забороняється.

Орендарі земельних ділянок сільськогосподарського призначення на період дії договору оренди можуть обмінюватися належними їм правами користування земельними ділянками шляхом укладання між ними договорів суборенди відповідних ділянок, якщо це передбачено договором оренди або за письмовою згодою орендодавця.

### § 14. Індexсація нормативної грошової оцінки земель

Для визначення розміру податку та орендної плати використовується нормативна грошова оцінка земельних ділянок.

Центральний орган виконавчої влади з питань земельних ресурсів здійснює управління у сфері оцінки земель та земельних ділянок.

Центральний орган виконавчої влади з питань земельних ресурсів за індексом споживчих цін за попередній рік щороку розраховує величину коефіцієнта індexсації нормативної грошової оцінки земель, на який індexсується нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення за станом на 1 січня поточного року, що визначається за формулою:

$$K_i = [I - 10]:100,$$

де  $I$  – індекс споживчих цін за попередній рік.

У разі якщо індекс споживчих цін не перевищує 110 відсотків, такий індекс застосовується із значенням 110.

Коефіцієнт індexсації нормативної грошової оцінки земель застосовується кумулятивно залежно від дати проведення нормативної грошової оцінки земель.

Центральний орган виконавчої влади з питань земельних ресурсів, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації не пізніше 15 січня поточного року забезпечують інформування центрального органу державної податкової служби і власників землі та землекористувачів про щорічну індexсацію нормативної грошової оцінки земель.

В основі нормативної грошової оцінки земель лежить капіталізація рентного доходу.

Рентний дохід (земельна рента) – дохід, який можна отримати із землі як фактора виробництва залежно від якості та місця розташування земельної ділянки. Капіталізація – визначення вартості об'єкта оцінки на підставі чистого операційного або рентного доходу від його використання. Капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, визначений за встановленими і затвердженими нормативами, – є нормативною грошовою оцінкою земельних ділянок.

Індекс споживчих цін за своїм змістом – показник, що характеризує зміни у часі загального рівня цін на товари та послуги, які купує населення для невиробничого споживання. Він є показником зміни вартості фіксованого набору споживчих товарів та послуг у поточному періоді порівняно з базисним.

Враховуючи, що капіталізований рентний дохід за своїм змістом є змінним, то у цьому пункті визначено, що центральний орган виконавчої влади з питань земельних ресурсів за індексом споживчих цін за попередній рік щороку розраховує величину коефіцієнта індexсації нормативної грошової оцінки земель, на який індexсується нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення станом на 1 січня поточного року, що визначається за формулою:  $K_i = [I - 10]:100$  (де  $I$  – індекс споживчих цін за попередній рік).

З метою уникнення непорозумінь у застосуванні коефіцієнта індexсації нормативної грошової оцінки земель у разі, якщо індекс споживчих цін за попередній рік не перевищує 110 відсотків, нормами ПК України встановлено, що у разі, коли індекс споживчих цін не перевищує 110 відсотків, такий індекс застосовується із значенням 110. Тобто, коефіцієнт індexсації нормативної грошової оцінки земель не може бути меншим одиниці.

Коефіцієнт індexсації нормативної грошової оцінки земель застосовується кумулятивно залежно від дати проведення нормативної грошової оцінки земель.

### § 15. Порядок зарахування до бюджетів плати за землю

Плата за землю зараховується до відповідних місцевих бюджетів у порядку, визначеному Бюджетним кодексом України для плати за землю.

У ч. 3 ст. 143 Конституції України закріплено, що органам місцевого самоврядування можуть надаватися законом окремі повноваження органів виконавчої влади. Держава фінансує здійснення цих повноважень у повному обсязі за рахунок коштів Державного бюджету України або шляхом віднесення до місцевого бюджету у встановленому законом порядку окремих загальнодержавних податків.

Згідно з положеннями ст. 9 ПК України, плата за землю належить до загальнодержавних податків і зборів. Виходячи з положень ст. 69 БК України (в редакції від 08.07.2010 р.), плата за землю, яка включає в себе земельний податок та орендну плату за земельні ділянки як державної, так і комунальної форми власності, зараховуються до бюджетів місцевого самоврядування. А згідно з положеннями ч. 3 ст. 2 БК України бюджети місцевого самоврядування – це бюджети територіальних громад, сіл, їх об'єднань, селищ, міст (у тому числі районів у містах). Таким чином, земельний податок та орендна плата за використання земельних ділянок, які перебувають у державній та комунальній власності, зараховується до відповідних місцевих бюджетів у порядку, визначеному БК України для плати за землю, і має правовий режим обов'язкового платежу.

Податкові декларації з плати за землю подаються власниками землі та землекористувачами також за місцезнаходженням земельних ділянок. Плата за землю сплачується власниками землі та землекористувачами за місцезнаходженням земельної ділянки.

#### Питання для самоконтролю

1. Охарактеризуйте зміст плати за землю та її форми.
2. Хто є платниками земельного податку?
3. Що слід розуміти під поняттям права власності на землю?
4. Які об'єкти оподаткування, ставки та порядок обчислення земельного податку?
5. Які особливості нарахування та сплати земельного податку юридичними особами?
6. Які особливості нарахування та сплати земельного податку фізичними особами?
7. Хто є платниками орендної плати за землю?
8. Які є пільги щодо земельного податку?
9. Який порядок подання розрахунків юридичними особами – платниками земельного податку?
10. Що впливає на встановлення ставок земельного податку?
11. Які земельні ділянки не підлягають оподаткуванню податком на землю?
12. Які існують особливості застосування пільгового оподаткування податком на землю?
13. Які строки сплати плати за землю?
14. Які особливості нарахування земельного податку?
15. Який порядок зарахування до бюджетів плати за землю?

#### Тестові завдання

1. Ставка податку за один гектар ріллі, сіножатей та пасовищ становить:
  - а) 0,1;
  - б) 0,01;
  - в) 0,3;
  - г) 0,03.

(Відповідь: а) ставки податку за один гектар сільськогосподарських угідь встановлюються у відсотках від їх нормативної грошової оцінки для ріллі, сіножатей та пасовищ у розмірі 0,1).



2. **Ставка податку за один гектар багаторічних насаджень становить:**

- а) 0,1;
- б) 0,01;
- в) 0,3;
- г) 0,03.

(Відповідь: г) ставки податку за один гектар сільськогосподарських угідь встановлюються у відсотках від їх нормативної грошової оцінки для багаторічних насаджень у розмірі 0,03).

3. **Фізичні особи, які мають право щодо звільнення від сплати земельного податку:**

- а) інваліди, пенсіонери, військовослужбовці;
- б) військовослужбовці, ветерани війни, постраждали від ЧАЕС;
- в) ветерани війни, пенсіонери, постраждали від ЧАЕС, інваліди;
- г) інваліди I і II групи, пенсіонери, ветерани війни, постраждали від ЧАЕС.

(Відповідь: г) інваліди I і II групи, пенсіонери, ветерани війни, постраждали від ЧАЕС).

4. **Земельні ділянки, які не підлягають оподаткуванню земельним податком :**

- а) земельні ділянки лікарень, фермерських господарств, бюджетних установ;
- б) земельні ділянки кладовищ, крематоріїв та колумбаріїв;
- в) земельні ділянки, які орендуються іноземцями;
- г) земельні ділянки сільськогосподарського призначення.

(Відповідь: б) земельні ділянки кладовищ, крематоріїв та колумбаріїв)

4. **Податок на землю фізичними особами сплачується протягом:**

- а) 60 днів з дня вручення податкового повідомлення;
- б) 40 днів з дня вручення податкового повідомлення;
- в) 20 днів з дня вручення податкового повідомлення;
- г) 10 днів з дня вручення податкового повідомлення;

(Відповідь: а) протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення).

5. **З якого по який період платники податку за землю (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму податку і подають декларацію?**

- а) щомісячно;
- б) щоквартально з 1-15;
- в) до 31.03 поточного року;
- г) 01.01 по 01.02 поточного року.

(Відповідь: г) з 01.01 по 01.02 поточного року).

6. **Плата за землю зараховується до відповідних місцевих бюджетів у порядку, визначеному:**

- а) Бюджетним кодексом України;
- б) Законом України «Про оренду землі» від 06.10.1998 р. № 161-XIV (у редакції Закону України від 02.10.2003 р. № 1211-IV);
- в) Законом України «Про плату за землю» від 03.07.1992 р. № 2535-XII (у редакції Закону України від 19.09.1996 р. № 378/96-ВР);
- г) Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181-III.

(Відповідь: а) Бюджетним кодексом України).

7. **Індексація нормативної грошової оцінки земель визначається за формулою:**

- а)  $K_i = [I + 10]:100$ ;
- б)  $K_i = [I - 1]:100$ ;

в)  $K_i = [I - 10]:100$ ;

г)  $K_i = [I + 1]:100$ .

(Відповідь: в)  $K_i = [I - 10]:100$ ).

8. **Облік фізичних осіб – платників податку на землю і нарахування відповідних сум проводиться:**

а) щороку до 1 січня;

б) щороку до 1 травня;

в) щороку до 1 березня;

г) щороку до 31 грудня.

(Відповідь: б) щороку до 1 травня).

9. **Платники земельного податку, які користуються пільгами з цього податку і надають свої землі в оренду (за винятком бюджетних установ) сплачують податок:**

а) 50 % з урахуванням прибудинкової території;

б) 25 % прибудинкової території;

в) на загальних підставах, з урахуванням прибудинкової території;

г) 10 % прибудинкової території.

(Відповідь: в) на загальних підставах, з урахуванням прибудинкової території).

### Ситуаційні вправи

1. Громадянин України придбав за договором купівлі-продажу земельну ділянку. Чи виникає у громадянина обов'язок щодо сплати земельного податку, якщо так, то з якого моменту?
2. Громадянин, який проживає в сільській місцевості та має на правах оренди земельну ділянку сільськогосподарського призначення. Чи виникає у цього громадянина обов'язок щодо сплати земельного податку?
3. Громадянка України, що є інвалідом другої групи, придбала у власність земельну ділянку. Чи виникає у неї обов'язок щодо сплати земельного податку?
4. Сусіди створили фермерське господарства та протягом трьох років вирощували кукурудзу, маючи пільги щодо сплати земельного податку. Після закінчення вказаного терміну у них виникло питання: чи надалі залишається пільга щодо сплати земельного податку чи ні? Надайте ґрунтовну відповідь.
5. Громадянину О. залишилась у спадок земельна ділянка, що розміщена на території радіоактивного забруднення 3 категорії. Громадянин О., оформивши всі необхідні документи, став власником земельної ділянки у розмірі 8 соток. Чи виникнуть у нього зобов'язання щодо плати за землю? Надайте ґрунтовну відповідь.

### Перелік питань до екзамену

1. Що таке плата за землю та які її складові?
2. Що таке орендна плата за землю державної та комунальної форми власності?
3. Що таке земельний податок?
4. Хто є платниками плати за землю?
5. Які є об'єкти оподаткування земельним податком?
6. Хто такі власники земельних ділянок?
7. Хто такі землекористувачі?
8. Коли виникає обов'язок власників землі або землекористувачів щодо плати за землю?
9. Коли виникає право власності на земельну ділянку?
10. Що таке земельна ділянка та земельна частка (пай)?

11. *Яка база оподаткування щодо плати за землю?*
12. *Які є ставки земельного податку?*
13. *У чому полягають особливості встановлення ставок земельного податку за земельні ділянки сільськогосподарських угідь?*
14. *Які особливості оподаткування земельним податком земельних ділянок, наданих на землях лісогосподарського призначення?*
15. *У чому полягають особливості встановлення ставок земельного податку за земельні ділянки, розташовані в межах населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено?*
16. *У чому полягають особливості встановлення ставок земельного податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено (незалежно від місцезнаходження)?*
17. *У чому полягають особливості встановлення ставок земельного податку за земельні ділянки несільськогосподарських угідь, розташовані за межами населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено?*
18. *У чому полягають особливості встановлення ставок земельного податку за земельні ділянки, надані підприємствам промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони, розташовані за межами населених пунктів?*
19. *У чому полягають особливості встановлення ставок земельного податку за земельні ділянки, передані у власність або надані в користування на землях природоохоронного, оздоровчого, рекреаційного та історико-культурного призначення, розташовані за межами населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено?*
20. *У чому полягають особливості встановлення ставок земельного податку за земельні ділянки на землях водного фонду та лісогосподарського призначення, розташовані за межами населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено?*
21. *Які особливості встановлення ставок земельного податку передбачені в Податковому кодексі України?*
22. *Які є пільги щодо сплати земельного податку для фізичних осіб?*
23. *Які категорії фізичних осіб звільняються від сплати земельного податку?*
24. *Які особливості звільнення від сплати земельного податку за земельні ділянки відповідної категорії фізичних осіб пунктом? Які встановлені межі граничних норм на одну земельну ділянку за кожним видом використання, власниками яких є відповідні категорії осіб, які звільняються від оподаткування земельним податком?*
25. *Які є пільги щодо сплати земельного податку для юридичних осіб?*
26. *Які земельні ділянки не підлягають оподаткуванню земельним податком?*
27. *У чому полягають особливості застосування пільгового оподаткування щодо плати за землю? Хто встановлює пільги щодо земельного податку, який сплачується на відповідній території?*
28. *Які дані подають органи місцевого самоврядування до органів державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки щодо сплати плати за землю?*
29. *Який порядок сплати плати за землю визначений для юридичних осіб?*
30. *Який порядок сплати плати за землю визначений для фізичних осіб?*
31. *Як і в які строки нараховується земельний податок щодо фізичних осіб-платників?*
32. *Який порядок обчислення плати за землю при переході права власності на земельну ділянку від одного власника до іншого протягом календарного року?*
33. *Який порядок обчислення земельного податку за земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у спільній власності кількох юридичних або фізичних осіб?*

34. Який порядок обліку фізичних осіб - платників податку і нарахування відповідних сум плати за землею?
35. Як сплачується податкове зобов'язання щодо плати за землею, визначене у податковій декларації на поточний рік?
36. Як сплачується податкове зобов'язання щодо плати за землею, визначене у новій звітній податковій декларації, у тому числі за нововідведені земельні ділянки?
37. Що є підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку, яка перебуває у державній або комунальній власності?
38. Які особливості встановлення розміру та умов внесення орендної плати за землі державної та комунальної власності?
39. Який податковий період сплати земельного податку?
40. Який порядок обчислення плати за землею?
41. Які строки сплати плати за землею?
42. Що таке індексація нормативної грошової оцінки земель?
43. Який порядок зарахування до бюджетів плати за землею?
44. Для чого використовується нормативна грошова оцінка земельних ділянок та у чому полягають її особливості?

## СПЕЦІАЛЬНІ ПОДАТКОВІ РЕЖИМИ

§ 1. Спрощена система оподаткування суб'єктів малого підприємництва.

§ 2. Фіксований сільськогосподарський податок.

§ 3. Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію.

§ 4. Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів у всіх форм власності.

### § 1. Спрощена система оподаткування суб'єктів малого підприємництва

Зростання національної економіки, створення конкурентного середовища та забезпечення ефективної зайнятості й самозайнятості населення висувають на передній план проблему створення необхідних умов для активізації підприємницької активності та інтенсивного розвитку малого підприємництва.

Серед основних напрямів державної підтримки малого підприємництва особливе значення повинний створення сприятливого податкового середовища для таких платників податків. А основним напрямом реалізації податкового стимулювання цих процесів є спрощена система оподаткування, обліку та звітності, введена в нашій країні з 1999 року.

Основна ідея цього системного інструменту податкового регулювання полягає в заміні цілого ряду податків і зборів загальної системи оподаткування одним податком, який, до того ж, обраховується за спрощеними правилами.

Єдиний податок, сплачуваний суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами – *повинний синтетичний характер*, поєднуючи в собі характеристики податків і зборів, що він їх замінює.

Насамперед, єдиний податок можна класифікувати як *оборотний*, тобто податкові зобов'язання платника збільшуються в разі підвищення обсягів продажу продукції (товарів, робіт, послуг). Разом з тим негативні наслідки кумулятивного ефекту, притаманного оборотним податкам, при застосуванні спрощеної системи оподаткування мають обмежений характер. Це зв'язано з тим, що єдиний податок сплачується на кожному етапі – від виробництва до кінцевого споживання товарів, а вибірково – тільки тими суб'єктами малого підприємництва, що перейшли на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. Інші суб'єкти підприємництва, які беруть участь у просуванні товару, застосовують звичайну систему оподаткування.

З погляду форми оподаткування єдиний податок можна віднести до *прямих податків*. Він сплачується суб'єктом малого підприємництва – юридичною особою – за рахунок власних коштів, і включається в ціну товарів не у вигляді надбавки до неї, а на стадії виробництва у виробників. Тому єдиний податок регулює насамперед виробництво, хоча він непрямо впливає і на споживання. Разом з тим єдиний податок (у разі сплати його за ставкою 10 відсотків) замінює разом з іншими і податок на додану вартість (ПДВ), який є класичним прикладом непрямих податків. Таким чином, впровадження спрощеної системи суттєво змінює структуру оподаткування на користь підвищення питомої ваги прямих податків.

Єдиний податок сплачується незалежно від фінансового й майнового стану платників, тому він не може бути віднесений до реальних податків і класифікується як податок *особистий*.

За економічним змістом об'єкта оподаткування єдиний податок однозначно відноситься до *податків на доходи*, тобто він справляється саме в момент виникнення доходу, а не при його використанні.

За критерієм рівня державних структур, що встановлюють податки, єдиний податок, платниками якого є юридичні особи, може бути класифікований як *місцевий*.

За способом стягнення єдиний податок відноситься до *окладних*, тому що загальна сума надходжень формується, як сума платежів окремих платників, і не залежить від потреби бюджету.

Спрощена система оподаткування юридичних осіб передбачає встановлення однакової ставки незалежно від розміру бази оподаткування. Тобто єдиний податок для юридичних осіб за способом встановлення податкової ставки відноситься до *пропорційних* податків.

Головною причиною впровадження спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва, була необхідність стимулювати прискорений розвиток цього сектору економіки, а також складність звичайної системи оподаткування, що вимагало від суб'єктів малого підприємництва порівняно великих витрат на адміністрування податків. До того ж, аналогічна система оподаткування була введена в Російській Федерації, тому перша редакція Указу Президента України<sup>127</sup> (далі – Указ № 727) була певною адаптацією російської спрощеної системи до українських умов.

До переваг спрощеної системи оподаткування як інструменту податкового регулювання розвитку малого бізнесу, з погляду загальнодержавних інтересів, відноситься те, що її використання сприяє розв'язанню ряду важливих проблем, зокрема:

- виведення значної частини господарських операцій з тіньового сектору економіки за рахунок зниження податкового навантаження та спрощення адміністрування податків при застосуванні альтернативних систем;
- позитивні структурні зміни у валовому національному доході на користь збільшення питомої ваги малого бізнесу за рахунок стимулювання розвитку тих, що вже діють, і створення нових суб'єктів підприємницької діяльності;
- розвиток конкурентного середовища та демонополізація економіки;
- спрощення адміністрування податків і зменшення відповідних витрат контролюючих органів внаслідок скорочення переліку податків і зборів (обов'язкових платежів), що сплачуються суб'єктами малого підприємництва, і зменшення кількості перевірок за окремими напрямками оподаткування. Це дозволяє підвищити ефективність справляння податків;
- покращання соціальної ситуації за рахунок забезпечення додаткових робочих місць та розвитку самозайнятості;
- створення можливості для збільшення податкових платежів за рахунок розширення кола платників і бази оподаткування (ліквідація пільг з податків, що замінюються альтернативним податком);
- зменшення обсягів заборгованості платників перед бюджетами та державними цільовими фондами;
- ефективне податкове стимулювання раціонального використання наявних ресурсів, оскільки спрощена система є єдиним режимом прямого оподаткування, в якому ресурсні витрати не зменшують податкові зобов'язання платників;
- зменшення обсягу бартерних операцій, що сприяє оздоровленню фінансового клімату в країні;
- сприяння формуванню середнього класу, що знижуватиме гостроту проблеми стратифікації суспільства за рівнем доходів.

Як і будь-яке економічне явище, спрощена система оподаткування не є однозначно позитивним з погляду інтересів держави. До недоліків цієї альтернативної податкової системи відносяться:

- порушення цілісності податкової системи країни та принципу рівності в оподаткуванні;
- певне зниження можливостей та ефективності податкового регулювання цього сектору економіки за рахунок зменшення кількості податків а, відповідно, й об'єктів оподаткування;
- зменшення податкових надходжень, оскільки перехід на спрощену систему оподаткування здійснюється виключно на добровільних засадах, і відповідне рішення приймається платником тільки за умови зменшення податкового навантаження;
- зменшення надходжень з такого «звичайного» джерела формування дохідної частини бюджету, як штрафні санкції, внаслідок зменшення кількості перевірок і кількості податків, що сплачуються при звичайній системі оподаткування;

<sup>127</sup> Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності»: від 3 липня 1998 р. №727/98. // Урядовий кур'єр. — 1998. — 9 липня.

- відсутність законодавчого врегулювання деяких суттєвих аспектів застосування єдиного податку та наявність численних внутрішніх суперечностей нормативно-правової бази спрощеної системи та її неузгодженість з іншими законодавчими актами в сфері оподаткування, що призводить до наявності різних трактувань одних і тих само норм;

Наявність цих недоліків визначає, по перше, – необхідність обмежити сферу застосування єдиного податку, виходячи з інтересів держави у відповідний період, а по-друге, – тимчасовий характер спрощеної системи, яку необхідно замінити іншими механізмами податкового регулювання малого бізнесу у міру вирішення тих проблем, що спричинили її появу.

Необхідно зазначити, що в країнах ЄС спрощені системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва практично не використовуються. Натомість набули поширення інші форми державної підтримки цього типу підприємств:

- зменшення ставок податку на прибуток та на додану вартість для малого бізнесу;
- запровадження спеціальних режимів оподаткування податком на додану вартість деяких типів підприємств (насамперед фермерських господарств і сільськогосподарських кооперативів);
- звільнення деяких видів підприємств від необхідності вести звітність про результати господарської діяльності та запроваджувати спрощену систему бухгалтерського обліку і звітності;
- використання змінених і мінімальних податків.

Разом з тим схожі з українською спрощені системи оподаткування малого підприємництва набули поширення й ефективно використовуються в пострадянських країнах, таких як: Росія, Білорусь, Узбекистан, Казахстан, та інших, досвід яких може бути використаний при удосконаленні єдиного податку в Україні.

Законодавчу основу спрощеної системи оподаткування складають один закон і два укази Президента України:

- Закон України «Про державну підтримку малого підприємництва» від 19 жовтня 2000 р. №2063-III 128, – містить сучасне визначення суб'єктів малого підприємництва, принципи та засоби їх державної підтримки, включаючи можливість застосування спрощеної системи оподаткування;
- Указ Президента України від 3 липня 1998 року №727/98 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» – норми саме цього Указу становити законодавчу базу єдиного податку в період з 01.01.1999 р. по 18.09.1999 р.;
- Указ Президента України від 28 червня 1999 року № 746/99 «Про внесення змін в Указ Президента України від 03.07.98 р. № 727/98 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва»<sup>129</sup> (далі – Указ № 746) – набрав чинності з 19.09.99 р. і застосовується зараз.

Крім того, окремі аспекти спрощеної системи оподаткування врегульовані підрозділом 8 розділу XX Податкового кодексу України.

### Єдиний податок з юридичних осіб

Відповідно до ст. 11 Закону України «Про державну підтримку малого підприємництва», для суб'єктів малого підприємництва в порядку, встановленому законодавством України, може застосовуватися спрощена система оподаткування, бухгалтерського обліку та звітності, яка передбачає: заміну сплати встановле-

<sup>128</sup> Закон України «Про державну підтримку малого підприємництва»: від 19 жовтня 2000 р. №2063-III. // Урядовий кур'єр. – 2000. – 22 листопада.

<sup>129</sup> Указ Президента України «Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 р. №727/98 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності» від 28 червня 1999 р. №746/99 // Основи податкового законодавства: збірка основних законодавчих актів. – 3-є вид., перероб. і доп. – Х. ВД „ИНЖЕК”, 2005. – С. 396–400.

них законодавством податків і зборів (обов'язкових платежів) сплатою єдиного податку; застосування спрощеної форми бухгалтерського обліку та звітності.

Таким чином, першою умовою для застосування спрощеної системи є те, що юридичну особу необхідно класифікуватися як суб'єкт малого підприємництва.

Поняття «суб'єкт малого підприємництва» визначене Законом України «Про державну підтримку малого підприємництва». Відповідно до ст. 1 цього Закону до суб'єктів малого підприємництва належать «юридичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності...».

Перехід на сплату єдиного податку філій, відділень, представництв та інших відокремлених підрозділів підприємств залежить від того, чи повинний такий підрозділ статус юридичної особи.

Відповідно до ст. 95 Цивільного кодексу України<sup>130</sup>, філією є відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням і здійснює всі або частину її функцій, а представництвом є відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням та здійснює представництво і захист інтересів юридичної особи. Філії та представництва не є юридичними особами. Вони наділяються майном юридичної особи, що їх створила, і діють на підставі затвердженого нею положення.

Отже філії і представництва не відносяться до суб'єктів малого підприємництва і не можуть бути самостійними платниками єдиного податку. Тому філія або інший відокремлений підрозділ, що не повинний статусу юридичної особи, не може перейти на єдиний податок окремо від головного підприємства – юридичної особи.

На відміну від філій та представництв, дочірні підприємства мають статус юридичної особи. Якщо дочірнє підприємство відповідає критеріям суб'єкта малого підприємництва і платника єдиного податку, то воно повинний право перейти на спрощену систему оподаткування окремо від материнського підприємства.

Інші вимоги до платників єдиного податку регламентовані Законом «Про державну підтримку малого підприємництва», у якому встановлено критерії суб'єкта малого підприємництва, а також Указом № 746, що визначає, хто саме із суб'єктів малого підприємництва повинний право переходити на спрощену систему оподаткування.

Отже, для того щоб мати право переходити на спрощену систему оподаткування, суб'єкт підприємницької діяльності повинний відповідати й критеріям суб'єкта малого підприємництва і критеріям платника єдиного податку. У разі ж наявності двох близьких, але відмінних за кількісними параметрами критеріїв, платник єдиного податку повинний відповідати більш «суворому» із них (табл. 14.1).

**Таблиця 14.1** Загальні вимоги до суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб – при переході на єдиний податок і при сплаті податку за спрощеною системою

Критерії суб'єкта малого підприємництва відповідно до Закону «Про державну підтримку малого підприємництва»	Критерії суб'єкта малого підприємництва відповідно до Указу № 746
<b>За обсягом діяльності</b>	
Обсяг річного валового доходу – не більше 500 тис. євро	Обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – не більше 1 млн грн
<b>За кількістю працюючих</b>	

<sup>130</sup> Цивільний кодекс України: від 16 січня 2003 року № 435-IV. – Х.: ТОВ «Одісей», 2003. – 408 с.



## Продовження таблиці 14.1

Критерії суб'єкта малого підприємництва відповідно до Закону «Про державну підтримку малого підприємництва»	Критерії суб'єкта малого підприємництва відповідно до Указу № 746
Середньооблікова чисельність працюючих за рік не повинна перевищувати 50 осіб	Середньооблікова чисельність працюючих за звітний період (календарний рік) не повинна перевищувати 50 осіб
<b>За видами діяльності: дія законодавчого акта не поширюється на:</b>	
Діяльність у сфері грального бізнесу	–
Обмін валюти	–
Виробництво та імпорту підакцизних товарів	–
Ломбарди	–
Довірчі товариства	Довірчі товариства
Страхові компанії	Страхові компанії
Банки	Банки
Інші фінансово-кредитні та небанківські фінансові установи	Небанківські фінансові установи
–	Платників, які придбали спецпатент
–	Спільну діяльність
<b>За структурою статутного капіталу</b>	
Частка вкладів, що належать юридичним особам – засновникам та учасникам суб'єктів підприємницької діяльності, які не є суб'єктами малого підприємництва, не повинна перевищувати 25 відсотків статутного фонду цих суб'єктів	Частки, що належать юридичним особам – учасникам та засновникам суб'єктів підприємницької діяльності, які не є суб'єктами малого підприємництва, не повинні перевищувати 25 відсотків статутного фонду даних суб'єктів
<b>За станом розрахунків з бюджетами та державними цільовими фондами</b>	
–	Відсутність заборгованості з податків, зборів та обов'язкових платежів за попередній звітний податковий період
<b>За способом розрахунків зі споживачами (для тих, хто вже працює на єдиному податку)</b>	
–	Платники єдиного податку не мають права застосовувати інший спосіб розрахунків за відвантажену продукцію, крім готівкового та безготівкового розрахунку коштами

Перехід на єдиний податок здійснюється виключно на добровільній основі. Він можливий з будь-якого податкового періоду, а для єдиного податку тривалість податкового періоду дорівнює кварталу. Таким чином, протягом року існує чотири дати, з яких можна перейти на спрощену систему оподаткування: 1 січня, 1 квітня, 1 липня і 1 жовтня.

Зареєстровані в установленому порядку новостворені суб'єкти малого підприємництва мають право перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності з того кварталу, в якому здійснено їх державну реєстрацію. При цьому новостворені та зареєстровані платники єдиного податку сплачують податок за повний місяць, з якого розпочато їх діяльність, тобто в разі державної реєстрації підприємства в січні та початку здійснення діяльності в лютому податок сплачується не за повний квартал, а починаючи з лютого. Однак оскільки для юридичних осіб податкові зобов'язання з єдиного податку виз-

начаються обсягом реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), то до початку реальної господарської діяльності (до моменту отримання виручки від реалізації) об'єкта оподаткування не виникає.

У разі відповідності всім законодавчо визначеним критеріям юридична особа подає письмову заяву встановленого зразка до органу державної податкової служби за місцем реєстрації, в якій обов'язково зазначається ставка єдиного податку.

Строки подання заяви – не пізніше ніж за 15 днів до початку наступного звітного (податкового періоду). Це означає, що останнім днем подання заяви при переході на єдиний податок з I кварталу є 16 грудня попереднього року, з II кварталу – 16 березня, з III кварталу – 15 червня і з IV кварталу і 15 вересня.

Протягом 10 днів з моменту подання заяви орган ДПС повинний видати Свідоцтво, а в разі негативного результату платнику надається вмотивоване рішення щодо відмови у його видачі в письмовій формі.

Строк дії Свідоцтва – один календарний рік.

Після закінчення строку дії Свідоцтва його необхідно повернути до відповідного органу податкової служби незалежно від того, яке рішення прийняв суб'єкт малого підприємництва: далі сплачувати єдиний податок чи повернутися до загальної системи оподаткування.

Після закінчення року для продовження роботи за спрощеною системою оподаткування платник повинний подати нову заяву в тому самому порядку, в якому він здійснював перехід на єдиний податок. Якщо така заява у відповідний строк не подається, це розглядається не як бажання суб'єкта малого підприємництва повернутися на звичайну систему оподаткування, а як порушення встановленого порядку.

Повернення на звичайну систему оподаткування можливе в таких випадках:

1. За власним бажанням платника. Мінімальна тривалість роботи за спрощеною системою оподаткування відповідає тривалості податкового (звітного) періоду, після чого платник може повернутися до звичайної системи оподаткування.

Для повернення на звичайну систему оподаткування платник єдиного податку повинний подати заяву про відмову від спрощеної системи. Термін подання такої заяви – 15 календарних днів до початку наступного кварталу, тобто він співпадає з терміном подання заяви про перехід на єдиний податок. Причому, відповідно до чинних нормативних документів, орган податкової служби не може відмовити платнику в такому поверненні (на відміну від переходу на єдиний податок). Причини, через які платник повертається до звичайної системи оподаткування, – це його особиста справа, і в заяві рішення про відмову від спрощеної системи не вмотивується.

2. Обов'язкове повернення. Відповідно до ст. 5 Указу № 746 в разі порушення вимог, встановлених ст. 1, платник єдиного податку повинний перейти на загальну систему оподаткування, починаючи з наступного звітного періоду (кварталу). При цьому обов'язкове повернення розглядається як своєрідна санкція за порушення вимог, що висуваються до платників єдиного податку. Але до кінця кварталу, в якому порушені вимоги ст. 1 цього Указу він продовжує застосовувати спрощену систему оподаткування. Таким чином, у межах податкового періоду платник застосовує тільки одну систему оподаткування.

Обов'язковим принципом, встановленим частиною п'ятою ст. 4 Указу № 746, є те, що протягом календарного року на єдиний податок перейти можна тільки один раз.

У ст. 3 Указу № 746 передбачено дві ставки єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб:

6 % суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору в разі сплати ПДВ;

10 % суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за винятком акцизного збору в разі включення ПДВ до складу єдиного податку.

При цьому суб'єкт малого підприємництва повинний можливість самостійно вибрати одну з цих двох ставок, відмінність між якими пов'язана виключно з тим чи включається ПДВ до складу єдиного податку, чи сплачується окремо.

Такий механізм встановлення ставок (на відміну від єдиного податку з фізичних осіб) забезпечує зв'язок податкових зобов'язань з таким важливим показником, як виручка від реалізації продукції. Тобто зі збільшенням виручки зростатиме й сума єдиного податку, що підлягає сплаті.

У випадку коли суб'єкт малого підприємництва обрав 6-відсоткову ставку єдиного податку, він залишається (а для новостворених підприємств – складається) платником ПДВ на загальних підставах.

При переході на єдиний податок за ставкою 10 % суб'єкт малого підприємництва (якщо до цього він був платником ПДВ) здає Свідоцтво та всі його копії до органу податкової служби, а також подає у затвердженій ДПА України формі заяву про перехід на спрощену систему, де прямо сформульоване прохання про скасування реєстрації його як платника ПДВ.

Доцільність вибору суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами – ставки єдиного податку значною мірою визначається тим режимом оподаткування ПДВ, який існує для кожного конкретного платника. Якщо при застосуванні 6-відсоткової ставки єдиного податку податковий режим (з погляду ПДВ) не змінюється, то при обранні 10-відсоткової ставки платники:

- позбавлені можливості у відповідних випадках отримувати бюджетне (у тому числі і експортне) відшкодування;
- не мають права на податковий кредит, а також не можуть виписувати податкові накладні на продані товари (роботи, послуги).

Остання обставина в ряді випадків є визначальною при виборі ставки єдиного податку, оскільки за відсутності податкових накладних їхні партнери – платники ПДВ – втрачають право на податковий кредит.

Однією з найбільш складних на практиці є проблема визначення об'єкта і бази оподаткування єдиним податком.

З погляду теорії податків, об'єктом оподаткування є здійснення підприємницької діяльності (за винятком тих її видів, на які не поширюється дія спрощеної системи оподаткування).

Об'єктом оподаткування у юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва – визначена виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору. Для платників єдиного податку за ставкою 10 % в об'єкт оподаткування не включаються також суми ПДВ, бо нараховувати їх такий платник права не повинний. Стосовно акцизного збору, то ця норма вже втратила свою актуальність у зв'язку з тим, що виготовлення та імпорт підакцизних товарів вилучені з припустимої сфери діяльності суб'єктів малого підприємництва.

Разом з тим, виходячи з економічної сутності елементів податку, виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) є не об'єктом, а базою оподаткування єдиним податком.

Визначення виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) міститься в ст. 1 Указу № 746. Під виручкою розуміється *«сума, фактично отримана суб'єктом підприємницької діяльності на розрахунковий рахунок або (та) в касу за здійснення операцій з продажу продукції (товарів, робіт, послуг)»*.

Окремо в цій же статті Указу визначена виручка від реалізації основних фондів – *«різниця між сумою, отриманою від реалізації цих фондів і їхньою залишковою вартістю»*.

Виручка розглядається як кошти, отримані в готівковій або безготівковій формі внаслідок операцій з продажу продукції (товарів, робіт, послуг). Разом з тим спеціального визначення терміна «операція з продажу»

для єдиного податку не існує. Тому для визначення цієї категорії треба використовувати терміни «продаж товарів», «продаж результатів робіт (послуг)», які містяться в Податковому кодексі України.

У податковому обліку за єдиним податком застосовується касовий метод, тобто податкові зобов'язання виникають у момент надходження коштів на банківський рахунок (у касу) підприємства, яке застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності незалежно від моменту їх відвантаження (фактичного надання).

На відміну від платників податку на прибуток, для яких об'єкт оподаткування не включає в себе ПДВ, при сплаті 6-відсоткового єдиного податку існує проблема подвійного оподаткування. Сума податкових зобов'язань під час продажу товарів (робіт, послуг), по-перше, враховується при обчисленні

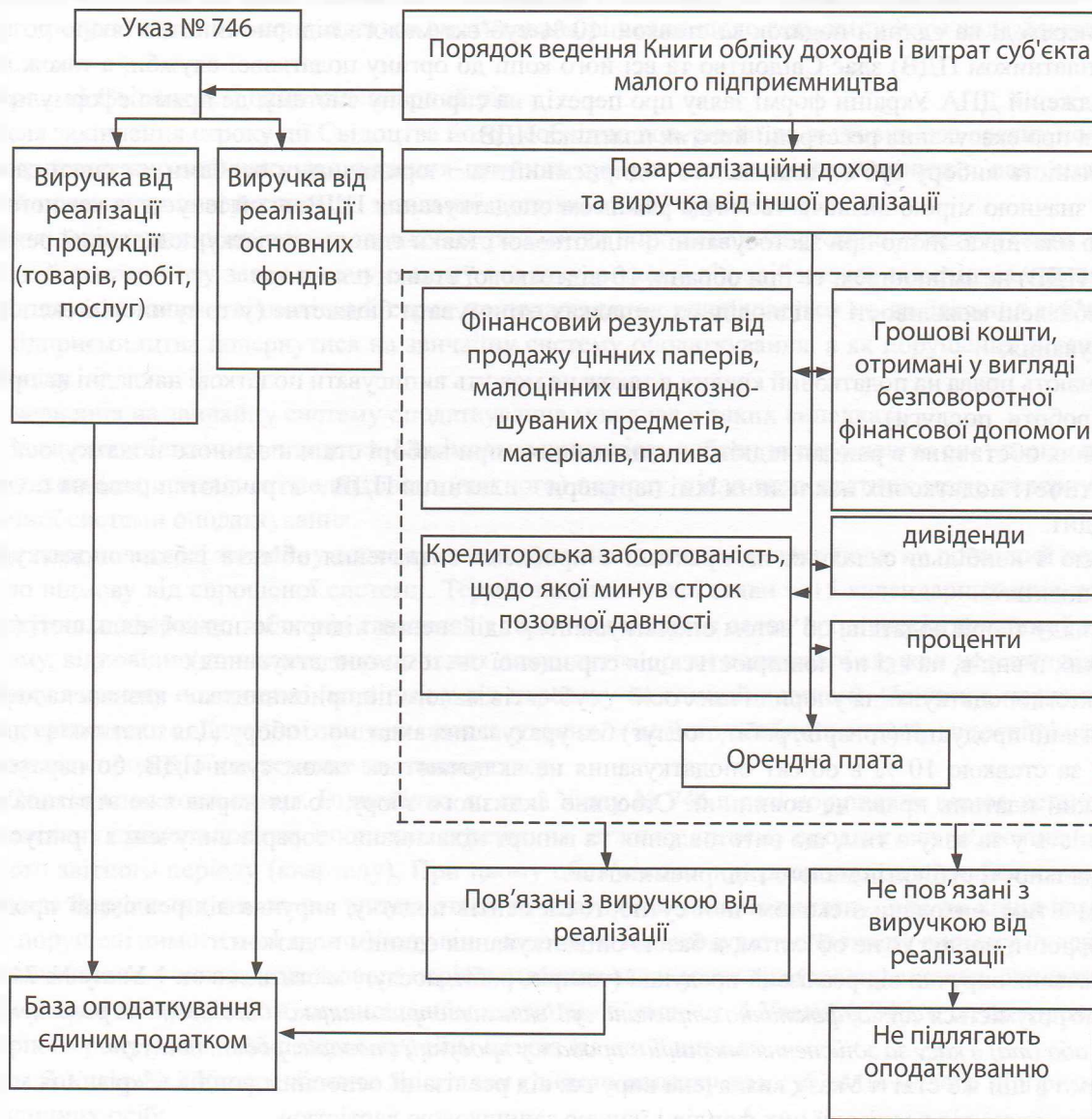


Рис. 14.1. Складові бази оподаткування єдиним податком

ПДВ, а по-друге, включається до бази оподаткування єдиним податком. Тобто такий суб'єкт малого підприємництва змушений додатково сплачувати у вигляді єдиного податку 6 % від суми податкових зобов'язань, що відповідає 1,2 % суми виручки від реалізації продукції.

Валютна виручка включається до бази оподаткування єдиним податком в той момент, коли вона надходить на поточний валютний рахунок клієнта, тобто фактично отримана платником. Тому для цілей оподаткування єдиним податком вона перераховується в національну валюту України за курсом НБУ на дату її зарахування на цей рахунок.

Визначена Указом № 746 база оподаткування єдиним податком згодом була істотно розширена Наказом ДПА України від 12.10.99 р. №554, яким у новій редакції був затверджений Порядок ведення Книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва – юридичної особи, що застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності 131 (далі – Порядок № 554).

У гр. 6 Книги відображається не тільки сума виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і належних суб'єкту малого підприємництва основних фондів, а також позареалізаційні доходи і виручка від іншої реалізації.

Склад позареалізаційних доходів і виручки від іншої реалізації регламентований п. 5 Порядку № 554, відповідно до якого у графі 5 Книги «Позареалізаційні доходи і виручка від іншої реалізації» відображаються суми, фактично отримані суб'єктом підприємницької діяльності на розрахунковий (поточний) рахунок і в касу від інших операцій:

- фінансовий результат від продажу цінних паперів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, матеріалів, палива;
- орендна плата;
- відсотки;
- кошти, отримані у вигляді безповоротної фінансової допомоги;
- кредиторська заборгованість, щодо якої минув термін позовної давності;
- дивіденди, якщо вони не були обкладені податком у джерела виплати.

Економічний зміст складових позареалізаційних доходів і виручки від іншої реалізації – явно неоднорідний, причому одна частина з них за певних умов може бути віднесена до бази оподаткування єдиним податком, а інша – ні. З урахуванням цього структура бази оподаткування єдиним податком (рис. 14.1) складається з двох елементів, визначених Указом № 746, і частини позареалізаційних доходів і виручки від іншої реалізації.

Суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи, платники єдиного податку зобов'язані вести Книгу обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва – юридичної особи, яка застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. За своєю сутністю ця книга є базовою формою податкового обліку з єдиного податку. У ній у хронологічній послідовності на підставі первинних документів здійснюються записи про операції, що відбулися в звітному (податковому) періоді.

Відповідно до п. 8 Порядку № 554, суб'єкт малого підприємництва щомісячно підбиває підсумки з 3 до 7 граф наростаючим підсумком з початку року.

Порядок складання розрахунку сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва – юридичною особою, затверджений наказом ДПА України від 28.02.2003 р. № 48132.

<sup>131</sup> Порядок ведення книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва – юридичної особи, яка застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 12 жовтня 1999 р. № 554. // Вісник податкової служби України. – 2000. – № 9. – С. 25–26.

<sup>132</sup> Порядок складання розрахунку сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва – юридичною особою, затверджений наказом ДПА України від 28 лютого 2003 року № 48 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Ресурс доступу: / www.liga.kiev.ua.

Відповідно до ст. 4 Указу № 746 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 такі документи:

- розрахунок про сплату єдиного податку;
- декларацію про сплату податку на додану вартість (в разі обрання ними єдиного податку за ставкою 6 відсотків);
- платіжні доручення на сплату єдиного податку за звітний період з позначкою банку про зарахування коштів.

Термін сплати податку, встановлений Указом, – щомісячно, не пізніше 20 числа наступного місяця. Таким чином, законодавством встановлена обов'язковість сплати авансових внесків за єдиним податком, хоча ці щомісячні платежі авансовими внесками прямо не названі. Сума платежів за перший, другий і третій місяці дорівнюватиме податковим зобов'язанням за звітний (податковий період).

При сплаті авансових платежів (за перший і другий місяці кварталу) — не пізніше 20 числа наступного місяця – податкова звітність не подається, а значить, податкові зобов'язання не підлягають декларуванню.

### **Єдиний податок з фізичних осіб**

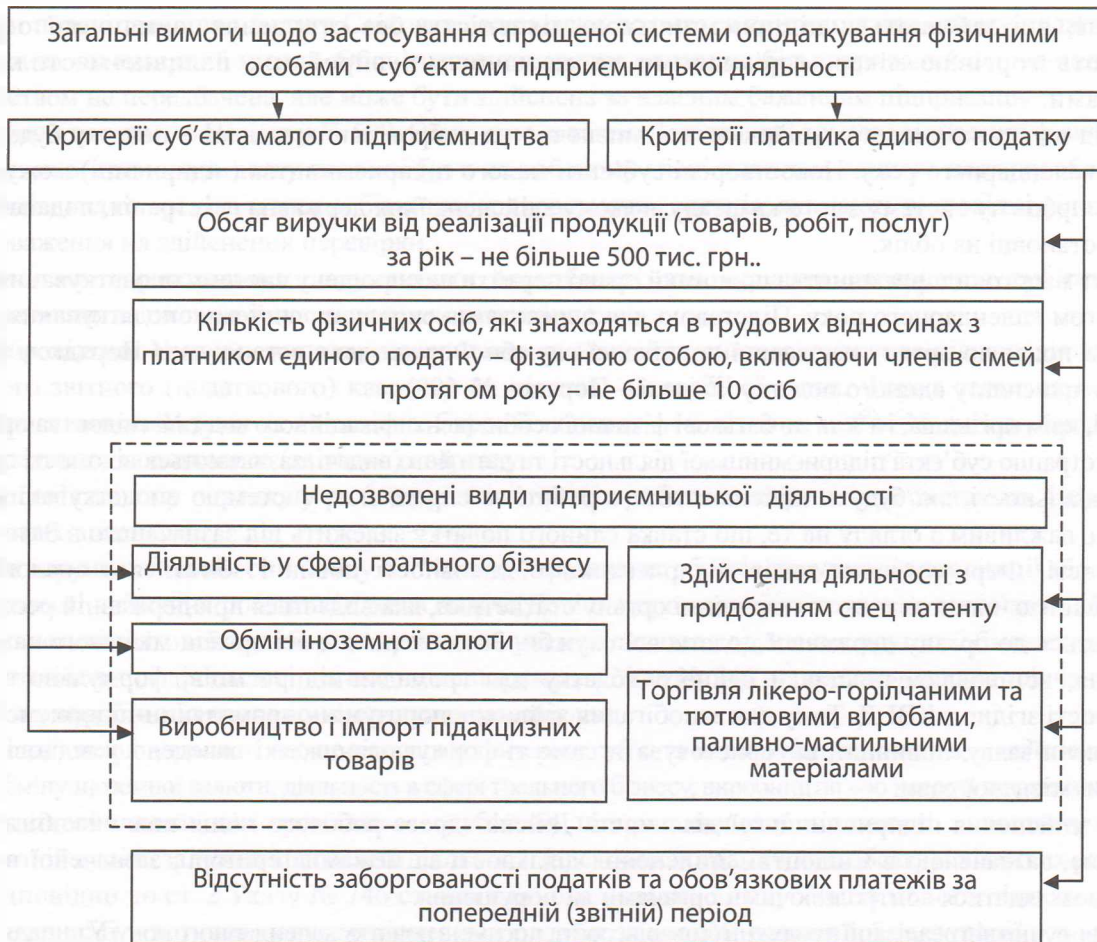
Спрощена система оподаткування для фізичних осіб — суб'єктів малого підприємництва. введена одночасно з аналогічною системою для юридичних осіб і повинний з нею спільну законодавчу базу

Доцільність введення спрощеної системи оподаткування для фізичних осіб, з погляду інтересів держави і регіонів, полягає в наступному:

1. Впровадження спрощеного оподаткування є дієвим стимулом розвитку ділової активності населення, заохочення його до підприємницької діяльності, що сприяє формуванню середнього класу і стабілізації соціального стану суспільства.
2. Встановлення фіксованих ставок єдиного податку дозволяє суттєво знизити питому вагу тіньового сектора економіки і забезпечує легалізацію доходів громадян.
3. Збільшення кількості суб'єктів підприємницької діяльності забезпечує зростання кількості робочих місць, що також позитивно впливає на рівень соціального напруження в зв'язку з трансформаційними процесами в економіці держави.
4. Спрощення умов здійснення господарської діяльності громадян-підприємців, а також скорочення податків і зборів, що з них стягуються, дозволяють знизити витрати на податкове адміністрування.
5. Підвищення ролі місцевих органів влади в забезпеченні надходжень до місцевих бюджетів за рахунок делегування повноважень щодо диференціації податкових ставок.
6. Отримання органами місцевого самоврядування реальних економічних важелів впливу на розвиток саме тих видів підприємницької діяльності, які найбільше необхідні для гармонійного розвитку регіональної економіки і соціальної сфери.

Негативним наслідком впровадження спрощеної системи оподаткування є скорочення податкових надходжень у місцеві бюджети (оскільки перехід на єдиний податок — це виключно рішення платника, який може його прийняти тільки за умови економічної доцільності). Разом з тим негативний вплив цього фактора може бути нівельований збільшенням кількості платників і диференціацією ставок, які можуть змінюватися, виходячи з поточного стану бюджетних надходжень.

Для того щоб мати право працювати за спрощеною системою, громадянин-підприємець повинний відповідати, по-перше, критеріям суб'єкта малого підприємництва, визначених Законом «Про держав-



**Рис. 14.2. Обмеження щодо застосування спрощеної системи оподаткування фізичними особами – суб'єктами малого підприємництва**

ну підтримку малого підприємництва, а по-друге, – критеріям платника єдиного податку відповідно до Указом № 746 (рис. 14.2).

Усі громадяни-підприємці, які отримали свідоцтво про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності, віднесені до суб'єктів малого підприємництва незалежно від масштабів їхньої діяльності та застосування найманої праці. Тобто Закон України «Про державну підтримку малого підприємництва не передбачає будь-яких обмежень щодо обсягу валового доходу і кількості найманих робітників.

Обмеження щодо обсягів діяльності передбачене ст. 1 Указу № 746 – виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за календарний рік. Обсяг виручки обмежений 500 тисячами гривень, тобто вдвічі менший, ніж для юридичних осіб – платників єдиного податку.

Порівняно з юридичними особами перелік несумісних зі спрощеною системою оподаткування видів діяльності для громадян-підприємців – більш вузький. Це зумовлено тим, що деякі види діяльності не можуть здійснюватися фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності.

Указом № 746 передбачено специфічне обмеження, що застосовується виключно до громадян-підприємців – дія Указу не поширюється на фізичних осіб – суб'єктів підприємницької

діяльності, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи і здійснюють торгівлю лікєро-горілочними та тютюновими виробами, паливно-мастильними матеріалами.

Перехід на єдиний податок здійснюється виключно на добровільних засадах з початку будь-якого кварталу календарного року. Новостворені суб'єкти малого підприємництва (підприємці) можуть перейти на спрощену систему з того кварталу, в якому здійснена їхня державна реєстрація, подавши заяву при постановці на облік.

Суб'єкт малого підприємництва повинний право перейти на спрощену систему оподаткування один раз протягом календарного року. Підставою для переходу на спрощену систему оподаткування є заява, яку він подає до органу державної податкової служби. Форма заяви встановлена Порядком видачі свідоцтва про сплату єдиного податку<sup>133</sup> (далі – Порядок № 599)

У заяві, крім прізвища, ім'я та по батькові фізичної особи, ідентифікаційного коду, № свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності та дати його видачі, зазначаються відомості про:

1. Види діяльності, які будуть здійснюватися в роботі за спрощеною системою оподаткування. Цей пункт є важливим з огляду на те, що ставка єдиного податку залежить від зазначеного в Заяві виду діяльності. Формулювання видів підприємницької діяльності повинні збігатися з аналогічною інформацією, що позначається в довідці органу статистики, яка видається при державній реєстрації і подається до органу державної податкової служби. Разом з тим не всі органи місцевого самоврядування, встановлюючи ставки єдиного податку для громадян-підприємців, формулюють види діяльності згідно з КВЕД. Тому для запобігання зайвих непорозумінь, громадянин-підприємець, заповнюючи заяву, повинний використовувати саме ті формулювання, які наведено у відповідному рішенні місцевої ради.
2. Місце здійснення підприємницької діяльності. Дійсна адреса робочого місця повинна збігатися з адресою, зазначеною в Свідоцтві. Здійснення діяльності за межами території, зазначеної в заяві, може розглядатися контролюючими органами як порушення.
3. Обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) з початку календарного року. У випадку коли перехід на єдиний податок здійснюється з початку року, в заяві вказується розмір виручки за попередній календарний рік. Якщо з другого кварталу – розмір виручки за перший квартал і т. д. Зрозуміло, що цей розмір не може перевищувати встановлене Указом обмеження щодо обсягів діяльності.
4. Чисельність працівників, з якими укладено трудові угоди, що передбачають оплату їх праці не нижче мінімального розміру заробітної плати на день складання заяви. Якщо трудові угоди не укладені на день подання заяви, прогнозна кількість найманих робітників в Заяві не вказується. За наявності таких угод у Заяві позначається поіменний склад працівників та їх ідентифікаційні номери з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків.

У заяві про право застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності вказується дата переходу на спрощену систему, але ця норма стосується тільки новостворених суб'єктів підприємницької діяльності.

Крім того, в тексті заяви суб'єкт малого підприємництва підтверджує свою обізнаність із Порядком видачі свідоцтва про сплату єдиного податку з необхідністю утримувати та перераховувати до бюджету податок з доходів фізичних осіб з доходів, які нараховуватимуться і виплачуватимуться найманим працівникам, та з необхідністю шоквартально направляти до державного податкового органу відомостей про виплачені доходи за формою 8-ДР.

<sup>133</sup> Про затвердження свідоцтва про сплату єдиного податку і порядку його видачі: Наказ Державної податкової адміністрації України від 29 жовтня 1999 р. № 599. // Вісник податкової служби України. – 2000. – № 9. – С. 19 – 24.



При подачі заяви про видачу Свідоцтва одночасно подається квитанція про сплату податку не менше, ніж за календарний місяць. Обов'язкова попередня оплата на більш тривалий період чинним законодавством не передбачена, але може бути здійснена за власним бажанням підприємця.

Відповідно до п. 6 Порядку № 599, Свідоцтво, а також Довідка про трудові відносини фізичної особи з платником єдиного податку повинні бути на робочому місці платника єдиного податку або найманого працівника та пред'являтися робітникам контролюючих органів, які мають відповідні функціональні повноваження на здійснення перевірки.

Чинними нормативними документами передбачені два варіанти повернення суб'єкта малого підприємництва на звичайну систему оподаткування:

1. Добровільно. У цьому випадку повернення на звичайну систему можливе після закінчення будь-якого звітного (податкового) кварталу на підставі відповідної заяви. Форма заяви на повернення нормативними актами не визначена. Строк її подання – не пізніше, ніж за 15 днів до закінчення попереднього податкового (звітного) кварталу.
2. В обов'язковому порядку у разі порушення правил роботи за спрощеною системою. Це може бути у таких випадках:
  - при порушенні вимог ст. 1 Указу № 746 щодо граничних обсягів виручки від реалізації або граничної кількості найманих робітників (хоча видача Довідки про наявність трудових відносин здійснюється органом податкової служби, що практично унеможлиблює порушення другого обмеження);
  - при здійсненні діяльності, на яку не поширюється Указ № 746 — продаж лікеро-горілчанних, тютюнових виробів або паливно-мастильних матеріалів);
  - при здійсненні діяльності, що не відповідає критеріям суб'єкта малого підприємництва, – здійсненні операцій з обміну іноземної валюти, діяльності в сфері грального бізнесу, виробництві або імпорті підакцизних товарів.

Податкові ставки для громадян — суб'єктів підприємницької діяльності – встановлюються у фіксованій сумі незалежно від обсягів діяльності (але в межах граничного обсягу) і кінцевих результатів.

Відповідно до ст. 2 Указу № 746 ставка єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва – фізичних осіб – встановлюється місцевими радами за місцем державної реєстрації в діапазоні від 20 до 200 грн на місяць.

Чинним законодавством встановлений єдиний критерій, за яким ставки єдиного податку можуть бути диференційовані органами місцевої влади, – вид підприємницької діяльності.

У разі коли фізична особа – суб'єкт малого підприємництва – здійснює декілька видів підприємницької діяльності, для яких встановлено різні ставки єдиного податку, нею придбавається одне свідоцтво і сплачується єдиний податок, що не перевищує встановленої максимальної ставки. Так, громадянин-підприємець, який одночасно здійснює вулканізаційні роботи (ставка єдиного податку 110 грн) та надає послуги з мийки автотранспорту (ставка 200 грн) при переході на спрощену систему оподаткування повинний сплачувати податок за ставкою 200 грн.

За кожного найманого робітника (у тому числі члена родини) ставка єдиного податку додатково збільшується на 50 %. У випадку одночасного здійснення декількох видів підприємницької діяльності ця «надбавка» розраховується, виходячи з більшої з цих ставок, незалежно від того, яким з видів діяльності займається цей конкретний найманий робітник.

Необхідно звернути увагу на те, що чинними нормативними актами для фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва не передбачено можливості тимчасового припинення застосування спрощеної системи (наприклад, у зв'язку з сезонністю діяльності або хворобою). Тобто у разі наявності перерви в здійсненні підприємницької діяльності єдиний податок продовжує сплачуватися за встановленою ставкою.

Податковий облік у суб'єктів малого підприємництва – фізичних осіб – повинний певну специфіку, що визначається відсутністю прямого зв'язку кінцевих результатів діяльності підприємця з розміром його податкових зобов'язань. Внаслідок цього інформація, яка міститься в реєстрах податкового обліку та формах звітності фізичної особи суб'єкта малого підприємництва, може бути використана органами податкової служби лише для контролю за дотриманням ним встановлених обмежень щодо виду діяльності, обсягів виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та кількості найманих робітників.

Статтею 4 Указу № 746 передбачено, що форма Книги обліку доходів та витрат, які підлягають оподаткуванню відповідно до цього Указу, і порядок її ведення суб'єктами малого підприємництва, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, встановлюються Державною податковою адміністрацією України.

Форма цього реєстру податкового обліку наведена в табл. 14.2.

Таблиця 14.2 Форма Книги обліку доходів і витрат фізичної особи – платника єдиного податку

Період обліку день, тиждень, місяць, рік	Кількість виготовленої продукції, нада- них послуг, (од. виміру	Витрати на ви- робництво продукції, грн	Кількість проданої продукції, (наданих послуг), од. виміру	Ціна продажу продукції (послуг), грн	Сума виручки і доходу, грн	Чистий дохід, грн
1	2	3	4	5	6	7

Книга нумерується, прошивається, затверджується підписом начальника або заступника начальника податкової інспекції та скріплюється печаткою.

Відповідно до п. 9 Порядку № 599, записи в цій Книзі платник єдиного податку веде «на підставі хронологічного відображення здійснених господарських і фінансових операцій», причому періодичність здійснення цих записів (щодня, раз на тиждень тощо) чинними нормативними актами не встановлена, хоча на практиці податківці вимагають заповнювати її щоденно.

Оскільки форма цієї Книги розроблена для цілей прибуткового податку, її реквізити не повною мірою відповідають особливостям спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Тому в Порядку № 599 прямо визначена обов'язковість заповнення тільки таких граф Книги:

- період обліку;
- витрати на виробництво продукції;
- сума виручки (доходу);
- чистий дохід.

У зв'язку з тим, що суб'єкт малого підприємництва повинний забезпечити ведення обліку доходів і витрат безпосередньо в місці здійснення підприємницької діяльності, у разі наявності найманих робітників на кожного з них (якщо він займається реалізацією товарів) громадянин-підприємець повинний додатково отримати Книги обліку доходів і витрат.

Якщо фізичні особи – платники єдиного податку – здійснюють інші, ніж торгівля, види діяльності (наприклад, надання побутових послуг населенню), ДПА України рекомендує придбати для найманих робітників не Книгу обліку доходів і витрат за формою № 10, а книгу обліку доходів і витрат, що передбачена законодавством про застосування реєстраторів розрахункових операцій, хоча в нормативних

документах, що регулюють застосування спрощеної системи оподаткування, обліку й звітності, така можливість прямо не передбачена.

Для платників єдиного податку – фізичних осіб – встановлений квартальний податковий період, який одночасно є й звітним періодом. Тобто періодичність подання звітності – один раз на квартал.

Звіт представляється в органи державної податкової служби «протягом п'яти днів після закінчення звітного періоду», тобто не пізніше 5-го числа місяця, який настає за звітним кварталом, що суперечить загальним принципам подання податкових декларацій, дискримінує фізичну особу – платника єдиного податку – порівняно з іншими громадянами-підприємцями та юридичними особами.

Ст. 2 Указу № 746 встановлено, що єдиний податок сплачується фізичними особами – суб'єктами малого підприємництва – щомісяця, не пізніше 20 числа наступного місяця на окремий рахунок відділень Державного казначейства України. Але відповідно до Порядку № 599 при щомісячній сплаті податку його оплата здійснюється не пізніше 20 числа місяця, що настає за місяцем, у якому здійснена попередня оплата податку. А обов'язковою умовою для отримання Свідоцтва про право на сплату єдиного податку є надання квитанції або платіжного доручення про сплату податку не менше, ніж за календарний місяць. Тому фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності – зобов'язані здійснювати постійні попередні платежі єдиного податку.

Виходячи з вимог ДПА України, фізичні особи сплачують єдиний податок за перший місяць кварталу до 15 числа попереднього місяця (квитанція про сплату податку додається до Заяви), а за другий і третій місяці – до 20 числа відповідного попереднього місяця.

***Порядок сплати податків і зборів при застосуванні спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності***

Відповідно до підрозділу 8 розділу XX ПКУ платники єдиного податку, як фізичні особи – підприємці, так і юридичні особи, що застосовують спрощену систему оподаткування, сплачують єдиний податок замість цілого ряду інших податків і зборів, тобто вони не є платниками таких податків і зборів, визначених Податковим кодексом України:

а) податку на прибуток підприємств. Ця норма стосується виключно юридичних осіб, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

Однак незважаючи на те, що платник єдиного податку не є платником податку на прибуток, у разі виплати дивідендів він повинний нарахувати та сплатити авансовий внесок з податку на прибуток у порядку, передбаченому пунктом 153.3 статті 153 розділу III ПКУ. Цей висновок базується на підпункті 153.3.2 пункту 153.3 статті 153 розділу III ПКУ, відповідно до якого обов'язок із нарахування та сплати авансового внеску з податку на прибуток покладається на будь-якого емітента корпоративних прав, що є резидентом, за винятком страховиків і суб'єктів господарювання, які є платниками фіксованого сільськогосподарського податку:

б) податку на доходи фізичних осіб. Ця норма стосується виключно фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва. Тобто фізична особа – підприємець, що застосовує спрощену систему оподаткування, не є платником податку на доходи фізичних осіб у частині доходів, що отримані в результаті провадження господарської діяльності та оподатковані за спрощеною системою оподаткування.

При цьому у випадку, коли ці фізичні особи отримують доходи із інших джерел, крім від ведення господарської діяльності, зазначеної у Свідоцтві про сплату єдиного податку (наприклад, дохід у вигляді заробітної плати за місцем основної роботи, за сумісництвом, інвестиційні доходи, дивіденди тощо), такі доходи підлягають оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб на загальних підставах.

Необхідно зазначити, що громадянин – підприємець, який застосовує спрощену систему оподаткування, звільнений від податку на доходи фізичних осіб тільки відносно власних доходів, але він, як по-

датковий агент, не звільняється від нарахування, утримання і перерахування цього податку з найманих працівників, у тому числі – членів сім'ї, що перебувають з ним у трудових відносинах;

в) податку на додану вартість з операцій з постачання товарів і послуг, місце надання яких розташоване на митній території України, за винятком податку на додану вартість, що сплачується юридичними особами, які обрали ставку оподаткування 6 відсотків.

Тобто фізичні особи-підприємці, що застосовують спрощену систему оподаткування, та юридичні особи – платники єдиного податку, що обрали ставку оподаткування 10 відсотків, не є платниками податку на додану вартість з операцій з постачання товарів і послуг, місце надання яких розташоване на митній території України. Це означає, що на даних платників єдиного податку, в частині операцій з постачання товарів і послуг, місце надання яких розташоване на митній території України, не поширюється дія пункту 181.1 статті 181 розділу V ПКУ щодо обов'язкової реєстрації платника податку на додану вартість, навіть, коли загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, перевищує граничну суму в 300 000 грн (без урахування податку на додану вартість).

Відзначимо, що добровільна реєстрація платником ПДВ (ст. 182 розділу V ПКУ) на платників єдиного податку – фізичних осіб – не поширюється, оскільки вони не є платниками ПДВ. Але ж при цьому, зазначені вище платники єдиного податку залишаються платниками податку на додану вартість з операцій, визначених в абзацах «в» – «е» пункту 185.1 статті 185 розділу V ПКУ, а саме з операцій:

- ввезення товарів (супутніх послуг) на митну територію України в митному режимі імпорту або реімпорту (далі – імпорт);

- вивезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту (далі – експорт);

- з метою оподаткування цим податком до експорту також прирівнюється постачання товарів (супутніх послуг), що перебувають у вільному обігу на території України, до митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони, створених згідно з положеннями глав 35 – 37 Митного кодексу України;

- з метою оподаткування цим податком до імпорту також прирівнюється постачання товарів (супутніх послуг) з-під митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони, створених згідно з положеннями глав 35–37 Митного кодексу України, для їх подальшого вільного обігу на території України;

- постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

Таким чином, звільнення від податку на додану вартість фізичних осіб-підприємців – платників єдиного податку, та юридичних осіб – платників 10 – відсоткового єдиного податку (крім операцій з імпортування товарів (супутніх послуг) на митну територію України) звільняє їх від обов'язку нарахування податкових зобов'язань з ПДВ, але одночасно позбавляє таких платників єдиного податку права на формування податкового кредиту, застосування нульової ставки та отримання бюджетного відшкодування.

Зазначимо, що юридичні особи – платники єдиного податку, що обрали ставку оподаткування 6 відсотків, є платниками податку на додану вартість на загальних умовах, у порядку, передбаченому розділом V цього Кодексу;

г) земельного податку, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення підприємницької діяльності. Цей підпункт означає, що як фізичні особи – підприємці, так і юридичні особи, які застосовують спрощену систему оподаткування, не є платниками земельного податку, який є різновидом плати за землю. Від сплати орендної плати за земельні ділянки (ст. 288

розділу XIII ПКУ) платник єдиного податку не звільнений. При цьому земельний податок даними категоріями платників податків не сплачується тільки за земельні ділянки, що використовуються для ведення підприємницької діяльності. У фізичних осіб-підприємців цей вид діяльності обов'язково повинний бути зазначений у Свідоцтві про сплату єдиного податку. Так, якщо у фізичної особи – платника єдиного податку, який надає земельну ділянку в оренду, у Свідоцтві про сплату єдиного податку серед видів здійснюваної ним діяльності не зазначено надання в оренду земельних ділянок, то він сплачує земельний податок у загальному порядку згідно розділу XIII цього кодексу;

г) плати за користування надрами. Відповідно до статті 6 Указу № 746 суб'єкт малого підприємництва, який сплачує єдиний податок, не є платником збору за спеціальне використання природних ресурсів. Зміна переліку загальнодержавних податків і зборів (ст. 9 розділу I ПКУ) спричинила необхідність конкретизувати і види зборів, платником яких не є суб'єкт спрощеної системи оподаткування. Тобто як фізичні особи – підприємці, так і юридичні особи, що застосовують спрощену систему оподаткування, не є платниками плати за користування надрами, визначеної у розділі XI ПКУ;

д) збору за спеціальне використання води. Відзначимо, що в Указі № 746 цей вид загальнодержавного збору хоча й прямо не згадувався, але на практиці він не сплачувався, оскільки входив до складу збору за спеціальне використання природних ресурсів. Виходячи з цього, як фізичні особи – підприємці, так і юридичні особи, що застосовують спрощену систему оподаткування, не є платниками збору за спеціальне використання води, визначеного у розділі XVI ПКУ;

е) збору за спеціальне використання лісових ресурсів. Цей збір до моменту введення в дію Податкового кодексу також входив як складова до складу збору за спеціальне використання природних ресурсів. Тобто як фізичні особи – підприємці, так і юридичні особи, що застосовують спрощену систему оподаткування, не є платниками збору за спеціальне використання лісових ресурсів, визначеного у розділі XVII цього Кодексу;

є) збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності. Ця норма відповідає статті 6 Указу № 746, де було передбачено, що платники єдиного податку не є платниками плати за патенти, з урахуванням зміни назви цього збору. При цьому потрібно зазначити, що, враховуючи авансовий характер платежів зі збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності, при переході фізичної особи-підприємця або юридичної особи на спрощену систему оподаткування можлива наявність переплати за цим видом збору. Зазначимо, що така переплата виникає не з ініціативи платника, а у зв'язку зі зміною умов господарювання. Саме тому у випадку наявності надмірно сплаченої суми збору на момент переходу суб'єкта малого підприємництва на сплату єдиного податку, сума надмірно сплаченого збору повертається такому суб'єкту малого підприємництва.

На відміну від статті 6 Указу № 746 перехідними положеннями цього Кодексу визначена обов'язковість сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платниками єдиного та фіксованого податків. Нарахування обчислення та сплата цього внеску здійснюється у порядку, визначеному Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»<sup>134</sup>.

Відповідно по пункту 1 статті 4 цього Закону, платниками єдиного податку визначено роботодавців (як юридичних осіб, так і громадян-підприємців) незалежно від використовуваної ними системи оподаткування, фізичні особи – підприємці, в тому числі ті, які обрали спрощену систему оподаткування, а також наймані працівники – громадяни України, іноземці та особи без громадянства.

<sup>134</sup> Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»: від 8 листопада 2010 р. № 2464-VI // Урядовий кур'єр. — 2010. — № 156. — 26 серпня.

Це означає, що юридичні особи – платники єдиного податку, зобов'язані нараховувати єдиний внесок на виплати з оплати праці найманих робітників, виконувати обов'язки податкового агента щодо внесків, утримуваних із доходів працівників, а фізичні особи – суб'єкти спрощеної системи оподаткування та платники фіксованого податку – крім цих обов'язків, нараховувати та сплачувати єдиний внесок із власних доходів.

При цьому, відповідно до пункту 3 статті 7 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», громадяни – підприємці, які обрали спрощену систему оподаткування, нараховують єдиний внесок на суми, що визначаються такими платниками самостійно для себе та членів сім'ї, які беруть участь у провадженні ними підприємницької діяльності, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, а сума єдиного внеску не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску за кожну особу.

Починаючи з 1 січня 2011 року Державне казначейство України не здійснює розподіл сум єдиного податку або фіксованого податку на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та/або до Пенсійного фонду України (крім єдиного податку, що сплачується у січні 2011 року за останній звітний (податковий) період 2010 року). Тому єдиний податок сплачуються на рахунок відповідного бюджету в розмірі частини єдиного податку, що підлягає перерахуванню до цих бюджетів відповідно до норм Указу № 746.

Згідно зі статтею 3 Указу № 746 юридична особа сплачує єдиний податок на окремий рахунок відділень Державного казначейства України, а 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;
- до Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності – 11 відсотків, та до Фонду соціального страхування на випадок безробіття – 4 відсотки – для відшкодування витрат, які здійснюються відповідно до законодавства у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, а також витрат, зумовлених народженням і похованням.

А згідно зі статтею 2 Указу № 727 суми єдиного податку, що надходять від фізичних осіб – підприємців, перераховуються відділеннями Державного казначейства України у таких розмірах:

- до місцевого бюджету – 43 відсотки;
- до Пенсійного фонду України – 42 відсотки;
- до Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності – 11 відсотків, та до Фонду соціального страхування на випадок безробіття – 4 відсотки.

При цьому, згідно із пунктом 2 статті 71 Бюджетного кодексу України, 135 надходження єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва належать до бюджету розвитку місцевих бюджетів.

Отже, в 2011 році до місцевих бюджетів повинні перераховуватися: 43 % єдиного податку з фізичних осіб та 43 % єдиного податку з юридичних осіб. Решта нарахованої суми єдиного податку (57 %) враховуватиметься суб'єктом малого підприємництва при сплаті єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

## § 2. Фіксований сільськогосподарський податок

У сільському господарстві податкова система визначає кількість і розміри підприємств, їхню організаційну структуру, обсяги виробництва продукції і використання ресурсів. Податкова система сільського господарства впливає також на інші сектори економіки та на макроекономічний баланс країни в цілому.

На даний час сільське господарство України працює у привілейованому режимі оподаткування. Аграрним підприємствам надано значну кількість податкових пільг, але їхню несільськогосподарську діяльність держава оподатковує на загальних підставах. З метою стимулювання розвитку сільськогосподарського виробництва Податковим кодексом далі – (ПК) України передбачено функціонування спеціального податкового режиму у формі фіксованого сільськогосподарського податку.

Фіксований сільськогосподарський податок далі – (ФСП) – це податок, який справляється з одиниці земельної площі у відсотках від її нормативної оцінки та сплата якого замінює сплату окремих податків і зборів. Фіксований сільськогосподарський податок належить до загальнодержавних податків, тобто таких, що є обов'язковими для сплати на усій території України.

Нижче розглянемо особливості оподаткування аграрних товаровиробників фіксованим сільськогосподарським податком.

ФСП почав діяти в нашій країні з 1 січня 1999 р. Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» а, був затверджений Верховною Радою України 17 грудня 1998 р. [1]. Протягом таких років цей Закон мав суттєві зміни, і остаточно втратив чинність після прийняття 2 грудня 2010 р. Податкового кодексу України [2].

Суб'єктом оподаткування є сільськогосподарський товаровиробник. Під ним розуміється юридична особа, незалежно від організаційно-правової форми, яка займається виробництвом сільськогосподарської продукції та/або розведенням, вирощуванням і виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах) та її переробкою на власних чи орендованих потужностях, у тому числі власновиробленої сировини на давальницьких умовах, та здійснює операції з її постачання. Відповідно, платниками ФСП можуть бути також суб'єкти, які займаються виловом риби у внутрішніх водоймах (рибгоспи).

Податковим кодексом встановлена мінімальна величина частки сільськогосподарського товаровиробництва (75 % від загальної виручки підприємства за попередній рік), що дає право на реєстрацію як платника ФСП.

Якщо сільськогосподарський товаровиробник утворюється шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або виділення згідно з відповідними нормами Цивільного кодексу України, то норма щодо дотримання частки сільськогосподарського товаровиробництва, яка дорівнює або перевищує 75 відсотків за попередній податковий (звітний) рік, поширюється на:

- усіх осіб окремо, які зливаються або приєднуються;
  - кожен окрему особу, утворену шляхом поділу або виділу;
  - особу, утворену шляхом перетворення.
- Сільськогосподарські товаровиробники, утворені шляхом поділу або виділення, так само як і новоутворені, в рік створення платниками податку не можуть бути (оскільки не можуть підтвердити напрям своєї діяльності). На сплату ФСП вони можуть перейти лише з 1 січня наступного року, за умови підтвердження необхідної частки сільськогосподарського товаровиробництва.

Не може бути платником ФСП суб'єкт господарювання:

- у якого понад 50 % виручки, отриманої від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва становить дохід від продажу декоративних рослин, диких тварин і птахів, хутряних виробів та хутра;

- який виробляє чи реалізує підакцизні товари (крім виноградних виноматеріалів, вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства);
- який на день подання документів для набуття статусу платника податку повинний податковий борг (за винятком безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок форс-мажорних обставин).

Об'єктом оподаткування ФСП є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) і земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебувають у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

Базою оподаткування ФСП є вартість сільськогосподарських угідь і земель водного фонду, зафіксована на 1 липня 1995 р. Нормативна грошова оцінка землі визначається залежно від її родючості та потенційної продуктивності. Тому вона диференційована за регіонами України: від 6 244 грн/га в Житомирській – до 11 297 грн/га у Черкаській області. У середньому по Україні розрахункова вартість землі становить 8 733 грн. Ставки фіксованого сільськогосподарського податку такі: 0,15 % вартості ріллі, пасовищ та сінокосів, 0,09 % багаторічних насаджень та 0,45 % вартості земель водного фонду. Для платників податку, які здійснюють діяльність у гірських зонах та на поліських територіях, ставка ФСП з 1 га сільськогосподарських угідь встановлюється у таких розмірах: для ріллі, сіножатей та пасовищ – 0,09 %; для багаторічних насаджень – 0,03 %.

Для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди, ставка ФСП становить – 1 % нормативної грошової вартості відповідних угідь.

Доходи від сплати фіксованого сільськогосподарського податку повністю спрямовуються до місцевих бюджетів (за місцем розташування земельних угідь).

Сільськогосподарські товаровиробники самостійно обчислюють суму податку щороку за станом на 1 січня і до 1 лютого поточного року подають відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 Податкового кодексу.

Якщо у платника ФСП у власності або користуванні, у тому числі на умовах оренди, є земельні ділянки, розташовані в межах території декількох органів місцевого самоврядування, то, крім загальної декларації з ФСП, що подається за місцем розташування платника податку, також подаються окремі декларації з ФСП до органу ДПС за місцем розташування таких земельних ділянок.

ФСП сплачується щомісячно, але обсяги платежів поділено на квартали: у першому і другому кварталах – по 10 % від загальної суми річного податку; у третьому – 50 % і в четвертому – 30 %. Щомісячний платіж визначається у розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку.

Якщо платник податку орендує сільськогосподарські угіддя або землі водного фонду в особи, яка не є платником податку, орендована площа земельних ділянок включається до декларації з податку орендаря.

У випадку, якщо у платника у звітному періоді відбувається зміна площ сільськогосподарських угідь або земель водного фонду у зв'язку з набуттям (втратою) на них права власності або користування, в тому числі викликана злиттям, приєднанням, перетворенням, поділом, виділенням, такий платник зобов'язаний здійснити уточнення сум податку на період з дати набуття (втрати) відповідного права до останнього дня податкового (звітного) року.

На основі такого уточнення платник податку повинний протягом двадцяти календарних днів місяця, що настає за звітним періодом, подати відповідні декларації з ФСП до органів податкової служби за своїм місцем знаходження та місцем розташування земельних ділянок. Разом із уточненими даними



про площу земельних угідь платник зобов'язаний також надати відомості щодо підстав володіння (користування) земельними ділянками та їх нормативну грошову оцінку.

ФСП сплачується на відповідний рахунок місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки (а не місця знаходження платника податку).

Відповідно до норм ст. 69 глави 11 Бюджетного кодексу надходження від ФСП включаються до доходів місцевих бюджетів, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів.

ФСП знизив податковий тиск на аграрні підприємства та спростив адміністрування податку, адже у 1999–2003 рр., він заміняв дванадцять раніше сплачуваних податків; після змін закону у 2004–2006 рр. – фіксований сільськогосподарський податок об'єднував шість податків і зборів. З прийняттям Податкового кодексу України, ФСП заміняє податок на прибуток підприємств, земельний податок (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва); збір за спеціальне використання води; збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності (у частині провадження торговельної діяльності).

Серед названих податків і зборів, що включаються до фіксованого сільськогосподарського податку, основним є податок на землю. Податок на прибуток становить незначну частку, оскільки у сільському господарстві суми прибутків є невеликими, а значна частина сільськогосподарських підприємств є взагалі збитковою. Решта два податкові збори сумарно також є незначними. Тому ФСП фактично став податком на землю.

Аграрні товаровиробники для набуття і підтвердження статусу платника фіксованого сільськогосподарського податку подають до 1 лютого поточного року:

- загальну податкову декларацію з податку щодо всієї наявної площі земельних ділянок, з яких справляється ФСП. Така загальна декларація подається органу ДПС за місцем знаходження платника (місцем перебування його на податковому обліку);
- звітні податкові декларації окремо по земельних ділянках, розміщених на землях різних територіальних громад, – подаються органам ДПС за місцем розташування таких земельних ділянок;
- розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва – подаються органам ДПС за своїм місцезнаходженням і за місцем розташування земельних ділянок. Форма такого розрахунку затверджується Мінагрополітики за погодженням з ДПС України;
- довідки з районних відділів земельних ресурсів про наявність земельних ділянок у володінні (користуванні) такого платника станом на 1 січня поточного року та їх грошову оцінку – органам ДПС за своїм місцезнаходженням і за місцем розташування земельних ділянок. У довідках зазначаються також відомості щодо права власності або користування зазначеними земельними ділянками (в тому числі і на підставі договорів оренди земельних ділянок (паїв) – у розрізі кожного документа, що встановлює право власності або користування земельними ділянками).

У разі якщо сільськогосподарські товаровиробники утворюються протягом року шляхом злиття, приєднання або перетворення, то такі новоутворені платники ФСП протягом 20 календарних днів місяця, що настає за місяцем утворення, повинні подати до органів ДПС за своїм місцезнаходженням і за місцем розташування земельних ділянок декларацію з податку, складену на період від дати утворення до кінця поточного податкового року. Подання декларації необхідне для набуття статусу платника податку, а також набуття усіх прав та обов'язків щодо погашення податкових зобов'язань або боргів, переданих йому як правонаступнику.

Довідка про набуття або підтвердження статусу платника податку видається протягом 10 робочих днів з дати подання сільськогосподарським товаровиробником податкової декларації або заяви органом державної податкової служби за місцезнаходженням такого платника.

Реєстрація сільськогосподарського товаровиробника платником ФСП скасовується:

- у разі подання платником податку письмової заяви щодо добровільного зняття з такої реєстрації;
- за рішенням органу державної податкової служби:
- а) якщо такий платник податку ліквідується, у тому числі шляхом злиття, приєднання або перетворення;
- б) у разі встановлення за результатами документальної перевірки, що платник ФСП за попередній податковий рік повинний частку сільськогосподарського виробництва, що не перевищує 75 %.

При цьому такий платник ФСП зобов'язаний перейти до сплати податків за загальною системою оподаткування, починаючи з наступного місяця після місяця, у якому було встановлено таке порушення.

Платники ФСП несуть відповідальність, відповідно до Податкового кодексу, за правильність обчислення, своєчасність подання податкових декларацій та сплати сум ФСП.

Розглянемо детальніше переваги цього податку:

1. ФСП відносно просто розраховується: достатньо знати площу землі, її розрахункову вартість та ставку податку, тобто не повинний потреби вести складний податковий облік. Це дозволяє виробникам зекономити час на розрахунках податку, а також обмежує можливості податківців втручатися у роботу сільськогосподарських підприємств.

2. Впровадження ФСП підвищило рівень сплати податків та достовірність статистичних показників по сільському господарству. Адже аграрні виробники не зацікавлені у заниженні даних про обсяги продажу продукції для мінімізації податків, як це досить часто було траплялося раніше.

3. ФСП підвищує ефективність використання землі, тому що він стимулює підвищення урожайності продукції рослинництва та інтенсифікацію тваринництва, тобто виробник зацікавлений збільшувати вихід сільськогосподарської продукції з одиниці площі. Хоча якщо ставка податку невисока, то вплив його на ефективність використання землі незначний.

ФСП повинний також ряд недоліків:

1. Податкові пільги дають можливість функціонувати неефективним аграрним підприємствам. Не існує ефективної процедури банкрутства таких підприємств. Це призводить до втрати конкурентоспроможності аграрних виробників.

2. Податкові привілеї у формі ФСП зменшують фінансові можливості держави інвестувати виробництво громадських благ у цілому по країні та фінансувати соціальний розвиток села зокрема. Тому через недофінансування села сільськогосподарські підприємства змушені надавати соціальні послуги, знижуючи свою конкурентоспроможність.

3. Привілейоване оподаткування аграрного виробництва забирає обмежені ресурси з інших галузей і направляє їх у сільське господарство, хоча там ефективність їх використання може бути меншою, ніж у промисловості або сфері послуг. Такий перерозподіл стримує економічне зростання в інших секторах економіки.

4. Виробники сільськогосподарської продукції платять однакові суми ФСП незалежно від ефективності виробництва, тобто відсутній ефект автоматичної стабілізації. При низьких ставках ФСП це майже не впливає на ліквідність господарств, але якщо з часом ставки зростуть, то у неврожайні роки це може суттєво відобразитися на рентабельності підприємств.

5. ФСП є упередженням до рослинництва. Виробники тваринницької продукції звичайно мають земельні угіддя для вирощування кормів, сінокоси, пасовища, але все-таки відносно податкове навантаження на рослинництво є набагато вищим, ніж на тваринництво. Якщо при цьому тваринництво інтенсифіковане, як, наприклад, птахівництво чи бджільництво, то ця необ'єктивність навіть підвищується. Як правило, тваринництво в Україні збиткове і тому пільги через ФСП можна сприймати як державну підтримку.

Недоліків відмічено більше ніж переваг, але, звичайно, прийняття фіксованого сільськогосподарського податку на даному етапі розвитку аграрного виробництва було цілком економічно виправданим і головну мету його впровадження – збільшення обсягів виробництва сільськогосподарської продукції – досягнуто. Можливо, з часом із підвищенням активності аграрного бізнесу держава зможе дещо збільшити ставки ФСП і тим самим підвищить фіскальну роль цього податку. А можливо, цей податок буде відмінений зовсім, оскільки Україна, ставши 16 травня 2008 р. членом Світової організації торгівлі, повинна дотримуватися вимог цієї організації: існуючі пільги з фіксованого сільськогосподарського податку розглядаються як заборонені в СОТ субсидії, тому що ФСП є окремим податком для однієї галузі.

### **§ 3. Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію**

Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію є одним із видів загальнодержавних податків. Порядок нарахування та стягнення цього збору регламентується Главою 3 «Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками» розділу XIV «Спеціальні податкові режими» Податкового кодексу України. До набуття чинності Податкового кодексу усі питання, пов'язані з цим збором, регулювалися Постановою Кабінету Міністрів України від 24 грудня 2003 р. № 2002 «Про затвердження Механізму справляння збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію» зі змінами та доповненнями.

У Податковому кодексі чітко визначені платники цього збору, його ставка, об'єкт оподаткування та порядок нарахування і сплати.

Згідно статті 310 Податкового Кодексу платниками цього збору є оптовий постачальник електричної енергії ДП «Енергоринок» та юридичні особи, виробники електричної енергії, що мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії і продають її поза оптовим ринком електроенергії, та виробники теплової енергії.

Не є платниками цього збору виробники електроенергії, які, відповідно до статті 291 Податкового кодексу, зареєстровані, як фізичні особи – підприємці, і мають відповідні установки з виробництва електричної енергії. При продажу виробниками електроенергії на оптовому ринку вони звільняються від сплати цього збору, оскільки його сплачує оптовий посередник, який закуповує дану електроенергію у виробника. Право на отримання ліцензії на здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії мають підприємства, потужність виробництва електроенергії якими повинна перевищувати 5 МВт. Оптовий постачальник електричної енергії сплачує відповідний збір від усього обсягу реалізованої ним електроенергії, а виробники електричної енергії, які мають відповідну ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії і продають її поза оптовим ринком, та виробники теплової енергії, сплачують даний збір лише з обсягів, що реалізовані іншим суб'єктам господарювання, крім оптового постачальника електричної енергії. Не є платниками цього збору підприємства, що здійснюють виробництво електроенергії за допомогою кваліфікованих когенераційних установок і реалізують її на роздрібному ринку електроенергії. Також звільняються від сплати збору у вигляді цільової надбавки, підприємства, що здійснюють виробництво електроенергії з відновлюваних джерел енергії чи на малих гідроелектростанціях потужністю до 20 МВт.

Щодо об'єкта оподаткування цим збором, то він визначається статтею 311 Податкового кодексу. Згідно з нормами даної статті, до об'єктів, з яких стягується такий збір, відноситься вся вартість електроенергії, що відпускається у продаж оптовим постачальником електричної енергії, а для юридичних осіб – вартість виробленої та відпущеної електричної енергії, яка продається поза оптовим ринком електроенергії, та вартість теплової енергії, за винятком електроенергії, виробленої кваліфікованими

когенераційними установками і малими гідроелектростанціями потужністю до 20 МВт. При визначенні суми, що є об'єктом оподаткування цим збором, сума податку на додану вартість не враховується.

Відповідно до норм статті 311 Податкового кодексу не є об'єктом оподаткування даним збором виробництво електроенергії з відновлювальних джерел (рис. 14.3) за допомогою кваліфікованих когенераційних установок або іншого електрогенеруючого обладнання. Вартість електричної енергії, виробленої і реалізованої фізичними особами – підприємцями, які мають відповідні установки з її виробництва, також не є об'єктом нарахування цього збору.



**Рис. 14.3. Відновлювальні джерела енергії**

Для підприємств – виробників електричної енергії на малих гідроелектростанціях, які відповідно до статті 313 Податкового кодексу мають потужність до 20 МВт, сума збору, яка, відповідно до норм Податкового кодексу, направляється на їх розвиток і модернізацію, також обчислюється без податку на додану вартість. Сума податку на додану вартість, що нараховується на суму відпущеної електричної виробниками, які не є платниками цього збору, оскільки здійснюють виробництво електроенергії за допомогою малих електростанцій потужністю до 20 МВт, не перераховується до держаного бюджету, залишається на підприємстві і використовується, відповідно до цільового призначення, на заходи розвитку, реконструкції і модернізації цих малих гідроелектростанцій.

Питання щодо визначення величини ставки збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, який відповідно до Податкового кодексу стягується з оптового постачальника електричної енергії – ДП «Енергоринок» та виробників електричної енергії, які мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії і продають її поза оптовим ринком електричної енергії, та теплової енергії, у встановленому порядку регулюються статтею 312 Податкового кодексу. Відповідно до цієї статті ставка цього збору для всіх його платників становить 3 відсотки від фактично відпущеної платником цього збору електричної енергії. Суми збору включаються до складу валових доходів і валових витрат платника збору відповідно до чинного законодавства.

Питання стосовно порядку обчислення величини та процедури сплати цього збору регулюються статтею 313 Податкового кодексу.

Відповідно до даної статті Податкового кодексу базовим податковим (звітним) періодом для нарахування і сплати цього збору є проміжок часу, що становить один календарний місяць. База оподаткування включає в себе відповідні обсяги реалізованої електричної енергії протягом звітного календарного місяця.

Платники цього збору зобов'язані подавати відповідні податкові декларації з цього збору, у яких вказується сума збору, нарахована у звітному податковому періоді. Такі декларації подаються платниками збору органам державної податкової служби у строки, визначені для місячного податкового (звітного) періоду, за місцем податкової реєстрації. Платник збору не повинний права подати відповідні декларації у інші органи державної податкової служби, навіть у випадку, коли виробничі потужності такого платника зосереджені не в тому регіоні, де він зареєстрований платником податку. Відповідні посадові особи органів державної податкової служби не мають права прийняти дані декларації у суб'єкта господарювання, який не зареєстрований у них як платник податку. За порушення цієї норми платники цього збору і відповідні службові особи органів державної податкової служби України несуть відповідальність згідно з чинним законодавством.

Відповідно до статті 313 Податкового кодексу, форма податкової декларації за даним збором встановлюється в порядку, який передбачений у статті 46 Податкового кодексу. Згідно з цією статтею, форма податкової декларації, за даним збором, встановлюється, за погодженням з Міністерством фінансів України, центральним органом державної податкової служби. Використання будь-яких інших форм декларації з цього збору, затверджених органами державної податкової служби нижчого рівня, забороняється, і у разі їх застосування, порушники несуть відповідальність згідно з чинним законодавством.

Розмір податкового зобов'язання із збору за базовий податковий (звітний) період, визначеною статтею 313 Податкового кодексу, визначається виходячи з законодавчо встановленої ставки збору і вартості фактично відпущеної електричної енергії, від якої віднімається сума податку на додану вартість. Оптовий постачальник електричної енергії сплачує збір, виходячи з фактично оплачених обсягів електричної енергії, відпущених у відповідному звітному періоді, не пізніше наступного дня після отримання плати за них. Податкове зобов'язання із збору за базовий податковий (звітний) період оптового постачальника електричної енергії визначається виходячи зі встановленої нормами статті 312 Податкового кодексу ставки збору і фактично оплачених обсягів електричної енергії та сплачується ним з урахуванням внесених за цей період сум збору протягом 10 календарних днів після закінчення граничного строку подання розрахунку. Не підлягає виключенню до суми оподаткованої даним збором вартість електричної енергії, вироблена кваліфікованими когенераційними установками і малими гідроелектростанціями потужністю до 20 МВт., але на неї також нараховується сума збору, яка використовується згідно з нормами передбаченими цим Кодексом.

Кошти у розмірі збору, що повинні сплачувати юридичні особи – виробники електричної енергії на малих гідроелектростанціях потужністю до 20 МВт, спрямовують на будівництво нових та реконструкцію і модернізацію діючих малих гідроелектростанцій.

Контроль за цільовим використанням таких коштів здійснює орган державного регулювання діяльності в електроенергетиці, яким на сьогодні є Національна комісія регулювання електроенергетики в Україні (НРКЕ). У разі виявлення цим органом порушень стосовно нецільового використання коштів юридичною особою, що повинний на них право, дана особа несе відповідальність відповідно до чинного законодавства.

Платники цього збору повинні сплачувати його у строки, визначені для місячного податкового (звітного) періоду, тобто протягом 20 днів, таких за останнім днем звітного місячного періоду, за місцем

податкової реєстрації. Виробники електроенергії здійснюють перерахування коштів цього збору на рахунки, відкриті у відповідних управліннях Держказначейства у встановленому законом поУ цілому глава 3 «Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками» розділу XIV «Спеціальні податкові режими» Податкового кодексу України забезпечує чітке визначення платників цього збору на території України та критерії відповідно до яких виробники електроенергії ідентифікуються як платники цього цільового збору, врегульовуються питання щодо визначення об'єкта оподаткування цим збором, формуються чіткі критерії щодо того, які саме види діяльності підпадають під оподаткування даним збором, питання визначення ставок збору, які сплачуються всіма його платниками, та усунення всіх можливих зловживань в цій сфері, концептуальні засади визначення податкового періоду для нарахування збору, визначення форми податкових декларацій з цього та порядку їх подання у відповідні органи державної податкової служби України, та порядку сплати цього збору.

#### **§ 4. Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності**

Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності, який справляється в Україні, починаючи з 2005 року, є загальнодержавним непрямим окладним збором. Відповідно до глави 4 розділу XIV Податкового кодексу України, цей збір класифіковано як спеціальний податковий режим.

Статтею 314 ПКУ платниками збору визначені суб'єкти господарювання та їх відокремлені підрозділи, які провадять діяльність з постачання природного газу споживачам на підставі укладених з ними договорів

Виходячи з наведеного формулювання платників податків, основними їх ознаками є: здійснення операцій з постачання природного газу; наявність укладених договорів за такими операціями, а також те, що покупець одночасно виступає споживачем цього виду палива.

Відповідно до п. 18 ст. 1 Закону України «Про засади функціонування ринку природного газу» від 8 липня 2010 року № 2467-VI,<sup>136</sup> постачання природного газу – це господарська діяльність на ринку природного газу, що підлягає ліцензуванню і полягає в наданні послуг і пов'язана з реалізацією природного газу безпосередньо споживачам на підставі укладених з ними договорів.

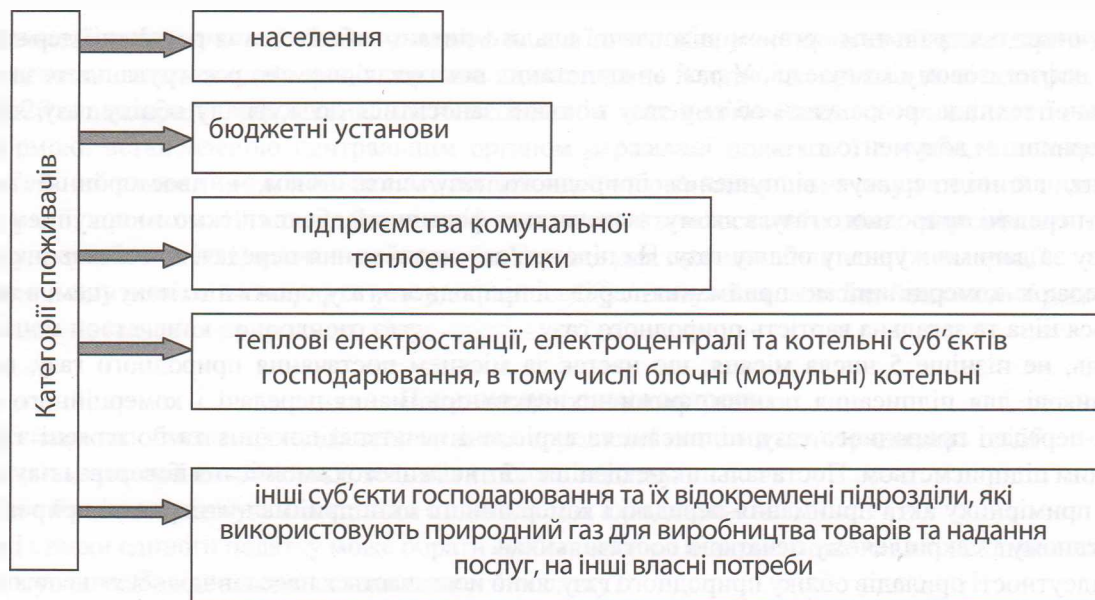
Постачання природного газу здійснюється відповідно до договору, за яким постачальник зобов'язується поставити споживачеві природний газ, якісні характеристики якого визначено стандартами, в обсязі та порядку, передбачених договором, а споживач зобов'язується сплачувати вартість прийнятого природного газу в розмірі, строки та порядку, передбачених договором. Обов'язкові умови договору між гарантованим постачальником і споживачем природного газу за регульованим тарифом встановлюються в типовому договорі про постачання природного газу.

Типові договори затверджуються постановами Кабінету Міністрів України окремо для надання населенню послуг з газопостачання та для постачання природного газу підприємствам теплоенергетики на виробництво теплової енергії для надання населенню послуг з централізованого опалення та постачання гарячої води.

Господарські договори укладаються виходячи з Типових договорів за правилами, встановленими Цивільним кодексом України<sup>137</sup> і іншими нормативно-правовими актами щодо окремих видів договорів.

<sup>136</sup> Закон України «Про засади функціонування ринку природного газу»: від 8 липня 2010 року № 2467-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 55. – 30 липня.

<sup>137</sup> Цивільний кодекс України: від 16 січня 2003 року № 435-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11. – 28 березня.



**Рис. 14.4. Розподіл споживачів природного газу за категоріями**

Укладення господарського договору є обов'язковим для сторін, якщо він заснований на державному замовленні, виконання якого є обов'язком для суб'єкта господарювання у випадках, передбачених законом, або існує пряма вказівка закону щодо обов'язковості укладення договору для певних категорій суб'єктів господарювання чи органів державної влади або органів місцевого самоврядування.

У випадку реалізації газу кінцевому споживачу по договору комісії власником природного газу є комітент, який і є платником збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ.

Предметом обкладення цим збором виступає природний газ, під яким розуміється корисна копалина, яка є сумішшю вуглеводнів і неуглеводневих компонентів, перебуває у газоподібному стані за стандартних умов (тиск – 760 мм рт. ст. і температура – 20°C)<sup>138</sup> При цьому в поняття «природний газ» включені: власне природний газ, нафтовий (попутний) газ, газ (метан) вугільних родовищ та газ сланцевих товщ.

**Об'єктом оподаткування** збором визначена вартість природного газу в обсязі, відпущеному кожній категорії споживачів у звітному періоді. Податковим кодексом України *база оподаткування* цього збору окремо не визначена, хоча в даному випадку вона співпадає з об'єктом.

База оподаткування визначається окремо по кожній категорії споживачів (рис. 14.4) на підставі актів приймання-передачі газу, підписаних платником та відповідним споживачем (для населення - на підставі облікових документів), з урахуванням відповідного тарифу.

Відпуск природного газу споживачам (за винятком населення) здійснюється за умови наявності вузла обліку природного газу, під яким розуміється сукупність засобів вимірювальної техніки та допоміжних засобів, призначених для вимірювання у робочих умовах, реєстрації, збереження результатів вимірювання та розрахунків об'єму газу, приведеного до стандартних умов. Вимоги до складових частин вузла обліку природного газу, правил експлуатації приладів обліку, порядку вимірювання його обсягів та визначення якості, а також порядок приймання-передачі визначаються технічними регламентами та нормами, правилами і стандартами в галузі постачання природного газу, які встановлюються

<sup>138</sup> Закон України «Про засади функціонування ринку природного газу»: від 8 липня 2010 року № 2467-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 55. – 30 липня.

і затверджуються центральним органом виконавчої влади з питань забезпечення реалізації державної політики в нафтогазовому комплексі. У разі використання показувальних або реєструвальних засобів виміральної техніки розрахунки об'єму газу повинні заноситися до журналу обліку газу, який і виступає первинним документом.

Документ, що підтверджує відпущення природного газу споживачам, є двостороннім актом приймання-передачі природного газу, в якому зазначається фактичний обсяг спожитого покупцем природного газу за даними журналу обліку газу. На підставі акта приймання-передачі постачальник і покупець складають комерційний акт приймання-передачі природного газу, спожитого покупцем, в якому зазначаються ціна та загальна вартість природного газу.

Почепець, не пізніше 5 числа місяця, що настає за місяцем постачання природного газу, подає постачальникові для підписання по два примірники акта приймання-передачі і комерційного акта приймання-передачі природного газу, підписані та скріплені печаткою покупця та погоджені з газо-транспортним підприємством. Постачальник не пізніше 12 числа цього само місяця повертає покупцеві по одному примірнику акта приймання-передачі і комерційного акта приймання-передачі природного газу, підписаному та скріпленому печаткою постачальника.

У разі відсутності приладів обліку природного газу, який постачається населенню, обсяги споживання, в тому числі для цілей обчислення бази для нарахування збору, визначаються за нормами, встановленими законодавством, а за наявності лічильника газу – за встановленими цінами на підставі фактичних показань лічильника.

Розрахунки населенням за надані послуги з газопостачання можуть провадитися: за розрахунковими книжками; за платіжними документами, які виписуються газопостачальним підприємством.

Ставка збору диференційована за групами платників та дорівнює:

2 % від бази оподаткування – для бюджетних установ; підприємств комунальної теплоенергетики, теплових електростанцій, електроцентралей та котельних суб'єктів господарювання, зокрема блочних (модульних) котелень (в обсязі, що використовується для надання населенню послуг з опалення та гарячого водопостачання, за умови ведення такими суб'єктами окремого приладового та бухгалтерського обліку тепла і гарячої води); промислових та інших суб'єктів господарювання та їх відокремлених підрозділів, що використовують природний газ;

4 % від бази оподаткування - для населення.

Використання адвалерної ставки дозволяє уникнути необхідності індексувати суми збору у зв'язку з інфляційними процесами, що спрощує податковий облік і адміністрування цього збору.

Порядок обчислення сум збору передбачає використання діючого тарифу, під яким розуміється ціна природного газу для відповідної категорії споживачів без урахування тарифів на його транспортування і постачання споживачам та суми податку на додану вартість.

Ціну природного газу для споживачів усіх категорій (крім населення) без урахування тарифів на транспортування і постачання природного газу споживачам і суми ПДВ потрібно визначати поділивши на 1,02, тобто зменшити на суму цільової надбавки (2 %), а саме:

$$Ц_{газу} = (Ц_{нкре} : 1,2 - Т - П) : 1,02,$$

де  $Ц_{нкре}$  : 1,2 – граничний рівень ціни на природний газ згідно з постановами Національної комісії регулювання електроенергетики України без урахування податку на додану вартість;

Т – тариф на транспортування газу без урахування податку на додану вартість;

П – тариф на постачання природного газу без урахування податку на додану вартість.

У випадку постачання газу замість коефіцієнта 1,02 використовується коефіцієнт 1,04.



**Базовим податковим (звітним) періодом** для цього збору встановлений календарний місяць. У зв'язку з цим податкова декларація повинна надаватися до податкових органів за місцем реєстрації протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця за формою, встановленою центральним органом державної податкової служби, а платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого Податковим кодексом України для подання податкової декларації.

При цьому необхідно звернути увагу на те, що збір сплачується за місцем податкової реєстрації, а не за місцем постачання природного газу.

### Питання для самоконтролю

1. Які існують обмеження щодо застосування спрощеної системи для юридичних осіб?
2. Назвіть критерії визначення платників єдиного податку.
3. Що є базою оподаткування єдиним податком для юридичних осіб?
4. Які ставки єдиного податку може обрати суб'єкт малого підприємництва і які наслідки повинний застосувати 10-відсоткової ставки єдиного податку?
5. Розкажіть про особливості податкового обліку і звітності юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва.
6. Які заходи застосовують при недотриманні податкового законодавства до платників єдиного податку?
7. Які податки і збори сплачуються юридичною особою – суб'єктом малого підприємництва, при застосуванні спрощеної системи оподаткування?
8. Назвіть елементи єдиного податку для фізичних осіб.
9. Які обмеження встановлені законодавством щодо застосування спрощеної системи для фізичних осіб?
10. Розкажіть про порядок переходу громадян-підприємців на спрощену систему оподаткування.
11. Які особливості встановлення ставок єдиного податку для громадян-підприємців?
12. Як податок взаємодіє з іншими податками та зборами, що сплачуються громадянами-підприємцями при застосуванні спрощеної системи оподаткування?
13. Які існують варіанти повернення на звичайну систему оподаткування?
14. Розкажіть про податковий облік платника єдиного податку – фізичної особи.
15. У чому полягає сутність фіксованого сільськогосподарського податку?
16. Хто є платниками фіксованого сільськогосподарського податку?
17. Вкажіть об'єкт та базу оподаткування фіксованого сільськогосподарського податку?
18. Які ставки фіксованого сільськогосподарського податку?
19. Який порядок нарахування та строки сплати фіксованого сільськогосподарського податку?
20. Які особливості обкладення платників фіксованого сільськогосподарського податку окремими податками і зборами?
21. Який порядок набуття та скасування статусу платника фіксованого сільськогосподарського податку?
22. Назвіть платників, об'єкти та ставки збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію.
23. Який процес подання податкових декларацій платниками збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію до податкових органів?
24. Суб'єкти господарювання, що мають податкову пільгу при сплаті збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію.

25. Порядок встановлення ставки збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію.
26. Особливості визначення платників збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.
27. Особливості порядку обчислення сум збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для різних категорій споживачів.
28. Об'єкт, предмет і база для нарахування збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.
29. Порядок декларування та погашення грошових зобов'язань зі збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.

### Тестові завдання

1. *Перешкодою для переходу юридичної особи на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності (єдиний податок) є:*
  - а) обсяг виручки за попередній рік дорівнює 0,8 млн грн;
  - б) на підприємстві працює 52 робітники;
  - в) засновниками підприємства є виключно фізичні особи.
2. *Чи може перейти на спрощену систему оподаткування відокремлений підрозділ працюючого на звичайній системі підприємства, який не повинний статусу юридичної особи?*
  - а) ні;
  - б) так;
  - в) може за наявності дозволу органу податкової служби.
3. *Спрощена система оподаткування не може бути застосована для:*
  - а) підприємства, що бере участь у договорі про спільну діяльність;
  - б) підприємства, яке уповноважене вести податковий та бухгалтерський обліки за спільною діяльністю;
  - в) спільної діяльності як суб'єкта оподаткування?
4. *До бази оподаткування єдиним податком для юридичної особи відносять:*
  - а) безкоштовно отримані матеріальні цінності;
  - б) кошти, отримані від Фонду соціального страхування на створення робочих місць;
  - в) кошти, що надійшли в касу за реалізовану продукцію (товари, роботи, послуги);
  - г) вартість сировини, отриману за бартерною угодою.
5. *Доцільність вибору ставки єдиного податку юридичною особою залежить від:*
  - а) форми власності підприємства;
  - б) матеріаломісткості виробництва;
  - в) капіталомісткості виробництва;
  - г) організаційно-правової форми підприємства;
  - д) податкового статусу споживачів продукції (послуг) підприємства.
6. *Зміна ставки єдиного податку (з 6 на 10 % і навпаки) можлива:*
  - а) з початку будь-якого місяця;
  - б) з початку будь-якого кварталу;
  - в) з початку календарного року;
  - г) у будь-який час.

7. *Платнику у 2010 році працював на спрощеній системі оподаткування за ставкою 6 %. З 01.01.2011 р. він перейшов на ставку 10 %. Чи повинний такий платник право на бюджетне відшкодування ПДВ за 2010 рік?*
- а) повинний;
  - б) не повинний;
  - в) повинний, якщо він зберіг Свідоцтво платника ПДВ.
8. *Єдиний податок з юридичних осіб може бути класифікований як:*
- а) розкладний;
  - б) прогресивний;
  - в) загальнодержавний;
  - г) місцевий.
9. *Який метод податкового обліку об'єкта оподаткування застосовується при спрощеній системі оподаткування юридичних осіб?*
- а) метод першої події;
  - б) метод останньої події;
  - в) касовий метод;
  - г) метод «за відвантаженням».
10. *При продажу основних засобів юридичною особою – суб'єктом малого підприємництва – оподаткуванню єдиним податком підлягає:*
- а) балансова вартість основних фондів;
  - б) первісна вартість основних фондів;
  - в) залишкова вартість основних фондів;
  - г) виручка від продажу основних фондів;
  - д) різниця між виручкою від продажу основних фондів та первісною їх вартістю;
  - е) різниця між виручкою від продажу основних фондів та балансовою їх вартістю;
  - є) різниця між виручкою від продажу основних фондів та відновною їх вартістю;
  - ж) різниця між виручкою від продажу основних фондів та залишковою їх вартістю.
11. *Ставка єдиного податку для фізичних осіб залежить від:*
- а) обсягу прибутку;
  - б) розміру виручки;
  - в) обсягу доходу;
  - г) виду діяльності.
12. *Максимальний рівень ставки єдиного податку для фізичних осіб дорівнює:*
- а) 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
  - б) 200 грн;
  - в) 320 грн;
  - г) встановлюється органами місцевого самоврядування без будь-яких обмежень.
13. *У випадку здійснення підприємницької діяльності фізичною особою – платником єдиного податку – з використанням найманої праці ставка єдиного податку:*
- а) залишається без змін;
  - б) збільшується на 50 % за кожну особу;
  - в) збільшується на 20 % за кожну особу;
  - г) збільшується на 10 % за кожну особу.

14. *Фізична особа – платник єдиного податку – в серпні порушив обмеження щодо обсягу виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). З якої дати він повинний повернутися на звичайну систему оподаткування?*
- а) з наступного за порушенням дня;
  - б) з 1 вересня;
  - в) з 1 жовтня.
15. *Фізична особа – платник єдиного податку:*
- а) не є платником ПДВ;
  - б) є платником ПДВ;
  - в) самостійно приймає рішення про статус платника ПДВ.
16. *Приватний підприємець – платник єдиного податку – не може здійснювати торгівлю таким товарами:*
- а) продовольчі товари;
  - б) електричні побутові прилади;
  - в) тютюнові вироби;
  - г) пиво;
  - д) друкована продукція.
17. *Платниками фіксованого сільськогосподарського податку, з урахуванням обмежень, встановлених Податковим кодексом, можуть бути сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує:*
- а) 25 %;
  - б) 50 %;
  - в) 75 %;
  - г) 66 %.
18. *Не може бути зареєстрований як платник фіксованого сільськогосподарського податку суб'єкт господарювання, у якого понад 50 % доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації:*
- а) зерна;
  - б) рослинницької продукції;
  - в) тваринницької продукції;
  - г) декоративних рослин.
19. *Об'єктом оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком є:*
- а) площа сільськогосподарських угідь;
  - б) площа земель водного фонду;
  - в) площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду;
  - г) площа багаторічних насаджень.
20. *Розмір ставок фіксованого сільськогосподарського податку з одного гектара земель водного фонду становить (у відсотках бази оподаткування):*
- а) 1,0;
  - б) 0,45;
  - в) 0,09;
  - г) 0,03.

21. *Базовим податковим (звітним) періодом для фіксованого сільськогосподарського податку є:*
- а) календарний рік;
  - б) півріччя;
  - в) квартал;
  - г) місяць.
22. *Платники фіксованого сільськогосподарського податку не є платниками таких податків і зборів:*
- а) податку на додану вартість;
  - б) акцизного податку;
  - в) екологічного податку;
  - г) податку на прибуток підприємств.
23. *У податковому (звітному) році частка сільськогосподарського товаровиробництва платника фіксованого сільськогосподарського податку становить менше 75 %. Як повинний сільськогосподарський товаровиробник сплачувати податки у наступному податковому році?*
- а) сплачувати фіксований сільськогосподарський податок;
  - б) перейти на спрощену систему оподаткування;
  - в) на загальних підставах;
  - г) звільняється від оподаткування.
24. *Основним органом державного регулювання в електроенергетиці є:*
- а) національна комісія регулювання електроенергетики;
  - б) Міністерство енергетики та вугільної промисловості України;
  - в) національна рада з питань електроенергетики;
  - г) всі відповіді не правильні.
25. *Форма податкової декларації з збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електроенергію затверджується:*
- а) ДПА України;
  - б) місцевими податковими органами;
  - в) ст. 46 Податкового кодексу України;
  - г) дані декларації подаються у довільній формі.
26. *Базовий звітний період для оподаткування збором у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електроенергію становить:*
- а) місяць;
  - б) рік;
  - в) півроку;
  - г) квартал.
27. *Малими вважаються електростанції потужністю до:*
- а) 35 МВт;
  - б) 25 МВт;
  - в) 20 МВт;
  - г) 40 МВт.
28. *Яка з наведених вимог не належить до обов'язкових ознак платника збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності?*
- а) наявність договору на постачання природного газу;
  - б) нотаріальне посвідчення цього договору;

- в) поєднання в одній особі покупця та споживача.
29. У випадку постачання природного газу на підставі договорів комісії платником збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності є:
- а) комітент;
  - б) комісіонер;
  - в) споживач.
30. Ставки збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності диференційовані за:
- а) видом тарифу;
  - б) категорією споживачів;
  - в) обсягами споживання;
  - г) категорією постачальників.
31. Облік обсягів природного газу для обчислення бази оподаткування збором у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності ведеться:
- а) у цілому за всіма категоріями споживачів;
  - б) окремо для населення та інших категорій споживачів;
  - в) окремо для кожної з категорій споживачів.
32. Декларування збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності здійснюються:
- а) за місцем податкової реєстрації постачальника;
  - б) за місцем податкової реєстрації споживача;
  - в) одночасно за місцем податкової реєстрації постачальника та споживача.

### Ситуаційні вправи

1. Платник єдиного 10-процентного податку продає об'єкт основних фондів. Вартість угоди становить 75 тис грн. При укладенні угоди розглядаються такі варіанти:
- 1) оплата всієї суми здійснюється 01.08.2010 р., виведення з експлуатації і відвантаження – 01.11.2010 р.;
  - 2) оплата всієї суми, а також виведення з експлуатації та відвантаження – 01.08.2010 р.;
  - 3) оплата – 01.11.2010, виведення з експлуатації та відвантаження – 01.08.10 р.;
  - 4) оплата і виведення з експлуатації – 01.11.2010 р.;
  - 5) оплата щомісяця з 01.08.10 р. по 01.11.2010 р. рівними частинами, виведення з експлуатації та відвантаження – 01.11.10 р.;
  - 6) оплата щомісяця з 01.08.10 р. по 01.11.2010 р. рівними частинами, виведення з експлуатації та відвантаження – 01.08.2010 р.
- Залишкова вартість цього об'єкта основних фондів на 01.08.2010 р. становить 50,0 тис грн., щомісячна сума амортизації в бухгалтерському обліку – 1,3 тис грн.
- Визначити, який із цих варіантів найбільш прийнятний для підприємства з урахуванням та без урахування фактора часу.
2. ТОВ «Альфа» є платником єдиного податку за ставкою 10 % і володіє акціями ВАТ «Браво». Балансова й номінальна вартість акцій становить понад один млн грн. Які податкові наслідки очікують ТОВ «Альфа» у випадку продажу акцій ВАТ «Б» за кошти? Чи необхідно ставати платником ПДВ, якщо дохід від реалізації товарів, робіт, послуг за останні 12 місяців не перевищить триста тисяч грн без урахування суми, отриманої від реалізації акцій?

Обґрунтуйте, чи потрібно переходити на загальну систему оподаткування у випадку перевищення виручки від реалізації, що перевищує один млн грн (у тому числі 290 тис грн – доходи від реалізації від звичайної діяльності й 1 млн грн – доходи від реалізації акцій).

Які податкові наслідки очікують ТОВ «Альфа» при продажу акцій ВАТ «Браво» пов'язаній особі нижче номінальної та балансової вартості, при цьому загальна виручка від реалізації (звичайна діяльність + продаж акцій) за останні 12 місяців не буде перевищувати 1 млн. грн?

3. Платник єдиного податку – юридична особа – надає в оренду приміщення. Орендарі, крім орендної плати, сплачують також комунальні послуги. Обґрунтуйте, чи включаються ці суми до бази оподаткування єдиним податком.

4. ТОВ «Сана» подало заяву про перехід на спрощену систему оподаткування з 1 січня 2011 року. Протягом 2010 року ТОВ «Сана» отримало такі доходи, як:

- доходи від торгівлі валютою становлять 450000 грн;
- доходи від бартерних операцій – 80 0000 грн;
- дохід від продажу товарів – 100 000 грн;
- сума сплаченого раніш та поверненого за рішенням суду мита – 15 000 грн.;
- дохід від використання у господарському обігу матеріальних цінностей, що були передані на відповідальне зберігання, –50 000 грн;
- виявлені доходи, що не враховані при обчисленні валового доходу у попередньому звітному періоді, – 30000 грн;
- сума дивідендів, отриманих від інших платників податку, – 20 000 грн;
- сума отриманої міжнародної технічної допомоги від іншої держави – 100 000 грн;
- вартість безоплатно отриманих основних засобів – 200 000 грн;
- фінансування на зворотній основі інноваційного проекту з Державного інноваційного фонду – 150 000 грн.

Визначити, чи відповідає ТОВ «Сана» критеріям суб'єкта малого підприємництва і чи може воно перейти на спрощену систему оподаткування обліку та звітності?

5. Серед засновників підприємства «Базіс» дві юридичні особи, які є суб'єктами малого підприємництва, з частками у статутному фонді по 10 %, та 4 юридичні особи, які не є суб'єктами малого підприємництва, з частками у статутному фонді 8 %. Обґрунтувати, чи може дане підприємство, згідно з вимогами чинного оподаткування, зареєструватися як суб'єкт малого підприємництва та сплачувати податки за спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності.

6. Фермерське господарство «Світанок» (платник фіксованого сільськогосподарського податку) с. Спишаки Козростваєнського району Житомирської області (Полісся) повинний 60 га ріллі, 10 га сінокосів, 5 га пасовищ та 2 га ставка. Розрахуйте суму фіксованого сільськогосподарського податку на плановий рік (помісячно). Як і коли зміниться сума ФСП, якщо фермерське господарство у плановому році збирається орендувати 20 га ріллі в місцевого населення?

7. Перевірка ТОВ «Енерджі» стосовно правильності нарахування і сплати збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію.

23 квітня 2011 року органами державної податкової служби України було здійснено перевірку ТОВ «Енерджі», яке займається виробництвом і реалізацією електроенергії, стосовно сплати збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію. Підприємство є юридичною особою і здійснює виробництво електроенергії за допомогою гідроелектростанції потужністю 25 МВт.

У результаті перевірки з'ясувалося, що дане підприємство протягом періоду з 01.01.2011р. до 23.04.2011р. усю суму коштів цього збору не перераховувало до Державного бюджету України, не спрямовувало на

реконструкцію цього підприємства та подавало до органів державної податкової служби декларацію з цього збору в самостійно розробленій довільній формі після 25 числа наступного за звітним місяця.

Ви є представником державної податкової служби України. Яке рішення ви приймете стосовно цього підприємства за результатами перевірки?

8. Перевірка ТОВ «Тепло-енерго» стосовно правильності нарахування і сплати збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію.

14 травня 2011 року, органами державної податкової служби України було здійснено перевірку ТОВ «Теплоенерго», яке займається виробництвом і реалізацією електричної енергії, стосовно сплати збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію. Підприємство є юридичною особою і здійснює виробництво електричної енергії за допомогою спеціалізованої установки з виробництва електроенергії потужністю 4 МВт.

У результаті перевірки з'ясувалося, що дане підприємство протягом періоду з 01.01.2011р. до 14.05.2011р., не проводило нарахування цього збору і перерахування його до державного бюджету. Перевіряючими було прийнято рішення про застосування штрафних санкцій до цього підприємства за несплату збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію. Підприємство подало позов до суду про неправомірність дій представників органів державної податкової служби.

Ви є суддею у даній справі. Яке рішення ви маєте ухвалити.

9. Відповідно до консультації, наданої в одному зі спеціалізованих видань з бухгалтерського обліку, запропоновано ведення обліку обсягів природного газу для цілей обчислення сум збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності за двома категоріями споживачів: населення та інші споживачі.

Оцініть, наскільки така консультація відповідає чинному податковому законодавству та які правові наслідки можливі для платників збору у випадку, якщо вони скористуються наданою консультацією.

### Перелік запитань до екзамену

1. Переваги й недоліки спрощеної системи оподаткування з погляду держави та суб'єктів малого підприємництва.
2. Критерії визначення платників єдиного податку.
3. Особливості визначення бази оподаткування єдиним податком для юридичних осіб.
4. Податковий облік і звітність юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва.
5. Відповідальність платників єдиного податку.
6. Податки і збори, що сплачуються юридичною особою – суб'єктом малого підприємництва – при застосуванні спрощеної системи оподаткування.
7. Обмеження щодо застосування спрощеної системи для фізичних осіб.
8. Порядок переходу громадян-підприємців та юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва – на спрощену систему та повернення на звичайну систему оподаткування.
9. Особливості встановлення ставок єдиного податку для громадян-підприємців.
10. Податки і збори, що замінюються єдиним податком.
11. Особливості податкового обліку платника єдиного податку – фізичної особи.
12. Сутність та еволюція фіксованого сільськогосподарського податку в Україні.
13. Платники та об'єкти оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком.
14. База оподаткування та ставки фіксованого сільськогосподарського податку.
15. Порядок нарахування та строки сплати фіксованого сільськогосподарського податку.
16. Особливості обкладення платників фіксованого сільськогосподарського податку окремими податками і зборами.



17. *Порядок набуття та скасування статусу платника фіксованого сільськогосподарського податку.*
18. *Процес контролю за цільовим використанням коштів від збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію.*
19. *Процес визначення величини податкового зобов'язання із збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію за базовий податковий (звітний) період.*
20. *Платники, об'єкт та ставки збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію.*
21. *Процес подання декларацій зі збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію.*
22. *Порядок сплати збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію.*
23. *Процес подання податкових декларацій платниками збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію до податкових органів.*
24. *Суб'єкти господарювання, що мають податкову пільгу при сплаті збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію.*
25. *Відповідальність за правильність обчислення, своєчасність подання розрахунків, повну і своєчасну сплату збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію.*
26. *Порядок встановлення ставки збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію.*
27. *Процес розрахунку за збором у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію фізичними особами – підприємцями.*
28. *Порядок розрахунку за ПДВ при сплаті збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію.*
29. *Порядок оподаткування збором у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, вироблену кваліфікованими когенераційними установками.*
30. *Порядок визначення базового податкового періоду для оподаткування збором у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію.*
31. *Відповідальність суб'єктів господарювання за несплату збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію.*
32. *Відповідальність посадових осіб органів державної податкової служби України за службові зловживання, пов'язані зі стягненням збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію.*
33. *Місце, роль та перспективи збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності в системі оподаткування.*
34. *Вимоги до платників збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.*
35. *Класифікація споживачів природного газу для обчислення сум збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ.*
36. *Методика обчислення ціни природного газу з урахуванням податків і зборів та різних складових тарифу.*
37. *Особливості визначення бази оподаткування за збором у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.*

**ЗБІР ЗА КОРИСТУВАННЯ РАДІОЧАСТОТНИМ РЕСУРСОМ УКРАЇНИ**

§ 1. Платники та об'єкт оподаткування збору за користування радіочастотним збором.

§ 2. Ставки, порядок нарахування та сплати збору за користування радіочастотним ресурсом України.

Специфічна діяльність суб'єктів, пов'язана із застосуванням радіочастотного ресурсу, регулюється чинним законодавством України. Основою цього законодавства є Закон України «Про радіочастотний ресурс України», який встановлює правову основу користування радіочастотним ресурсом України, визначає повноваження держави щодо умов користування радіочастотним ресурсом України, права, обов'язки і відповідальність органів державної влади, що здійснюють управління і регулювання в цій сфері, та фізичних і юридичних осіб, які користуються та/або мають намір користуватися радіочастотним ресурсом України.

За користування радіочастотним ресурсом України встановлюється спеціальна плата у вигляді збору за користування радіочастотним ресурсом, який визначено Податковим кодексом України.

**§ 1. Платники та об'єкт оподаткування збору за користування радіочастотним збором**

Відповідно до Закону України «Про радіочастотний ресурс України», радіочастотний ресурс – це частина радіочастотного спектра, придатна для передавання та/або приймання електромагнітної енергії радіоелектронними засобами і яку можна використовувати на території України та за її межами згідно із законами України та міжнародним правом, а також на виділених для України частотно-орбітальних позиціях. Користування радіочастотним ресурсом в Україні здійснюється на платній основі. Збір за користування радіочастотним ресурсом є спеціальним ресурсним платежем та є частиною податкової системи України. Збір за користування радіочастотним ресурсом – це загальнодержавний збір, який справляється як плата за користування радіочастотним ресурсом України.

Платниками збору визначено користувачів радіочастотного ресурсу. Користувачами радіочастотного ресурсу є юридичні або фізичні особи, діяльність яких безпосередньо пов'язана з користуванням радіочастотним ресурсом відповідно до законодавства. Користувачі радіочастотного ресурсу України, залежно від напрямів його використання, поділяються на спеціальні і загальні.

До спеціальних користувачів радіочастотного ресурсу України належать підрозділи й організації Міністерства оборони України, Служби безпеки України, Служби зовнішньої розвідки України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, Міністерства внутрішніх справ України, Міністерства з надзвичайних ситуацій України та ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи, Адміністрації Державної прикордонної служби України, Управління державної охорони, Державного департаменту з питань виконання покарань, Державної податкової адміністрації України (у частині застосування радіоелектронних засобів податковою міліцією), якщо їх діяльність пов'язана з використанням радіоелектронних засобів виключно для виконання функціональних обов'язків і за умови їх фінансування виключно за рахунок Державного бюджету України, а також центрального органу виконавчої влади в галузі транспорту в частині застосування радіоелектронних засобів об'єднаної цивільно-військової системи організації повітряного руху України та забезпечення польотів і в частині застосування радіоелектронних засобів Державною спеціальною службою транспорту. Спеціальні користувачі зобов'язані використовувати радіочастотний ресурс України виключно для виконання функціональних обов'язків без права використання його для здійснення підприємницької діяльності та/або передачі в користування іншим особам. Користування радіочастотним ресурсом України загальними користувачами у смугах радіочастот спеціального користування не допускається.

Загальними користувачами радіочастотного ресурсу України визначено всі інші користувачі. Загальні користувачі радіочастотного ресурсу України поділяються на такі групи:

- 1) суб'єкти господарювання, які користуються радіочастотним ресурсом України для надання телекомунікаційних послуг, за винятком розповсюдження телерадіопрограм;
- 2) суб'єкти господарювання, які здійснюють розповсюдження телерадіопрограм із застосуванням власних або орендованих радіоелектронних засобів;
- 3) технологічні користувачі і радіоаматори – юридичні чи фізичні особи, які користуються радіочастотним ресурсом України без надання телекомунікаційних послуг.

Платниками збору є саме загальні користувачі, які здійснюють користування радіочастотним ресурсом.

Діяльність, пов'язана із застосуванням радіоелектронних засобів та/або випромінювальних пристроїв, що випромінюють електромагнітну енергію в навколишній простір у межах радіочастотного ресурсу, повинний назву користування радіочастотним ресурсом.

Користування радіочастотним ресурсом України здійснюється на підставі:

- 1) ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України та дозволів на експлуатацію – суб'єктами господарювання, які користуються радіочастотним ресурсом України для надання телекомунікаційних послуг;
- 2) ліцензій на мовлення, виданих Національною радою України з питань телебачення і радіомовлення, та дозволів на експлуатацію – суб'єктами господарювання, які користуються радіочастотним ресурсом України для розповсюдження телерадіопрограм телерадіоорганізаціями;
- 3) дозволів на експлуатацію – спеціальними користувачами, технологічними користувачами та радіоаматорами.

Ліцензія на користування радіочастотним ресурсом України – документ, який засвідчує право суб'єкта господарювання на користування радіочастотним ресурсом України протягом визначеного терміну в конкретних регіонах та в межах певних смуг, номіналів радіочастот з виконанням ліцензійних умов.

Ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України видає Національна комісія з питань регулювання зв'язку (НКРЗ) суб'єктам господарювання, які користуються радіочастотним ресурсом України для надання телекомунікаційних послуг.

НКРЗ видає ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України одночасно з видачею ліцензії на вид діяльності у сфері телекомунікацій, що передбачає користування радіочастотним ресурсом України.

Користування радіочастотним ресурсом України, телерадіоорганізаціями та провайдерами програмної послуги для потреб телебачення і радіомовлення здійснюється на підставі ліцензії на мовлення та не потребує ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України.

Ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України видаються на бланках, зразки яких затверджуються НКРЗ, і є захищеними документами суворої звітності.

Ліцензійні умови повинні обов'язково містити умови щодо:

- 1) визначення смуг, номіналів радіочастот;
- 2) визначення регіону, у якому дозволяється користування радіочастотним ресурсом України;
- 3) визначення радіотехнології;
- 4) термінів початку використання та повного освоєння визначеного радіочастотного ресурсу.

Термін дії ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України встановлюється НКРЗ, але не може бути меншим за термін дії відповідної ліцензії на вид діяльності у сфері телекомунікацій з використанням радіочастотного ресурсу України, а в інших випадках – не менше п'яти років.

Користувачі радіочастотного ресурсу України повинні отримувати дозволи на експлуатацію відповідних радіоелектронних засобів та/або випромінювальних пристроїв. Дозвіл на експлуатацію радіоелектронного засобу або випромінювального пристрою – це документ, який засвідчує право власника конкретного радіоелектронного засобу або випромінювального пристрою на його експлуатацію протягом визначеного терміну в певних умовах. Водночас необхідно зазначити, що експлуатація на території України радіоелектронних засобів та випромінювальних пристроїв може здійснюватися на бездозвільній та безоплатній основі. Перелік таких засобів та пристроїв визначається спеціально уповноваженим на те органом (НКРЗ). Тому збір не сплачується користувачами радіочастотного ресурсу при експлуатації радіоелектронних засобів та випромінювальних пристроїв, для придбання та експлуатації яких не потрібно дозволу. Наприклад, не потрібно дозволу, а відповідно, і не сплачується збір з власників та користувачів мікрохвильових печей, радіокерованих дитячих іграшок, пультів до побутової техніки, (спеціального дозволу на придбання та використання цього виду випромінювальних пристроїв не передбачено).

Для інших видів радіоелектронних засобів та випромінювальних пристроїв дозволи на експлуатацію у смугах загального користування видаються на бланках, зразки яких затверджуються НКРЗ і які є захищеними документами суворої звітності.

Порядок отримання ліцензій та дозволів визначається спеціальним законодавством про радіочастотний ресурс.

Податковим кодексом України визначено, що не є платниками збору за радіочастотний ресурс радіоаматори та спеціальні користувачі.

Користування радіочастотним ресурсом України радіоаматорами здійснюється відповідно до Регламенту аматорського радіозв'язку України, який затверджується НКРЗ з урахуванням рекомендацій громадських організацій радіоаматорів України та відповідних міжнародних організацій.

Взагалі радіоаматорська служба використовується з метою самовдосконалення, взаємного зв'язку і проведення технічних досліджень, що здійснюється радіоаматорами, тобто особами, які мають на це належний дозвіл і займаються цією діяльністю виключно з особистої зацікавленості, без здобуття матеріального зиску, і не займаються підприємницькою діяльністю.

За призначенням радіостанції аматорської або аматорської супутникової служби (АРС) поділяються на: радіостанції для зв'язку; радіостанції для супутникового зв'язку; ретранслятори; радіомаяки; спортивні радіостанції; автоматичні АРС цифрового зв'язку.

Технічні вимоги до аматорських радіостанцій, дозволені смуги радіочастот, порядок здійснення діяльності радіоаматорами визначено в Регламенті аматорського радіозв'язку України.

Також не є платниками збору за радіочастотний ресурс спеціальні користувачі, вичерпний перелік яких надано вище. Використання радіочастотного ресурсу спеціальними користувачами здійснюється виключно для виконання службових обов'язків, які покладені на них державою.

Об'єктом оподаткування збором за користування радіочастотним ресурсом є ширина смуги радіочастот, яку виділено для здійснення певної діяльності. Ширина смуги радіочастот визначається у МГц. Смуга радіочастот – це частина радіочастотного спектра, визначена певним інтервалом радіочастот.

Порядок розподілу смуг радіочастот регламентується відповідним записом у Національній таблиці розподілу смуг радіочастот України щодо використання певної заданої смуги радіочастот однією чи декількома радіослужбами. Національна таблиця розподілу смуг радіочастот України – це нормативно-правовий акт, яким регламентується розподіл смуг радіочастот радіослужбам в Україні та розподіл на смуги спеціального й загального користування.

Ширина смуги радіочастот кожного конкретного платника збору виписана в ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України або в дозволі на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою.

Ліцензія на користування радіочастотним ресурсом України засвідчує право суб'єкта господарювання на користування радіочастотним ресурсом України протягом визначеного терміну в конкретних регіонах та в межах певних смуг, номіналів радіочастот з виконанням ліцензійних умов.

Законодавчо визначено, що ліцензійні умови обов'язково містять відомості щодо:

- 1) визначення смуг, номіналів радіочастот;
- 2) визначення регіону, у якому дозволяється користування радіочастотним ресурсом України;
- 3) визначення радіотехнології;
- 4) термінів початку використання та повного освоєння визначеного радіочастотного ресурсу.

У дозволі на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою записується аналогічна інформація, яка дає можливість визначити податкові зобов'язання із сплати збору за користування радіочастотним ресурсом.

Саме тому ліцензія на користування радіочастотним ресурсом України та дозвіл на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою є основними підтверджувальними документами для визначення податкового зобов'язання певного платника податків.

## **§ 2. Ставки, порядок нарахування та сплати збору за користування радіочастотним ресурсом України**

Ставки збору за користування радіочастотним ресурсом визначаються відповідно до виду радіозв'язку та діапазону радіочастот.

Види радіозв'язку визначаються від виду передачі радіосигналів, залежно від потужності: від найслабших – до 1 Вт до найпотужніших понад 501 кВт.

Перша група видів радіозв'язку містить: радіорелейний зв'язок фіксованої радіослужби; радіозв'язок фіксованої, рухомої сухопутної та морської радіослужб; радіозв'язок у системі охоронної та охоронно-пожежної сигналізації; радіозв'язок з використанням радіоподовжувачів; радіозв'язок у системі передавання даних із використанням шумоподібних сигналів; радіозв'язок у системі з фіксованим абонентським радіодоступом стандарту DECT (радіотелефони, офісні радіо-АТС, системи радіодоступу); транкінговий радіозв'язок (радіозв'язок, призначений для забезпечення голосового зв'язку між великою кількістю рухомих абонентів при обмеженій кількості радіоканалів); пошуковий радіозв'язок; радіолокаційна та радіонавігаційна радіослужби; радіозв'язок супутникової рухомої та фіксованої радіослужб; стільниковий радіозв'язок; радіозв'язок у багатоканальних розподільних системах для передавання та ретрансляції телевізійного зображення, передавання звуку, цифрової інформації.

Друга група видів радіозв'язку містить у собі види залежно від потужності.

Третю групу видів радіозв'язку визначають ті види радіозв'язку (служби, системи, радіотехнології, радіоелектронні засоби, випромінювальні пристрої), які не ввійшли в перші дві групи.

Вид радіозв'язку, діапазон радіочастот та ширина смуги радіочастот прописані у спеціальних ліцензіях на користування радіочастотним ресурсом України або в дозволі на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою.

Для кожного виду радіозв'язку встановлена своя базова ставка збору, виражена у гривнях за 1 МГц ширини смуги радіочастот.

Ставки збору за користування радіочастотним ресурсом України подані в таблиці 15.1

Таблиця 15.1 Ставки збору за користування радіочастотним ресурсом України

Вид радіозв'язку		Діапазон радіочастот	Ставка збору за 1 МГц смуги радіочастот на місяць, грн
1.	Радіорелейний зв'язок фіксованої радіослужби	0,03–300 ГГц	0,36
2.	Радіозв'язок фіксованої, рухомої сухопутної та морської радіослужб	0,03–470 МГц	347,75
3.	Радіозв'язок у системі охоронної та охоронно-пожежної сигналізації	30–470 МГц	347,75
4.	Радіозв'язок з використанням радіоподовжувачів	30–470 МГц	174,42
5.	Радіозв'язок у системі передавання даних з використанням шумоподібних сигналів	1427–2400 МГц 2400–2483,5 МГц 5150–5850 МГц	8,78
6.	Радіозв'язок у системі з фіксованим абонентським радіодоступом стандарту DECT	30–3000 МГц	17,55
7.	Транкінговий радіозв'язок	30–470 МГц	1 078,35
8.	Пошуковий радіозв'язок	30–960 МГц	13 909,96
9.	Радіолокаційна та радіонавігаційна радіослужби	30–3000 МГц 3–30 ГГц	35,10
10.	Радіозв'язок супутникової рухомої та фіксованої радіослужб	30–3000 МГц 3–30 ГГц	23,04
11.	Стільниковий радіозв'язок	300–2200 МГц	8 666,30
12.	Радіозв'язок у багатоканальних розподільних системах для передавання та ретрансляції телевізійного зображення, передавання звуку, цифрової інформації	2–7 ГГц	15,36
		10–42,5 ГГц	5,49
13.	Передавання звуку залежно від потужності:	30 кГц–30 МГц	
		до 1 кВт включно	416,86
		від 1,1 до 10 кВт включно	626,39
		від 10,1 до 100 кВт включно	886,38
		від 101 до 500 кВт включно	1 043,25
		від 501 кВт і вище	1 733,26
14.	Передавання та ретрансляція телевізійного зображення залежно від потужності:	30–300 МГц	
		від 1 до 10 Вт включно	17,55
		від 10,1 до 100 Вт включно	52,66
		від 101 до 1 кВт включно	86,66
		від 1,1 до 5 кВт включно	139,32
		від 5,1 до 20 кВт включно	261,09
15.	Передавання звуку залежно від потужності:	66–74 МГц 87,5–108 МГц	
		до 100 Вт включно	130,54
		від 101 до 1 кВт включно	261,09
		від 1,1 до 10 кВт включно	416,86
		від 10,1 кВт і вище	522,17

	Вид радіозв'язку	Діапазон радіочастот	Ставка збору за 1 МГц смуги радіочастот на місяць, грн
16.	Передавання та ретрансляція телевізійного зображення залежно від потужності:	300–880 МГц	
	до 10 Вт включно		12,07
	від 10,1 до 100 Вт включно		24,13
	від 101 до 1 кВт включно		52,66
	від 1,1 до 5 кВт включно		104,22
	від 5,1 до 20 кВт включно		208,43
	від 20,1 кВт і вище		261,09
17.	Види радіозв'язку (служби, системи, радіотехнології, радіоелектронні засоби, випромінювальні пристрої), що не зазначені у пунктах 1–16 цієї статті.	9 кГц–400 ГГц	522,17

Податковим кодексом України визначено, що базовий податковий (звітний) період – це період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків та зборів. Для збору за користування радіочастотним ресурсом визначений базовий податковий період, який дорівнює календарному місяцю. Таким чином, платники податків зобов'язані здійснювати розрахунки, подавати податкову звітність, сплачувати податкові зобов'язання щодо збору за використання радіочастотного ресурсу щомісяця.

З метою здійснення контролю діяльності суб'єктів господарювання у сфері використання радіочастотного ресурсу, планування надходжень на такі податкові періоди, контролю за надходженнями коштів за використання радіочастотного ресурсу спеціально уповноважені органи, які видають ліцензії на здійснення діяльності, пов'язаної із використанням радіочастотного ресурсу держави, або дозволи на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою, надають Перелік користувачів радіочастотного ресурсу – платників збору до центрального органу державної податкової служби України (ДПС України) із зазначенням виду зв'язку, смуги радіочастотного ресурсу, регіонів користування радіочастотним ресурсом. Зазначені відомості надаються до ДПС України двічі на рік: до 1 березня – станом на 1 січня та до 1 вересня – станом на 1 липня поточного року. Дані подаються за встановленою ДПС формою.

У той же час платники збору за користування радіочастотним ресурсом зобов'язуються подавати до органів державної податкової служби копії ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України, ліцензій на мовлення та дозволів на експлуатацію радіоелектронних засобів та випромінювальних пристроїв у місячний строк після їх видачі.

Податкові зобов'язання платники збору за користування радіочастотним ресурсом визначають самостійно. Розрахунок суми збору залежить від встановлених ставок збору, виду радіозв'язку, виділеної ширини смуги радіочастот по кожному регіону окремо.

Обчислення суми збору за користування радіочастотним ресурсом здійснюється із дати видачі ліцензії на користування радіочастотним ресурсом або з дати видачі дозволу на експлуатацію радіоелектронних засобів та випромінювальних пристроїв. Дата видачі зазначена в самій ліцензії або у дозволі. При продовженні терміну дії ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України збір сплачується з початку терміну дії продовженої ліцензії.

Сплата збору здійснюється платниками збору з дати видачі першого дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою в даній смузі радіочастот у відповідному

регіоні незалежно від загальної кількості дозволів, наданих платнику збору у такій смузі радіочастот у певному регіоні.

Розрахунки збору за користування радіочастотним ресурсом подаються платником податків до податкового органу за місцем реєстрації такого платника податків. Форма розрахунку збору за користування радіочастотним ресурсом встановлюється центральним органом державної податкової служби. Розрахунок подається протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця.

Сплата збору здійснюється у грошовій формі у національній валюті, у готівковій або безготівковій формі. Збір сплачується платниками збору у строки, що розпочинаються з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершуються останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинний бути сплачений. Строки для збору за користування радіочастотним ресурсом визначені для місячного податкового (звітного) періоду, за місцем податкової реєстрації протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку.

Якщо платник збору за користування радіочастотним ресурсом не сплатив збір протягом шести місяців або сплачував його в неповному обсязі, органи державної податкової служби подають інформацію про таких платників збору до центрального органу з регулювання у сфері телекомунікацій, користування радіочастотним ресурсом та надання послуг поштового зв'язку, інформацію про боржників збору, які користуються радіочастотним ресурсом для розповсюдження телерадіопрограм, – до Національної ради України з питань телебачення і радіомовлення для вжиття до них заходів згідно із законодавством. За несвоєчасну сплату щомісячного збору за користування радіочастотним ресурсом України справляється пеня відповідно до законів України. У разі несплати щомісячного збору протягом шести місяців відповідна ліцензія на користування радіочастотним ресурсом України, а також дозволи на експлуатацію анулюються без компенсації збитків користувачу радіочастотного ресурсу України зі стягненням суми заборгованості в судовому порядку. Дохід (за винятком сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів), отриманий користувачем радіочастотного ресурсу внаслідок користування радіочастотним ресурсом України без передбачених законом ліцензій та експлуатації радіоелектронних засобів та/або випромінювальних пристроїв без дозволів на експлуатацію, вилучається за рішенням суду і спрямовується до Державного бюджету України.

Крім того, платники збору за користування радіочастотним ресурсом можуть бути притягнені до кримінальної та адміністративної відповідальності за умисне ухилення від сплати податків, за інші податкові правопорушення відповідно до чинного законодавства.

### Питання для самоконтролю

1. Хто є платником збору за користування радіочастотним ресурсом України?
2. Що є об'єктом оподаткування збором за користування радіочастотним ресурсом України?
3. Які ставки збору за користування радіочастотним ресурсом України визначені Податковим кодексом України?
4. Який порядок обчислення збору за користування радіочастотним ресурсом України?
5. Який порядок сплати збору за користування радіочастотним ресурсом України?
6. Чи є платниками збору за користування радіочастотним ресурсом України органи внутрішніх справ при використанні рацій?



7. Чи є платником збору за користування радіочастотним ресурсом України гурток «Юний радіоаматор» при використанні радіозв'язку в межах України?

### Тестові завдання

1. Що є об'єктом оподаткування збором за користування радіочастотним ресурсом України?

- 1) ширина смуги радіочастот;
- 2) смуга радіочастот;
- 3) частина смуги радіочастот;
- 4) діапазон радіочастот.

(Відповідь: ст. 319.1. Об'єктом оподаткування збором за користування радіочастотним ресурсом України є ширина смуги радіочастот).

2. Ставка збору за користування радіочастотним ресурсом України щодо стільникового радіозв'язку за 1 МГц смуги радіочастот на місяць становить?

- 1) 1 078,35 грн;
- 2) 10 909,54 грн;
- 3) 20 453,18 грн;
- 4) 8 666,30 грн.

(Відповідь: ст. 320. Ставка збору за користування радіочастотним ресурсом України щодо стільникового радіозв'язку за 1 МГц смуги радіочастот на місяць становить 8 666,30 гривень).

3. Чому дорівнює базовий податковий (звітний) період для збору за користування радіочастотним ресурсом України?

- 1) календарному тижню;
- 2) календарному кварталу;
- 3) календарному місяцю;
- 4) року.

(Відповідь: ст. 321.1. Базовий податковий (звітний) період для збору за користування радіочастотним ресурсом України дорівнює календарному місяцю).

4. Виходячи з чого платники збору за користування радіочастотним ресурсом України обчислюють суму збору?

- 1) виду радіозв'язку;
- 2) виду радіозв'язку, розміру встановлених ставок та ширини смуги радіочастот;
- 3) розміру встановлених ставок;
- 4) ширини смуги радіочастот.

(Відповідь: ст. 321.3. Платники збору обчислюють суму збору виходячи з виду радіозв'язку, розміру встановлених ставок та ширини смуги радіочастот по кожному регіону окремо).

5. У який термін платники збору подають до органів державної податкової служби копії ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України, ліцензій на мовлення та дозвіл на експлуатацію радіоелектронних засобів та випромінювальних пристроїв?

- 1) у місячний строк після їх видачі;
- 2) у 10 денний строк після їх видачі;
- 3) через 3 місяці після їх видачі;
- 4) через 40 днів після їх видачі.

(Відповідь: ст. 321.7. Платники збору подають до органів державної податкової служби копії ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України, ліцензій на мовлення та дозвіл на експлуатацію радіоелектронних засобів та випромінювальних пристроїв у місячний строк після їх видачі).

### Ситуаційні вправи

1. Районна «Станція юних техніків» звернулася до податкової інспекції за місцем розташування із проханням надати індивідуальну податкову консультацію з питання: «Чи є платником збору за користування радіочастотним ресурсом України гурток «Юний радіоаматор» при використанні радіозв'язку в межах України?»

Підготуйте відповідь.

2. 10.01.2009 р. Райдержадміністрацією було зареєстровано ТОВ «Електрозв'язок», яке визначило основним видом своєї діяльності надання послуг мобільного зв'язку.

Даним товариством 20.02.2011 року було надано відповідні документи до Національної комісії з питань регулювання зв'язку для отримання ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України.

Чи є платником збору за користування радіочастотним ресурсом України ТОВ «Електрозв'язок»? Якщо є, то з якого періоду?

3. При перевірці суб'єкта господарювання було встановлено, що при визначенні податкового зобов'язання, пов'язаного зі сплатою збору за користування радіочастотним ресурсом України, платник податків не визначав податкового зобов'язання в даному регіоні, мотивуючи це тим, що основний офіс зареєстрований в іншому регіоні, і відповідно, там сплачується збір за користування радіочастотним ресурсом України.

Дайте вмотивовану оцінку ситуації.

4. Суб'єкт підприємницької діяльності ввіз для реалізації в Україні дитячі іграшки: радіостанції. Покупці даних іграшок звернулися до продавця із запитанням: «Чи необхідно сплачувати збір за користування радіочастотним ресурсом України при використанні даних іграшок?»

Дайте правильну відповідь та оцініть ситуацію.

5. Суб'єкт підприємницької діяльності ввіз для реалізації в Україні радіостанції. Покупці даних радіостанцій звернулися до продавця із запитанням: «Чи необхідно сплачувати збір за користування радіочастотним ресурсом України при використанні даних радіостанцій?»

Дайте правильну відповідь та оцініть ситуацію.

### Перелік питань до екзамену

1. Сутність збору за користування радіочастотним ресурсом України.
2. Суб'єкти користування радіочастотним ресурсом України та платники збору за користування радіочастотним ресурсом України.
3. Порядок обчислення збору за користування радіочастотним ресурсом України.
4. Порядок сплати збору за користування радіочастотним ресурсом України.
5. Ставки та порядок подання податкової звітності зі збору за користування радіочастотним ресурсом України.

**ЗБІР ЗА СПЕЦІАЛЬНЕ ВИКОРИСТАННЯ ВОДИ**

- § 1. Платники збору.
- § 2. Об'єкт оподаткування збором.
- § 3. Ставки збору.
- § 4. Порядок обчислення збору.
- § 5. Особливості обчислення збору при встановленні лімітів використання води.
- § 6. Порядок сплати збору.

**§ 1. Платники збору**

Відповідно до ст. 1 Водного кодексу України від 06.06.1995 р. № 213/95-ВР (далі – ВКУ) водокористування – це використання вод (водних об'єктів) для задоволення потреб населення, промисловості, сільського господарства, транспорту та інших галузей господарства, включаючи право на забір води, скидання стічних вод та інші види використання вод (водних об'єктів).

Первинними називаються водокористувачі, які мають власні водозабірні споруди і відповідне обладнання для забору води, а вторинні – це водокористувачі (абоненти), які не мають власних водозабірних споруд і отримують воду з водозабірних споруд первинних та/або інших водокористувачів.

Розрізняють загальне та спеціальне водокористування.

Відповідно до ст. 48 ВКУ спеціальне водокористування – це забір води з водних об'єктів із застосуванням споруд або технічних пристроїв, використання води та скидання забруднюючих речовин у водні об'єкти, включаючи забір води та скидання забруднюючих речовин із зворотними водами із застосуванням каналів. Спеціальне водокористування здійснюється юридичними і фізичними особами насамперед для задоволення питних потреб населення, а також для господарсько-побутових, лікувальних, оздоровчих, сільськогосподарських, промислових, транспортних, енергетичних, рибогосподарських та інших державних і громадських потреб.

Не належать до спеціального водокористування: пропуск води через гідровузли (крім гідроенергетичних); подача (перекачування) води водокористувачам у маловодні регіони; усунення шкідливої дії вод (підтоплення, засолення, заболочення); використання підземних вод для вилучення корисних компонентів; вилучення води з надр разом з видобуванням корисних копалин; виконання будівельних, днопоглиблювальних і вибухових робіт; видобування корисних копалин і водних рослин; прокладання трубопроводів і кабелів; проведення бурових, геологорозвідувальних робіт; інші роботи, які виконуються без забору води та скидання зворотних вод. Відповідно до ст. 49 ВКУ спеціальне водокористування здійснюється на підставі дозволів.

Таким чином, платниками збору за спеціальне використання води є водокористувачі – суб'єкти господарювання, незалежно від форми власності: юридичні особи, їх філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи (крім бюджетних установ), постійні представництва нерезидентів, а також фізичні особи – підприємці, які використовують воду, отриману шляхом забору води з водних об'єктів (первинні водокористувачі) та/або від первинних або інших водокористувачів (вторинні водокористувачі), та використовують воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва.

**§ 2. Об'єкт оподаткування збором**

Усі галузі господарства в частині використання водних ресурсів поділяються на дві категорії: водоспоживачі та водокористувачі. Перші забирають воду з водних об'єктів, використовують її для виготовлення промислової та сільськогосподарської продукції або побутових потреб населення, а потім

вода повертається, але вже в іншому місці, у меншій кількості та нижчої якості. Інші – не збирають воду безпосередньо з водних об'єктів, а користуються водним об'єктом як середовищем (водний транспорт, рибальство, спорт тощо).

Основними промисловими споживачами вода витрачається:

- для технологічних цілей різних промислових підприємств (вимоги до цієї води визначаються технологіями конкретних виробництв); розчинення реагентів; перебігу фізико-хімічних процесів у водному середовищі; використання води як технологічної сировини для добування цільової продукції; флотаційного збагачення природних копалин; транспортування розчинних і нерозчинних речовин; екстракції та вилуження окремих інгредієнтів із сумішей; уловлювання газів і пилу у скруберах, промивання проміжної та кінцевої продукції тощо;
- для охолодження рідких і конденсації газоподібних продуктів у теплообмінних апаратах, для охолодження різного виробничого устаткування (тут використовується вода з мінімальною температурою, яка не містить грубих завислих часточок, стабільна, з мінімальною кількістю біологічного забруднення).

Потреба промисловості у воді залежить від галузі, від технології виробничого процесу, системи водопостачання (прямоточної чи зворотної), кліматичних умов, очисних споруд тощо.

Для оцінки об'ємів промислового водоспоживання використовується поняття «водомісткість виробництва» – тобто кількість води (м<sup>3</sup>), необхідна для виробництва певного виду продукції.

Об'єктом оподаткування збором за спеціальне використання води без її вилучення з водних об'єктів є: для потреб гідроенергетики – фактичний обсяг води, пропущений через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії; для потреб водного транспорту – час використання поверхневих вод вантажним самохідним і несамохідним флотом, що експлуатується (залежно від тоннажності), та пасажирським флотом, що експлуатується (залежно від кількості місць).

Рибництво – це галузь економіки України, яка охоплює штучне розведення і відтворення риби та інших водних живих ресурсів. Господарчий цикл рибництва охоплює: вилов риби для зариблення водойм, вирощування риби, риборозведення у спеціальних маточниках і нерест, племінну справу у рибництві, вилов вирощеної риби. Правове регулювання рибництва здійснюється Водним кодексом України, Податковим кодексом України, Законом України «Про тваринний світ», Тимчасовим порядком ведення рибного господарства та здійснення рибальства (затвердженим Кабінетом Міністрів України 28.09.1996 р.), а також іншими нормативно-правовими актами. Водні живі ресурси, одержані в результаті ведення товарного рибництва, є власністю підприємств, установ, організацій та громадян, які у передбаченому законодавством порядку здійснювали їх відтворення.

Об'єктом оподаткування збором за спеціальне використання для потреб рибництва є фактичний обсяг води, необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов'язане із втратами води на фільтрацію та випаровування).

Таким чином, відповідно до норм статті 324 Податкового кодексу України об'єктом оподаткування збором є фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання.

Об'єктом оподаткування збором за спеціальне використання води без її вилучення з водних об'єктів є:

- для потреб гідроенергетики – фактичний обсяг води, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії;
- для потреб водного транспорту – час використання поверхневих вод вантажним самохідним і несамохідним флотом, що експлуатується (залежно від тоннажності), та пасажирським флотом, що експлуатується (залежно від кількості місць).

- Об'єктом оподаткування збором за спеціальне використання води для потреб рибництва є фактичний обсяг води, необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов'язане із втратами води на фільтрацію та випаровування).
- Збір не справляється:
  - за воду, що використовується для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення (сукупності людей, які знаходяться на даній території в той чи інший період часу, незалежно від характеру та тривалості проживання, у межах їх житлового фонду та присадибних ділянок);
  - за воду, що використовується для протипожежних потреб;
  - за воду, що використовується для потреб зовнішнього благоустрою територій міст та інших населених пунктів;
  - за воду, що використовується для пилозаглушення у шахтах і кар'єрах;
  - за воду, що забирається науково-дослідними установами, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України, для проведення наукових досліджень у галузі рисосіяння та для виробництва елітного насіння рису;
  - за воду, що втрачена в магістральних та міжгосподарських каналах зрошувальних систем та магістральних водогонів;
  - за підземну воду, що вилучається з надр для усунення шкідливої дії вод (підтоплення, засолення, заболочення, зсуву, забруднення тощо), крім кар'єрної, шахтної та дренажної води, що використовується у господарській діяльності після вилучення та/або отримується для використання іншими користувачами;
  - за воду, що забирається для забезпечення випуску молоді цінних промислових видів риби та інших водних живих ресурсів у водні об'єкти;
  - за морську воду, крім води з лиманів;
  - за воду, що використовується садівницькими та городницькими товариствами (кооперативами);
  - за воду, що забирається для реабілітації, лікування та оздоровлення реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів, підприємствами, установами та організаціями фізкультури та спорту для інвалідів та дітей-інвалідів, які засновані всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів відповідно до закону.

Збір за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики не справляється з гідроакумулюючих електростанцій, які функціонують у комплексі з гідроелектростанціями.

- Збір за спеціальне використання води для потреб водного транспорту не справляється:
  - з морського водного транспорту, який використовує річковий водний шлях виключно для заходження з моря у морський порт, розташований у пониззі річки, без використання спеціальних заходів забезпечення судноплавства (попуски води з водосховищ та шлюзування);
    - під час експлуатації водних шляхів стоянковими (нафтоперекачувальні станції, плавнафтобази, дебаркадери, доки плавучі, судна з механічним обладнанням та інші стоянкові судна) і службово-допоміжними суднами та експлуатації водних шляхів р. Дунаю.

### § 3. Ставки збору

- Ставки збору за спеціальне використання вод встановлюються:
  - для поверхневих вод – на основі техногенного навантаження, якості води в даних водних об'єктах, їх здатності до самоочищення (самовідновлення), кількості водокористувачів (див. табл. 16.1);

- для підземних вод – з урахуванням якості води, кількості водокористувачів та, відповідно, запасів підземних вод (див. табл. 16.2).

Таблиця 16.1 Ставки збору за спеціальне використання поверхневих вод

Басейни річок, включаючи притоки всіх порядків	Ставки збору, грн/100 куб. м
Дніпра на північ від м. Києва (Прип'яті та Десни), включаючи м. Київ	26,97
Дніпра на південь від м. Києва (без Інгульця)	25,65
Інгульця	39,12
Сіверського Дінця	52,60
Південного Бугу (без Інгулу)	29,66
Інгулу	36,39
Дністра	16,16
Вісли та Західного Бугу	16,16
Пруту та Сірету	12,14
Тиси	12,14
Дунаю	10,82
Річок Криму	53,93
Річок Приазов'я	64,75
Інших водних об'єктів	29,66

Таблиця 16.2 Ставки збору за спеціальне використання підземних вод

	Ставки збору, грн/100 куб. м
Автономна Республіка Крим, у тому числі м. Севастополь	49,87
Області:	
Вінницька	43,11
Волинська	44,53
Дніпропетровська	37,77
Донецька	51,26
Житомирська	43,11
Закарпатська	28,32
Запорізька: Веселівський, Мелітопольський, Приазовський, Якимівський райони	43,11
решта районів області	39,12
Івано-Франківська: Богородчанський, Верховинський, Долинський, Косівський, Надвірнянський, Рожнятівський райони	67,42
решта районів області	37,77

Продовження таблиці 16.2

	Ставки збору, грн/100 куб. м
Київська: Білоцерківський, Бородянський, Броварський, Васильківський, Іванківський, Кагарлицький, Києво-Святошинський, Макарівський, Миронівський, Обухівський, Поліський райони	31,34
Решта районів області	36,97
Кіровоградська	49,87
Львівська	39,12
Луганська	56,62
Миколаївська	56,62
Одеська	47,20
Полтавська: Великобагачанський, Гадяцький, Зіньківський, Лохвицький, Лубенський, Миргородський, Новосанжарський, Решетилівський, Хорольський, Шишацький райони	29,16
Решта районів області	32,51
Рівненська: Володимирецький, Здолбунівський, Костопільський, Рівненський, Сарненський, Острозький райони	34,79
Решта районів області	40,40
Сумська: Глухівський, Сумський, Роменський, Шосткинський райони	32,51
Решта районів області	37,01
Тернопільська	52,60
Харківська	40,44
Херсонська	40,44
Хмельницька: Деражнянський, Красилівський, Летичівський, Старокостянтинівський, Хмельницький, Полонський, Шепетівський райони	33,72
Решта районів області	51,26
Черкаська	29,16
Чернівецька	47,20
Чернігівська: Городнянський, Корюківський, Ічнянський, Сосницький, Щорський, Талалаївський райони	40,44
решта районів області	31,61
м. Київ	40,29

Збір за спеціальне використання води водних об'єктів обчислюється, виходячи з фактичних обсягів використаної води (підземної, поверхневої, отриманої від інших водокористувачів) водних об'єктів з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання, встановлених у дозволі на спеціальне водокористування лімітів використання води, ставок збору та коефіцієнтів.

До ставок збору, наведених у пунктах 325.1 та 325.2 статті 325 Податкового кодексу України, житлово-комунальними підприємствами застосовується коефіцієнт 0,3, а для теплоелектростанцій з прямою системою водоспоживання збір за фактичний обсяг води, що пропускається через конденсатори турбін для охолодження конденсату, обчислюється із застосуванням коефіцієнта 0,005 відповідно до ставок збору.

За умови використання води з лиманів платниками збору застосовується ставка збору, встановлена за спеціальне використання поверхневих вод відповідно до показника «Інші водні об'єкти» пункту 325.1 Податкового кодексу України, на рівні 29,66 грн за 100 куб. м забраної води.

#### § 4. Порядок обчислення збору

Нормами статті 326 Податкового кодексу України надано право водокористувачам самостійно обчислювати збір за спеціальне використання води та збір за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики і рибництва.

Базовим податковим (звітним) періодом для збору за спеціальне використання води є календарний квартал.

При цьому звертаємо увагу, що платники – водокористувачі, які використовують воду для потреб водного транспорту, обчислюють збір, на основі із специфіки та режиму судноплавства (починаючи з першого півріччя поточного року, у якому було здійснено таке використання, оскільки це пов'язане з особливостями використання води при експлуатації водного транспорту).

Обчислення збору за спеціальне використання води здійснюється виходячи з фактичних обсягів використаної води (з урахуванням обсягу втрат у їх системах), лімітів, ставок збору та коефіцієнтів.

Водокористувачі-постачальники води, які поставляють (передають) воду іншим водокористувачам без укладення з останніми договору на поставку води, зобов'язані обчислювати і сплачувати збір самостійно за обсяги води, які були передані.

Підприємства гідроенергетики збір за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики обчислюють, виходячи з фактичних обсягів води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій, та ставок збору.

Підприємства гідроенергетики при спеціальному використанні води водних об'єктів водних ресурсів та користуванні водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту обчислюють одночасно два збори.

Підприємства водного транспорту при експлуатації водних шляхів вантажними, самохідними, несамохідними суднами збір за використання поверхневих вод для потреб водного транспорту обчислюють, виходячи з фактичних даних обліку тоннаж-доби та ставки збору, а пасажирськими суднами – з місяця-доби та ставки збору.

Збір за спеціальне використання води для потреб рибництва обчислюється, виходячи з фактичних обсягів води, необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов'язане із втратами води на фільтрацію та випаровування), та ставок збору.

Водокористувачі, які отримують воду з каналів, збір обчислюють, виходячи з обсягів фактично використаної води, з урахуванням втрат води в їх системах водопостачання, установлених лімітів, ставок збору, які встановлені для водного об'єкта, з якого забирається вода в канал, та коефіцієнтів.

Водокористувачі, які отримують воду із змішаних джерел, збір обчислюють як суму добутків обсягів фактично використаних з урахуванням втрат у їх системах водопостачання з поверхневих водних об'єктів на відповідну ставку збору і коефіцієнт та добутків обсягів фактично використаних з урахуванням втрат у їх системах водопостачання підземних вод на відповідну ставку збору та коефіцієнт.

Акцентуємо увагу на тому, що при обчисленні збору за спеціальне використання води теплоелектростанціями з прямою системою водопостачання виходять з фактичних обсягів води, що пропускається через конденсатори турбін для охолодження конденсату, та враховують коефіцієнт 0,005 (п. 325.8 ст. 325 Податкового кодексу України).



Підприємства житлово-комунального господарства при обчисленні збору виходять з фактичних обсягів вилученої, використаної води (з урахуванням обсягу втрат у їх системах), переданої за договорами, а також населенню, ставок збору, з урахуванням коефіцієнта 0,3 (п. 325.9 ст. 325 Податкового кодексу України).

За воду, що використовується для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення збір не справляється.

За використані обсяги води з каналів водокористувачі зобов'язані обчислювати і сплачувати збір, виходячи з фактичних обсягів використаної води з урахуванням втрат води в їх системах водопостачання, встановлених лімітів використання води, ставок збору, визначених для водного об'єкта, з якого забирається вода в канал, та коефіцієнтів.

Звертаємо особливу увагу, що у пункті 326.7 Податкового кодексу України зазначається про збір за спеціальне використання води у разі її використання одночасно для різних цілей, за різними напрямками, з різних водних об'єктів.

Так, у разі, коли водокористувачами використовується вода без її вилучення з водних об'єктів (для потреб гідроенергетики, водного транспорту та рибництва), а також одночасно використовується вода і для всіх інших потреб, такі водокористувачі зобов'язані сплачувати також збір за спеціальне використання води, тобто справляння збору за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва не звільняє водокористувачів від сплати збору за спеціальне використання води.

Усі водокористувачі – платники збору – при обчисленні збору за спеціальне використання води зобов'язані застосовувати, залежно від напрямів використання, норми п. 324.1 ст. 324, ст. 325, пп. 326.1–326.4 ст. 326 Податкового кодексу України.

У частині використання води для потреб гідроенергетики потрібно застосовувати норми пп. 324.2.1 п. 324.2, п. 324.5 ст. 324, п. 325.3 ст. 325, пп. 326.1, 326.5 ст. 326 Податкового кодексу України, а у разі використання води для інших цілей – п. 324.1 ст. 324, ст. 325, пп. 326.1–326.5 ст. 326 Податкового кодексу України.

Що використання води для потреб водного транспорту застосовувати норми пп. 324.2.2 п. 324.2, п. 324.6 ст. 324, п. 325.4 ст. 325, пп. 326.1, 326.6 ст. 326 Податкового кодексу України, а у разі використання води для інших цілей – п. 324.1 ст. 324, ст. 325, пп. 326.1–326.5 ст. 326 Податкового кодексу України.

У частині використання води для потреб рибництва потрібно застосовувати норми п. 324.3, пп. 324.4.8 п. 324.4 ст. 324, п. 325.5 ст. 325, п. 326.1 ст. 326 Податкового кодексу України.

Акцентуємо увагу на особливостях обчислення збору при використанні води для потреб охолодження обладнання оборотної системи водопостачання.

Для уникнення подвійного оподаткування збором за спеціальне використання води для водокористувачів, які застосовують для потреб охолодження обладнання оборотну систему водопостачання, при обчисленні збору за спеціальне використання води таким водокористувачам – платникам збору – необхідно виходити з фактичних обсягів води, використаної безпосередньо на підживлення оборотної системи та ставок збору, відповідно до норм ст. 325 Податкового кодексу України.

У разі, якщо водокористувач буде використовувати певні обсяги води не тільки для вказаних цілей (підживлення оборотної системи водопостачання), але і для інших потреб, незалежно від виду діяльності та потреб, то в такому випадку такий водокористувач зобов'язаний обчислювати збір за всі інші обсяги фактично використаної води на загальних підставах, відповідно до п. 326.2 ст. 326 Податкового кодексу України.

Одночасно зауважуємо, що при обчисленні збору водокористувачами – платниками збору, а саме: теплоелектростанціями з прямою системою, водопостачання збір обчислюється, виходячи з фак-

тичних обсягів використаної води, що пропускається через конденсатори турбін для охолодження конденсату, ставок збору та коефіцієнта 0,005 відповідно до п. 325.8 ст. 325 Податкового кодексу України.

Державний облік та аналіз стану водокористування здійснюється шляхом подання водокористувачами звітів про водокористування до державних органів водного господарства за встановленою формою (ст. 25 ВКУ).

Обраховувати збір водокористувач-платник повинний самостійно і при обрахунку збору кожен водокористувач-платник зобов'язаний виходити з обсягів фактично використаної води на підставі даних первинного обліку згідно з показаннями вимірювальних приладів.

Коли у водокористувача відсутні вимірювальні прилади, то обсяг фактично використаної води він може визначити за технологічними даними (тривалість роботи агрегатів, обсяг виробленої продукції чи наданих послуг, витрат електроенергії, пропускної спроможності водопровідних труб за одиницю часу тощо).

Необхідно зазначити, що у разі, коли у водокористувача відсутні вимірювальні прилади, але у платників є можливість їх встановлення, то збір сплачується у двократному розмірі.

Обсяг фактично використаної води на державних системах у зрошувальному землеробстві визначають органи водного господарства.

Для ведення повного обліку платників збору за спеціальне використання води органи, що видають дозволи на спеціальне водокористування, щороку до 20 січня подають органам державної податкової служби та органам водного господарства інформацію про водокористувачів, яким видано такі дозволи.

Оскільки платниками збору за спеціальне використання води є і первинні – ті, що мають власні водозабірні споруди та відповідне обладнання для забору води, і вторинні водокористувачі (абоненти), які не мають власних водозабірних споруд і отримують воду з водозабірних споруд первинних та або інших водокористувачів, то водокористувачі, яким видано дозволи на спеціальне водокористування та які здійснюють постачання води іншим водокористувачам, зобов'язані щороку до 20 січня подавати органам державної податкової служби та органам водного господарства перелік водокористувачів-абонентів. Ця норма є обов'язковою для всіх водокористувачів, які вилучають, використовують, а також передають воду іншим водокористувачам (абонентам).

Оскільки дозвіл на спеціальне водокористування обмежений терміном його дії, то всі водокористувачі, у яких добігає термін дії дозволу, зобов'язані у встановленому порядку і строки переоформити дозвіл або отримати новий.

У разі, коли у водокористувача відбулися: зміни умов водокористування, видачі протягом року нових дозволів на спеціальне водокористування, укладення договорів на поставку води, водокористувачі, які отримали переоформлені дозволи на спеціальне водокористування, договори на поставку води, зобов'язані протягом 10 днів повідомити про це орган державної податкової служби та орган водного господарства.

Органи державної податкової служби контролюють наявну кількість платників збору, проводять аналітичні дослідження щодо збільшення чи зменшення кількості платників та причини такого зменшення, прогнозують надходження до бюджету зі збору, виявляють платників, яким були видані дозволи, але які не подають податкову звітність та не сплачують вчасно збір.

Згідно зі статтею 323 Податкового кодексу України вилучено з кола платників бюджетні установи з причини використання ними води тільки для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб. Але у разі, коли водокористувачі, які повністю утримуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, використовують обсяги води для господарської діяльності, спрямованої на отримання доходу у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, наприклад передають воду іншому

водокористувачеві (при здачі в оренду будівель, споруд (їх частин), здійсненні спільної діяльності тощо), збір обчислюється на загальних підставах, виходячи з усього фактичного обсягу використаної води (як для задоволення питних та санітарно-гігієнічних потреб, так і на господарські цілі) з урахуванням обсягу втрат води в їх системах постачання.

### **§ 5. Особливості обчислення збору при встановленні лімітів використання води**

Для здійснення основного із завдань державного обліку вод проводиться встановлення відомостей про кількість і якість вод, а також даних про водокористування, на основі яких здійснюється розподіл води між водокористувачами та розробляються заходи щодо раціонального використання і охорони вод та відтворення водних ресурсів.

Державний облік водокористування здійснюється з метою систематизації даних про забір та використання вод, скидання зворотних вод та забруднюючих речовин, наявність систем оборотного водопостачання та їх потужність, а також діючих систем очищення стічних вод та їх ефективність.

Державний облік та аналіз стану водокористування здійснюється шляхом подання водокористувачами звітів про водокористування до державних органів водного господарства за встановленою формою (ст. 25 ВКУ).

Форма звітів про водокористування, порядок їх заповнення та періодичність подання затверджуються спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади з питань статистики за поданням спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади з питань водного господарства за погодженням зі спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади з питань екології та природних ресурсів.

Одним із обов'язків водокористувача є здійснення спеціального водокористування лише за умови наявності дозволу на спеціальне водокористування (ст. 44, 49 ВКУ), яким, зокрема, визначений граничний обсяг використання води, тобто річний ліміт, який встановлюється водокористувачам, та ведення обліку обсягів забраної, використаної, переданої та втраченої води.

Водокористувач повинний здійснювати облік та аналіз забору, використання вод, переданої та втраченої води, обсяги яких повинні збігатися із затвердженими лімітами у дозволах.

Таким чином, при використанні води водокористувачі – платники збору за спеціальне використання води – зобов'язані обраховувати збір, виходячи з норм ст. 324, ст. 325 та 326 Податкового кодексу України.

У разі перевищення водокористувачами встановленого річного ліміту використання води, тобто використання води самовільно без дозволу, збір за спеціальне використання води обчислюється і сплачується у п'ятикратному розмірі, виходячи з фактичних обсягів використаної води понад встановлений ліміт використання води, ставок збору та коефіцієнтів (ст. 325 Податкового кодексу України).

Якщо водокористувачі використовують воду з різних водних об'єктів (змішаного джерела) з перевищенням лімітів, то такі водокористувачі повинні обчислювати самостійно збір за використання води з водних об'єктів за використані обсяги води в межах ліміту у загальному порядку, а також обчислювати збір за понадлімітне використання води у порядку відповідно до норм Податкового кодексу України і по кожному такому джерелу водозабору/водопостачання окремо з урахуванням градації ставок по конкретних водних об'єктах згідно зі ст. 325 Податкового кодексу України та коефіцієнтів.

При використанні води існує певна проблема, коли водокористувачі з причини необізнаності або неналежного ставлення до природних ресурсів або з інших причин не отримують дозволи на спеціальне водокористування, а також не можуть чи не хочуть отримати затверджені цим дозволом ліміти використання води, така відмова у вчиненні будь-яких дій з боку водокористувача не звільняє його від

обов'язків обчислення збору, подання декларацій зі збору та сплати збору за спеціальне використання води до бюджетів.

При цьому потрібно зауважити, що у разі відсутності у водокористувача дозволу на спеціальне водокористування із встановленими в ньому лімітами використання води, збір повинний справлятися таким водокористувачем за весь обсяг використаної води, що підлягає оплаті, і буде обраховуватися як за понадлімітне використання води, тобто у п'ятикратному розмірі.

## **§ 6. Порядок сплати збору**

Базовий податковий (звітний) період – це період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків та зборів, крім випадків, коли контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податку (п. 33.3 ст. 33 р. I Податкового кодексу України).

Для збору за спеціальне використання води базовий податковий (звітний) період встановлено календарний квартал.

Оскільки платники збору за спеціальне використання води обчислюють суму збору наростаючим підсумком з початку року, то така податкова декларація за результатами останнього податкового періоду року прирівнюється до річної податкової декларації, при цьому річна податкова декларація не подається.

Так, платники збору обчислюють суму збору наростаючим підсумком з початку року та складають податкові декларації за формою, визначеною у порядку, передбаченому статтею 46 Податкового кодексу України.

Форма податкової декларації встановлюється центральним органом державної податкової служби за погодженням з Міністерством фінансів України.

Податкові декларації збору подаються платниками збору органам державної податкової служби у строки, визначені для квартального податкового (звітного) періоду, за місцем податкової реєстрації.

Збір сплачується платниками збору у строки, визначені для квартального податкового (звітного) періоду, за місцем податкової реєстрації.

Збір за спеціальне використання води для потреб водного транспорту за перший квартал не сплачується.

Платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого Податковим кодексом України, для подання податкової декларації.

Платники збору зобов'язані подавати одночасно з податковими деклараціями органам державної податкової служби копії дозволу на спеціальне водокористування, договору на поставку води та статистичної звітності про використання води за формою № 2-ТІІ (водгосп).

У межах визначеного у дозволі на спеціальне водокористування ліміту використання води збір включається до складу витрат згідно із розділом III Податкового кодексу України, а за понадлімітне використання – справляється з прибутку, що залишається у розпорядженні водокористувача після оподаткування.

Збір за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики і водного транспорту повністю включається до складу витрат згідно з нормами розділу III Податкового кодексу України.

У разі несплати збору або сплати його в неповному обсязі платниками збору протягом шести місяців органи державної податкової служби подають інформацію про таких платників збору до органів, що видають дозволи на спеціальне водокористування, для вжиття до них заходів згідно із законом.

Водокористувачу, який отримав дозвіл на спеціальне водокористування, може бути його припинено органом, який видав дозвіл на спеціальне водокористування. Права водокористувачів, які здійснюють спеціальне водокористування, можуть бути обмежені органом, який видав дозвіл на спеціальне водокористування чи надав водний об'єкт у користування або в оренду. Права вторинних водокористувачів можуть бути обмежені первинними водокористувачами за погодженням з органом, який видав дозвіл на спеціальне водокористування чи надав водний об'єкт у користування.

Підстави для припинення права на спеціальне водокористування перелічено у ст. 55 ВКУ, одна з них – систематичне невнесення збору в терміни, визначені законодавством. У такому разі припинення права на спеціальне водокористування здійснюється за рішенням органу, що видав дозвіл на спеціальне водокористування.

### Питання для самоконтролю

1. Хто є платниками збору за спеціальне використання води?
2. Що є об'єктом оподаткування збору за спеціальне використання води?
3. У яких випадках збір за спеціальне використання води не справляється?
4. За яких умов застосовується коефіцієнт при розрахунку збору за спеціальне використання води?
5. Який порядок обчислення збору за спеціальне використання води?
6. Які особливості обчислення збору при встановленні лімітів використання води?
7. Який порядок сплати збору за спеціальне використання води?

### Тестові завдання

#### 1. Платниками збору за спеціальне використання води є:

- а) юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами;
- б) юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво) або самозайнята особа, яка використовує найману працю фізичних осіб на підставі укладених трудових договорів (контрактів) та несе обов'язки зі сплати податків зборів та обов'язкових платежів;
- в) платник податку, який є фізичною особою-підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником у межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності;
- г) суб'єкти господарювання, незалежно від форми власності: юридичні особи, їх філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, а також фізичні особи-підприємці, які використовують воду, отриману шляхом забору води з водних об'єктів від первинних або інших водокористувачів, та використовують воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва.

#### 2. Об'єктом оподаткування збору за спеціальне використання води є:

- а) Нормативний обсяг води, що зберігається у відповідних пристроях протягом певного часу з урахуванням забруднюючих речовин у водних об'єктах;
- б) Вартість транспортування облікової одиниці вантажу магістральними трубопроводами України (без податку на додану вартість);
- в) Фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання;
- г) Господарська операція, яка передбачає продаж резидентом або нерезидентом об'єкта оподаткування на умовах розстрочення кінцевого розрахунку, на визначений строк.

**3. Об'єктом оподаткування збором за спеціальне використання води без її вилучення з водних об'єктів для потреб гідроенергетики є:**

- а) нормативний обсяг води, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій з урахуванням втрат;
- б) лімітований обсяг води, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії;
- в) обсяг води гідроелектростанції, необхідної для вироблення електроенергії з урахуванням втрат води у системах постачання;
- г) фактичний обсяг води, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії.

**3. Об'єктом оподаткування збором за спеціальне використання води без її вилучення з водних об'єктів для потреб водного транспорту є:**

- а) сума коштів, що надійшла платнику податків у користування за договором, який передбачає надання певних видів послуг з подальшою оплатою;
- б) плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляються з платника податків у зв'язку з укладеним договором відповідно законодавства, а також штрафні санкції за порушення умов договору;
- в) майно, товари, прибуток або його частина, обороти з реалізації послуг та операції з постачання товарів послуг, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку;
- г) Час використання поверхневих вод вантажним самохідним і несамохідним флотом, що експлуатується (залежно від тоннажності), та пасажирським флотом, що експлуатується (залежно від кількості місць).

**4. Об'єктом оподаткування збором за спеціальне використання води для потреб рибництва є:**

- а) фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання;
- б) конкретна вартісна, фізична або інша характеристика бази оподаткування або її частини, необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів;
- в) фактичний обсяг води, необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов'язане з втратами води на фільтрацію та випаровування);
- г) фактичний обсяг води, необхідної для проведення господарської операції з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати збору, згідно із законодавством з питань проведення розрахункових операцій.

**5. Збір за спеціальне використання води не справляється:**

- а) з юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми, відокремлених підрозділів та представництва юридичних осіб, фізичним осіб-підприємцям та фізичних осіб, які проводять незалежну професійну діяльність, лише за наявності дозвільних документів;
- б) з фізичних осіб, що використовують воду для власних потреб та мають статус громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи;
- г) у разі прийняття рішення судом про поновлення цивільної дієздатності фізичної особи;
- д) для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення, зовнішнього благоустрою територій міст та інших населених пунктів ті пилозаглушення у шахтах та кар'єрах.

**6. Ставки збору за спеціальне використання поверхневих вод встановлені у:**

- 1) у гривнях зі 1 000 куб. метрів.

- 2) в євро зі 100 куб. метрів.
  - 3) у гривнях зі 100 куб. метрів.
  - 4) в євро зі 1 000 куб. метрів.
7. **Ставка збору за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики становить:**
- 1) 15,30 гривні за 1 000 куб. метрів води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій;
  - 2) 6,30 гривні за 100 куб. метрів води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій;
  - 3) 5,24 гривні за 10 000 куб. метрів води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій;
  - 4) 3,24 гривні за 10 000 куб. метрів води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій.
8. **Коли та до яких органів подається інформація про водокористувачів, яким надано дозволи на спеціальне водокористування?**
- 1) щоквартально до 15 числа звітного періоду подають до Державного Комітету України по водному господарству;
  - 2) щомісяця до 20 числа податкового періоду подають до Міністерства охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки України, а також до спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади з питань геології та використання надр;
  - 3) щороку до 25 січня подають органам державної податкової служби та органам водного господарства інформацію про водокористувачів;
  - 4) щороку до 20 січня подають органам державної податкової служби та органам водного господарства інформацію про водокористувачів.
9. **Платники збору за спеціальне використання води обчислюють суму збору:**
- 1) наростаючим підсумком з початку року та складають податкові декларації за встановленою формою згідно із законодавством;
  - 2) як добуток відповідного об'єкта оподаткування на відповідну ставку оподаткування та з урахуванням коригувального коефіцієнта, визначеного в установленому порядку;
  - 3) за фактичними цінами або розрахунковою вартістю відповідного виду об'єкта оподаткування з урахуванням коригувального коефіцієнта;
  - 4) з урахуванням площі підземного простору, що надана у користування за спеціальним дозволом.

### Перелік питань до екзамену

1. *Хто є платниками збору за спеціальне використання води?*
2. *Що є об'єктом оподаткування збору за спеціальне використання води?*
3. *У яких випадках збір за спеціальне використання води не справляється?*
4. *За яких умов застосовується коефіцієнт при розрахунку збору за спеціальне використання води?*
5. *Який порядок обчислення збору за спеціальне використання води?*
6. *Які особливості обчислення збору при встановленні лімітів використання води?*
7. *Який порядок сплати збору за спеціальне використання води?*

## ТЕМА 17

### ЗБІР ЗА СПЕЦІАЛЬНЕ ВИКОРИСТАННЯ ЛІСОВИХ РЕСУРСІВ

- § 1. Платники збору.
- § 2. Об'єкт оподаткування збором.
- § 3. Ставки збору.
- § 4. Порядок обчислення збору.
- § 5. Порядок перерахунку збору.
- § 6. Порядок сплати збору.

#### § 1. Платники збору

Платниками збору є лісокористувачі – юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження з України або виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, фізичні особи (крім фізичних осіб, які мають право безоплатно без видачі спеціального дозволу використовувати лісові ресурси відповідно до лісового законодавства), а також фізичні особи – підприємці, які здійснюють спеціальне використання лісових ресурсів на підставі спеціального дозволу (лісорубного квитка або лісового квитка) або відповідно до умов договору довгострокового тимчасового користування лісами.

Термін «лісокористувачі» є узагальненим, оскільки об'єднує всі форми і види господарської діяльності, що визначається як користування лісами, згідно з Лісовим кодексом України.

Право користування лісами визначено статтями 16–18 Лісового кодексу України. Згідно зі статтею 16 Лісового кодексу України право користування лісами здійснюється в порядку постійного та тимчасового користування лісами. У постійне користування ліси на землях державної власності для ведення лісового господарства без встановлення строку надаються спеціалізованим державним лісогосподарським підприємствам, іншим державним підприємствам, установам та організаціям, у яких створено спеціалізовані лісогосподарські підрозділи. У постійне користування ліси на землях комунальної власності для ведення лісового господарства без встановлення строку надаються спеціалізованим комунальним лісогосподарським підприємствам, іншим комунальним підприємствам, установам та організаціям, у яких створені спеціалізовані лісогосподарські підрозділи. Ліси надаються в постійне користування на підставі рішення органів виконавчої влади або органів місцевого самоврядування, прийнятого в межах їх повноважень за погодженням з органами виконавчої влади з питань лісового господарства та з питань охорони навколишнього природного середовища Автономної Республіки Крим, територіальними органами центральних органів виконавчої влади з питань лісового господарства та з питань охорони навколишнього природного середовища. Право постійного користування лісами посвідчується державним актом на право постійного користування земельною ділянкою.

Згідно зі статтею 18 Лісового кодексу України тимчасове користування лісами може бути: довгостроковим – терміном від одного до п'ятдесяти років, і короткостроковим – терміном до одного року.

Довгострокове тимчасове користування лісами засноване на договорі про строкове платне використання лісових ділянок, які виділяються для потреб мисливського господарства, культурно-оздоровчих.



рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей, проведення науково-дослідних робіт.

Довгострокове тимчасове користування лісами державної та комунальної власності здійснюється без вилучення земельних ділянок у постійних користувачів лісами на підставі рішення відповідних органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування, прийнятого в межах їх повноважень за погодженням з постійними користувачами лісами та органом виконавчої влади з питань лісового господарства Автономної Республіки Крим, територіальними органами центрального органу виконавчої влади з питань лісового господарства.

Довгострокове тимчасове користування лісами приватної власності здійснюється без вилучення земельних ділянок шляхом укладення між власником лісів та тимчасовим лісокористувачем договору, який підлягає реєстрації в органі виконавчої влади з питань лісового господарства Автономної Республіки Крим, територіальних органах центрального органу виконавчої влади з питань лісового господарства.

Короткострокове тимчасове користування лісами для заготівлі другорядних лісових матеріалів, побічних лісових користувань та інших потреб здійснюється без вилучення земельних ділянок у власника лісів, постійного лісокористувача на підставі спеціального дозволу, що видається власником лісів – постійним лісокористувачем, підприємствам, установам, організаціям, громадянам України, іноземцям та особам без громадянства, іноземним юридичним особам.

Суб'єктами правовідносин тимчасового користування лісами є: власники лісів або уповноважені ними особи; підприємства, установи, організації, громадяни України, іноземці та особи без громадянства, іноземні юридичні особи. Тимчасовий лісокористувач не повинний права передавати лісові ділянки в тимчасове користування іншим особам.

Згідно зі статтею 65 глави 13 Лісового кодексу України використання лісових ресурсів може здійснюватися в порядку загального і спеціального використання.

У порядку спеціального використання (стаття 67) можуть здійснюватися такі види використання лісових ресурсів: 1) заготівля деревини в порядку рубок головного користування; 2) заготівля другорядних лісових матеріалів; 3) побічні лісові користування; 4) використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей, потреб мисливського господарства, проведення науково-дослідних робіт.

Спеціальне використання лісових ресурсів здійснюється в межах лісових ділянок, виділених для цієї мети. Згідно зі статтею 69 Лісового кодексу України спеціальне використання лісових ресурсів на виділеній лісовій ділянці проводиться за спеціальним дозволом (лісорубний квиток, лісовий квиток), що видається безоплатно.

Спеціальний дозвіл на заготівлю деревини в порядку рубок головного користування видається органом виконавчої влади з питань лісового господарства Автономної Республіки Крим, територіальними органами центрального органу виконавчої влади з питань лісового господарства. Спеціальний дозвіл на інші види спеціального використання лісових ресурсів видається власниками лісів або постійними лісокористувачами. На виділених лісових ділянках можуть використовуватися тільки ті лісові ресурси і тільки для цілей, що передбачені виданим спеціальним дозволом. Спеціальний дозвіл видається власниками лісів або постійними лісокористувачами у встановленому порядку також на проведення інших рубок та робіт, пов'язаних і не пов'язаних із веденням лісового господарства. Форми спеціальних дозволів і порядок їх видачі затверджуються Кабінетом Міністрів України.

## § 2. Об'єкт оподаткування збором

- Податковим кодексом України визначено такі об'єкти оподаткування збором за спеціальне використання лісових ресурсів:
- деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування, – Держкомлісгоспом наказом від 23.12.2009 р. № 364 затверджено Правила рубок головного користування, які встановлюють норми і вимоги до заготівлі деревини під час спеціального використання лісових ресурсів у порядку рубок головного користування;
- деревина, заготовлена під час проведення заходів:
  - а) щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років – рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування; незалежно від віку деревостанів – суцільні санітарні та суцільні лісовідновні рубки) – підставою для рубок формування і оздоровлення лісів є матеріали лісовпорядкування та обстежень, які проводяться власниками лісів і постійними лісокористувачами. Особливості проведення рубок формування і оздоровлення лісів, залежно від їх цільового призначення, породного складу насаджень, а також лісорослинних умов, визначаються в інструкції з проведення рубок формування і оздоровлення лісів, що затверджується Держкомлісгоспом за погодженням з Мінприроди, а також у Правилах поліпшення якісного складу лісів, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 12 травня 2007 року № 724;
  - б) з розчищення лісових ділянок, вкритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо, тобто рубок, не пов'язаних із веденням лісового господарства;
- другорядні лісові матеріали (заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);
- побічні лісові користування (заготівля сіна, випасання худоби, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства).

Тут необхідно мати на увазі, що громадяни України мають право в лісах державної та комунальної власності, а також за згодою власника в лісах приватної власності вільно перебувати, безоплатно, у порядку загального використання лісових ресурсів, без видачі спеціального дозволу збирати для власного споживання дикорослі трав'яні рослини, квіти, ягоди, горіхи, гриби тощо. Максимальні норми безоплатного збору дикорослих трав'яних рослин, квітів, ягід, горіхів, грибів встановлюються органами виконавчої влади відповідно до Лісового кодексу України за поданням органу виконавчої влади з питань лісового господарства АР Крим, територіальних органів центрального органу виконавчої влади з питань лісового господарства, погодженим з органом виконавчої влади з питань охорони навколишнього природного середовища АР Крим, територіальними органами центрального органу виконавчої влади з питань охорони навколишнього природного середовища, тобто, оскільки загальне використання лісових ресурсів у межах норм є безоплатним, то за збирання громадянами для власного споживання дикорослих трав'яних рослин, квітів, ягід, горіхів, грибів тощо в межах установлених норм, яке не є спеціальним використанням, збір за спеціальне використання лісових ресурсів не справляється.

### § 3. Ставки збору

Ставки збору за заготівлю деревини основних лісових порід наведено у таблиці 17.1. Таблиця 17.1  
Ставки збору за заготівлю деревини основних лісових порід

Найменування лісової породи	Розряд	Ставка за один щільний куб. метр деревини, грн			
		ділової (без кори)			дров'яної (з корою)
		великої	середньої	дрібної	
<b>Перший пояс</b>					
<b>Сосна</b>					
	1	70,33	44,98	17,30	1,78
	2	49,98	32,13	12,49	1,37
	3	40,34	25,98	10,02	1,10
	4	30,34	19,28	7,41	0,82
	5	19,99	12,85	4,94	0,55
<b>Модрина</b>					
	1	31,59	26,77	10,43	2,33
	2	22,76	19,28	7,41	1,78
	3	17,95	15,53	5,90	1,37
	4	13,39	11,52	4,39	0,96
	5	9,10	7,77	3,02	0,69
<b>Ялина, ялиця</b>					
	1	43,65	37,22	14,28	1,65
	2	32,40	27,58	10,71	1,10
	3	25,98	22,23	8,51	0,96
	4	19,55	16,60	6,32	0,69
	5	13,13	10,98	4,26	0,55
<b>Дуб (крім дуба коркового)</b>					
	1	184,53	88,67	29,52	3,02
	2	132,36	63,64	21,14	2,20
	3	106,00	50,66	17,03	1,78
	4	79,63	38,31	12,77	1,24
	5	52,17	25,33	8,51	0,96
<b>Ясен, клен (крім явору)</b>					
	1	69,20	59,11	29,52	3,02
	2	49,63	42,43	21,14	2,20
	3	39,75	33,78	17,03	1,78
	4	29,86	25,54	12,77	1,24
	5	19,57	16,89	8,51	0,96
<b>Бук</b>					
	1	133,04	85,58	28,56	2,61
	2	94,74	60,87	20,32	1,78
	3	76,20	48,81	16,34	1,51
	4	57,25	36,45	12,22	1,10
	5	38,31	24,41	8,10	0,69

Найменування лісової породи	Розряд	Ставка за один щільний куб. метр деревини, грн			
		ділової (без кори)			дров'яної (з корою)
		великої	середньої	дрібної	
<b>Береза, вільха чорна, граб звичайний, в'яз, липа</b>					
	1	10,30	8,86	6,59	2,33
	2	7,21	6,18	4,74	1,78
	3	5,77	5,15	3,91	1,37
	4	4,32	3,71	2,88	0,96
	5	2,88	2,47	1,85	0,69
<b>Осика, вільха сіра, тополя</b>					
	1	5,97	5,15	3,91	1,65
	2	4,32	3,71	2,68	1,10
	3	3,50	2,88	2,27	0,96
	4	2,68	2,27	1,65	0,69
	5	1,65	1,44	1,03	0,27
<b>Другий пояс</b>					
<b>Сосна</b>					
	1	59,97	38,29	14,69	1,51
	2	42,48	27,31	10,57	1,10
	3	33,91	21,95	8,51	0,96
	4	25,70	16,34	6,32	0,69
	5	17,14	10,98	4,26	0,41
<b>Модрина</b>					
	1	27,05	23,30	8,92	2,20
	2	19,55	16,60	6,32	1,51
	3	15,53	13,13	5,08	1,24
	4	11,52	9,91	3,84	0,96
	5	7,77	6,70	2,61	0,55
<b>Ялина, ялиця</b>					
	1	38,55	32,94	12,63	1,37
	2	27,58	23,56	9,06	0,96
	3	21,95	18,74	7,28	0,82
	4	16,60	14,20	5,49	0,69
	5	10,98	9,38	3,57	0,41
<b>Дуб (крім дуба коркового)</b>					
	1	157,07	75,69	25,26	2,47
	2	112,59	54,07	17,99	1,78
	3	89,52	43,25	14,28	1,37
	4	67,00	32,13	10,85	1,10
	5	45,03	21,62	7,28	0,69

Найменування лісової породи	Розряд	Ставка за один щільний куб. метр деревини, грн			
		ділової (без кори)			дров'яної (з корою)
		великої	середньої	дрібної	
Ясен, клен (крім явора)					
	1	58,90	50,46	25,26	2,47
	2	42,22	36,04	17,99	1,78
	3	33,57	28,83	14,28	1,37
	4	25,13	21,42	10,85	1,10
	5	16,89	14,42	7,28	0,69
Бук					
	1	113,27	72,60	24,16	2,20
	2	80,73	51,60	17,30	1,51
	3	64,67	41,40	13,87	1,24
	4	48,60	30,89	10,43	0,96
	5	32,54	20,70	6,87	0,69
Береза, вільха чорна, граб звичайний, в'яз, липа					
	1	8,44	7,21	5,56	2,06
	2	6,18	5,35	3,91	1,51
	3	4,94	4,12	3,30	1,10
	4	3,71	3,30	2,27	0,96
	5	2,47	2,06	1,65	0,55
Осика, вільха сіра, тополя					
	1	5,15	4,53	3,30	1,37
	2	3,71	3,30	2,27	0,96
	3	2,88	2,68	2,06	0,82
	4	2,27	1,85	1,44	0,69
	5	1,44	1,44	1,03	0,41

Ставки збору за заготівлю деревини неосновних лісових порід наведено у таблиці 17.2.

Таблиця 17.2 Ставки збору за заготівлю деревини неосновних лісових порід

Найменування лісової породи	Розряд	Ставка за один щільний куб. метр деревини, гривень			
		ділової (без кори)			дров'яної (з корою)
		великої	середньої	дрібної	
Перший пояс					
Самшит					
	1	324,58	277,41	138,67	3,02
	2	231,90	198,12	99,13	2,20
	3	185,56	158,58	79,22	1,78
	4	139,22	118,83	59,45	1,24
	5	92,68	79,29	39,68	0,96

Найменування лісової породи	Розряд	Ставка за один щільний куб. метр деревини, гривень			
		ділової (без кори)			дров'яної (з корою)
		великої	середньої	дрібної	
<b>Бархат, горіх</b>					
	1	202,24	173,00	86,50	3,02
	2	144,58	123,57	61,79	2,20
	3	115,54	98,86	49,43	1,78
	4	86,70	74,14	37,21	1,24
	5	57,87	49,43	24,71	0,96
<b>Груша, кизил, явір</b>					
	1	162,29	138,81	69,34	3,02
	2	115,95	99,06	49,57	2,20
	3	92,68	79,29	39,68	1,78
	4	69,61	59,52	29,79	1,24
	5	46,34	39,75	19,91	0,96
<b>Абрикос, вишня, ялівець, обліпіха, слива (крім терну), черешня, шовковиця, яблуня</b>					
	1	121,30	103,59	51,76	3,02
	2	86,70	73,94	36,93	2,20
	3	69,20	59,11	29,52	1,78
	4	52,11	44,28	22,11	1,24
	5	34,60	29,66	14,83	0,96
<b>Каштан, дуб корковий</b>					
	1	101,12	86,50	43,25	3,02
	2	72,29	61,79	30,89	2,20
	3	57,87	49,43	24,71	1,78
	4	43,46	37,07	18,54	1,24
	5	28,83	24,71	12,49	0,96
<b>Барбарис, гледичія, кипарис, шипшина</b>					
	1	81,14	69,20	34,74	3,02
	2	57,87	49,43	24,71	2,20
	3	46,13	39,54	19,77	1,78
	4	34,60	29,66	14,83	1,24
	5	23,27	19,98	10,02	0,96
<b>Акація, бересклет, бірючина, глід, граб східний, тамарикс, калина, крушина, ліщина, горобина, бузок, скумпія, свидина, терен, черемха</b>					
	1	60,76	51,90	25,95	3,02
	2	43,46	37,07	18,54	2,20
	3	34,60	29,66	14,83	1,78
	4	26,16	22,24	11,26	1,24
	5	17,51	14,83	7,41	0,96

Найменування лісової породи	Розряд	Ставка за один щільний куб. метр деревини, гривень			
		ділової (без кори)			дров'яної (з корою)
		великої	середньої	дрібної	
<b>Верба, чагарники (крім зазначених в інших позиціях)</b>					
	1	20,18	17,30	8,65	1,65
	2	14,42	12,36	6,18	1,10
	3	11,53	9,89	4,94	0,96
	4	8,65	7,41	3,71	0,69
	5	5,77	4,94	2,47	0,55
<b>Другий пояс</b>					
<b>Самшит</b>					
	1	274,94	234,99	117,53	2,47
	2	196,27	167,85	83,89	1,78
	3	157,14	134,28	67,28	1,37
	4	117,80	100,71	50,39	1,10
	5	78,67	67,14	33,64	0,69
<b>Бархат, горіх</b>					
	1	172,17	147,25	73,59	2,47
	2	122,95	105,24	52,59	1,78
	3	98,44	84,03	42,01	1,37
	4	73,73	63,43	31,44	1,10
	5	49,22	42,22	21,01	0,69
<b>Груша, кизил, явір</b>					
	1	137,37	117,39	58,76	2,47
	2	98,24	83,82	42,01	1,78
	3	78,67	67,14	33,64	1,37
	4	58,90	50,46	25,26	1,10
	5	39,34	33,57	16,75	0,69
<b>Абрикос, вишня, ялівець, обліпіха, слива (крім терну), черешня, шовковиця, яблуна</b>					
	1	103,39	88,15	44,21	2,47
	2	73,73	63,02	31,44	1,78
	3	58,90	50,46	25,26	1,37
	4	44,28	37,89	18,95	1,10
	5	29,45	25,13	12,63	0,69
<b>Каштан, дуб корковий</b>					
	1	86,09	73,73	36,93	2,47
	2	61,58	52,72	26,36	1,78
	3	49,22	42,22	21,01	1,37
	4	36,87	31,51	15,79	1,10
	5	24,51	21,01	10,57	0,69

Найменування лісової породи	Розряд	Ставка за один щільний куб. метр деревини, гривень			
		ділової (без кори)			дров'яної (з корою)
		великої	середньої	дрібної	
Барбарис, гледичія, кипарис, шипшина					
	1	68,79	58,70	29,38	2,47
	2	49,02	42,01	20,87	1,78
	3	39,34	33,57	16,75	1,37
	4	29,45	25,13	12,63	1,10
	5	19,57	16,89	8,38	0,69
Акація, бересклет, бірючина, глід, граб східний, тамарикс, калина, крушина, ліщина, горобина, бузок, скумпія, свидина, терен, черемха					
	1	51,69	44,07	22,11	2,47
	2	36,87	31,51	15,79	1,78
	3	29,45	25,13	12,63	1,37
	4	22,04	18,95	9,47	1,10
	5	14,83	12,56	6,32	0,69
Верба, чагарники (крім зазначених в інших позиціях)					
	1	17,09	14,62	7,28	1,37
	2	12,36	10,50	5,22	0,96
	3	9,89	8,44	4,26	0,82
	4	7,41	6,38	3,16	0,69
	5	4,94	4,12	2,20	0,41

Таким чином, як видно з наведених таблиць, ставки збору, які застосовуються при заготівлі деревини основних та неосновних порід, встановлено у гривнях за один щільний кубічний метр деревини окремо для ділової (без кори) та дров'яної (з корою) у розрізі лісових порід за першим і другим поясами, а також у розрізі 1–5 розрядів. Крім того, ставки для ділової деревини передбачено окремо для великої, середньої і дрібної. До великої деревини всіх лісових порід належать відрізки стовбура (у верхньому перетині без кори) діаметром від 25 см і більше, до середньої – діаметром від 13 до 24 см, до дрібної – діаметром від 3 до 12 сантиметрів. До дров'яної деревини належать сортименти, які можна використовувати для технологічних потреб, а також ті, що не придатні для промислової переробки (дрова паливні).

Урахування розподілу лісів за поясами і розрядами (п. 331.4 ст. 331 Податкового кодексу України) є однією з основних обов'язкових умов при застосуванні ставок збору за заготівлю деревини. Порядок розподілу лісів за поясами встановлено у п. 331.5, а за розрядами – у п. 331.6 Податкового кодексу України.

При розподілі лісів за поясами до першого поясу віднесено всі ліси, за винятком лісів Закарпатської, Івано-Франківської та Чернівецької областей і лісів гірської зони Львівської області. До другого поясу належать ліси Закарпатської, Івано-Франківської та Чернівецької областей і ліси гірської зони Львівської області.

Для кожного кварталу (урочища) встановлюється певний розряд (з 1 по 5), який обов'язково враховується при застосуванні ставок збору при заготівлі деревини. Основним критерієм, що впливає на визначення розряду, є відстань між центром кварталу і найближчим нижнім складом лісозаготівельника, до якого деревина вивозиться безпосередньо з лісосіки, або пунктом відвантаження деревини залізницею.



Підпунктами 331.7.1–331.7.2 пункту 331.7 статті 331 Податкового кодексу України встановлено коефіцієнти, якими коригується відстань від центру кварталу (урочища) до нижнього складу або пункту відвантаження деревини залізницею, яка, у свою чергу, визначається за картографічними матеріалами і коригується залежно від геоморфологічних умов місцевості за зазначеними коефіцієнтами (для лісів: з рівнинним рельєфом – 1,1; з горбистим рельєфом та зайнятих болотами – 1,25; з гірським рельєфом – 1,5).

Пунктом 331.11 статті 331 Податкового кодексу України визначено право Верховної Ради АР Крим, обласних, Київської та Севастопольської міських рад встановлювати ставки збору за заготівлю другорядних лісових матеріалів, здійснення побічних лісових користувань і використання корисних властивостей лісів. При цьому під другорядними лісовими матеріалами розуміють заготівлю живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів, що можуть бути передбачені нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства; під побічними лісовими користуваннями – заготівлю сіна, випасання худоби, розміщення пасік (яке є безоплатним), заготівлю дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівлю очерету та інших побічних лісових користувань, що можуть бути передбачені нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства.

#### § 4. Порядок обчислення збору

Суб'єкти лісових відносин, які видають спеціальні дозволи, складають перелік лісокористувачів, яким у визначеному порядку видано лісорубний або лісовий квиток, за формою, встановленою органами державної податкової служби за погодженням з центральним органом виконавчої влади з питань лісового господарства.

Податковий період для сплати збору за спеціальне використання лісових ресурсів дорівнює календарному кварталу, тому відповідний перелік лісокористувачів, яким видано спеціальний дозвіл, суб'єкти лісових відносин формують також щокварталу.

На підставі такого переліку лісокористувачів органи державної податкової служби контролюють своєчасність подання зазначеними платниками розрахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів до органів державної податкової служби.

Важливо зазначити, що суми збору за спеціальне використання лісових ресурсів, які розраховуються та проставляються суб'єктами лісових відносин у лісорубних квитках, обчислюються на підставі затверджених ставок збору за заготівлю деревини основних або неосновних лісових порід у гривнях з копійками за один куб. м деревини ділової (без кори) або дров'яної (з корою), які застосовуються з урахуванням розподілу лісів за поясами і розрядами.

При розрахунку суми збору за заготівлю другорядних лісових матеріалів, здійснення побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів для виробничої та комерційної діяльності, що проставляється у лісових квитках, застосовуються ставки збору, встановлені місцевими органами самоврядування.

У пункті 332.3 Податкового кодексу України визначено, що сума збору, зазначена в лісорубному та в лісовому квитках, може бути перерахована суб'єктами лісових відносин, якими видаються спеціальні дозволи, у відповідних випадках. А саме:

а) якщо загальна кількість фактично заготовленої деревини перевищує зазначену в лісорубному квитку кількість більше як на 10 відсотків, суб'єкт лісових відносин повинний обчислити додаткову суму збору та здійснити його перерахунок (згідно з актами огляду заготівлі деревини). Відповідні уточнення суми збору повинні вноситися до лісорубного квитка, оскільки зазначені показники використо-

вуються платником при розрахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів, що подається до органів державної податкової служби за встановленою формою;

б) фактичний обсяг використання лісових ресурсів перевищує зазначений у лісовому квитку на весь обсяг такого перевищення.

Якщо загальна кількість фактично заготовлених деревини, другорядних лісових матеріалів або фактичний обсяг побічних лісових користувань перевищує обсяг, зазначений у лісорубному або лісовому квитку, проводиться перерахунок суми збору.

Як правило, необхідність у здійсненні перерахунку збору відбувається за фактом використання/заготівлі, а підставою для цього повинний бути акт огляду місць спеціального використання лісових ресурсів.

### § 5. Порядок перерахунку збору

У статті 333 Податкового кодексу України визначено обов'язок суб'єктів лісових відносин, якими видаються та оформлюються спеціальні дозволи, на перерахунок збору за спеціальне використання лісових ресурсів при відповідних обставинах.

Перерахунок збору і, відповідно, зміна записів у спеціальних дозволах повинні проводитися при виявленні та виправленні технічних, арифметичних помилок або описок, допущених під час проведення матеріальної і грошової оцінки об'єкта оподаткування збором за спеціальне використання лісових ресурсів.

Лісовим законодавством України визначені випадки припинення права постійного користування лісами та тимчасового користування лісами для припинення права використання лісових ресурсів<sup>139</sup>.

Припинення права використання лісових ресурсів здійснюється в установленому порядку шляхом анулювання лісорубного або лісового квитка суб'єктами лісових відносин, які їх видали.

Разом з тим перерахунок збору за спеціальне використання лісових ресурсів здійснюється тільки у разі анулювання лісорубного або лісового квитка у зв'язку з вилученням земель для інших потреб. В інших випадках анулювання лісорубного або лісового квитка перерахунок плати не здійснюється і вся нарахована за такими квитками сума збору повністю сплачується до відповідних бюджетів.

Лісовим законодавством України передбачено, що лісокористувачеві у випадку стихії або інших причин, які унеможливають заготівлю та вивезення деревини, органами Державного лісового господарства України за погодженням з уповноваженими органами Міністерства охорони навколишнього природного середовища України на підставі обґрунтованої письмової заяви лісокористувача може бути надане відстрочення на заготівлю деревини (із установленням відповідного строку вивезення деревини) та на вивезення деревини.

У разі надання таких відстрочень суб'єкти лісових відносин повинні здійснювати перерахунок збору за спеціальне використання лісових ресурсів.

Так, у разі надання лісокористувачу відстрочки на заготівлю деревини одночасно збільшується сума збору (за заготівлю деревини, залишеної на пні) на 1,5 відсотка.

За відстрочення на вивезення деревини збір (за невивезену вчасно деревину) збільшується на 1,5 відсотка за кожний місяць відстрочення.

Для впорядкування механізму реалізації лісових ресурсів та підвищення відповідальності лісокористувачів за їх своєчасне і повне освоєння у разі додаткового продовження строку вивезення деревини, але не більше як на 3 місяці, проводиться перерахунок і сума збору (за невивезену вчасно деревину) для лісокористувача збільшується на 5 відсотків за кожний місяць відстрочення.

<sup>139</sup> Лісовий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 17. – Ст. 64.

У лісорубному квитку, який видається платнику збору суб'єктами лісових відносин, визначаються дозволені для заготівлі (вирубки) обсяги деревини.

Законодавством України не передбачено зменшення суми збору за спеціальне використання лісових ресурсів, зазначеної у лісорубних квитках, у разі неповної заготівлі деревини або не проведення її взагалі. Саме тому збір за спеціальне використання лісових ресурсів лісокористувачі сплачують повністю до відповідних бюджетів за всю дозволу для заготівлі кількість деревини та інші види спеціального використання лісових ресурсів.

У пункті 333.3 Податкового кодексу України надано право центральному органу державної податкової служби розробляти та затверджувати форми податкових декларацій (розрахунків), що відповідають нормам чинного податкового законодавства.

Ця форма податкової декларації (розрахунку) повинна застосовуватися лісокористувачами – платниками збору за спеціальне лісокористування – для визначення податкових зобов'язань з цього збору.

### § 6. Порядок сплати збору

Базовим податковим періодом для збору за спеціальне використання лісових ресурсів є квартал, за який визначається податкова база і обчислюється сума збору, що підлягає сплаті платником податків і зборів.

Лісокористувачі розраховують суму збору наростаючим підсумком з початку звітного року та відображають у розрахунку за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 Податкового кодексу України, і подають його органу державної податкової служби за місцем адміністративного розташування лісової ділянки у строки, визначені для квартального податкового (звітного) періоду, за винятком: лісокористувачів, якими до отримання лісорубних та лісових квитків – спеціальних дозволів на використання лісових ресурсів на виділеній лісовій ділянці, форма та порядок видачі яких затверджується Кабінетом Міністрів України (Постанова КМУ від 23.05.2007 р. № 761 «Порядок видачі спеціальних дозволів на використання лісових ресурсів»), збір вноситься в каси суб'єктів лісових відносин, які їх видають:

- а) фізичних осіб, а також фізичних осіб-підприємців, яким видано лісорубні та лісові квитки;
- б) лісокористувачів (крім фізичних осіб, а також фізичних осіб-підприємців, яким видано лісові квитки), у яких сума збору в лісорубному чи лісовому квитках не перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня року, у якому сплачується збір;
- в) лісокористувачів з іншої області, які сплачують збір повністю до видачі їм спеціального дозволу за місцем адміністративного розташування лісової ділянки, на якій здійснюється заготівля деревини.

Якщо суми збору сплачуються до каси суб'єкта лісових відносин, який видає спеціальні дозволи, то у спеціально заведеної книзі обов'язково повинний бути зроблено відповідний запис, а лісокористувачеві повинна видаватися квитанція. При цьому у лісорубних і лісових квитках робиться позначка про сплату збору в касу (зазначаються номер і дата квитанції про сплату).

Лісокористувачі сплачують збір за квартал (встановлений податковий (звітний) період) як рівну частину, а саме  $\frac{1}{4}$  частини, від суми збору, зазначеної в спеціальних дозволах, виданих у відповідному календарному році.

Звертаємо особливу увагу на те, що у разі отримання дозволу у поточному році, якщо воно відбувається після чергового строку сплати збору, у такому випадку лісокористувачі зобов'язані сплатити всі суми збору за строками, що минули.

### Питання для самоконтролю

1. Хто є платником збору за використання лісових ресурсів?
2. Що є об'єктом оподаткування збором за спеціальне використання лісових ресурсів?
3. Назвіть ставки збору.
4. Які ставки збору встановлено за заготівлю деревини неосновних лісових порід?
5. Як розподіляються ліси за поясами?
6. Який порядок обчислення збору за спеціальне використання лісових ресурсів?
7. Який порядок перерахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів?
8. Який порядок сплати збору за спеціальне використання лісових ресурсів?
9. Який порядок подання податкової звітності?
10. У якому випадку відбувається зміна розподілу лісів за розрядами?

### Тестові завдання

1. *Вкажіть, хто є платниками збору за спеціальне використання лісових ресурсів?*
  - 1) тільки лісокористувачі-юридичні особи;
  - 2) тільки фізичні особи-підприємці;
  - 3) лісокористувачі – юридичні особи, фізичні особи (крім фізичних осіб, які мають право безоплатно без видачі спеціального дозволу використовувати лісові ресурси), а також фізичні особи-підприємці;
  - 4) тільки фізичні особи.
2. *Вкажіть, що не належить до об'єкта оподаткування збором за спеціальне використання лісових ресурсів?*
  - 1) деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування;
  - 2) другорядні лісові матеріали;
  - 3) побічні лісові користування;
  - 4) земельна ділянка лісового фонду.
3. *Ставки збору за заготівлю деревини застосовуються з урахуванням розподілу лісів:*
  - 1) за поясами;
  - 2) за розрядами;
  - 3) за поясами і розрядами;
  - 4) за площею.
4. *У якому розмірі встановлюється збір за ліквід з крони?*
  - 1) 40 %;
  - 2) 50 %;
  - 3) 30 %;
  - 4) 20 %.
5. *Який базовий податковий (звітний) період для збору за спеціальне використання лісових ресурсів?*
  - 5) календарний місяць;
  - 6) календарний квартал;
  - 7) календарний рік;
  - 8) календарне півріччя.

**Перелік питань до екзамену**

1. *Хто є платником збору за використання лісових ресурсів?*
2. *Що є об'єктом оподаткування збором за спеціальне використання лісових ресурсів?*
3. *Назвіть ставки збору.*
4. *Які ставки збору встановлено за заготівлю деревини неосновних лісових порід?*
5. *Як розподіляються ліси за поясами?*
6. *Який порядок обчислення збору за спеціальне використання лісових ресурсів?*
7. *Який порядок перерахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів?*
8. *Який порядок сплати збору за спеціальне використання лісових ресурсів?*
9. *Який порядок подання податкової звітності?*
10. *У якому випадку відбувається зміна розподілу лісів за розрядами?*

## ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В УМОВАХ ДІЇ УГОДИ ПРО РОЗПОДІЛ ПРОДУКЦІЇ

§ 1. Економічна сутність угод про розподіл продукції та їх фіскальне значення.

§ 2. Режим оподаткування мінерально-сировинного комплексу при угодах про розподіл продукції та концесійних системах.

§ 3. Правова основа режиму угод про розподіл продукції в Україні.

§ 4. Особливості обчислення суми податку на прибуток при провадженні діяльності відповідно до угод про розподіл продукції.

§ 5. Порядок оподаткування ПДВ при провадженні діяльності відповідно до угод про розподіл продукції.

§ 6. Справляння плати за користування надрами при провадженні діяльності відповідно до угод про розподіл продукції.

§ 7. Особливості здійснення контролю за виконанням угод про розподіл продукції.

### § 1. Економічна сутність угод про розподіл продукції та їх фіскальне значення

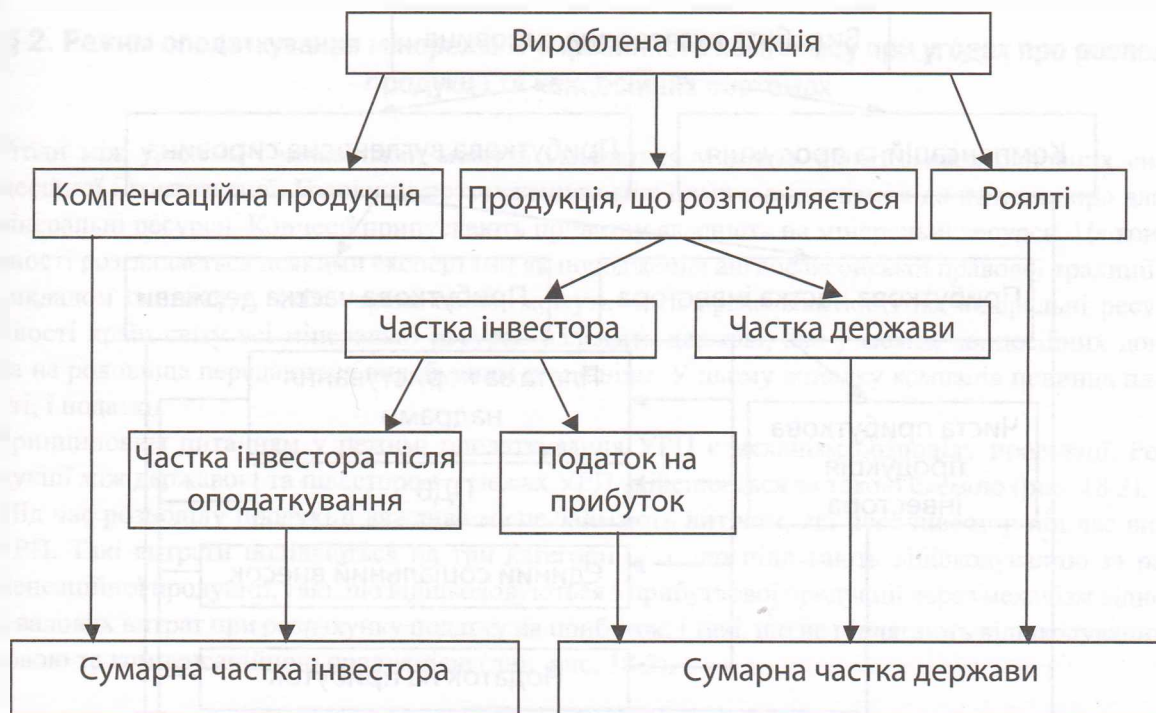
Угоди з розподілом продукції (далі – УРП) набули широкого поширення в мінерально-сировинному секторі економіки. УРП – це спеціальні податкові режими щодо оподаткування результатів діяльності в мінерально-сировинному комплексі (в основному видобутку нафти). При їх укладанні оподаткування діяльності з видобутку корисних копалин має істотні особливості. УРП є договором, відповідно до якого країна доручає інвестору на визначений строк проведення пошуку, розвідки та видобування корисних копалин на певній ділянці надр та ведення пов'язаних з цим робіт, а інвестор зобов'язується виконати доручені роботи за свій рахунок і на свій ризик з наступною компенсацією витрат і отриманням плати у вигляді частини прибуткової продукції. Угода визначає всі необхідні умови, пов'язані з користуванням надрами, у тому числі умови і порядок розподілу виробленої продукції між сторонами, а також сплати податків і платежів.

Понесені витрати в таких контрактах компенсуються компанії частиною добутих на даному родовищі корисних копалин, так званою компенсаційною продукцією. Частка компенсаційної продукції у видобутку обумовлюється в угоді. У перших індонезійських УРП максимальна частка компенсаційної продукції у видобутку не повинна була перевищувати 40 %. у даний час у більшості країн, що застосовують даний тип угод, ця частка, звичайно, коливається в межах 20–50 %, хоча в деяких випадках може виходити за ці межі. При цьому частка компенсаційної продукції, як правило, вища в районах з більш складними природно-геологічними умовами і може бути поставлена в залежність від рівня видобутку.

Частина продукції, що залишилася (прибуткова продукція), підлягає розподілу між державою і компанією-підрядником. У кожній країні розподіл проводиться у виключно індивідуальних пропорціях. При цьому в більшості нафтовидобувних країн, що практикують такі контракти, пропорції розподілу із зростанням видобутку змінюються на користь держави. Розподілена частка нафти, що належить компанії-підряднику, є об'єктом оподаткування. У деяких країнах до угод про розподіл продукції також включаються зобов'язання по сплаті роялті.

Описаний механізм розподілу продукції відноситься до найбільш розповсюдженого різновиду угод – з розподілом видобутку після відрахування (компенсації) витрат компанії-виробника (рис. 18.1).

В іншому різновиді цих угод – із прямим розподілом видобутку – останній поділяється безпосередньо на частку держави і частку виробника, тобто минаючи стадію виділення компенсаційної продукції. При традиційному (прямому) розподілі належна компанії частка корисних копалин, обкладається, як правило, звичайним податком на прибуток. Вилучення ж надприбутку здійснюється самою процедурою розподілу продукції. При розподілі видобутку після відрахування витрат компанії-виробнику част-



**Рис. 18.1. Розподіл продукції за угодами про розподіл продукції**

*Джерело: International Monetary Fund.*

ка виділеної контрактору продукції не оподатковується. Така система діє, наприклад, у Лівії, де частка продукції, що належить державі, встановлена у 81 %, а частка компанії-підрядника – у 19 % за умови звільнення її від податків. У цьому випадку розподіл продукції заміняє собою усі види податків на виробника.

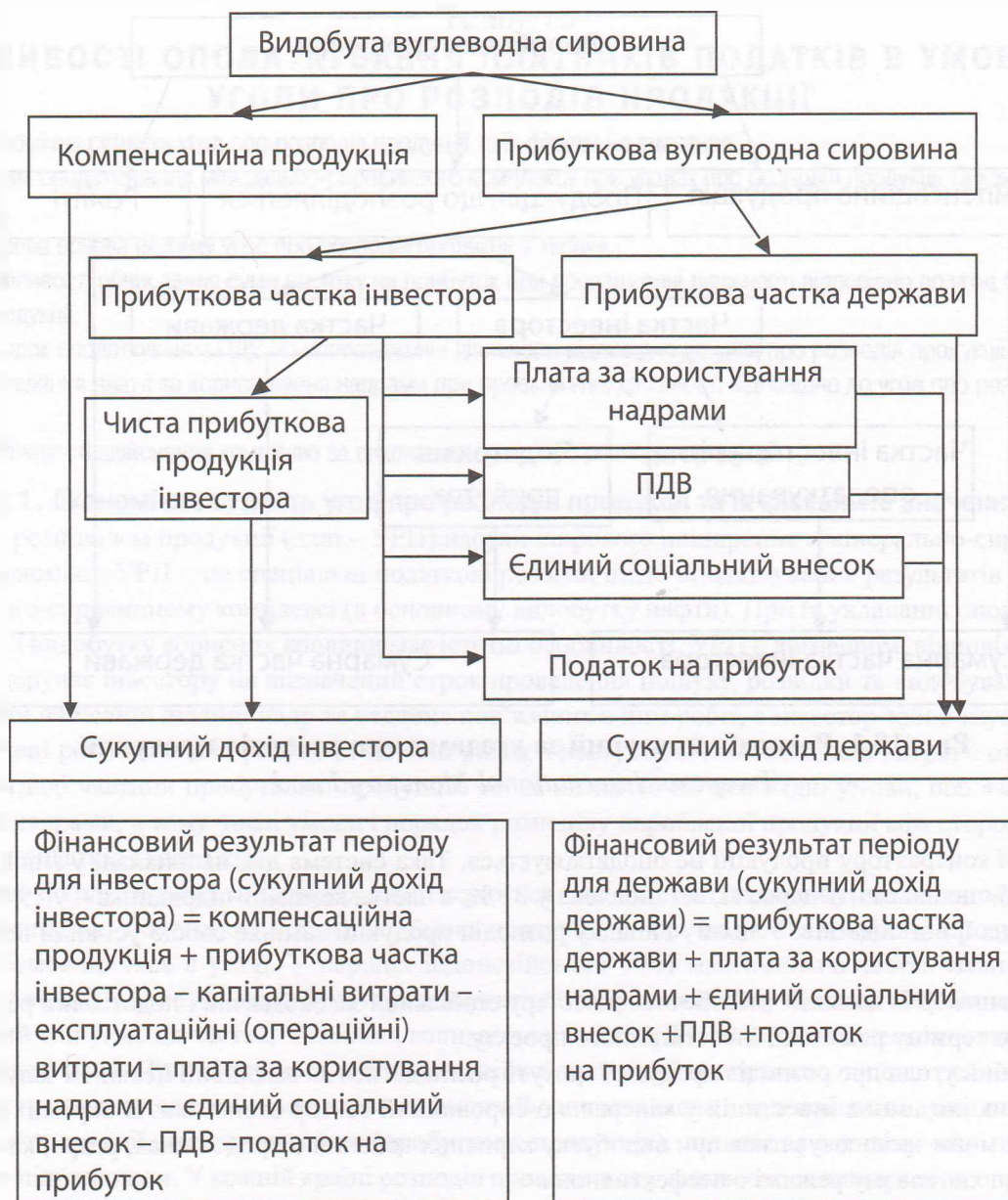
Застосування УРП дозволяє забезпечити інвестору стабільний законодавчий і податковий режим протягом усього терміну реалізації інвестиційного проекту.

Для України угоди про розподіл продукції можуть розглядатися як важливий механізм залучення великих прямих іноземних інвестицій у мінерально-сировинний сектор економіки. В окремих випадках режим УРП може застосовуватися при видобутку корисних копалин на родовищах, розробка яких при загальному податковому режимі є неефективною.

Недоліки УРП пов'язані насамперед з індивідуалізацією умов угод за конкретними проектами, це може приводити до одержання інвестором необґрунтовано вигідних умов реалізації проекту і, як наслідок, втрати державою визначеної частини доходів від розробки природних ресурсів, що знаходяться в її власності.

Є чимало параметрів, що можуть бути предметом переговорів при укладанні угод. У країнах із потужною економікою, таких як США, Великобританія, Австралія, змінних параметрів в угодах взагалі не існує, вони закріплені законодавством і не підлягають обговоренню.

Країни з менш потужною економікою чи нестабільною економічною ситуацією мають достатньо багато параметрів, визначення яких є предметом переговорів. Це обґрунтовується тим, що певні «ступені свободи» необхідні для того, щоб врахувати специфічні характеристики родовища. З іншого боку, в



**Рис. 18.2. Схема розподілу продукції між державою та інвестором**

умовах нестабільної політичної системи інвестор розраховує на дотримання основних умов контракту, навіть якщо змінюється загальний податковий режим.

Не застосовуються УРП і в основних нафтовидобувних країнах регіону Персидської затоки, що володіють достатніми фінансовими ресурсами для розробки власних родовищ. Залучення іноземних компаній тут здійснюється не на умовах УРП, а на основі сервісних контрактів, що передбачають виконання підрядчиками певного об'єму робіт за винагороду в грошовій формі.



## § 2. Режим оподаткування мінерально-сировинного комплексу при угодах про розподіл продукції та концесійних системах

Угоди між урядами і компаніями можуть укладатися у межах однієї з двох основних систем – концесійної і контрактної. Головним розходженням між ними є відношення до питання про власність на мінеральні ресурси. Концесії припускають приватну власність на мінеральні ресурси. Ця концепція власності розглядається деякими експертами як породження англосаксонської правової традиції. США є прикладом системи, у якій окремі особи можуть мати право власності на мінеральні ресурси. У більшості країн світу всі мінеральні ресурси належать державі, але у межах концесійних договорів права на родовища передаються видобувним компаніям. У цьому випадку компанія повинна платити і роялті, і податки.

Принциповим питанням у режимі оподаткування УРП є механізм розподілу продукції. Розподіл продукції між державою та інвестором у межах УРП здійснюється за такою схемою (рис. 18.2).

Під час розподілу продукції важливе місце займають витрати, які несе інвестор під час виконання УРП. Такі витрати поділяються на три категорії – ті, що підлягають відшкодуванню за рахунок компенсаційної продукції; такі, що відшкодовуються з прибуткової продукції через механізм віднесення їх до витрат при розрахунку податку на прибуток; і такі, що не підлягають відшкодуванню прибутковою та компенсаційною продукцією (див. рис. 18.3).

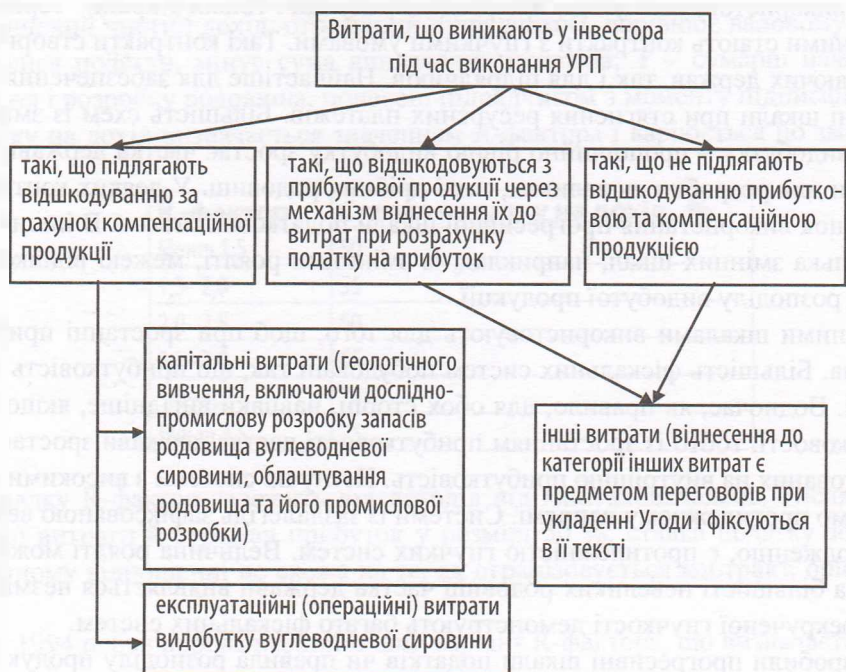


Рис. 18.3. Структура витрат, що виникають у інвестора під час виконання УРП

Склад зазначених витрат визначається законодавством, яке є чинним на момент підписання Угоди, та Угодою за погодженням її сторін – держави та інвестора.

У складі таких витрат можуть виділятися такі групи:

капітальні витрати (геологічного вивчення, уключаючи дослідно-промислову розробку запасів родовища вуглеводневої сировини, облаштування родовища та його промислової розробки);  
експлуатаційні (операційні) витрати видобутку вуглеводневої сировини;  
інші витрати (віднесення до категорії інших витрат є предметом переговорів при укладенні Угоди і фіксуються в її тексті).

У межах контрактної системи право власності на родовища мінеральних ресурсів зберігається за державою. Компанії, відповідно до договору про розподіл продукції чи сервісного контракту, одержують або право на частину сировини, що видобувається, або на доходи від продажу продукції. Контрактні угоди поділяються на сервісні контракти та на угоди про розділ продукції. Різниця між ними визначається способом оплати послуг підрядника: одержує він відшкодування грошима чи частиною продукції. Ця різниця не занадто значна, тому обидва види контрактів зазвичай позначають як угоди (чи контракти) про розподіл продукції.

Різниця між сервісними контрактами з ризиком і без ризику (чистими) полягає в тому, чи залежить одержувана підрядником винагорода від прибутку. Чисті контракти зустрічаються досить рідко. У цьому випадку підрядчик виконує роботи по розвідці та/або освоєнню родовищ за визначену винагороду. Весь ризик приймає на себе держава. Такі контракти характерні для країн Середнього Сходу, де держави мають у своєму розпорядженні значні кошти і мають потребу тільки в залученні знань та/або технологій. Число угод про розподіл продукції значно більше, ніж число сервісних контрактів. Так, у 1994 р. 44 країни використовували угоди про розділ продукції і тільки 9 країн – сервісні контракти.

Досить популярними стають контракти з гнучкими умовами. Такі контракти створюють чимало переваг як для приймаючих держав, так і для підрядників. Найчастіше для забезпечення гнучкості використовуються змінні шкали при стягненні ресурсних платежів. Більшість схем із змінними шкалами пов'язані з рівнем видобутку – пропорційно рівню видобутку зростає частка держави. Теоретично це створює рівні умови для розробки як великих, так і дрібних родовищ. У деяких контрактах гнучкість досягається за рахунок використання прогресивної шкали податкових ставок. В інших – можуть використовуватися декілька змінних шкал, наприклад, із змінними роялті, межею відшкодування витрат відношенням щодо розподілу видобутої продукції.

Системи із змінними шкалами використовують для того, щоб при зростанні прибутковості частка держави зростала. Більшість фіскальних систем побудовані так, що прибутковість прямо залежить від частки держави. Водночас, як правило, для обох сторін, навпаки вигідніше, якщо частка держави є функцією прибутковості, тобто із зростанням прибутковості частка держави зростає. Це і є основна мета систем, орієнтованих на внутрішню прибутковість. Негнучкі системи з високими ставками роялті можуть діяти в прямо протилежному напрямі. Системи із заздалегідь зафіксованою величиною роялті, що не підлягає узгодженню, є протилежністю гнучких систем. Величина роялті може бути настільки регресивною, що на більшості невеликих родовищ частка держави виявляється незмінно завищеною. Цю властивість перевернутої гнучкості демонструють багато фіскальних систем.

Багато країн розробили прогресивні шкали податків чи правила розподілу продукції, засновані на рівні прибутковості проекту. Одержувана державою частка зростає відповідно до зростання внутрішньої прибутковості проекту. Більшість контрактів містить прогресивні елементи, але зазвичай вони бувають орієнтовані на рівень видобутку, а не на показники прибутковості. Щоб забезпечити прогресивність змінних шкал податків та інших інструментів підвищення гнучкості, вони повинні бути орієнтовані на показник прибутковості, а не на рівень видобутку. Прибутковість пов'язана з рівнем видобутку, але на прибутковість проектів впливають і багато інших факторів, наприклад, ціни на продукцію, витрати, час видобутку.

Системи, орієнтовані на внутрішню прибутковість, характеризуються помірними ставками роялті та інших податків. Держава не одержує доходів, доки компанія не відшкодує свої первісні вкладення і не забезпечить деяку прибутковість. Теоретично норма прибутку підрядчика визначається мінімальним рівнем прибутковості, що потрібний для залучення інвестицій. Для розрахунку частки держави складають чисті результати підрядчика за кожний рік (на етапі розвідки й освоєння, коли здійснюються капіталовкладення і немає надходжень від реалізації продукції, ці результати негативні), нараховуючи щороку складні відсотки по ставці, що відповідає нормативній величині внутрішньої прибутковості. Коли сума результатів за кілька років робиться позитивною (тобто витрати підрядчика відшкодовані і досягнутий нормативний рівень прибутку), його доходи обкладаються додатковими податками, але при цьому підрядчик усе ще продовжує одержувати деякий прибуток понад встановлений контрактом нормативний рівень. Ці додаткові податки, за допомогою яких вилучається частина ресурсної ренти, зазвичай називають ресурсними рентними податками (resource rent taxes).

У деяких країнах, наприклад у Венесуелі, Колумбії, Перу, Тунісі та Малайзії, як показник прибутковості використовується так званий R-фактор (R-factor). Зокрема, у Тунісі і Перу використовують практично ідентичні визначення R-фактора, що обчислюється як відношення накопиченого чистого доходу до накопичених сумарних витрат. У Тунісі величини роялті для нафти і газу, податків і державної участі базуються на значенні R-фактора, що визначається в такий спосіб:

$$R = X / Y ,$$

де  $X$  – накопичений чистий дохід, отриманий підрядчиком, дорівнює валовому доходу за всі роки, коли виплачувалися податки, мінус сума виплачених податків;  $Y$  – сумарні накопичені витрати на розвідку, освоєння і розробку родовища, понесені підрядчиком з моменту підписання контракту.

Ставка податку на дохід визначається значенням R-фактора і варіюється по змінній шкалі в такий спосіб:

R-фактор	Ставка податку на дохід, %
Менш 1,5	50
1,5–2,0	55
2,0–2,5	60
2,5–3,0	65
3,0–3,5	70
Більш 3,5	75

У цьому випадку R-фактор залежить від доходів від капіталовкладень. Після того як підрядчик відшкодував свої витрати й отримав прибуток у розмірі 50 %, ставка податку збільшується з 50 до 55 %. У визначеному відношенні це схоже на те, як організовується контракт, орієнтований на норму прибутку.

У Колумбії в 1994 р. був впроваджений інший варіант R-фактора, що визначається в такий спосіб:

$$R = X / (ID + A - B + (a \cdot C) + GO) ,$$

де  $X$  – накопичений дохід підрядчика;  $(ID + A - B + (a \cdot C) + GO)$  – сума накопичених капітальних витрат і витрат підрядчика;  $ID$  – 50 % накопичених валових витрат на освоєння родовища;  $A$  – накопичені валові витрати на успішні розшукові роботи;  $B$  – накопичені витрати на успішні розшукові роботи, відшкодовані національною компанією ECOPEPETROL (участь 50 %);  $C$  – накопичені витрати на безуспішні розшукові роботи;  $a$  – частка витрат на «сухі» свердловини, що відшкодовується компанією

ЕСОРЕTROL (предмет переговорів, максимум 50 %); *GO* – накопичені чисті експлуатаційні витрати підрядчика, включаючи виплати військового податку й імпортного мита.

Частка підрядчика визначається значенням R-фактора і змінюється в такий спосіб:

R-фактор	Участь підрядчика, %
Менш 1,0	50
1,0 – 2,0	50/R
Більш 2,0	25

Частка підрядчика після виплати роялті дорівнює 50 % доти, доки він не відшкодує витрати. Якщо  $R = 1,5$ , то частка підрядчика стає рівною 33,3 % і продовжує знижуватися доти, доки вкладення не будуть відшкодовані в подвійному розмірі і його частка не скоротиться до 25 %.

Таким чином, R-фактор зв'язаний із усіма перемінними, що впливають на економіку проекту. Ціни і витрати є самими істотними факторами. За наявності R-фактора їх зміни враховуються одночасно. При зростанні цін на продукцію норма прибутку підрядчика обмежується, але точно так само обмежуються його втрати при падінні цін. Аналогічна ситуація з витратами. Якщо вони виявляються порівняно більш високими, R-фактор пом'якшує їх негативний вплив на ефективність проекту. Якщо ж витрати нижчі, вигравє і підрядчик, і держава.

### § 3. Правова основа режиму угод про розподіл продукції в Україні

В Україні система оподаткування при виконанні УРП може бути визначена як спеціальний податковий режим, при якому встановлюється особливий порядок сплати податків і зборів, а стягування ряду податків і зборів замінюється розподілом виробленої продукції між державою й інвестором. У розділі 12 ПК закріплюються сприятливі умови оподаткування для укладення таких угод та провадження діяльності згідно з такими угодами.

З метою створення сприятливих умов для інвестування пошуку, розвідки та видобування на території України, її континентальному шельфі та виключній (морській) економічній зоні був прийнятий Закон «Про угоди про розподіл продукції» від 14 вересня 1999 року № 1039-XIV. Цей Закон регулює відносини, що виникають у процесі укладення, виконання та припинення дії угод про розподіл продукції, визначає основні правові вимоги до таких угод, що впливає на особливості оподаткування платників податків в умовах дії угоди про розподіл продукції.

Згідно із вказаним Законом між Україною (надалі – Державою) і інвестором (інвесторами) (юридична або фізична особа, яка має відповідні матеріально-технологічні та економічні можливості або відповідну кваліфікацію для користування надрами, що підтверджено документами, виданими відповідно до законів (процедур) країни інвестора, та здійснює пошук, розвідку та видобування вуглеводневої сировини відповідно до угоди про розподіл продукції) укладаються угоди на пошукові роботи, розвідку, видобування корисних копалин, їх транспортування, обробку, зберігання, переробку, використання, реалізацію чи інше розпорядження продукцією. Продукція, отримана в результаті виконання угоди про розподіл продукції (вироблена продукція (вироблена продукція – загальний обсяг продукції, видобутої відповідно до угоди про розподіл продукції і доставленої в пункт виміру), шоквартально повинна поділятися на такі частини:

інвестор отримує компенсаційну частку (компенсаційна продукція – частина виробленої продукції, що передається у власність інвестора в рахунок компенсації його витрат) на компенсацію понесених ним витрат;

продукція, що залишилася (прибуткова) (частина виробленої продукції, що розподіляється між інвестором і державою та визначається як різниця між виробленою і компенсаційною продукцією) розподіляється між Державою і інвестором згідно з умовами угоди.

Угода про розподіл продукції може бути двосторонньою чи багатосторонньою, тобто її учасниками можуть бути декілька інвесторів, за умови, що вони несуть солідарну відповідальність щодо зобов'язань, передбачених такою угодою.

Держава забезпечує надання інвесторам в установленому порядку погоджень, квот, спеціальних дозволів на користування надрами та ліцензій на здійснення діяльності з пошуку (розвідки) та експлуатації родовищ корисних копалин, актів про надання гірничого відводу, документів, що засвідчують право користування землею, та інших дозволів, документів дозвільного характеру, ліцензій, пов'язаних із користуванням надрами, виконанням робіт, будівництвом споруд, передбачених угодою про розподіл продукції.

Внаслідок того, що частина прибуткової продукції передається інвестором у власність держави, стягнення з інвестора загальнодержавних та місцевих податків і зборів замінюється розподілом виробленої продукції між державою та інвестором на умовах такої угоди.

Особливі умови виконання угод про розподіл продукції, встановлені Законом України «Про угоди про розподіл продукції», вплинули на те, що операції з передачі продукції, майна між учасниками угоди про розподіл продукції не визнаються реалізацією, незважаючи на перехід права власності, тому податкові зобов'язання не виникають у разі:

- розподілу прибуткової продукції між інвестором і державою;
- передачі права власності від інвестора до держави на майно, придбане або створене інвестором для виконання угоди про розподіл продукції і вартість якого відшкодована компенсаційною продукцією;
- передачі майна сторонами угоди про розподіл продукції в користування оператору угоди в межах такої угоди;
- розподілу оператором компенсаційної та/або прибуткової продукції між інвесторами;
- передачі майна сторонами угоди про розподіл продукції оператору для забезпечення виконання умов угоди про розподіл продукції в межах такої угоди.

Інвестор під час виконання угоди про розподіл продукції сплачує такі податки і збори<sup>140</sup>:

- податок на додану вартість;
- податок на прибуток підприємств;
- плата за користування надрами для видобування корисних копалин.

Крім того, інвестор нараховує, утримує і сплачує до бюджету податок з доходів фізичних осіб і єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також державний збір та мито у разі отримання державних послуг.

Щоб мати право на наведений вище порядок оподаткування, інвестор повинен зареєструватися за своїм місцезнаходженням в органах державної податкової служби і отримати свідоцтво про реєстрацію, форма якого затверджується центральним органом державної податкової служби. Відповідно до п. 64.6. ПК заяву про взяття на облік такої платник податків зобов'язаний подати протягом 10 календарних днів після реєстрації угоди або після набрання ним чинності, якщо відповідно до законодавства реєстрація договору не проводиться.

<sup>140</sup> До прийняття ПКУ особливостям оподаткування прибутку, отриманого від виконання угод про розподіл продукції, присвячений тільки один пункт (7.17) в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств», який не розкриває порядок оподаткування, а дає посилання на Закон України «Про угоди про розподіл продукції», що порушує вимоги Закону України «Про систему оподаткування», в ст.1 якого встановлено, що ставки і механізм справляння податків не можуть встановлюватися іншими Законами, крім законів про оподаткування. Закон «Про угоди про розподіл продукції» не належить до законів про оподаткування.

При взятті на податковий облік інвестор подає органу державної податкової служби за місцем своєї реєстрації відповідне повідомлення у письмовій формі і такі документи:

- засвідчену в нотаріальному порядку копію зареєстрованої угоди про розподіл продукції;
- копію свідоцтва про державну реєстрацію угоди про розподіл продукції.

Після реєстрації як платника податку інвестор зобов'язаний складати і подавати передбачені законодавством податкові декларації і звіти, нести відповідальність за належне виконання своїх обов'язків, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків та зборів, в порядку і розмірах, встановлених цим Кодексом. Податкові декларації і звіти подаються інвестором за кожним податком, збором (обов'язковим платежем) окремо від звітів за результатами діяльності, не пов'язаної з виконанням угоди про розподіл продукції.

Форма свідоцтва про реєстрацію інвестора як платника податків затверджується центральним органом державної податкової служби.

Інвесторами можуть бути: громадяни України, іноземці, особи без громадянства, юридичні особи України або інших держав, об'єднання юридичних осіб, створені в Україні чи за її межами, які мають відповідні матеріально-технічні та економічні можливості або відповідну кваліфікацію для користування надрами.

Угода про розподіл продукції укладається на конкурсній основі з переможцем конкурсу і реєструється Міжвідомчою комісією.

Порядок складання і подання податкової звітності інвестором, його (їх) відповідальність за неналежне виконання своїх обов'язків, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків, зборів (обов'язкових платежів), не відрізняється від інших платників податків.

Визначений вище порядок оподаткування інвестора розповсюджується тільки на діяльність, пов'язану з виконанням угоди про розподіл продукції. Якщо інвестор поряд з діяльністю щодо виконання угоди про розподіл продукції має іншу, не пов'язану з цією угодою діяльність, то результати іншої діяльності оподатковуються на загальних підставах. У цьому випадку інвестор подає податкові декларації і звіти за кожним податком і збором окремо за результатами діяльності, пов'язаної з виконанням угоди про розподіл продукції і результатами діяльності (-ей), не пов'язаної(-их) з виконанням такої угоди.

При виконанні робіт у межах угоди про розподіл продукції на підставі договорів з інвестором можуть брати участь підрядники, субпідрядники, перевізники, інші особи, в т.ч. іноземні, які сплачують усі податки, передбачені Податковим кодексом України. Однак є особливості оподаткування податком на додану вартість підрядників, субпідрядників, постачальників, перевізників та інших контрагентів, які беруть участь у виконанні робіт, передбачених угодою про розподіл продукції, на основі договорів (контрактів) з інвестором. Ці особливості визначені в ст. 337 ПКУ, яка присвячена особливостям сплати податку на додану вартість.

Щоб мати право на вказаний порядок оподаткування, необхідно вести окремий податковий облік діяльності, пов'язаної з виконанням угоди про розподіл продукції, та не пов'язаної з виконанням такої угоди. Якщо інвестор не веде відокремлений податковий облік, його діяльність оподатковується на загальних підставах.

#### **§ 4. Особливості обчислення суми податку на прибуток при провадженні діяльності відповідно до угод про розподіл продукції**

Підхід до обчислення прибутку від результатів діяльності, яка провадиться відповідно до УРП, загальноприйнятий: сума доходів звітного періоду зменшується на суму витрат і амортизацію. Але при цьому є багато особливостей, які пов'язані з особливим характером угод про розподіл продукції.

По-перше, об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є прибуток інвестора, який визначається, виходячи з вартості прибуткової продукції, визначеної відповідно до законодавства про розподіл продукції, набутої інвестором у власність у результаті розподілу продукції, зменшеної на суму сплаченого інвестором єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також: на суму інших витрат (включаючи накопичені витрати при виконанні робіт до появи першої прибуткової продукції), пов'язаних з виконанням угоди, але які не відшкодовуються (не підлягають відшкодуванню) компенсаційною продукцією відповідно до угоди. Іншими словами, доходом визнається вартість прибуткової продукції, визначеної відповідно до законодавства про розподіл продукції, набутої інвестором у власність у результаті розподілу продукції. Слід звернути увагу, що при визнанні доходу в даному випадку не враховується факт реалізації прибуткової продукції, а головним є факт набуття інвестором цієї продукції у власність.

Згідно зі ст. 22 Закону України «Про угоди про розподіл продукції» продукція, що належить інвестору відповідно до умов угоди про розподіл продукції, повинна реалізовуватися виключно в межах України, якщо така умова впливає з умов конкурсу та укладеної угоди. Покупцями можуть бути держава або інші суб'єкти підприємницької діяльності, а ціна реалізації такої продукції повинна бути не нижча від цін, що склалися на міжнародних ринках на таку продукцію.

По-друге, витрати інвестора поділяються на:

- ті, які підлягають відшкодуванню інвестору;
- ті, які не підлягають відшкодуванню інвестору.

Витрати, які підлягають відшкодуванню інвестору, визначаються відповідно до законодавства про розподіл продукції та угодою про розподіл продукції. Вони компенсуються частиною продукції, отриманої в результаті виконання угод про розподіл продукції (тому така частина продукції називається компенсаційною). До таких витрат, поряд з іншими, відносять витрати на придбання необоротних активів та витрати на виконання робіт по розвідці, облаштуванню і видобутку корисних копалин, якщо це передбачено угодою про розподіл продукції. Ці витрати не амортизуються, а включаються в момент їх понесення в повному обсязі до складу витрат, що підлягають відшкодуванню компенсаційною продукцією. Тому при розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток такі витрати не враховуються.

При розрахунку податку на прибуток враховуються ті витрати, які не покриваються компенсаційною продукцією, це сплачений єдиний внесок на загальнообов'язкове соціальне страхування, амортизація необоротних активів, вартість яких не компенсувалася при розподілі продукції, інші витрати (в т.ч. накопичені витрати при виконанні робіт до появи першої прибуткової продукції), пов'язані з виконанням угоди про розподіл продукції. Нарахування амортизації необоротних активів, вартість яких не покривається компенсаційною продукцією, не має особливостей, тобто застосовуються правила, встановлені III розділом Податкового кодексу.

По-третє, пільги щодо податку на прибуток підприємств, передбачені в розділі III Податкового кодексу, не застосовуються при оподаткуванні прибутку, отриманого інвестором під час виконання угоди про розподіл продукції, якщо інше не передбачено угодою.

Порядок врахування збитків як результату розрахунку об'єкта оподаткування в результатах наступних податкових періодів також має свої особливості: при від'ємному значенні об'єкта оподаткування за результатами звітного періоду дозволяється відповідне зменшення об'єкта оподаткування наступного періоду до повного погашення такого від'ємного значення, але не більше строку дії угоди про розподіл продукції. Податок на прибуток визнається та сплачується виключно у грошовій формі.

У ПКУ передбачено ведення податкового обліку (п.п. «г» п. 336.1 ст. 336), при чому інвестор зобов'язаний вести окремо податковий облік податку на прибуток підприємств, одержаного від вико-

нання угоди про розподіл продукції, та інших видів діяльності, не пов'язаних з виконанням угоди про розподіл продукції. Ця вимога наведена і в п. 335.4 ст. 335 та п. 339.1 статті 339 ПКУ.

Особливості угод про розподіл продукції враховані і в пп. «е» п. 336.1 ст. 336, де йде мова щодо не оподаткування доходу, отриманого у вигляді коштів та/або вартості майна:

- іноземним інвестором від його постійного представництва за результатом діяльності за угодою про розподіл продукції;
- постійним представництвом від інвестора-нерезидента для фінансування та забезпечення діяльності за угодою про розподіл продукції у відповідності до програми робіт і кошторису витрат, затвердженого Міжвідомчою комісією.

Особливий порядок формування і подання податкової звітності встановлюється центральним податковим органом у випадку, якщо укладена багатостороння угода про розподіл продукції або інвестором виступає об'єднання юридичних осіб. У такій ситуації нарахування та сплата податку на прибуток покладається на оператора-інвестора, який веде окремий бухгалтерський і податковий облік операцій, що здійснюється за угодою про розподіл продукції. Визначення оператора – інвестора та його повноважень здійснюється відповідно до законодавства про розподіл продукції.

Слід звернути увагу на те, що вимога вести окремий облік операцій, пов'язаних з виконанням угоди про розподіл продукції, зустрічається в розділі XVIII ПКУ декілька разів. Це підкреслює важливість цієї вимоги.

Податок на прибуток підприємств за звітний період сплачується інвестором до відповідного бюджету у строк, визначений для квартального податкового періоду.

Офіційне підтвердження щодо сплаченого податку на прибуток підприємств надається інвестору на його письмове звернення після граничних термінів сплати податку на прибуток не пізніше 10 календарних днів з дати надходження такого звернення до органу державної податкової служби, в якому такого інвестора взято на облік

При укладанні багатосторонньої угоди про розподіл продукції або в разі, якщо інвестором виступає об'єднання юридичних осіб, нарахування та сплата податку на прибуток покладається на оператора-інвестора, який веде окремий бухгалтерський та податковий облік операцій, що здійснюються за угодою. Визначення оператора-інвестора та його повноважень здійснюється в порядку, передбаченому законодавством про розподіл продукції.

Інші моменти, такі як визначення і сплата податку з діяльності, не пов'язаної з виконанням угоди про розподіл продукції, порядок і строки сплати податку на прибуток та подача податкової звітності, не мають особливостей і регулюються III розділом ПКУ.

## **§ 5. Порядок оподаткування ПДВ при провадженні діяльності відповідно до угод про розподіл продукції**

Що стосується оподаткування ПДВ операцій з постачання на митній території України, набутої інвестором у власність в результаті її розподілу за угодою про розподіл продукції, то такі операції на загальних підставах є об'єктом оподаткування ПДВ. Таким чином, такі операції не мають особливостей при оподаткуванні ПДВ тому, що за своїм характером вони є звичайною реалізацією готової продукції на митній території України. В зв'язку з тим обчислення податку на додану вартість, порядок і терміни сплати встановлені розділом V ПКУ.

Операції з ввезення на митну територію України товарів (супутніх послуг) та інших матеріальних цінностей, призначених для використання у межах виконання УРП, у митному режимі імпорту мають



особливості оподаткування, які направлені на створення сприятливих умов для виконання УРП. Такі операції звільняються від сплати всіх податків (крім акцизного збору), які підлягають сплаті під час митного оформлення товарів (послуг). Слід звернути увагу на те, що при ввезенні підакцизних товарів ПДВ і інші податки, які справляються під час митного оформлення товарів, не справляються, а сплачується тільки акцизний податок. Ввезення товарів (супутніх послуг) на митну територію України у митному режимі імпорту – це постачання нерезидентом інвестору (його постійному представництву) товарів (супутніх послуг), місцем постачання яких є митна територія України відповідно до законодавства України.

Згідно з УРП на митну територію України ввозиться вуглеводна сировина, нафта і газ, які видобуто у виключній (морській економічній зоні України то податки, в т.ч. ПДВ, які, як правило, справляються при митному оформленні товарів, не сплачуються. Не справляється податок на додану вартість і при отриманні інвестором послуг, призначених для виконання угоди про розподіл продукції, які постачаються нерезидентом на митній території України.

Пільга по податках, які справляється при митному оформленні товарів, передбачені і в разі вивезення товарів за межі митної території України. Так, без податків, які підлягають сплаті під час митного оформлення товарів, вивозиться продукція, набута інвестором у власність відповідно до умов угоди про розподіл продукції. Слід звернути увагу, що в такому випадку не сплачується і ПДВ, але нульової ставки не передбачається. А при вивезенні інших товарів і матеріальних цінностей, які раніше були придбані на митній території України для виконання угоди про розподіл продукції, митні платежі, акцизний збір та інші податки і обов'язкові платежі не справляються, крім податку на додану вартість, який справляється на нульовою ставкою.

Таким чином, і експортні і імпортні операції, пов'язані з виконанням угод про розподіл продукції, пільгуються. Ці пільги поширюються на юридичних осіб (підрядників, субпідрядників, постачальників, перевізників та інших контрагентів), які беруть участь у виконанні робіт, передбачених угодою про розподіл продукції, на основі договорів (контрактів) з інвестором, але тільки в межах діяльності, пов'язаної з виконанням цих договорів (контрактів). Слід звернути увагу на те, що пільги при імпорті надаються тільки за умови, що ввезені цінності використовуються для виконання угод про розподіл продукції. Якщо ввезені товари (супутні послуги) та інші матеріальні цінності використані не за призначенням, з інвестора (підрядників, субпідрядників, постачальників, перевізників та інших контрагентів) стягуються суми податків, які пільгувалися під час митного оформлення цих товарів, але це в випадку, якщо використання не за призначенням відбулося з вини інвестора (підрядників, субпідрядників, постачальників, перевізників та інших контрагентів).

- Перелік документів, подання яких потрібне для застосування пільгового режиму оподаткування при митному оформленні товарів, що ввозяться на митну територію України:
- копія угоди про розподіл продукції, укладеної відповідно до Закону України «Про угоди про розподіл продукції», завірена міжвідомчою комісією, створеною в порядку, передбаченому Законом України «Про угоди про розподіл продукції»;– копія договору (контракту) з інвестором, предметом якого є виконання окремих видів робіт, зазначених в угоді про розподіл продукції (для юридичних осіб, що беруть участь у виконанні робіт, передбачених угодою про розподіл продукції) (Постанова Кабінету Міністрів України від 29.11.2000 № 1756 «Про затвердження Порядку реєстрації проектів угоди про розподіл продукції та державної реєстрації угоди про розподіл продукції»);
- наказ Державної митної служби України від 22 червня 2006 року № 514 «Про затвердження Порядку подання документів, які підтверджують право суб'єктів підприємницької діяльності на користування встановленими законодавством податковими пільгами під час митного оформлення товарів, що ввозяться на митну територію України або вивозяться з митної території України»;

- код пільги в 011 в Класифікатор пільг в обкладенні товарів увізним митом (відповідно до наказу Державної митної служби України від 9 липня 1997 року № 307).

Для інвестора (його постійного представництва) законодавством передбачено ще одне виключення: не відбувається анулювання реєстрації платника податку на додану вартість, якщо він протягом дванадцяти послідовних податкових місяців у декларації з ПДВ заявляє про відсутність податкових поставок/придбання. Це пов'язано з особливими умовами виконання угод про розподіл продукції.

## **§ 6. Справляння плати за користування надрами при провадженні діяльності відповідно до угод про розподіл продукції**

У процесі виконання УРП, як правило, використовуються надра. Тому передбачено справляння плати за користування надрами для видобування корисних копалин. Порядок і умови сплати, ставки цього податку визначаються умовами угод про розподіл продукції, причому ставки цього податку не повинні бути меншими, ніж установлені розділом XI ПКУ на момент укладання угоди про розподіл продукції.

За умов виконання угоди про розподіл продукції необхідно визначити порядок обліку нарахованих і сплачених інвестором сум плати за користування надрами для видобування корисних копалин. Якщо цей порядок не буде визначений в угоді, то облік нарахованих і сплачених сум плати за користування надрами повинен здійснюватися в загальному порядку.

Необхідними є щорічна аудиторська перевірка фінансової звітності, річного балансу інвестора діяльності, пов'язану з виконанням угод про розподіл продукції. Необхідним є ведення бухгалтерського обліку окремо: по діяльності інвестора, пов'язаній з виконанням угод про розподіл продукції, і по іншій діяльності. Без цього неможливо отримати інформацію щодо результатів від виконання робіт по угоді про розподіл продукції, неможливо визначити величину компенсаційних витрат інвестора. уникнути подвійного відображення витрат (як компенсаційних, так і тих, що не є компенсаційними), правильно визначити обсяг виробленої продукції в межах виконання угод про розподіл продукції, розподілити продукцію на компенсаційну і прибуткову, визначити податкові зобов'язання. Розділ 12 ПКУ не регламентує порядок ведення такого обліку, хоча вказано, що «порядок такого обліку, зокрема з метою відшкодування витрат інвестора та розрахунку податку на прибуток, визначається угодою про розподіл продукції відповідно до вимог законодавства України». У свій час ДПАУ затвердила «Порядок ведення податкового обліку результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи» (наказ ДПА від 30.09.2004 № 571). Рекомендаціями, наведеними в цьому документі, можна скористатися при організації обліку діяльності, пов'язаної з виконанням угод про розподіл продукції.

## **§ 7. Особливості здійснення контролю за виконанням угод про розподіл продукції**

Бухгалтерський облік фінансово-господарської діяльності інвестора, пов'язаної з виконанням робіт (наданням послуг), передбачених угодою про розподіл продукції, провадиться окремо від обліку інших видів діяльності з метою уникнення подвійного відображення компенсаційних витрат інвестора. Порядок такого обліку, зокрема з метою відшкодування витрат інвестора та розрахунку податку на прибуток, визначається угодою про розподіл продукції відповідно до вимог законодавства України.

У разі якщо за угодою про розподіл продукції роботи проводяться на кількох ділянках надр, інвестор здійснює консолідований облік своєї господарської діяльності.

Річний баланс і звітність інвестора про діяльність, пов'язану з виконанням угоди про розподіл продукції, підлягають обов'язковій щорічній аудиторській перевірці.

З метою податкового контролю інвестор, який сплачує податки та збори під час виконання угоди про розподіл продукції, зобов'язаний зберігати первинні документи, пов'язані з нарахуванням і сплатою податків, протягом терміну зберігання, передбаченого законодавством.

Документальні перевірки виконання інвестором зобов'язань перед бюджетом по сплаті податків і зборів проводяться відповідно до закону.

Держава гарантує, що при виконанні податкових зобов'язань, визначених угодою про розподіл продукції, буде застосовуватися законодавство, чинне на момент укладання угоди, тобто збільшення податкового навантаження виключається. А якщо законодавством у період дії угоди про розподіл продукції буде зменшуватися податкове навантаження в Україні, то інвестор, відповідно, зменшить податки, які сплачує, з дня набуття чинності таких законів.

### Питання для самоконтролю

1. Яка інвестиційна та фінансова роль угод про розподіл продукції?
2. В яких видах економічної діяльності практикується використання угод про розподіл продукції?
3. Дайте загальну характеристику механізму розподілу продукції між інвестором та державою.
4. Які існують режими оподаткування мінерально-сировинного комплексу при угодах про розподіл продукції та концесійних системах?
5. Яким чином розподіляється прибуток від реалізації УРП?
6. Яка правова основа регулювання режиму УРП в Україні?
7. Які податки і збори сплачує інвестор під час виконання угоди про розподіл продукції?
8. Які особливості сплати податку на прибуток підприємств у контексті дії угоди про розподіл продукції?
9. Які особливості оподаткування податком на додану вартість в умовах дії угоди про розподіл продукції?
10. Які особливості справляння плати за користування надрами для видобування корисних копалин в умовах дії угоди про розподіл продукції?
11. Які умови виникнення податкових зобов'язань та їх особливості в умовах дії угоди про розподіл продукції?
12. Який порядок оподаткування інвестора під час виконання угоди про розподіл продукції?
13. Які особливості податкового обліку щодо виконання передбачених угодою про розподіл продукції робіт?
14. Які особливості здійснення контролю за виконанням угоди про розподіл продукції?
15. У чому полягають особливості проведення документальної перевірки виконання інвестором зобов'язань в умовах дії угоди про розподіл продукції?
16. За яких умов не виникають податкові зобов'язання інвестора в умовах дії угоди про розподіл продукції?
17. Який порядок та особливості реєстрації як платника податків інвестора в контексті дії угоди про розподіл продукції?

### Тестові завдання

1. *Угоди про розподіл продукції набули широкого поширення у:*
  - 1) легкій промисловості;
  - 2) мінерально-сировинному секторі економіки;
  - 3) важкій промисловості;

- 4) паливно-енергетичному секторі економіки.
2. **Прибуткова продукція підлягає:**
  - 1) розподілу між державою і компанією-підрядником;
  - 2) у повному обсязі належить державі;
  - 3) у повному обсязі належить компанії-підряднику;
  - 4) у повному обсязі належить компанії-посереднику.
3. **Угоди про розподіл продукції визначають:**
  - 1) усі необхідні умови, пов'язані лише з користуванням надрами, але без сплати податків і платежів;
  - 2) усі необхідні умови, пов'язані з користуванням надрами, у тому числі умови і порядок розподілу виробленої продукції між сторонами;
  - 3) умови розподілу понесених витрат та ризику між державою і компанією-підрядником;
  - 4) всі необхідні умови, пов'язані з користуванням надрами, у тому числі умови і порядок розподілу виробленої продукції між сторонами, а також сплати податків і платежів.
4. **Сумарний дохід інвестора від реалізації угоди про розподіл продукції включає:**
  - 1) обсяг компенсаційної продукції;
  - 2) частка, що залишається після оподаткування;
  - 3) роялті;
  - 4) обсяг компенсаційної продукції та частка, що залишається після оподаткування.
5. **Угоди про розподіл продукції між урядами і компаніями можуть укладатися у межах систем:**
  - 1) концесійної і контрактної;
  - 2) компенсаційної та сервісної;
  - 3) лише концесійної;
  - 4) лише контрактної.
6. **Різниця між сервісними контрактами з ризиком і без ризику (чистими) в угодах про розподіл продукції полягає у:**
  - 1) залежності від форми організації підрядчика;
  - 2) залежності одержуваної підрядчиком винагороди від прибутку;
  - 3) залежності від родовища та умов видобутку;
  - 4) залежності від запланованого розміру винагороди.
7. **При стягненні ресурсних платежів в угодах про розподіл продукції найчастіше використовуються:**
  - 1) змінні шкали, що забезпечує гнучкість;
  - 2) сталі шкали з прогресивними ставками;
  - 3) сталі шкали з регресивними ставками;
  - 4) застосовується єдиний фіксований розмір платежу.
8. **Продукція, отримана в результаті виконання угоди про розподіл продукції (вироблена продукція – загальний обсяг продукції, видобутої відповідно до угоди про розподіл продукції і доставленої в пункт виміру), повинна розподілятися:**
  - 1) щомісячно;
  - 2) щоквартально;
  - 3) щорічно;
  - 4) підрядчик самостійно визначає у випадку потреби.
9. **Інвестор під час виконання угоди про розподіл продукції сплачує такі податки і збори:**
  - 1) податок на додану вартість;

- 2) податок на прибуток підприємств;
  - 3) плата за користування надрами для видобування корисних копалин;
  - 4) усі відповіді правильні.
10. *Угода про розподіл продукції укладається і реєструється Міжвідомчою комісією:*
- 1) на конкурсній основі з переможцем конкурсу;
  - 2) у порядку прийняття заявок;
  - 3) після розгляду Міжвідомчою комісією запропонованих умов на рахунок мінімальних ризиків для держави;
  - 4) правильні варіанти б) і в).
11. *Бухгалтерський облік фінансово-господарської діяльності інвестора, пов'язаної з виконанням робіт (наданням послуг), передбачених угодою про розподіл продукції, провадиться:*
- 1) окремо від обліку інших видів діяльності;
  - 2) разом з обліком інших видів діяльності;
  - 3) разом з обліком декількох видів діяльності;
  - 4) разом з обліком одного виду діяльності.
12. *Річний баланс і звітність інвестора про діяльність, пов'язану з виконанням угоди про розподіл продукції, підлягають:*
- 1) обов'язковій щорічній аудиторській перевірці;
  - 2) обов'язковій квартальній аудиторській перевірці;
  - 3) обов'язковій щомісячній аудиторській перевірці;
  - 4) не підлягають перевірці на протязі 5 років.
13. *З метою податкового контролю інвестор, який сплачує податки та збори під час виконання угоди про розподіл продукції, зобов'язаний:*
- 1) зберігати копії документів, пов'язані з нарахуванням і сплатою податків;
  - 2) зберігати первинні документи, пов'язані з нарахуванням і сплатою податків;
  - 3) зберігати всі документи, пов'язані з нарахуванням і сплатою податків;
  - 4) не зберігати первинні документи, пов'язані з нарахуванням і сплатою податків.
14. *Облік нарахованих і сплачених інвестором сум плати за користування надрами для видобування корисних копалин на умовах:*
- 1) законодавства;
  - 2) договору про розподіл продукції;
  - 3) контракту;
  - 4) угоди про розподіл продукції.
15. *Постачання на митній території України продукції, набутої інвестором у власність в результаті її розподілу за угодою про розподіл продукції, є об'єктом оподаткування:*
- 1) податком на додану вартість і акцизним збором;
  - 2) податком на доходи фізичних осіб;
  - 3) податком на додану вартість;
  - 4) не оподатковується.
16. *Під час виконання угоди про розподіл продукції інвестор сплачує такі податки і збори:*
- 5) податок на додану вартість;
  - 6) податок на прибуток підприємств;
  - 7) плату за користування надрами для видобування корисних копалин;
  - 8) усі відповіді правильні.

17. Як визначає інвестор податок на прибуток підприємств, отриманий від виконання угод про розподіл продукції, що підлягає сплаті за підсумками кожного звітного податкового періоду?
- 1) на підставі даних податкового обліку;
  - 2) на підставі даних бухгалтерського обліку;
  - 3) на підставі фінансової звітності;
  - 4) не визначає податок на прибуток підприємств;
  - 5) акцизного збору.
18. Податковий облік, пов'язаний з виконанням передбачених угодою про розподіл продукції робіт (наданням послуг), ведеться відповідно до Кодексу та:
- 1) спільно з обліком інших видів діяльності;
  - 2) окремо від обліку інших видів діяльності;
  - 3) не ведеться;
  - 4) окремо за кожною операцією в межах угоди.

### Ситуаційні вправи

1. Угоду про розподіл продукції (УРП) укладено між компанією Oil International та Урядом України 19.10.2000 р. Згідно з УРП компанія інвестор здійснює видобуток нафти та газу на Прикерченській ділянці континентального шельфу Чорного моря.
 

Згідно з УРП компанією-інвестором здійснюється вивчення, розробка трьох перспективних зон загальною площею 12 960 кв. км на глибині моря – до 2 200 м та видобуток них нафти та газу. Реалізація проекту розрахована на 30 років і відбувається в два етапи: пошукові роботи й розробка (2000–2008 рр.) та видобуток (2009–2030 рр.). Обсяг видобутку нафти становив у І кв. 2011 р. 558,8 тис. т.

Внаслідок провадження діяльності підприємством здійснюються викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, розміщення відходів. Підприємство використовує для власних потреб прісну воду, отриману шляхом забору води з водних об'єктів.

Перерахуйте, які податки (збори, платежі) компанія-інвестор повинна сплатити до бюджету. Визначте, які податки (збори, платежі) не сплачуються компанією-інвестором, а замінюються розподілом виробленої продукції. Відповідь аргументуйте нормами Податкового Кодексу України.
2. За УРП між інвестором та Україною 70 % видобутої нафти визнається компенсаційною продукцією. 10 % прибуткової продукції належить державі, 20 % – інвестору. Сумарна вартість видобутої нафти за звітний період становить 200 480 тис. грн.
 

Капітальні витрати, пов'язані з видобутком нафти, становлять 84 201,6 тис. грн, операційні витрати – 56 134,4 тис. грн.

Сплачена плата за користування надрами – 2 004,8 тис. грн, єдиний соціальний внесок – 5 674,00 тис. грн.

На основі наведених даних розрахуйте:

  - 5) Базу оподаткування податком на прибуток.
  - 6) Суму податку на прибуток, яка підлягає сплаті інвестором до бюджету.
  - 7) Фінансовий результат інвестора від видобутку нафти на основі угоди про розподіл продукції.
3. За даними задачі 2 розрахуйте фінансовий результат звітного періоду для держави.
4. За УРП між інвестором та Україною 65 % видобутої нафти визнається компенсаційною продукцією. 10 % прибуткової продукції належить державі, 25 % – інвестору. Сумарна вартість видобутої нафти за звітний період становить 500 920 тис. грн.

Капітальні витрати, пов'язані з видобутком нафти, становлять 195 358,8 тис. грн, операційні витрати – 130 239,2 тис. грн.

Сплатена плата за користування надрами – 5 009,2 тис. грн, єдиний соціальний внесок – 1 965,8 тис. грн.

На основі наведених даних розрахуйте:

- 1) Базу оподаткування податком на прибуток.
  - 2) Суму податку на прибуток, яка підлягає сплаті інвестором до бюджету.
  - 3) Фінансовий результат інвестора від видобутку нафти на основі угоди про розподіл продукції.
5. За даними задачі 4 розрахуйте фінансовий результат звітного періоду для держави.

### Перелік питань до екзамену

6. *Економічна сутність угод про розподіл продукції.*
7. *Інвестиційне та фіскальне значення угод про розподіл продукції.*
8. *Правова основа режиму угод про розподіл продукції в Україні.*
9. *Особливості обчислення суми податку на прибуток при провадженні діяльності відповідно до угод про розподіл продукції.*
10. *Порядок оподаткування ПДВ при провадженні діяльності відповідно до угод про розподіл продукції.*
11. *Справляння плати за користування надрами при провадженні діяльності відповідно до угод про розподіл продукції.*
12. *Особливості здійснення контролю за виконанням угод про розподіл продукції.*

## ОСОБЛИВОСТІ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ТА ЗАСТОСУВАННЯ ПОЛОЖЕНЬ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

§ 1. Набрання та втрата нормами податкового законодавства чинності.

§ 2. Роль Кабінету Міністрів України в гармонізації податкового законодавства.

§ 3. Прийняття органами місцевого самоврядування рішень щодо встановлення місцевих податків і зборів.

### § 1. Набрання та втрата нормами податкового законодавства чинності

2 грудня 2010 року Верховною Радою України прийнято Податковий кодекс України (далі – Кодекс). Пунктом 1 розділу XIX «Прикінцеві положення» Кодексу встановлено терміни набрання чинності як самого Кодексу, так і окремих його положень. «Прикінцеві положення» кодифікованого акта, як і будь-якого закону, є невід'ємною складовою частиною Кодексу, де вирішується певний комплекс основних питань, пов'язаних із набранням Кодексом чинності. Крім цього, «Прикінцеві положення» безпосередньо стосуються дії норм податкового законодавства України у часі, тобто набрання ними чинності.

Кодекс, як і будь-який закон, до набрання ним чинності офіційно оприлюднюється, оскільки відповідно до встановленого Конституцією України загальноприйнятого правила, закони та інші нормативно-правові акти, що визначають права і обов'язки громадян, мають бути доведені до відома населення у порядку, встановленому законом (частина друга статті 57), а акти не доведені до відома населення у встановленому порядку, є нечинними (частина третя статті 57). Податковий кодекс України офіційно оприлюднений шляхом опублікування у газеті «Голос України» (2010, 12, 04.12.2010 № 229–230) та журналі «Офіційний вісник України» (2010, № 92 (10.12.2010) (частина 1), ст. 3248).

Закон набирає чинності через десять днів з дня його офіційного оприлюднення, якщо інше не передбачено самим законом, але не раніше дня його опублікування в офіційному друкованому виданні (частина п'ята статті 94 Конституції України). Такий порядок набрання чинності, згідно зі статтею 4 Указу Президента України від 10 червня 1997 року № 503/97 «Про порядок офіційного оприлюднення нормативно-правових актів та набрання ними чинності», поширюється на всі нормативно-правові акти Верховної Ради України, в тому числі й кодекси, тобто кодифіковані законодавчі акти.

Відповідно до пункту 1 розділу XIX «Прикінцеві положення» Кодексу, він набирає чинності з 1 січня 2011 року, тобто з моменту настання вказаного терміну (дати) положення Кодексу набувають нормативного характеру та мають враховуватися всіма суб'єктами податкових правовідносин.

Однак, відповідно до частини третьої статті 27 Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 року № 2456-VI (який набирає чинності з 1 січня 2011 року), закони України або їх окремі положення, які впливають на показники бюджету (зменшують надходження бюджету та/або збільшують витрати бюджету) і приймаються після 15 липня року, що передує плановому, вводяться в дію не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим.

Згідно з частиною третьою статті 27 Бюджетного кодексу України закони України від 21 червня 2001 року № 2542-III (є чинним на момент прийняття Верховною Радою України Кодексу і втрачає свою чинність лише з моменту набрання чинності новою редакцією Бюджетного кодексу України), закони України, які впливають на формування доходної чи видаткової частини бюджетів, повинні бути офіційно оприлюднені до 15 серпня року, що передує плановому. В іншому разі норми відповідних законів, що впливають на формування доходної та/або видаткової частини бюджетів, застосовуються не раніше початку бюджетного періоду (з 1 січня), наступного за плановим, крім випадків, передбачених Законом України «Про запобігання впливу світової фінансової кризи на розвиток будівельної галузі та житлового будівництва».



Крім цього, частиною восьмою статті 1 Закону України від 25 червня 1991 року № 1251-ХІІ «Про систему оподаткування»<sup>141</sup> (є чинним на момент прийняття Верховною Радою України Кодексу і втрачає свою чинність лише з дати набрання Кодексом чинності) визначено, що зміни і доповнення до законів України про оподаткування щодо надання пільг, зміни податків, зборів (обов'язкових платежів), механізму їх сплати вносяться до законів України про оподаткування не пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року і набувають чинності з початку нового бюджетного року, тобто з 1 січня такого року. Це правило не застосовується у випадках зменшення розміру ставок податків, зборів (обов'язкових платежів) або скасування пільг з оподаткування та інших правил, які призводять до порушення правил конкуренції та створення податкових переваг окремим суб'єктам підприємницької діяльності або фізичним особам. Окремі положення Кодексу набувають чинності пізніше 1 січня 2011 року, що встановлено у абзацах другому – десятому пункту 1 розділу ХІХ «Прикінцеві положення» Кодексу:

- 4) розділ ІІІ набирає чинності з 1 квітня 2011 року;
- 5) абзац третій пункту 46.2 статті 46 набирає чинності з 1 січня 2012 року;
- 6) стаття 265 набирає чинності з 1 січня 2012 року;
- 7) стаття 39 набирає чинності з 1 січня 2013 року;
- 8) підпункт 20.1.15.2 пункту 20.1 статті 20 набирає чинності з 1 січня 2015 року;
- 9) підпункт 164.2.8 пункту 164.2 статті 164 у частині включення до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу у вигляді процентів на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок, вклад (депозитний) до небанківських фінансових установ згідно із законом або на депозитний (ощадний) сертифікат, набирає чинності з 1 січня 2015 року;
- 10) абзаци другий – четвертий пункту 167.2 статті 167 у частині оподаткування процентів набувають чинності з 1 січня 2015 року;
- 11) підпункт 169.1.1 пункту 169.1 статті 169 набирає чинності з 1 січня 2015 року. До 31 грудня 2014 року для цілей застосування цього підпункту податкова соціальна пільга надається в розмірі, що дорівнює 50 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, – для будь-якого платника податку;
- 12) пункт 276.5 статті 276 набирає чинності з 1 січня 2015 року;
- 13) підпункт 166.3.4 пункту 166.3 статті 166 набирає чинності з 1 січня року, наступного за роком, у якому набере чинності закон про загальнообов'язкове державне соціальне медичне страхування.

Згідно зі ст. 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, передбачених законом. У системному зв'язку з цією нормою перебуває і частина 1 ст. 92 Конституції України, в якій зазначається, що тільки законами України встановлюється система оподаткування, податки і збори. Введення в дію Податкового кодексу України та існування значної кількості діючих законодавчих актів, які регулюють суспільні відносини у сфері справляння податків і зборів та які прийняті у попередні роки, породжує проблему запобігання колізії норм податкового законодавства.

З цього приводу у п. 2 резолютивної частини рішення у справі від 03.10.1997 № 4-зп Конституційний Суд України розтлумачив, що конкретна сфера суспільних відносин не може бути водночас урегульована однопредметними нормативними правовими актами однакової сили, які за змістом суперечать один одному. Звичайною є практика, коли наступний у часі акт містить пряме застереження щодо повного або часткового скасування попереднього. Загальноновизнаним є й те, що з прийняттям нового акта, якщо інше не передбачено самим цим актом, автоматично скасовується однопредметний акт, який діяв у часі раніше.

<sup>141</sup> Викладеного у новій редакції Законом України від 18 лютого 1997 року № 77/97-ВР.

Відповідно до наведеної позиції законодавець у п. 2 розділу XIX «Прикінцеві положення» чітко визначив перелік нормативно-правових актів, які втрачають чинність з моменту набрання чинності Податковим кодексом України.

Викладене обумовлює доцільність встановлення змісту поняття «втрата чинності». Законодавчого визначення поняття «чинність», як і «втрата чинності» не розроблено. У доктрині під чинністю розуміють юридичну передумову дії закону, яка означає наявність у закону юридичної сили. Чинність закону надає йому нормативної обов'язковості в системі законодавства, юридичної властивості підпорядковувати дію відповідних нормативно-правових актів нижчого рівня та індивідуальних правових актів. Звідси втрата чинності може розумітись як припинення юридичних передумов дії закону, яке означає позбавлення його юридичної сили. Підставою для втрати чинності законом у цілому або його окремими положеннями є, зокрема, визнання закону, його окремих положень такими, що втратили чинність, єдиним органом законодавчої влади – Верховною Радою України (*п. 6 резолютивної частини рішення Конституційного Суду України від 30.09.2010 № 20-рп/2010*). Визнання закону таким, що втратив чинність, припиняє його дію в повному обсязі, а в разі припинення чинності окремих його положень не тягне за собою припинення його чинності загалом і не припиняє дії закону в чинній частині.

До переліку нормативно-правових актів, які втрачають свою чинність у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України, включено окремі закони та декрети КМУ, які регулюють суспільні відносини у сфері справляння податків і зборів. Аналогічний підхід використано і щодо постанов Верховної Ради України, якими визначався порядок вступу в дію і особливості застосування окремих положень відповідних законів та декретів КМУ. Усі наведені нормативно-правові акти втрачають чинність повністю. Виняток становить Закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР «Про оподаткування прибутку підприємств» та Закон України від 03.06.2008 № 309-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України».

Перший зі згаданих законодавчих актів не втрачає чинності, а отже, і юридичної сили в цілому до 1 квітня 2011 р., а в частині п. 1.20 ст. 1 – до 1 січня 2013 р., яким передбачається правовий режим та порядок застосування категорії «звичайна ціна» у податкових правовідносинах. Такий крок з боку законодавця може бути пояснено прагненням надати підприємцям необхідний термін адаптації до нових умов, що створюються відповідними нормами і стосуються правового регулювання відносин, пов'язаних із використанням категорії «звичайна ціна» в оподаткуванні.

Закон України від 03.06.2008 № 309-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» не втрачає чинності в цілому, проте втрачають чинність його окремі положення, а саме: п. 4,5,7,8,8<sup>1</sup> та 82 розділу II «Прикінцеві положення» та Додатки № 1 та № 2 з 1 січня 2011 р. Відповідні норми стосуються порядку сплати рентних платежів за видобуток нафти, природного газу і газового конденсату, транспортування трубопровідним транспортом природного газу, нафти, нафтопродуктів та аміаку, нормативів платежів за користування надрами для видобування корисних копалин та нормативів збору за спеціальне водокористування в частині використання поверхневих та підземних вод. Варто зазначити, що норми цього ж закону в окремих випадках вносять зміни до тих законів, чинність яких припиняється тим же п. 2 розділу XIX «Прикінцеві положення» Податкового кодексу України. Такі норми містяться, зокрема, у п. 1,3,5,6 розділу I Закону України від 03.06.2008 № 309-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України».

Певні особливості втрати юридичної сили мали бути властиві й Декрету КМУ від 26.12.1992 № 13-92 «Про прибутковий податок з громадян», який фактично втрачав би чинність лише в частині розділу IV, оскільки всі інші його норми втратили чинність ще раніше – з 1 січня 2004 р. Норми ж розділу IV

відповідного Декрету КМУ застосовуються нині у частині оподаткування доходів фізичних осіб від зайняття підприємницькою діяльністю з урахуванням положень п. 9.12 ст. 9 Закону України від 22.05.2003 № 889-IV «Про податок з доходів фізичних осіб» та діють до набрання чинності спеціальним законом з питань оподаткування фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності. Податковий кодекс України у своєму початковому варіанті передбачав повну втрату юридичної сили відповідним Декретом КМУ, який діє у частині розділу IV, з 1 квітня 2011 р. Разом з тим, у кінцевому варіанті відповідна норма була виключена, що означає збереження юридичної сили відповідним розділом відповідного Декрету КМУ. Такий крок є виправданим з погляду підтримки малого підприємництва та стимулювання його подальшого розвитку.

У пп. 4 п. 2 розділу XIX «Прикінцеві положення» передбачається також втрата чинності з 1 січня 2018 р. ст. 209 розділу III «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу, яка регламентує порядок функціонування спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства.

Конституцією України у пункті 4 «Перехідних положень» визначено, що Президент України протягом трьох років після набуття чинності Конституції України повинний право видавати укази з економічних питань, не врегульованих законами. Такий указ Президента України діє до набрання чинності законом, прийнятим Верховною Радою України з цих питань.

Конституція України є Основний закон держави, що займає центральне місце у системі законодавства.

Конституція України – це нормативно-правовий акт, що закріплює не тільки норми, але й принципи права. Нормативні встановлення Основного Закону України мають не тільки регулятивний, але й установчий, програмний, політичний характер, що свідчить про те, що Конституцію України також необхідно розглядати і як політико-правовий акт-документ. На її основі мають прийматися закони та інші нормативно-правові акти, а також укладатися та ратифікуватися міжнародні договори.

Оскільки норми Конституції України є нормами прямої дії, із набранням чинності Податкового кодексу України втрачають чинність укази Президента України:

- від 11 травня 1998 року № 453/98 «Про платників та порядок сплати акцизного збору», оскільки платники та порядок сплати акцизного збору визначені розділом VI цього Кодексу;
- від 28 червня 1999 року № 761/99 «Про впорядкування механізму сплати ринкового збору», оскільки з дня набрання Кодексом чинності положення зазначеного Указу не застосовуються у зв'язку з тим, що ринковий збір не включений до системи оподаткування, тобто не існує такого обов'язкового платежу до бюджету.

## **§ 2. Роль Кабінету Міністрів України в гармонізації податкового законодавства**

### *2.1. Пільги для фізичних осіб на автомобільне паливо за наявності транспортного засобу*

Пунктом 4 розділу XIX «Прикінцеві положення» Податкового кодексу України запропоновано Кабінету Міністрів України запровадити з 1 січня 2011 року механізм компенсації втрати частини доходів у зв'язку з відміною податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів та відповідним збільшенням ставок акцизного збору з пального для фізичних осіб, які користувалися пільгами щодо сплати податку з власників транспортних засобів щодо одного легкового автомобіля (мотоколяски) з об'ємом циліндрів двигуна до 2500 куб. см чи одного мотоцикла з об'ємом циліндрів двигуна до 750 куб. см. або одного човна моторного чи катера (крім спортивного) з довжиною корпусу до 7,5 м.

Соціальні пільги та допомоги для фізичних осіб, зокрема ветеранам війни, учасникам бойових дій, інвалідам війни тощо.

Ветеранами війни є особи, які брали участь у захисті Батьківщини чи в бойових діях на території інших держав. До ветеранів війни належать: учасники бойових дій, інваліди війни, учасники війни.

Учасниками бойових дій є особи, які брали участь у виконанні бойових завдань із захисту Батьківщини у складі військових підрозділів, з'єднань, об'єднань усіх видів і родів військ Збройних сил діючої армії (флоту), у партизанських загонах і підпіллі та інших формуваннях як у воєнний, так і у мирний час. Перелік підрозділів, що входили до складу діючої армії та інших формувань, визначається Кабінетом Міністрів України.

До інвалідів війни належать особи з числа військовослужбовців діючої армії та флоту, партизанів, підпільників, працівників, які стали інвалідами внаслідок поранення, контузії, каліцтва, захворювання, одержаних під час захисту Батьківщини, виконання обов'язків військової служби (службових обов'язків) чи пов'язаних з перебуванням на фронті, у партизанських загонах і з'єднаннях, підпільних організаціях і групах та інших формуваннях, визнаних такими законодавством України, в районі воєнних дій, на прифронтових дільницях залізниць, на спорудженні оборонних рубежів, військово-морських баз та аеродромів у період громадянської та Великої Вітчизняної воєни або з участю в бойових діях у мирний час.

Учасниками війни визнаються військовослужбовці, які в період війни проходили військову службу у Збройних силах колишнього СРСР, трудівники тилу, а також інші особи, що передбачені Законом України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту».

Серед ветеранів війни виділяється категорія осіб, які мають особливі заслуги перед Батьківщиною. До них належать: Герої Радянського Союзу, повні кавалери ордена Слави, особи, нагороджені чотирма і більше медалями «За відвагу», а також Герої Соціалістичної Праці, удостоєні цього звання за працю в період Великої Вітчизняної війни 1941–1945 років.

Права та пільги для ветеранів війни і членів їх сімей, встановлені раніше законодавством України і законодавством колишнього Союзу РСР, не можуть бути скасовані без їх рівноцінної заміни [142].

У зв'язку із прийняттям Податкового кодексу України з 01 січня 2011 р. втрачає чинність Закон України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» від 01.07.09 р. № 1963-12.

Соціальні пільги та допомоги, які були встановлені для фізичних та юридичних осіб вищезазначеним Законом України, передбачені і у Податковому кодексі України, зокрема для:

- інвалідів з числа учасників ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС та потерпілих від Чорнобильської катастрофи (пункт 1 частини першої статті 14 Закону України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи»);
- учасників ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС, які працювали у зоні відчуження (пункт 2 частини першої статті 14 Закону України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи»);
- ветеранів війни (учасники бойових дій, інваліди війни, учасники війни), (стаття 4 Закону України «Про основні засади соціального захисту ветеранів праці та інших громадян похилого віку в Україні»);
- учасників бойових дій (статті 5–6 Закону України «Про основні засади соціального захисту ветеранів праці та інших громадян похилого віку в Україні»);

<sup>142</sup> Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту: Закон України від 22.10.1993р. № 3551-ХІІ // Верховної Ради України – 1993. – № 45. – Ст. 425

- інвалідів війни (стаття 7 Закону України «Про основні засади соціального захисту ветеранів праці та інших громадян похилого віку в Україні»);
- учасників війни (статті 8–9 Закону України «Про основні засади соціального захисту ветеранів праці та інших громадян похилого віку в Україні»);
- осіб, на яких поширюється дія Закону України «Про основні засади соціального захисту ветеранів праці та інших громадян похилого віку в Україні» і регулюється статтею 10;
- осіб, які мають особливі заслуги перед Батьківщиною відповідно до статті 11 Закону України «Про основні засади соціального захисту ветеранів праці та інших громадян похилого віку в Україні»;
- ветеранів праці (стаття 6 Закону України «Про основні засади соціального захисту ветеранів праці та інших громадян похилого віку в Україні»);
- осіб, які мають особливі трудові заслуги перед Батьківщиною, вважаються Героями Соціалістичної Праці, Героями України та повні кавалери ордена Трудової Слави (стаття 8 Закону України «Про основні засади соціального захисту ветеранів праці та інших громадян похилого віку в Україні»).
- Законодавцем було доповнено до Податкового кодексу України норму про пільги щодо збору, адже:
- від сплати збору звільняються легкові автомобілі для інвалідів з об'ємом циліндрів двигуна до 1500 куб. сантиметрів, що придбані за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів або безоплатно передані інвалідам відповідно до законодавства України, транспортні засоби будинків-інтернатів для громадян похилого віку та інвалідів, дитячих будинків-інтернатів, пансіонатів для ветеранів війни і праці, геріатричних пансіонатів, реабілітаційних установ для інвалідів та дітей-інвалідів, що фінансуються з державного та місцевого бюджетів.

Усі соціальні пільги та допомоги фінансуються з Державного бюджету України, здійснюються шляхом надання відповідних субвенцій місцевим бюджетам. Однією із пільг з Державного бюджету України є компенсація витрат на автомобільне паливо при наявності транспортного засобу.

#### 2.2. Облік осіб, які відмовляються від ідентифікаційного номера

Пунктом 4 розділу XIX «Прикінцеві положення» Податкового кодексу України запропоновано Кабінету Міністрів України запровадити до 31 грудня 2011 року разом із зацікавленими релігійними організаціями програму і внести до Верховної Ради України пропозиції щодо альтернативного обліку фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від ідентифікаційного номера (реєстраційного номера облікової картки платника податків).

Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців». [143] Державна реєстрація юридичних осіб – це засвідчення факту створення або припинення юридичної особи, а також вчинення інших реєстраційних дій, які передбачені даним Законом, шляхом внесення відповідних записів до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців.

Єдиний державний реєстр – автоматизована система збирання, накопичення, захисту, обліку та надання інформації про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, складається з системи центрального рівня та автоматизованих робочих місць державних реєстраторів, встановлених у 677 органах державної реєстрації.

Створення Єдиного державного реєстру забезпечило:

- формування інформаційного фонду з максимально повних, достовірних, захищених, оперативно обновлюваних даних про зареєстрованих юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців;
- оперативний доступ до інформаційного фонду органів державної влади, місцевого самоврядування та максимально вільного доступу в межах діючого законодавства підприємств, установ, організацій

<sup>143</sup> Закон України Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців: від 15.05.2003 № 755-IV // Відомості Верховної Ради України. – від 08.08.2003 р. – № 31. – Ст. 263.

- усіх форм власності, міжнародних об'єднань та організацій, іноземних юридичних та фізичних осіб, осіб без громадянства;
- надання офіційної інформації про діяльність суб'єктів господарювання для забезпечення захисту третіх осіб щодо дійсності чи недійсності зобов'язань зареєстрованих суб'єктів господарювання (особливо тих, які мають обмежену відповідальність) та протидії протиправної (фіктивної) діяльності суб'єктів господарювання;
- передачу даних з Єдиного державного реєстру відповідним органам статистики, державної податкової служби, Пенсійного фонду України, фондам соціального страхування для постановки на облік, зняття з обліку юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців;
- оперативну видачу виписок та довідок з Єдиного державного реєстру;
- сумісність з іншими інформаційними системами України, у тому числі з Єдиним ліцензійним реєстром.

Єдиний державний реєстр створюється і ведеться спеціально уповноваженим органом з питань державної реєстрації, який є його розпорядником та адміністратором<sup>144</sup>.

Державна реєстрація юридичних осіб проводиться державним реєстратором виключно у виконавчому комітеті міської ради міста обласного значення або у районній, районній у містах Києві та Севастополі державній адміністрації за місцезнаходженням юридичної особи.

Відповідно до статей 63 та 70 Податкового Кодексу України органи ДПС України здійснюють реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків за реєстраційними номерами облікової картки платника податків.

Взяття 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 юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців або, у випадках, передбачених законодавством, після присвоєння ідентифікаційних кодів за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України.

Підставою для взяття юридичної особи на облік в органі державної податкової служби є надходження до цього органу відомостей з відповідної реєстраційної картки на проведення державної реєстрації юридичної особи.

Взяття на облік юридичних осіб, для яких законом установлені особливості їх державної реєстрації та які набувають статусу юридичної особи без включення їх до Єдиного державного реєстру (у тому числі професійні спілки), може бути здійснене на підставі відповідних документів.

З моменту взяття на облік платник податків вважається таким, що перебуває на загальній системі оподаткування, якщо ним не обрано інший спосіб оподаткування відповідно до законодавства.

Після взяття платника податків на облік орган державної податкової служби формує довідку про взяття на облік платника податків за формою № 4–ОПП. Така довідка надсилається платнику податків наступного робочого дня з дня взяття на облік. За згодою платника податків не пізніше наступного робочого дня після взяття його на облік така довідка може бути видана платнику податків чи уповноваженій особі платника податків в органі державної податкової служби<sup>145</sup>.

Облік осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби, ведеться в окремому реєстрі Державного реєстру за прізвищем, ім'ям, по батькові та серією

<sup>144</sup> Єдиний державний реєстр юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=32479&cat\\_id=30595](http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=32479&cat_id=30595)

<sup>145</sup> Реєстрація платників податків // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0172-98&c=1#Public>

і номером діючого паспорта. У паспортах зазначених осіб органами державної податкової служби робиться відмітка про наявність у них права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта.

Для забезпечення реалізації норм Податкового кодексу України органами ДПА України розробляється нормативно-правовий акт, яким визначається порядок реєстрації фізичних осіб у Державному реєстрі та обліку осіб, які відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган ДПС України і мають відмітку в паспорті, включаючи порядок внесення органами державної податкової служби до паспортів таких осіб відмітки про наявність права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта<sup>146</sup>.

Пунктом 4 розділу XIX Прикінцеві положення Податкового кодексу України встановлено, що Кабінет Міністрів України щорічно до 1 червня повинен вносити до Верховної Ради України проект закону про внесення змін до цього Кодексу щодо ставок оподаткування, визначених в абсолютних значеннях, з урахуванням індексів споживчих цін, індексів цін виробників промислової продукції з таких податків і зборів:

- 1) акцизний податок;
- 2) збір за першу реєстрацію транспортного засобу;
- 3) екологічний податок;
- 4) плата за користування надрами для видобування корисних копалин;
- 5) плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин;
- 6) податок за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких не проведено;
- 7) виключено;
- 8) збір за користування радіочастотним ресурсом України;
- 9) збір за спеціальне використання води;
- 10) збір за спеціальне використання лісових ресурсів.

Відповідно з цим встановлення у номінальному вираженні податків без індексації втрачають свою реальну вартість та не виконують повною мірою фіскальну та регулюючу функції, індексація є виправданою та доцільною.

А також пунктом 4 розділу XIX «Прикінцеві положення» Податкового кодексу України встановлено, що Кабінет Міністрів України одночасно з поданням до Верховної Ради України проекту закону про Державний бюджет України на 2011 рік повинен подати проект закону щодо внесення змін до Бюджетного кодексу України з метою приведення його норм у відповідність із Податковим кодексом України, у тому числі щодо зарахування частини екологічного податку (у 2013 році – 33 відсотки, з 2014 року – 50 відсотків) до спеціального фонду Державного бюджету України із спрямуванням таких коштів на фінансування виключно цільових проектів екологічної модернізації підприємств у межах сум сплаченого ними екологічного податку у порядку, що встановлюватиметься Кабінетом Міністрів України.

Отже, приведення норм відповідно до Податкового кодексу України призначена для підвищення ефективності витрат на охорону навколишнього природного середовища, оскільки в структурі поточних витрат та інвестицій на охорону навколишнього природного середовища найбільшу частку займають власні витрати підприємств, відповідно з 2013 року – 33 відсотки, з 2014 року – 50 відсотків до спеціального фонду Державного бюджету України зі спрямуванням таких коштів на фінансування виключно цільових проектів екологічної модернізації підприємств у межах сум сплаченого ними екологічного податку. Законодавцем визначено, що механізм контролю за цільовим спрямуванням цих коштів є обов'язковим.

<sup>146</sup> Про втрату чинності спільними наказами Державної податкової адміністрації України та Міністерства внутрішніх справ України від 19.10.04 №602/1226 та від 06.07.06 №386/663 : Повідомлення про оприлюднення проекту спільного наказу // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=303791&cat\\_id=45661](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=303791&cat_id=45661)

### § 3. Прийняття органами місцевого самоврядування рішень щодо встановлення місцевих податків і зборів

Відповідно до абзацу першого пункту 5 розділу 19 «Прикінцеві положення» Податкового кодексу України від 02.12.2010 року № 2755-VI<sup>147</sup> (далі – Кодекс) на органи місцевого самоврядування покладено зобов'язання забезпечити у місячний термін з дня набрання Кодексом чинності прийняття рішень щодо встановлення місцевих податків і зборів.

Враховуючи практику застосування термінів, слів і словосполучень у юриспруденції та статтю 2 Закону України від 21 травня 1997 року № 280/97-ВР «Про місцеве самоврядування в Україні»<sup>148</sup>, органи місцевого самоврядування – це передбачена Конституцією та іншими законами України система установ, через які територіальні громади – жителі села (чи добровільні об'єднання у сільську громаду жителів кількох сіл), селища, міста, органи самоорганізації населення, окремі громадяни реалізують гарантоване державою право вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції і законів України.

Органами місцевого самоврядування є сільські, селищні, міські ради та їх виконавчі органи, а також районні та обласні ради, які представляють спільні інтереси територіальних громад сіл, селищ, міст.

Сільські, селищні, міські, районні та обласні ради (далі – місцеві ради) наділені повноваженнями щодо: встановлення місцевих податків (перелік яких передбачено пунктом 10.1 статті 10 розділу I Кодексу) і зборів (перелік яких передбачено пунктом 10.2 статті 10 розділу I Кодексу), що сплачуються (справляються) на території відповідної громади, закріпленої адміністративно-територіальним поділом; визначення розміру їх ставок; застосування податкових пільг та інших преференцій до них.

Повноваження з питань місцевих податків і зборів реалізуються місцевою радою шляхом прийняття рішень на пленарному засіданні її сесії.

Рішення місцевих рад про встановлення місцевих податків і зборів, перелік яких передбачено Законом України «Про систему оподаткування», прийняті до кінця 2010 року, підлягають скасуванню та припиняють діяти з моменту набрання Кодексом чинності, тобто з 1 січня 2011 року<sup>149</sup>.

Не скасовані рішення про встановлення місцевих податків і зборів вважаються такими, що втратили чинність з 1 січня 2011 року, оскільки не відповідають нормам Кодексу.

Протягом одномісячного строку з моменту набрання чинності Кодексом, тобто 1–31 січня 2011 року, місцеві ради мають прийняти рішення про встановлення місцевих податків і зборів, визначених статтею 10 Кодексу.

Порядок та умови нарахування й сплати (справляння) місцевих податків та зборів передбачені розділом XII «Місцеві податки і збори» Кодексу.

Місцеві податки та збори сплачуються платниками у розмірах та на умовах, визначених рішенням місцевої ради про їх встановлення, лише з моменту набрання чинності (вступу в дію) цими рішеннями.

Згідно з абзацом другим пункту 5 розділу 19 «Прикінцеві положення» Кодексу у разі невстановлення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиного податку та збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності, рішеннями місцевого самоврядування, то такі місцеві податки і збори сплачуються платниками з 1 січня 2011 року до моменту вступу в дію (якщо він не

<sup>147</sup> Податковий кодекс України // офіційний веб-сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

<sup>148</sup> Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» // офіційний веб-сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

<sup>149</sup> Грищенко В.В. Прийняття рішень про сплату збору за провадження торговельної діяльності // Адміністративне судочинство в державному механізмі захисту прав платників податків: збірник тез науково-практичного семінару, 15 жовтня 2010 року / Держ. подат. адмін. України. Нац. унів. ДПС України, Наук.-досл. центр з проблем оподатк. – Ірпінь: Нац. унів. ДПС України, 2010. – 183 с.



збігається з 1 січня 2011 року) прийнятого місцевою радою рішення про встановлення цих місцевих податків і зборів у порядку, встановленому Кодексом за мінімальними ставками та без застосування відповідних коефіцієнтів.

Сплата (справляння) збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору можлива тільки з прийняттям місцевою радою рішення про встановлення цих місцевих зборів та з моменту набрання чинності (вступу в дію) цими рішеннями.

### Питання для самоконтролю

1. Коли прийнято та опубліковано Податковий кодекс України ?
2. Значення «Прикінцевих положень» Податкового кодексу України.
3. Порядок офіційного оприлюднення законів.
4. Порядок набрання чинності кодифікованими законодавчими актами.
5. Особливості набрання чинності нормами податкового законодавства.
6. Коли Податковий кодекс України набрав чинності ?
7. Які норми Податкового кодексу України набирають чинності пізніше ніж 1 січня 2011 року ?
8. Якою є звичайна практика вирішення проблеми одночасної дії однопредметних нормативно-правових актів однакової сили?
9. Дайте визначення поняття «чинність закону». Чи існує законодавче визначення цього поняття?
10. Чи припинення чинності окремих положень закону припиняє чинність закону в цілому?
11. За загальним правилом нормативно-правові акти, перелічені у п. 2 розділу XIX Податкового кодексу втрачають свою чинність в цілому. Чи існують винятки з цього правила? Якщо так, то які?
12. Чи втратив чинність Декрет КМУ від 26.12.1992 № 13-92 «Про прибутковий податок з громадян» з 1 січня 2011 р.? Свою відповідь поясніть.

## ТЕМА 20

### ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС У ПРАВОВОМУ ПОЛІ УКРАЇНИ

- § 1. Особливості справляння податку на доходи фізичних осіб.
- § 2. Особливості справляння податку на додану вартість.
- § 3. Особливості оподаткування підприємств суднобудівної промисловості у разі ввезення на митну територію України устаткування, обладнання та комплектуючих, що не виробляються в Україні.
- § 4. Особливості справляння податку на прибуток підприємств.
- § 5. Особливості застосування ставок акцизного збору та екологічного податку.
- § 6. Особливості справляння земельного податку.
- § 7. Особливості порядку повернення торгових патентів.
- § 8. Особливості повернення сум податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, збору за забруднення навколишнього природного середовища, а також місцевих податків і зборів
- §9. Інші перехідні положення.

#### § 1. Особливості справляння податку на доходи фізичних осіб

У зв'язку з ухваленням Податкового кодексу України виникає питання щодо врегулювання порядку сплати нарахованих та несплачених до набрання чинності цим Кодексом податків, зокрема податку на доходи фізичних осіб. З 1 січня 2011 року це питання регулює п. 1. розділу XX Податкового кодексу України.

До 1 січня дане питання врегульовувалося нормами ст. 8 Закону України від 22.05.2003 р. № 889-IV Про податок з доходів фізичних осіб». У вказаному Законі зазначено, що податок сплачується під час виплати оподатковуваного доходу, так званим податковим агентом – юридичною особою (її філією, відділенням, іншим відокремленим підрозділом), самозайнятою особою представництвом нерезидента – юридичної особи, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або формами нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формах) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі.

Оподатковуваний дохід нарахований платнику податку податковим агентом підлягає утриманню з такого зараховуваного доходу і сплачується (перераховується) до бюджету протягом 30 календарних днів, таких за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця (строки, встановлені законом для місячного податкового періоду). Якщо оподатковуваний дохід виплачується у негрошовій формі чи готівкою з каси резидента, то податок сплачується (перераховується) до бюджету протягом банківського дня, наступного за днем такої виплати.

У випадку, коли податковий агент порушив встановлений законом порядок сплати податку на доходи фізичних осіб, загальна сума цього податку, нарахована платником податку за звітний період з 1 січня 2011 року набуває статусу податкового боргу за узгодженим податковим зобов'язанням. Даний податковий борг відображається податковим агентом у податковому розрахунку за результатами першого звітного кварталу 2011 року.

У зв'язку з порушенням податковим агентом норм щодо сплати податку на доходи фізичних разом із стягненням податкового боргу до нього застосовуються ряд заходів відповідальності, які передбачені 11 главою Податкового кодексу України.

Обчислення інвестиційного прибутку, отриманого за операціями з цінними паперами та деривативами на 1 січня 2011 року, відбувається згідно з положенням п. 2. розділу XX Податкового кодексу України.

Згідно з цим положенням інвестиційний збиток, отриманий платником податку на доходи фізичних осіб до 1 січня 2011 року, тобто дати набрання чинності Податкового кодексу, повинний враховуватися при обчисленні платником податку свого інвестиційного прибутку, отриманого від здійснення операцій цінними паперами чи деривативами, що перебувають на організованому ринку цінних паперів, починаючи з результатів за такий рік, у частині збитків, понесених внаслідок продажу інвестиційних активів, через професійних торговців цінних паперів: господарських товариств, для яких операції з цінними паперами є виключним видом діяльності, а також банків.

Інвестиційний прибуток обчислюється за звичайною схемою: з інвестиційного доходу, отриманого від продажу окремого інвестиційного активу, віднімаються інвестиційні витрати, пов'язані з придбанням такого інвестиційного активу. У випадку одержання позитивного результату платник отримує інвестиційний прибуток, а при одержанні від'ємного результату, відповідно до пп. 170.2.3 Податкового кодексу України, – інвестиційний збиток.

Платник податку повинний право врахувати такий інвестиційний збиток лише в тому випадку, коли в нього є повне документальне підтвердження цього факту. Усю відповідну документацію він подає до податкових органів.

У посткризовий період пріоритетним завданням, що стоїть перед Урядом України є відновлення економічного зростання. Даної мети неможливо досягти без залучення нових джерел зовнішніх та внутрішніх інвестицій у такі стратегічно важливі галузі економіки, як будівництво, транспортна інфраструктура, сфера послуг тощо. Таким «рятівником» економічної системи України може стати проведення фінальної частини чемпіонату Європи 2012 р. з футболу. Крім економічного аспекту, варто наголосити й на політичному аспекті організації цього чемпіонату. Адже проведення такого турніру є винятковою подією, що визначає питання престижу України на міжнародній арені. Особливої актуальності якісне проведення цього спортивного заходу набуває у зв'язку з інтеграцією України в європейський простір.

Проведення таких спортивних турнірів приводить до позитивного економічного ефекту у країнах-організаторах. Так, зростання ВВП в Голландії та Бельгії у 2000 році становило 0,06 % та 0,07 %, відповідно, в Португалії у 2004 році – 0,2 % зростання, в Австрії у 2008 році – 0,25 %.

Система основних заходів, спрямованих на створення необхідних умов для організації та проведення фінальної частини чемпіонату Європи 2012 року з футболу в Україні, з урахуванням значення цієї події для економіки та міжнародного іміджу держави, регламентується Законом України «Про організацію та проведення фінальної частини чемпіонату Європи 2012 року з футболу в Україні». Положення Податкового кодексу регулюють особливості оподаткування окремих видів доходів фізичних осіб-нерезидентів у період проведення в Україні фінальної частини чемпіонату Європи 2012 р. з футболу. Відповідно до чинного законодавства періодом проведення чемпіонату вважається проміжок часу, який починається за два тижні до початку проведення чемпіонату і закінчується через два тижні після його проведення. На цей період не підлягають оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб кошти нерезидентів (осіб, що не є громадянами України), які безпосередньо беруть участь у чемпіонаті чи забезпечують його організацію або здійснюють контроль за його проведенням, що сплачені за роботи та/або послуги, виконані та надані на території України або за її межами у вигляді заробітної плати, відшкодування витратів та добових таким особам тощо.

- До цієї категорії осіб належать:
- представники або посадові особи футбольних асоціацій, які є членами УЄФА (Союзу Європейських футбольних асоціацій), зокрема голови футбольних асоціацій відповідних країн, їх заступники та інші уповноважені відповідними футбольними асоціаціями особи, які мають усі необхідні підтверджувальні документи, що визначають їх статус;

- члени делегацій, які беруть участь у чемпіонаті, у тому числі члени команд, які здобули право на участь у чемпіонаті, зокрема футболісти відвідних команд, які є учасниками фінальної частини чемпіонату, тренерський та інший обслуговуючий персонал відповідних збірних та інші особи, які входять до делегацій відповідних збірних і мають відповідні підтверджувальні документи, що визначають їх статус;
- фізичні особи, акредитовані УЄФА, зокрема судді, залучені до обслуговування чемпіонату, представники засобів масової інформації та інші особи, які мають відповідні підтверджувальні документи, що визначають їх статус осіб, акредитованих УЄФА, та ін.
- Доходи інших нерезидентів, які отримані у період проведення чемпіонату із джерел походження з України, підлягають оподаткуванню на загальних підставах з урахуванням положень міжнародних договорів України про усунення подвійного оподаткування доходів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України. Такими доходами, відповідно до законодавства України, може бути будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, у тому числі, але не виключно, доходи у вигляді:
  - доходів від продажу рухомого та нерухомого майна, доходів від відчуження корпоративних прав, цінних паперів, у тому числі акцій українських емітентів;
  - доходів, отриманих у вигляді внесків та премій на страхування і перестраховування ризиків на території України;
  - інших доходів від діяльності, у тому числі пов'язаних з повною або частковою переуступкою прав та обов'язків за угодами про розподіл продукції на митній території України або на територіях, що контролюються митними органами (у зонах митного контролю, на спеціалізованих ліцензійних митних складах тощо);
  - спадщини, подарунків, виграшів, призів;
  - заробітної плати, інших виплат та винагород, виплачених відповідно до умов трудового та цивільно-правового договору;
  - доходів від зайняття підприємницькою та незалежною професійною діяльністю і т. д.

Нерезидентам надається право на використання положень міжнародного договору за умови надання ними довідки (або її нотаріально засвідченої копії) про підтвердження його резидентства відповідно до Постанови КМУ від 06.05.2001 р. № 470 «Про затвердження Порядку звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України згідно з міжнародними договорами України про уникнення подвійного оподаткування». За відсутності такої довідки (або її нотаріально засвідченої копії) відповідні доходи, отримані нерезидентом у період проведення чемпіонату із джерел походження з України, підлягають оподаткуванню відповідно до законодавства України без урахування положень міжнародного договору.

З метою посилення соціального захисту неповнолітніх, забезпечення їм більш сприятливих стартових умов самостійного життя у суспільстві, розширення можливостей пенсійного забезпечення населення України та відпрацювання нових організаційних форм та економічних механізмів стимулювання житлового будівництва до 1 січня 2012 року, згідно з Законом України «Про проведення експерименту у житловому будівництві на базі холдингової компанії «Київміськбуд» від 20 квітня 2000 року № 1674-III, не підлягають оподаткуванню податком із доходів фізичних осіб кошти, які виплачуються відповідно до укладених у період проведення такого експерименту цивільно-правових угод: договорів пенсійних вкладів або договорів довірчого управління, що укладені з учасниками фондів банківського управління.

Договір довірчого управління – цивільно-правова угода, за якою учасник фонду банківського управління передає уповноваженому банку кошти у довірче управління на умовах, що передбачені Правилами фонду банківського управління, а уповноважений банк об'єднує кошти учасників фонду банківського управління та здійснює управління цими коштами в інтересах учасника фонду банківського управління та за його рахунок.

Договір про додаткові пенсійні виплати – цивільно-правова угода між учасником пенсійного фонду банківського управління та уповноваженим банком, яка засвідчує право учасника пенсійного фонду банківського управління на визначених договором умовах отримати з рахунка цього учасника фонду банківського управління додаткові пенсійні виплати.

Фонд банківського управління – грошові кошти учасників такого фонду, що передані у довірче управління уповноваженому банку та об'єднані ним.

У випадку дострокового розірвання договору або дострокового зняття коштів вкладником із пенсійного рахунку, або порушення умов, що визначені договором пенсійного вкладу або договором довірчого управління, укладеним із учасником фонду банківського управління, доходи оподатковуються за ставками 15 % та у випадку, якщо загальна сума отриманих платником податку у звітному податковому місяці доходів перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, – 17 %.

- Відповідно до чинного податкового законодавства не підлягають оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб, тобто не відображаються в річній податковій декларації), та не входять до складу загального місячного або річного оподаткованого доходу платника податку такі доходи:
- доходи, нараховані платнику податку відповідно до умов трудового або цивільно-правового договору та згодом перераховані на його пенсійний вклад або на його рахунок учасника фонду банківського управління.
- Пенсійний вклад – кошти, внесені на пенсійний депозитний рахунок, відкритий у банківській установі згідно з договором пенсійного вкладу відповідно до законодавства.
- кошти, нараховані та внесені на користь платника податку юридичною або фізичною особою, яка не є платником податку, або її працедавцем на пенсійний вклад або на рахунок учасника фонду банківського управління такого платника податку;
- кошти, перераховані фізичною особою до власного пенсійного вкладу або на власний рахунок у фонді банківського управління або до пенсійного вкладу чи на рахунок у фонді банківського управління членів сім'ї такої фізичної особи першого ступеня споріднення. Членами сім'ї фізичної особи першого ступеня споріднення вважаються її батьки, чоловік або дружина, діти, у тому числі усиновлені;
- доходи, нараховані платнику податку за договором пенсійного вкладу або за договором довірчого управління, укладеного з уповноваженим банком, яким виступає комерційний банк, з яким холдингова компанія «Київміськбуд» уклала угоду про надання відповідних повноважень.

Зокрема, до складу витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, не входять суми коштів, що внесені платниками податку у період, визначений Законом України «Про проведення експерименту в житловому будівництві на базі холдингової компанії «Київміськбуд», на рахунки учасників фондів банківського управління або за договорами пенсійних вкладів у розмірі, що не перевищує 10 відсотків доходу такого платника податку за звітний період.

Пункт 5 підрозділу 1 «Особливості справляння податку на доходи фізичних осіб» розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України визначає розмір неоподаткованого мінімуму, що застосовується у різних чинних законах України.

Ураховуючи практику застосування термінів, слів та словосполучень у юриспруденції, неоподатковуваний мінімум – це частина доходу (заробітку), що повністю звільняється від стягнення податку. Розмір неоподаткованого мінімуму становить тверду суму, яка вираховується з отриманого доходу (заробітку) і не підлягає оподаткуванню. Неоподатковуваний мінімум застосовується як нормативна одиниця при розрахунку штрафних санкцій за порушення норм адміністративного законодавства (передбачено Кодексом України про адміністративні правопорушення) та кримінального законодавства (передбачено Кримінальним кодексом України), а також при кваліфікації адміністративних правопорушень (проступків) чи злочинів.

Посилання на неоподатковуваний мінімум, крім норм Кримінального кодексу України та Кодексу України про адміністративні правопорушення, містять положення близько трьохста законів України. Виходячи зі змісту пункту 5 підрозділу 1 «Особливості справляння податку на доходи фізичних осіб» розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, дія його не поширюється на підзаконні та інші правові акти, які містять посилання на неоподатковуваний мінімум.

Для застосування у нормах цього кола законів, у тому числі Кримінального кодексу України та Кодексу України про адміністративні правопорушення у частині призначення штрафних санкцій за скоєні правопорушення, неоподатковуваний мінімум визначається у розмірі 17 гривень.

При кваліфікації адміністративних правопорушень (проступків) чи злочинів, з метою встановлення суми завданої матеріальної шкоди (в основі розрахунку якої передбачено неоподатковуваний мінімум) як обов'язкової ознаки об'єктивної сторони складу адміністративного правопорушення чи злочину, неоподатковуваний мінімум визначається у розмірі податкової соціальної пільги для відповідного року.

У такому разі сума податкової соціальної пільги для відповідного року встановлюється виключно у розмірі, визначеному підпунктом 169.1.1 пункту 169.1 статті 169 розділу IV Кодексу (цією статтею передбачено й інші види податкової соціальної пільги). Податкова соціальна пільга для відповідного року дорівнює 100 відсоткам (до 2015 року – 50 відсоткам) розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року.

Порядок визначення прожиткового мінімуму передбачається Законом України від 15 липня 1999 року № 966-XIV «Про прожитковий мінімум» (із змінами й доповненнями), який закладає правову основу для встановлення і затвердження прожиткового мінімуму та врахування його при реалізації державою конституційної гарантії громадян на достатній життєвий рівень.

Розмір прожиткового мінімуму встановлюється законом із питань затвердження прожиткового мінімуму на відповідний рік або законом про Державний бюджет України на відповідний рік.

Розмір неоподаткованого мінімуму, посилання на який містяться у положеннях підзаконних та інших правових актах, не потребує окремого (іншого) визначення, оскільки посилання на неоподатковуваний мінімум у цих актах здійснюється, як правило, з урахуванням відповідної норми того чи іншого закону.

## § 2. Особливості справляння податку на додану вартість

Одним із найпоширеніших інструментів державного регулювання економіки в країні є податкове регулювання. У широкому розумінні податкове регулювання зводиться до маніпулювання елементами податків з метою встановлення рівноваги на ринку. Якщо в країні спостерігається зростання попиту і розвиток інфляції, уряд підвищує податки і водночас обмежує державні витрати. А якщо в економічній системі з'являються ознаки депресії, ставки податків знижуються, державні витрати зростають.

Таким чином, з позиції державного податкового менеджменту можна охарактеризувати податкове регулювання як складову процесу управління, направлену на забезпечення реалізації законодавчо затверджених бюджетно-податкових завдань і прийнятих задля них податкових концепцій.

Залежно від цілей і сфери застосування податкового регулювання існує багато методів та способів податкового регулювання. Але серед всіх його способів доцільно виділити пільгове регулювання. Необхідність поточних податкових коригувань через систему пільг і санкцій диктується динамічним характером відтворювальних процесів, що відбуваються в країні.

Податкове регулювання, що здійснюється через економічно обґрунтовану систему податкових пільг є взаємообумовленим комплексом податкових преференцій стратегічного характеру. Їх надання повинні компенсувати фінансові втрати при виробництві нової конкурентоспроможної продукції, сприяти модернізації технологічних процесів, утверджувати і сприяти розвитку інноваційно-інвестиційного виробництва.

Вплив споживчого оподаткування (податок на додану вартість, акциз, мито) на загальний рівень ціноутворення – наразі одне з найактуальніших питань, оскільки саме воно повинне найбільший вплив на суспільний добробут на основі якого підвищується сукупний платоспроможний попит, що у свою чергу, підвищує і ділову активність суб'єктів на ринку. Тому визначення та впровадження концептуально нових схем управління системою непрямого оподаткування з погляду, переорієнтації її на забезпечення розвитку окремих стратегічних виробництв, повинні першочергове значення підвищення конкурентоспроможності нашої держави у світовому просторі.

Тому у Податковому кодексі України – економічній конституції держави, передбачено цілий ряд преференцій для окремих видів діяльності з метою забезпечення їх розвитку на інвестиційно-інноваційній основі.

Так, для забезпечення формування конкурентоспроможного вітчизняного сільського господарства і рибальства та підтримки власного виробництва продукції у статті 209 «Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства» розділу V Кодексу визначаються умови застосування пільгових режимів оподаткування податком на додану вартість цього виду економічної діяльності.

Головною перевагою цієї статті є те, що сума податку на додану вартість, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг, не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається у розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей.

Вказані суми податку на додану вартість мають акумулюватися сільськогосподарськими підприємствами на спеціальних рахунках, відкритих в установах банків у порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України.

Однак такий режим оподаткування застосовується лише до 31 грудня 2017 року включно. Тому 1 січня 2018 року спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства щодо цього виду діяльності втрачає свою чинність, а така діяльність буде здійснюватися в загальному порядку, передбаченому розділом V «Податок на додану вартість» Кодексу.

З метою забезпечення екологічних та організаційних засад виробництва (видобутку) і використання альтернативних видів палива та стимулювання збільшення частки їх використання до 20 відсотків від загального обсягу споживання палива до 2020 року відповідно зі статті 7 «Технічні засоби, що працюють на альтернативних видах палива та порядок підтвердження здатності технічного засобу працювати на альтернативних видах палива» Закону України «Про альтернативні види палива» до 1 січня 2019 року звільняються від сплати податку на додану вартість операції з постачання техніки, обладнання та устаткування, які класифікуються за такими кодами УКТ ЗЕД: 8402, 8403, 8404, 8405, 8406, 8416, 8417, 8419, 8422, 40 00, 8423 20 00 00, 8423 30 00 00, 8423 90 00 00, 8514.

Поряд з цим зазначена норма Кодексу тимчасово звільняє від сплати податку на додану вартість також імпорт техніки, обладнання, устаткування, що використовуються для реконструкції існуючих і будівництва нових підприємств із виробництва біопалив і для виготовлення та реконструкції технічних і транспортних засобів із метою споживання біопалив, якщо такі товари не виробляються та не мають аналогів в Україні, а також технічні та транспортні засоби, у тому числі самохідні сільськогосподарські машини, що працюють на біопаливі, якщо такі товари не виробляються в Україні і які класифікуються за кодами УКТ ЗЕД 8701, 8702, 8704, 8705, 8709 згідно зі статтею 7 Закону України «Про альтернативні види палива». При цьому порядок ввезення зазначених техніки, обладнання та устаткування встановлюється Кабінетом Міністрів України.

За порушення вимог щодо цільового використання таких товарів платник податку зобов'язаний збільшити податкові зобов'язання за результатами податкового періоду, на який припадає таке порушення, на суму податку на додану вартість, що мала бути сплачена в день ввезення таких товарів, а також сплатити пеню, нараховану на таку суму податку, виходячи з 120 відсотків облікової ставки Національного банку України, що діяла на день збільшення податкового зобов'язання, та за період із дня ввезення таких товарів до дня збільшення податкових зобов'язань.

Окремою статтею Кодексу передбачаються пільгові умови оподаткуванням податком на додану вартість для розвитку космічної галузі щодо створення космічної техніки (включаючи агрегати, системи та їх комплектуючі для космічних комплексів, космічних ракет-носіїв, космічних апаратів та наземних сегментів космічних систем). Так, згідно з нормою пункту 3 підрозділу 2 розділу XX протягом дії міжнародних договорів України, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України, але не пізніше 1 січня 2015 року, тобто до 31 грудня включно, звільняються від сплати податку на додану вартість операції з постачання у митному режимі імпорту товарів, визначених у пункті «я» частини першої статті 19 Закону України «Про Єдиний митний тариф» (у редакції Закону України від 19 травня 2009 року № 1342–VI).

При цьому граничні обсяги цих товарів встановлюються Кабінетом Міністрів України за умови цільового використання таких товарів у виробництві космічної техніки (включаючи агрегати, системи та їх комплектуючі для космічних комплексів, космічних ракет-носіїв, космічних апаратів та наземних сегментів космічних систем), резидентами – суб'єктами космічної діяльності, які отримали ліцензію на право здійснення такої діяльності та беруть участь у реалізації таких міжнародних договорів.

Перелік таких резидентів – суб'єктів космічної діяльності встановлюється спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику в галузі космічної діяльності.

За порушення цільового використання товарів або перевищення граничних обсягів їх імпорту, встановлених Кабінетом Міністрів України, відповідний суб'єкт космічної діяльності, який фактично скористався правом на податкову пільгу, визначеною цим Кодексом, вважається таким, що умисно ухиляється від оподаткування і до нього застосовуються штрафні (фінансові) санкції відповідно до вимог чинного законодавства.

Згідно з Договором між Україною та Федеративною Республікою Бразилія про довгострокове співробітництво щодо використання ракети-носія «Циклон-4» на пусковому центрі Алкантара поставки на митній території України результатів науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт, які виконуються платниками податку на додану вартість за рахунок кредитних коштів, залучених під гарантії Кабінету Міністрів України для фінансування ратифікованого Верховною Радою України цього Договору на користь резидентів – суб'єктів космічної діяльності, які отримали ліцензію на право її здійснення та беруть участь у реалізації такого Договору, Кабінетом Міністрів



України встановлюється Порядок ведення реєстру зазначених науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт із метою застосування пільги, яка визначена пп. б пункту 3 підрозділу 2 розділу XX Кодексу. Цей Порядок встановлено постановою Кабінету Міністрів України від 4 листопада 2009 року № 1170.

У разі порушення умов звільнення від оподаткування, результатів науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт, а саме при їх поставці для цілей, не передбачених зазначеним Договором та цим Кодексом, платник податку, що фактично скористався правом на податкову пільгу, вважається таким, що умисно ухиляється від оподаткування, до нього застосовуються штрафні (фінансові санкції) відповідно до вимог чинного законодавства.

Преференції щодо сплати податку на додану вартість передбачені також і для такої важливої галузі економіки України, як літакобудування. Так, суб'єкти літакобудування, що визначені статтею 2 Закону України «Про розвиток літакобудівної промисловості» і здійснюють ввезення (пересилання) на митну територію України під митним режимом імпорту (реімпорту) згідно з нормами статті 188 глави 29 та статті 190 глави 30 Митного кодексу України товари, крім підакцизних, що використовуються для потреб літакобудівної промисловості, і якщо такі товари звільнюються від оподаткування ввізним митом згідно із нормами пункту «р» статті 19 Закону України «Про Єдиний митний тариф» звільнюються від сплати податку на додану вартість до 1 січня 2016 року відповідно до пункту 4 підрозділу 2 «Особливості справляння податку на додану вартість» розділу XX Кодексу.

Зазначена норма Кодексу застосовується також і до суб'єктів, які здійснюють операції щодо поставки на митну територію України результатів науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт, які виконуються для потреб літакобудівної промисловості.

У випадку порушення вимог, що встановлені вищезазначеним пунктом та підрозділом 2 розділу XX Кодексу, до платників цього податку – суб'єктів літакобудування застосовуються дії норми розділу II Кодексу.

З метою підвищення ефективності розвитку такого виду діяльності, як видавнича справа, пунктом 5 підрозділу 2 розділу XX Кодексу тимчасово звільнюються від оподаткування податком на додану вартість операції з виконання робіт та постачання послуг суб'єктами підприємницької діяльності – резидентами України, які одночасно здійснюють видавничу діяльність, діяльність із виготовлення, розповсюдження книжкової продукції та виробництва паперу і картону. При цьому валовий дохід такого суб'єкта підприємницької діяльності, отриманий від видавничої діяльності, діяльності з виготовлення, розповсюдження книжкової продукції та виробництва паперу і картону, повинний становити не менше 100 відсотків від загальної суми його валового доходу за перший звітний (податковий) період із часу створення такого суб'єкта підприємницької діяльності або не менше 50 відсотків від загальної суми його валового доходу за попередній звітний (податковий) рік. Термін дії цього пункту законодавцем встановлено до 1 січня 2015 року.

Крім цього, з метою подальшого ефективного розвитку цієї галузі пунктом 6 підрозділу 2 розділу XX Кодексу тимчасово встановлюються преференції щодо оподаткування операції з виконання робіт та поставки послуг у видавничій діяльності, діяльності з виготовлення та розповсюдження видавництвами, видавничими організаціями, підприємствами поліграфії, розповсюджувачами книжкової продукції, виробленої в Україні, операції з виробництва та/або поставки паперу і картону, вироблених в Україні для виготовлення книжкової продукції, а також операції з поставки книжкової продукції, виробленої в Україні, крім послуг реклами, розміщення матеріалів рекламного та еротичного характеру і видань рекламного та еротичного характеру. Такі преференції законодавцем встановлені строком до 1 січня 2015 року.

З метою забезпечення розвитку вітчизняної видавничої галузі тимчасово звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з імпорту товарів, визначених пунктом «о» частини першої статті 19 Закону України «Про Єдиний митний тариф», а також операції з постачання цих товарів переробникам, видавництвам і підприємствам поліграфії на території України. Ця норма зазначена пунктом 7 підрозділом 2 Кодексу.

Однак строк такої пільги визначений законодавцем до 1 січня 2015 року, тобто ця норма діє до 31 грудня 2014 року включно. Тому з 1 січня 2015 року оподаткування таких операцій здійснюється в загальному порядку, визначеному цим Кодексом.

Поряд з цим нормою Закону України «Про Єдиний митний тариф» в частині першій статті 19 пункту «о» встановлюється перелік товарів, які не виробляються в Україні і ввозяться на митну територію України для використання у видавничій діяльності та діяльності з виготовлення книжкової продукції, яка повинний вироблятися в Україні. До таких товарів згідно з цим законом та Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності належать товари за кодами УКТ ЗЕД: 2371-а, 2376-14, 2371в-14, 2371г-14. При цьому встановлення переліку таких товарів надається виключно Кабінету Міністрів України.

У випадку нецільового використання зазначених переліком товарів, платник податку на додану вартість, відповідно до дії Кодексу, зобов'язаний збільшити податкові зобов'язання за наслідками податкового періоду, на який припадає таке порушення, на суму податку на додану вартість, що мала бути сплачена в момент імпорту таких товарів, а також сплатити пеню відповідно до законодавства України.

У Кодексі пунктом 8 підрозділу 2 розділу XX встановлюються і певні преференції щодо оподаткування податком на додану вартість за нульовою ставкою операцій з постачання товарів (крім підакцизних товарів та послуг (крім послуг, що надаються під час проведення лотерей та розважальних ігор та послуг із постачання підакцизних товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку (комісіонера) здійснювати поставку товарів від імені та за дорученням іншої особи (комітента) без передання права власності на такі товари.

При цьому дані преференції, встановлені цією нормою Кодексу, діють лише до 1 січня 2015 року, тобто після зазначеного строку вищезазначені операції оподатковуються на загальних засадах, визначених Кодексом. Визначені цією нормою товари безпосередньо виготовляються підприємствами та організаціями громадських організацій інвалідів, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх власністю, де кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить протягом попереднього звітного періоду не менше 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу і 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.

За змістом цієї норми безпосереднім вважається виготовлення товарів/послуг, унаслідок якого сума витрат, понесених на переробку (обробку, інші види перетворення) сировини, комплектуючих, складових, інших покупних товарів, які використовуються у виготовленні таких товарів, становить не менше 8 відсотків продажної ціни таких виготовлених товарів.

Зазначеною нормою встановлює також право таких підприємств та організацій інвалідів на застосування цієї пільги за умови наявності реєстрації у відповідному податковому органі, яка здійснюється на підставі подання позитивного рішення міжвідомчої Комісії з питань діяльності підприємств та організацій громадських організацій інвалідів та відповідної заяви платника податку про бажання отримати таку пільгу відповідно до Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні».

Цією нормою встановлюється також і відповідальність щодо порушення таких вимог. Так, при порушенні вимог цього підпункту платником податку податковий орган скасовує його реєстрацію як особи, що повинний право на податкову пільгу, а податкові зобов'язання такого платника податку перераховуються з податкового періоду, за наслідками якого були виявлені такі порушення, відповідно до загальних правил оподаткування, встановлених Кодексом, та з одночасним застосуванням відповідних фінансових санкцій.

Податкова звітність таких підприємств та організацій надається в порядку, встановленому згідно з чинним законодавством.

Кодексом визначені преференції в режимі звільнення від сплати податку на додану вартість під час ввезення на митну територію України предметів під митним режимом імпорту (реімпорту), які звільняються від оподаткування ввізним митом згідно з нормами пункту «щ<sup>2</sup>» частини першої статті 19 Закону України «Про Єдиний митний тариф». Згідно із цим законом перелік та обсяги таких предметів із визначенням їх кодів відповідно до Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності – 2371а-14, 2371б-14, 2371в-14, 2371г-14, затверджуються Кабінетом Міністрів України.

Вищезазначений режим встановлюється пунктом 9 підрозділу 2 Кодексу до 1 вересня 2012. Після закінчення строку дії цієї норми оподаткування предметів під митним режимом імпорту (реімпорту) здійснюється на правових засадах, визначених Кодексом.

При порушенні цільового використання таких предметів або при їх відчуженні на митній території України за будь-яку компенсацію до платників податків застосовуються штрафні (фінансові) санкції відповідно до вимог чинного законодавства.

З метою зниження податкового навантаження на вітчизняних суб'єктів господарювання, зменшення зловживань в адмініструванні податку на додану вартість та наближення норм українського податкового законодавства до європейських стандартів Кодексом у пункті 10 підрозділу 2 Кодексу визначаються такі умови зниження ставки податку на додану вартість: за податковими зобов'язаннями, що виникли, з 1 січня 2011 року до 31 грудня 2013 року включно ставка податку становить 20 відсотків; з 1 січня 2014 року – 17 відсотків.

Запровадження Податкового кодексу змінило процедуру реєстрації податкових накладних платниками податку – продавцями в Єдиному реєстрі податкових накладних. Так, у пункті 11 підрозділу 2 розділу XX Кодексу зазначається, що податкова накладна, в якій сума податку на додану вартість не перевищує 10 тисяч гривень, не підлягає включенню до Єдиного реєстру податкових накладних. У разі якщо сума податку на додану вартість в одній податковій накладній становить понад 10 тисяч гривень, то така податкова накладна повинний бути зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних з 1 січня 2012 року, тобто до 31 грудня 2011 року включно; понад 100 тисяч гривень – до 1 липня 2011 року; понад 500 тисяч гривень – до 1 квітня 2011 року; понад 1 мільйон гривень – до 1 січня 2011 року.

Відповідно до цього пункту до платників податку, для яких на дату виписки накладної, цим пунктом не запроваджено обов'язковість реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Єдиний реєстр податкових накладних – це реєстр відомостей щодо податкових накладних та розрахунків коригування, який ведеться центральним податковим органом у електронному вигляді згідно з наданими платниками податку на додану вартість-продавцями електронними документами. Визначення цього терміну встановлено пунктом 14.1.60 Кодексу.

Пунктом 12 підрозділу 2 розділу XX Кодексу запроваджуються пільгові умови оподаткування податком на додану вартість операції із постачання національних фільмів, які визначені Законом України «Про кінематографію», виробниками, демонстраторами та розповсюджувачами національних фільмів,

а також постачання робіт та послуг із виробництва, у тому числі тиражування, національних фільмів та іноземних фільмів, дубльованих, озвучених, субтитрованих державною мовою на території України, а також постачання робіт та послуг з дублювання, озвучення та/або субтитрування державною мовою іноземних фільмів на території України.

Відповідно до цієї норми тимчасово, до 1 січня 2016 року, такі операції звільняються від сплати податку на додану вартість. Після закінчення строку дії даної норми такі операції будуть оподатковуватися на загальних засадах відповідно до норм чинного Кодексу.

Поряд з цим з метою поліпшення постачання послуг із демонстрування, розповсюдження та/або публічного сповіщення національних фільмів та іноземних фільмів, дубльованих, озвучених та/або субтитрованих державною мовою на території України, демонстраторами, розповсюджувачами та/або організаціями мовлення (публічними сповіщувачами) запроваджуються пільгові умови оподаткування податком на додану вартість таких операцій. Такі умови визначені пунктом 13 підрозділу 2 розділу XX Кодексу. Відповідно до цієї норми такі операції звільняються від сплати податку на додану вартість до 1 січня 2016 року. Після закінчення дії цього терміну дані операції будуть оподатковуватися на загальних засадах, визначених відповідними нормами Кодексу.

У Кодексі передбачено також ряд преференцій для підприємств суднобудування і літакобудування галузей у розрахунках сум сплати (перерахування) податку на додану вартість до Державного бюджету України та бюджетному її відшкодування.

Так, у відповідно до пункту 200.1 Кодексу для таких підприємств сума податку на додану вартість, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду.

Згідно з пунктом 14 підрозділу 2 розділу XX Кодексу при від'ємному значенні сум податку на додану вартість, нарахованих у порядку, передбаченому в пункті 200.1 статті 200 Кодексу, відшкодування з бюджету здійснюється за результатами двох звітних періодів у порядку і строки, визначені статтею 200 «Порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або відшкодуванню з Державного бюджету України (бюджетному відшкодуванню) та строки проведення розрахунків» Кодексу.

Кодексом у пункті 15 підрозділу 2 розділу XX введена тимчасова норма щодо оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання відходів і брухту чорних і кольорових металів, зернових культур товарних позицій 1001–1008 (крім товарної позиції 1006 та товарної підкатегорії 1008 10 00 00), технічних культур товарних позицій 1205 та 1206, крім їх першого постачання сільськогосподарськими підприємствами – виробниками вказаних товарів, деревини товарних позицій 4401, 4403, 4404 згідно з УКТ ЗЕД, у тому числі операції з імпорту таких товарів.

Дана норма щодо таких операцій буде діяти до 1 січня 2014 року, а з 1 січня 2014 року ця норма втрачає чинність і дані операції будуть оподатковуватися в загальному порядку згідно з Кодексом.

Однак у разі вивезення в митному режимі експорту відходів і брухту чорних і кольорових металів, нульова ставка до таких операцій не буде застосовуватися.

Поряд з цим даним пунктом зазначено, що експортні операції із постачання зернових культур товарних позицій 1001–1008 та технічних культур товарних позицій 1205 та 1206 оподатковуються за нульовою ставкою. Однак термін дії даної пільги обмежений строком – до 1 липня 2011 року. Після закінчення дії цього терміну такі операції будуть оподатковуватися на загальних засадах.

Поняття та умови митного режиму експорту встановлюються статтею 195 «Умови переміщення товарів у режимі експорту» Митного кодексу України. Відповідно до статті 194 «Поняття митного ре-

жиму» Митного кодексу України експорт – це митний режим, відповідно до якого товари вивозяться за межі території України для вільного обігу без зобов'язання про їх повернення на цю територію та без встановлення умов їх використання за межами території України.

З метою підтримки вітчизняних підприємств з переробки шкірсировини Кодексом передбачене звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання необроблених шкур та чиненої шкіри без подальшої обробки (товарні позиції 4101–4103, 4301), у тому числі операції з імпорту таких товарів. Дана норма зазначена у пункті 16 підрозділі 2 розділу XX.

Термін дії цієї норми встановлено на період з 1 січня 2012 року до 31 грудня 2013 року включно. Із закінченням дії цього терміну, такі операції будуть оподатковуватися відповідно до чинного Кодексу на загальних підставах.

Поряд з цим даний пункт встановлює певні вимоги до таких операцій, якщо змінюється режим поставок таких товарів. Так, нульова ставка не застосовується до операцій з постачання необроблених шкур та чиненої шкіри без подальшої обробки (товарні позиції 4101–4103, 4301), у тому числі операції з імпорту таких товарів, якщо здійснюється вивезення в митному режимі експорту таких товарів. У зв'язку з цим такі операції оподатковуються у порядку, встановленого цим Кодексом.

З набранням чинності пункту 18 підрозділу 2 розділу XX змінено режим реєстрації платників податку на додану вартість для осіб, які перейшли із спрощеної системи оподаткування на загальну систему оподаткування і не були зареєстровані платниками податку на додану вартість. Відповідно до цієї норми такі особи зобов'язані зареєструватися платниками такого податку згідно з вимогами пункту 181.1 статті 181 «Вимоги щодо реєстрації осіб як платників податку» розділу V «Податок на додану вартість» Кодексу.

Відповідно до вимог особа, у якої загальна сума від здійснення операцій із постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 300 000 гривень (без урахування податку на додану вартість), зобов'язана зареєструватися як платник податку в органі державної податкової служби за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) із дотриманням вимог, передбачених статтею 183 цього розділу, крім особи, яка є платником єдиного податку. При цьому обсяг оподатковуваних операцій, які встановлені у пункті 181.1 статті 181 розділу V цього Кодексу, визначається, починаючи з періоду переходу на загальну систему оподаткування.

### **§ 3. Особливості оподаткування підприємств суднобудівної промисловості у разі ввезення на митну територію України устаткування, обладнання та комплектуючих, що не виробляються в Україні**

Одним із важелів забезпечення інноваційно-інвестиційного розвитку пріоритетних галузей економіки України є податкове регулювання. Основним інструментом такого регулювання є надання певних преференцій – пільг, податкових канікул, відстрочок та розстрочок по сплаті податків тощо.

З метою ефективного розвитку вітчизняних підприємств суднобудівної промисловості Кодексом визначені ряд пільгових умов щодо оподаткуванням їх податком на додану вартість.

Так, підрозділом 3 розділу XX Кодексу визначаються особливості справляння податку на додану вартість підприємствами суднобудівної промисловості за умови ввезення на митну територію України устаткування, обладнання та комплектуючих, що не виробляються в Україні.

Відповідно до пункту 1 цього підрозділу платниками податку на додану вартість є підприємства суднобудівної промисловості, що визначені частиною другою статті 1 Закону України «Про заходи щодо державної підтримки суднобудівної промисловості в Україні» (від 18.11.1999р. № 1242-XIV

із змінами та доповненнями), які класифікуються за такими кодами Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД) – клас 35.11 група КВЕД ДК 009:2005.

Перелік суднобудівних підприємств, для яких запроваджуються зазначені заходи державної підтримки, затверджується Кабінетом Міністрів України. Наразі такий перелік затверджений Постановою Кабінету Міністрів від 21.12. 2005 р. № 1256 із змінами та доповненнями «Про затвердження переліку суднобудівних підприємств, для яких запроваджуються заходи державної підтримки суднобудівної промисловості» за наслідками їх діяльності за попередній період.

Кабінетом Міністрів України за наслідками діяльності таких підприємств за попередній період затверджується Порядок включення підприємств суднобудівної галузі до переліку підприємств, до яких застосовуються заходи державної підтримки. Наразі такий Порядок визначений Постановою Кабінету Міністрів від 12.07.2005 р. № 555 «Про затвердження Порядку включення підприємств, для яких запроваджуються заходи державної підтримки суднобудівної промисловості».

У цьому підрозділі пунктом 1 Кодексу також передбачаються умови ввезення такими підприємствами – платниками цього податку на митну територію України товарів, що не виробляються підприємствами на території України та ввозяться вітчизняними підприємствами для використання у господарській діяльності у митному режимі імпорту. Перелік і обсяги таких товарів (крім підакцизних) затверджуються Кабінетом Міністрів України відповідно до контрактів, укладених цими підприємствами до 1 березня 2005 року (Постанова Кабінету Міністрів від 27.03.2006 р. № 368). Регулювання ввезення таких товарів у вищезазначеному режимі здійснюється пунктом «і» статті 19 Закону України «Про Єдиний митний тариф» (у редакції Закону України від 23.09. 2010 року № 2562–VI) та пунктом 1 підрозділу 3 розділу XX Кодексу.

Згідно з митним режимом імпорту (цей режим визначено статтею 8 розділом II Закону України «Про Єдиний митний тариф» від 23.09. 2010 року № 2562–VI ) цих товарів платниками податку на додану вартість, що зазначені у пункті 1 підрозділу 3 розділу XX Кодексу повинний бути оформлена митна декларація (за винятком тимчасової, неповної, періодичної чи попередньої декларації), яка за власним бажанням платника може бути видана митному органу. При цьому митний орган зобов'язаний прийняти податковий вексель на суму податкового зобов'язання з податку на додану вартість, зазначену у митній декларації, що підлягає сплаті, із строком погашення на 720-й календарний день з дати його видачі митному органу.

Однак, як визначено цією нормою Кодексу, особи, що не відповідають хоча б одній із вимог вищезазначеного пункту Кодексу, у разі ввезення товарів на митну територію України, сплачують податок у встановленому порядку без видачі податкового векселя.

Перелік устаткування, обладнання та комплектуючих, що не виробляються в Україні, щороку встановлюється Кабінетом Міністрів України відповідно до статті 2 Закону України «Про заходи щодо державної підтримки суднобудівної промисловості в Україні» (від 18.11.1999 р. № 1242-XIV із змінами та доповненнями).

Норма пункту 1 цього підрозділу та частина II пункту 11 Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення векселів, які видаються на суму податку на додану вартість при імпорті товарів на митну територію України» від 01.10.1997 р. № 1104 (із змінами та доповненнями) визначають, що податковий вексель є податковим звітним документом і підлягає обліку та зберіганню за правилами і в строки, що встановлені для первинних бухгалтерських документів.

Відповідно до цієї постанови податковий вексель – це письмове безумовне грошове зобов'язання платника податку сплатити до бюджету відповідну суму коштів у порядку та терміни, визначені розділом V Кодексу, яке підтверджене комерційним банком шляхом авалю та видається платником

на відстрочення сплати податку на додану вартість, що справляється у разі імпорту товарів на митну територію України.

Вищезазначена постанова у частині II пункту 6 та пункт 2 цього підрозділу Кодексу визначають, що податковий вексель може бути виданий митному органу за власним бажанням платника податку (векселедавця) та з урахуванням обмежень щодо видачі векселя, встановлених цим підрозділом. При цьому митний орган зобов'язаний прийняти податковий вексель.

Цією нормою також встановлюється, що векселедержателем є орган державної податкової служби за місцем реєстрації векселедавця як платника податку.

Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення векселів, які видаються на суму податку на додану вартість при імпорті товарів на митну територію України» від 01.10. 1997 р. №1104 (із змінами та доповненнями) у частині I пункту 4 та пункт 3 цього підрозділу встановлюють, що податковий вексель може бути виданий лише особою, яка відповідає наступним нижчезазначеним вимогам:

- є платником податку на додану вартість відповідно до вимог розділу V Кодексу;
- зареєстрована як платник податку на додану вартість відповідно до розділу V Кодексу та внесена до реєстру платників податку на додану вартість більш як за 12 календарних місяців до місяця, у якому здійснюється ввезення на митну територію України (крім операцій з давальницькою сировиною та операцій із ремонту, у тому числі гарантійного);
- повинний індивідуальний податковий номер, присвоєний як платнику податку на додану вартість.
- Цими нормами також визначаються умови видачі податкового векселя. Згідно з цими нормами податковий вексель не може бути виданий у разі:
  - ввезення на митну територію України підакцизних товарів і товарів, що належать до товарних груп 1–24 УКТ ЗЕД;
  - ввезення на митну територію України будь-яких товарів особами, що були зареєстровані як платники податку на додану вартість менше ніж за 12 календарних місяців до місяця, у якому здійснюється таке ввезення на митну територію України, або особами, що є суб'єктами оподаткування, які звільнені від сплати податку на додану вартість за рішенням суду;
  - митного оформлення українським виконавцем залишку непереробленої сировини або частини готової продукції, які отримані як плата від іноземного замовника за постачання послуг із переробки давальницької сировини на митній території України.
- Відповідно до частини II пункту 7 Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення векселів, які видаються на суму податку на додану вартість при імпорті товарів на митну територію України» від 01.10. 1997 р. № 1104 (із змінами та доповненнями) пунктом 4 цього підрозділу Кодексу визначаються умови складання та подання податкового векселя платниками податку на додану вартість, які відповідають вищезазначеним вимогам. Відповідно до цієї норми податковий вексель складається та подається на суму податкового зобов'язання з податку на додану вартість, нарахованого за митною декларацією (за винятком тимчасової, неповної, періодичної чи попередньої декларації). Дані норми також передбачають, що сума податкового зобов'язання з податку на додану вартість за однією митною декларацією не може бути частково оплачена векселем, а частково коштами. За цих умов вексель видається на повну суму податкового зобов'язання окремо за кожною митною декларацією. Ці ж норми передбачають також дату видачі податкового векселя за умови ввезення товарів на митну територію України. Так, датою видачі векселя є дата подання митної декларації для митного оформлення, що є датою виникнення податкових зобов'язань. Вищезгадана постанова частиною II пунктом 10 абзацом 3 та пункт 5 цього

підрозділу Кодексу встановлюють вимоги щодо процедури оформлення податкового векселя. Так, відповідно до цих норм податковий вексель складається у трьох примірниках із зазначенням суми податку в національній валюті виключно на вексельному бланку, що купується у банку, з урахуванням таких особливостей:

- перший примірник податкового векселя – це оригінал вексельного бланка, придбаного платником в установі банку;
- другий і третій примірники податкового векселя – ксерокопії оригіналу вексельного бланка (неоформленого першого примірника), які мають однаковий із першим примірником номер вексельного бланка;
- усі необхідні записи в кожному примірнику податкового векселя (у тому числі про забезпечення його шляхом авалю) виконуються окремо, ксерокопіюванню не підлягають, повинні бути тотожними (крім порядкового номера примірника).

Цією нормою також зазначається, що у митному органі, який здійснює митне оформлення ввезених на митну територію України товарів, залишається другий примірник векселя. Перший примірник векселя надсилається (передається) цим митним органом не пізніше ніж на третій день від дати надання векселя органу державної податкової служби, в якому особа зареєстрована як платник податку на додану вартість.

Третій примірник векселя залишається у платника податку, який його видав.

Умови оплати податкового векселя визначаються пунктом 6 підрозділу 3 Кодексу. Відповідності до цієї норми податковий вексель підлягає обов'язковому підтвердженню банком шляхом авалю. Аваль – це вексельне поручительство, згідно з яким комерційний банк бере на себе відповідальність за оплату податкового векселя перед векселедержателем і яке оформляється гарантійним написом банку на векселі чи на спеціальному додатковому аркуші (алонж) окремо для кожного окремого примірника кожного векселя. Таке тлумачення цього терміна визначено частиною 1 пункту 2 абзацу 2 Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення векселів, які видаються на суму податку на додану вартість при імпорті товарів на митну територію України» від 01.10. 1997 р. №1104 (із змінами та доповненнями).

Даним підрозділом Кодексу та частиною III пункту 12 Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення векселів, які видаються на суму податку на додану вартість при імпорті товарів на митну територію України» від 01.10. 1997 р. №1104 (із змінами та доповненнями) визначаються також і зобов'язання банку щодо оплати податкового векселя. Відповідно до цих норм банк зобов'язаний самостійно оплатити податковий вексель у разі його непогашення платником у визначений строк незалежно від того, з яких причин вексель не погашено.

При цьому забороняється оформлення авалю одним документом більше ніж на один вексель.

Цими ж нормами визначається і відповідальність банку-аваліста за несплату податкового векселя. Так, у разі несплати банком-авалістом непогашеного платником податкового векселя, сума податку, зазначена у податковому векселі, стягується з банку-аваліста у порядку, встановленому щодо стягнення податкового боргу.

Відповідно до цієї зазначеної цим пунктом норми центральним органом державної податкової служби формується перелік банків, якими допущено випадки неоплати податкових векселів та оприлюднюється в порядку, встановленому для оприлюднення даних із Реєстру платників податку. Такий перелік банків центральний орган державної податкової служби також надає центральному митному органу та органам, відповідальним за регулювання банківської діяльності (видача ліцензій, дозволів тощо). Митний орган не приймає податкових векселів, авальованих банками, включених до цього переліку.



Підрозділом 3 Кодексу встановлюється відповідальність як платника податку, так і банку-аваліста щодо своєчасного погашення податкового векселя. Так, у разі несвоєчасного погашення податкового векселя незалежно від того, ким погашено податковий вексель – платником податку, який його видав, чи банком-авалістом, до платника податку, який видав податковий вексель, чи банку-аваліста застосовуються штрафні санкції у розмірі 1 відсотка суми податку на додану вартість, зазначеної у податковому векселі, за кожен день порушення строку, включаючи день погашення, але не більш як 50 відсотків суми векселя.

Згідно з пунктом 7 цього підрозділу Кодексу визначаються строки погашення податкового векселя. Згідно з даною нормою строк погашення податкового векселя настає не пізніше 720-го календарного дня з дня надання такого векселя митному органу, включаючи день його видачі.

Однак, Кабінет Міністрів України може визначити більш тривалі строки погашення податкового векселя для окремих товарів.

Цією нормою також визначається процедура погашення податкових векселів. У зв'язку з цим погашення податкового векселя здійснюється шляхом перерахування коштів до бюджету. Обов'язки з погашення податкового векселя не можуть передаватися іншим особам, крім банку-аваліста; податковий вексель не підлягає індосаменту; проценти або інші види плати за користування податковим векселем не нараховуються.

Процедура оформлення податкового векселя у податковій декларації встановлюється пунктом 8 цього підрозділу Кодексу та частиною 5 пункту 19 постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення векселів, які видаються на суму податку на додану вартість при імпорті товарів на митну територію України» від 01.10.1997 р. №1104 (із змінами та доповненнями). Відповідно до зазначених норм сума податку на додану вартість, зазначена у виданому податковому векселі, відображається окремим рядком у податковій декларації за звітний період, у якому відбулося погашення податкового векселя.

- Визначення умов та обмежень щодо сум податку на додану вартість, які зазначені у податковому векселі та включаються до податкового періоду обумовлено пунктом 9 підрозділу 3 Кодексу та абзацом 4 пункту 20 частини V Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення векселів, які видаються на суму податку на додану вартість при імпорті товарів на митну територію України» від 01.10.1997 р. №1104 (із змінами та доповненнями). Відповідно до зазначених норм сума податку на додану вартість, зазначена в податковому векселі, в повному обсязі або частково не включається до податкового кредиту платника податку на додану вартість, якщо діють обмеження, встановлені цим пунктом, в тому числі у разі якщо:
  - ввезений на митну територію України товар використовується для виготовлення товарів, надання послуг, які не є об'єктом оподаткування або які звільнено від оподаткування;
  - ввезений на митну територію України товар не використовується у господарській діяльності платника податку.

Платник податку на додану вартість за умови дотримання ним вимог щодо формування сум податку на додану вартість, які відносяться до податкового кредиту, повинний право віднести до податкового кредиту звітного (податкового) періоду суму податку на додану вартість за погашеними у такому звітному (податковому) періоді податковими векселями. Дана норма визначена пунктом 10 підрозділу 3 Кодексу.

Процедуру подання податкової декларації платником податку, у якого здійснювалася оплата податковими векселями визначає пункт 11 цього підрозділу Кодексу. Так, згідно з цією нормою до податкової декларації платник податку на додану вартість повинний додати перелік та копії податкових векселів, виданих і погашених протягом звітного (податкового) періоду, за який подається декларація.

Облік та контроль податкових векселів здійснюється органами податкової та митної служби України. Умови та процедура обліку та контролю податкових векселів визначені пунктом 12 цього підрозділу Кодексу та частиною VI пунктами 21-23 Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення векселів, які видаються на суму податку на додану вартість при імпорті товарів на митну територію України» від 01.10. 1997 р. № 1104 (із змінами та доповненнями).

Однак порядок обліку податкових векселів у визначених цієї нормою органах – різний. Так, облік податкових векселів митними органами ведеться в порядку, встановленому центральним митним органом. Облік податкових векселів органами державної податкової служби здійснюється за місцезнаходженням платника податку, яким видано податковий вексель, та ведеться в порядку, встановленому центральним органом державної податкової служби.

При цьому контроль за погашенням податкових векселів здійснюють органи державної податкової служби на підставі даних, отриманих від митних органів, податкових декларацій та платіжних документів, що підтверджують сплату сум податку за погашеними векселями.

#### **§ 4. Особливості справляння податку на прибуток підприємств**

Набуття чинності Податковим кодексом України передбачає необхідність здійснення належного комплексу юридико-технічних дій, пов'язаних із забезпеченням реалізації його положень у контексті правового регулювання податкових відносин, які виникли до набуття ними юридичної сили. З іншого боку, окремі норми Податкового кодексу передбачають доцільність поетапного та гнучкого підходу до процесу їх введення з метою дотримання балансу інтересів держави та платників податків. З урахуванням викладеного і було розроблено норми підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, який визначає особливості справляння податку на прибуток підприємств.

Насамперед у п. 1 підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу України встановлюється загальне правило, яке передбачає застосування положень щодо податку на прибуток підприємств під час розрахунків з бюджетом лише щодо доходів і витрат, що отримані і проведені з 1 квітня 2011 р. Необхідність прийняття такої норми була обумовлена вимогами п. 1 розділу XIX Податкового кодексу України. У зазначеному пункті міститься вказівка на те, що нові правила щодо нарахування і стягнення податку на прибуток підприємств, об'єднані у розділі III, починають діяти лише з 1 квітня 2011 р. Звідси випливає, що відповідні норми Податкового кодексу України стають нормативними орієнтирами для учасників податкових відносин із приводу сплати податку на прибуток підприємств лише щодо доходів і витрат, які отримані ними і проведені після 1 квітня 2011 р. Такий підхід законодавця обумовлений змістом ст. 57 Конституції України, яка встановлює заборону на зворотню дію законів та інших нормативно-правових актів у часі, що є загальноновизнаним принципом права.

Законодавець не оминув увагою і питання порядку складення та подання звітності з податку на прибуток після набрання чинності розділом III Податкового кодексу України. Визначено, що платники відповідного податку складають наростаючим підсумком та подають декларацію з податку на прибуток за такі звітні податкові періоди: другий квартал, другий і третій квартали та другий – четвертий квартали 2011 р. (п. 2 підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу України).

Іншим питанням, яке потребувало уточнення у зв'язку з набранням чинності розділом III лише з 1 квітня 2011 р., був порядок врахування від'ємного значення об'єкту оподаткування у результатах таких податкових періодів. З цього приводу передбачено, що таке від'ємне значення за результатами I кварталу 2011 р. включається до витрат наступного кварталу, причому не лише II, але й III і IV кварталів наростаючим підсумком аж до повного його погашення.

Роз'яснення потребував і порядок відображення в обліку операцій з цінними паперами та деривативами, придбаними до набрання чинності розділом III Податкового кодексу. Таке відображення в обліку повинно здійснюватись за правилами, які діяли на момент придбання тих чи інших цінних паперів (п. 4 підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу України).

Підприємницька діяльність завжди пов'язана з ризиком несвоєчасного виконання договірних зобов'язань іншою стороною, що породжує необхідність визначення порядку правового регулювання та відображення в обліку продавця та покупця заборгованості, яка виникла у зв'язку з затримкою оплати товарів, виконаних робіт та наданих послуг. Законодавець передбачає виключення такої заборгованості зі сфери дії загального порядку, передбаченого п. 159.1 ст. 159 розділу III Податкового кодексу лише у випадку, якщо заходи щодо стягнення таких боргів здійснювалось до 1 квітня 2011 р. Альтернативний порядок урегулювання такої сумнівної заборгованості визначено нормами п. 5 підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу України аж до моменту повного погашення чи визнання такої заборгованості безнадійною.

Важливе значення для господарюючих суб'єктів повинний порядок амортизації, під якою розуміється систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Набуття чинності розділом III Податкового кодексу України з 1 квітня 2011 р. поставило питання про визначення вартості об'єктів, що амортизуються з відповідної дати. У зв'язку з цим законодавець передбачив, що для визначення переліку об'єктів основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів за групами застосовуються дані інвентаризації, проведеної за станом на 1 квітня 2011 р. При цьому такий порядок передбачений і для платників податку у разі їх переходу зі спрощеної системи оподаткування на загальну. Разом з тим первісна вартість основних засобів не збільшується на вартість придбання або поліпшення після 1 квітня 2011 р. в частині витрат, віднесених на збільшення балансової вартості об'єктів до такої дати, а до переоціненої вартості не включається сума дооцінки основних засобів, що проведена після 1 січня 2010 р. Основний зміст п. 7 підрозділу 4 розділу XX спрямовано на запобігання визначенню доходів (витрат) з урахуванням товарів (результатів робіт, послуг), відвантажених (наданих) після 1 квітня 2011 р., у тій частині їх вартості, яка була оплачена до зазначеної дати у вигляді авансів (передоплати), у т.ч. у період перебування на спрощеній системі оподаткування. З іншого боку, витрати не визначаються щодо товарів (результатів робіт, послуг), отриманих (наданих) після 1 квітня 2011 р. у частині їх вартості, оплаченої у вигляді авансів (передоплати) до такої дати у разі, якщо такі аванси були враховані платником податку у складі валових витрат на дату їх оплати, а також у період перебування на спрощеній системі оподаткування. Для платників податку на прибуток, що перейшли зі спрощеної системи оподаткування на загальну, одночасно з визнанням доходів від продажу товарів (виконання робіт, надання послуг) на загальній системі оподаткування до складу витрат включається собівартість таких товарів, робіт, послуг, що складалася в період перебування такого платника на спрощеній системі оподаткування, пропорційно сумі визнаних доходів. У цьому ж пункті окремо врегульовано питання про комісійні доходи (витрати) та інші платежі, пов'язані зі створенням або придбанням кредитів, вкладів (депозитів), які були включені до об'єкта оподаткування у звітних періодах до 1 квітня 2011 р. – вони не враховуються при визначенні доходів і витрат відповідно до Податкового кодексу.

Особливості здійснення окремих видів підприємницької діяльності можуть мати значний вплив на оподаткування її результатів. З метою врахування подібних рис законодавець встановив ряд специфічних норм, які уточнюють і деталізують порядок оподаткування результатів таких видів підприємницької діяльності. Так, п. 8 підрозділу 4 розділу XX визначає порядок обчислення і сплати податку на прибуток підприємств страховиками за результатами діяльності протягом одного року з 1 квітня 2011 р. від про-

вадження страхової діяльності та діяльності, не пов'язаної зі страхуванням. Передбачено, що протягом звітного податкового року страховики щокварталу сплачують податок на прибуток підприємств за ставкою 3 відсотки з суми страхових платежів, страхових внесків, страхових премій, отриманих (нарахованих) страховиками-резидентами протягом звітного періоду за договорами страхування, співстрахування та перестрахування ризиків як на території України, так і за її межами. За результатами відповідного звітного року страховики зобов'язані здійснити розрахунок податку на прибуток підприємств відповідно до положень ст. 156 та пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 розділу III Податкового кодексу, але при цьому вони не зобов'язані сплатити його.

Разом з тим доходи від діяльності з виконання договорів довгострокового страхування життя та пенсійного страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення не підпадають під описаний вище механізм оподаткування. Такі доходи оподатковуються в порядку, передбаченому п. 156.2 ст. 156 розділу III Податкового кодексу.

Іншим прикладом специфічних видів підприємницької діяльності, які потребують уточнення порядку оподаткування податком на прибуток підприємств, є здача в оренду житла з правом наступного викупу. Відповідне розуміння обумовило появу п. 9 підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу, де визначені особливості відображення в обліку з податку на прибуток підприємств операцій лізингу за договорами оренди житла з викупом, що укладені після 1 квітня 2011 р., але не пізніше 31 грудня 2020 р. Вони є таким:

підприємство-орендодавець збільшує суму доходів на суму нарахованого фізичній особі орендного платежу (з урахуванням частини орендного платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта оренди);

підприємство-орендодавець збільшує суму витрат звітного періоду на частину собівартості об'єкта оренди, яка так відноситься до загальної собівартості цього об'єкта, як сума нарахованого у цьому періоді фізичній особі орендного платежу (у частині орендного платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта оренди) до загальної суми орендних платежів (у частині орендних платежів, що надаються в рахунок компенсації частини вартості об'єкта оренди), що будуть нараховані за весь період оренди;

передача житла фізичній особі в оренду з викупом не змінює податкових зобов'язань підприємства-орендодавця;

передача житла у власність фізичній особі після закінчення строку дії договору оренди житла з викупом або достроково за умови повної сплати орендних платежів (з урахуванням частини орендного платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта оренди) не змінює податкових зобов'язань підприємства-орендодавця.

Прагнення збалансувати інтереси держави та платників податків на прибуток підприємств зумовило доцільність поетапного переходу до передбаченої п. 1 ст. 151 розділу III Податкового кодексу загальної ставки податку на прибуток підприємств в 16 відсотків. На перехідний період встановлені такі ставки податку на прибуток:

- з 1 квітня 2011 року по 31 грудня 2011 року включно – 23 відсотки;
- з 1 січня 2012 року по 31 грудня 2012 року включно – 21 відсоток;
- з 1 січня 2013 року по 31 грудня 2013 року включно – 19 відсотків;
- з 1 січня 2014 року – 16 відсотків.

У пп. 11-14 підрозділу 4 розділу XX передбачено: 1) порядок віднесення до витрат сум внесків на обов'язкове страхування життя або здоров'я працівників, а також деяких інших внесків, передбачених у законодавстві, зокрема, в абзаці другому п. 142.2 ст. 142 Податкового кодексу; 2) заборону на за-

стосування методу нарахувань процентів (комісійних) за кредитом (депозитом) до повного погашення дебітором заборгованості або списання заборгованості, яка визнана безнадійною (до 1 січня 2014 р.); 3) встановлення дати збільшення доходів підприємств житлово-комунального господарства від надання житлово-комунальних послуг як дати надходження коштів від споживача на банківський рахунок або в касу платника податку (до 1 січня 2014 р.), причому відповідна норма не поширюється на платників податку – ліцензіатів з постачання електричної та/або теплової енергії; 4) встановлення нормативу для основних засобів, визначеного у пп. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу, у розмірі 1000 грн.

Ключовими принципами вітчизняного податкового законодавства є принципи загальності оподаткування та рівності усіх платників перед законом. У своїй сукупності відображені у ст. 4 розділу I Податкового кодексу відповідні положення передбачають необхідність створення недискримінаційних та єдиних правил оподаткування, які б застосовувалися до усіх платників податків однаково. Разом з тим вимога ефективної реалізації державної політики щодо підтримки розвитку перспективних секторів народногосподарського комплексу вимагає використання механізму звільнення від оподаткування. Саме тому у кінці підрозділу 4 розділу XX деталізуються умови і порядок надання податкових стимулів у вигляді звільнення від оподаткування для різних груп платників податків. Так, у п. 15 підрозділу 4 передбачено до 1 січня 2020 р. звільнення від оподаткування прибутку: 1) виробників біопалива від продажу біопалива; 2) підприємств, отриманого від діяльності з одночасного виробництва електричної і теплової енергії та/або виробництва теплової енергії з використанням біологічних видів палива; 3) виробників техніки, обладнання, устаткування для виготовлення та реконструкції технічних та транспортних засобів, у т.ч. самохідних сільськогосподарських машин та енергетичних установок, що споживають біологічні види палива, якщо відповідний прибуток одержаний від продажу зазначеної техніки, обладнання та устаткування, що були вироблені на території України.

Аналогічний підхід використаний і у випадку звільнення від оподаткування прибутку підприємств, отриманого ними від господарської діяльності з видобування та використання газу (метану) вугільних родовищ відповідно до Закону від 21.05.2009 № 1392-VI «Про газ (метан) вугільних родовищ» (п. 16 підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу). Така податкова пільга є тимчасовою і застосовується протягом 10 років, починаючи з 1 січня 2011 р.

Далі передбачається ряд звільнень від оподаткування прибутку суб'єктів господарювання у визначених секторах народногосподарського комплексу протягом 10 років, починаючи з 1 січня 2011 р. Зокрема, таке звільнення поширюється на:

а) прибуток платників податків, що надають готелі, у готелях визначених категорій (три/чотири/п'ять зірок);

б) прибуток, отриманий від основної діяльності, підприємств легкої промисловості, за винятком тих із них, які працюють на давальницькій сировині;

в) прибуток підприємств галузі електроенергетики від продажу електричної енергії, виробленої з відновлювальних джерел енергії. Під останніми розуміють енергію з відновлювальних джерел, які не є видобувними, зокрема вітрову, сонячну, аеротермальну, гідротермальну енергію, та енергію океану, гідроелектроенергію, енергію біомас та відходів, а також біогаз та газ, отриманий з використанням очисних споруд (ст. 2 Директиви ЄС від 23.04.2009 2009/28/ЄС з підтримки застосування енергії з відновлювальних джерел);

г) прибуток підприємств, отриманий від основної діяльності суднобудівної промисловості;

д) прибуток підприємств літакобудівної промисловості, отриманий від основної діяльності, а також від проведення такими підприємствами науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, які виконуються для потреб літакобудівної промисловості;

е) прибуток підприємств машинобудування для агропромислового комплексу.

На строк до 1 січня 2015 р. передбачено надання пільг видавництвам, видавничим організаціям, підприємствам поліграфії у формі звільнення від оподаткування прибутку, отриманого ними від діяльності з виготовлення на території України книжкової продукції, крім виготовлення продукції еротичного характеру.

Окремо передбачене і тимчасове (до 1 січня 2016 р.) звільнення сум коштів або вартості майна, отриманих суб'єктами кінематографії (виробниками фільмів) та/або суб'єктами мультиплікації (виробниками мультиплікаційних фільмів) і спрямованих на виробництво національних фільмів (п. 19 підрозділу 4 розділу XX). Під останніми, згідно із Законом від 13.01.1998 № 9/98-ВР «Про кінематографію», розуміють створені суб'єктами кінематографії України фільми, виробництво яких здійснено в Україні та авторське право чи право власності, на які повністю або часткового належить суб'єктам кінематографії України, а також основна (базова) версія мовної частини звукового рядку яких створена українською мовою.

Потреба розвитку космічної діяльності України обумовила запровадження у Податковому кодексі правила про те, що на період дії чинних міжнародних договорів України, які пройшли процедуру ратифікації, але не пізніше 1 січня 2015 р., податковий період, за який визначаються податкові зобов'язання з податку на прибуток, дорівнює одному звітному календарному року. Таке правило застосовується лише до резидентів – суб'єктів економічної діяльності, які мають необхідну ліцензію та беруть участь у виконанні таких договорів. Цим же пунктом врегульовуються і питання оподаткування зазначених суб'єктів космічної діяльності у випадку виконання відповідних договорів, якщо вони визнаються сторонами повністю виконаними до 1 січня 2015 р. Зазначимо, що у випадку здійснення відповідними суб'єктами космічної діяльності заходів у сферах інших, ніж космічна, для них встановлюється обов'язок ведення окремого податкового обліку за такими видами діяльності за загальними правилами.

Використання коштів, вивільнених у результаті застосування вищезгаданих пільг, не є довільним і повинно мати цільове призначення. Основи порядку використання відповідних фінансових ресурсів та санкції за його порушення чітко виписані у п. 21 підрозділу 4 розділу XX, який передбачає, що суми коштів, що вивільнені від оподаткування, спрямовуються підприємствами – платниками податку на збільшення обсягів виробництва (надання послуг), переоснащення матеріально-технічної бази, запровадження новітніх технологій, пов'язаних з основною діяльністю такого платника та/або повернення кредитів, використаних на вказані цілі, і сплату процентів за ними. Детальний порядок цільового використання вивільнених від оподаткування коштів встановлюється Кабінетом Міністрів України. У цьому ж підпункті передбачається і накладення санкцій на платника податків у випадку порушення ним вимог щодо цільового використання вивільнених від оподаткування коштів.

Таким чином, необхідність розробки норм підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу була зумовлена потребою уточнення застосування норм розділу III, який набирає чинності з 1 квітня 2011 р. Відповідні норми мають забезпечити ясність, чіткість і зрозумілість порядку нарахування і стягнення податку на прибуток підприємств у перехідний період.

## **§ 5. Особливості застосування ставок акцизного збору та екологічного податку**

Податковим кодексом України передбачається оподаткування акцизним податком не тільки реалізацію, а й виробництво підакцизних товарів. Так, пункт перший даної статті передбачає застосування акцизного податку на дистильати та спиртні напої, одержані шляхом перегонки виноградного вина або вичавок винограду.

Відповідно до чинного законодавства під дистилатами слід розуміти дистилати, отримані шляхом перегонки вторинних сировинних ресурсів виноградного виноробства, що є сировиною для виробництва спирту етилового ректифікованого виноградного (абз. 26 ст. 1 Закону України від 19.12.1995 р. № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів»). Спосіб застосування вторинних сировинних ресурсів дозволяє використовувати маловідходні технології у виробництві, що в кінцевому підсумку призводить до зменшення собівартості продукції.

Відповідно до абз. 7 ст. 1 Закону України від 19.12.1995 р. № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» під спиртними (алкогольними) напоями потрібно розуміти продукти, одержані шляхом спиртового бродіння цукромістких матеріалів або виготовлені на основі харчових спиртів із вмістом спирту етилового понад 1,2 відсотка об'ємних одиниць, які відносять до товарних груп Гармонізованої системи опису та кодування товарів під кодами 22 04, 22 05, 22 06, 22 08.

Гармонізована система опису товарів була створена з метою підвищення ефективності роботи регіональних митниць, митниць при вирішенні питань класифікації товарів, що переміщуються через митний кордон України, іншими словами, – це є міжнародною товарною номенклатурою, відповідно до якої товарам присвоєні коди, для полегшення здійснення міжнародних операцій з ними.

УКТ ЗЕД – Український класифікатор товарів зовнішньоекономічної діяльності. Даний класифікатор складений на основі Міжнародної конвенції про Гармонізовану систему опису та кодування товарів (від 14 червня 1983 року).

Згідно з даною статтею, законодавець поступово збільшує ставки акцизного податку, що є позитивним фактом, оскільки суб'єкти господарювання матимуть змогу пристосуватися до цього податку.

За податковими зобов'язаннями з екологічного податку, що виникли:

- з 1 січня 2011 року до 31 грудня 2012 року включно ставки податку становлять 50 відсотків від ставок, передбачених статтями 243, 244, 245 і 246 цього Кодексу;
- з 1 січня 2013 року до 31 грудня 2013 року включно ставки податку становлять 75 відсотків від ставок, передбачених статтями 243, 244, 245, 246 цього Кодексу;
- з 1 січня 2014 року ставки податку становлять 100 відсотків від ставок, передбачених статтями 243, 244, 245 і 246 цього Кодексу.

З метою поліпшення екологічної ситуації Податковим кодексом України передбачено екологічний податок. Даний податок сплачується як до Державного (30 %) так й до місцевих (70 %) бюджетів.

Під терміном «податкове зобов'язання» слід розуміти суму коштів, яку платник екологічного податку, повинний сплатити до бюджетів різних рівнів на підставі, у порядку та строки, визначені податковим законодавством.

Дана стаття закріплює порядок впровадження екологічного податку. У даному випадку ставка податку є диференційованою й зростає від 50 % ставки податку з 1 січня 2011 року до 75 % ставки податку з 1 січня 2011 року й до 100 % ставки податку з 1 січня 2014 року.

Факт поступового впровадження екологічного податку є позитивним для суб'єктів підприємницької діяльності. Оскільки, по-перше, це дасть змогу пристосуватися до цього виду податку, по-друге, зменшить податкове навантаження на суб'єкт господарювання до 1 січня 2014 року.

## § 6. Особливості справляння земельного податку

Мета забезпечення розвитку пріоритетних галузей економіки та підвищення конкурентоспроможності продукції вітчизняної промисловості передбачає ефективне використання з боку держави всього арсе-

налу засобів і механізмів впливу на суб'єктів господарювання, у т.ч. і податкового стимулювання. У цьому контексті особливої уваги заслуговують звільнення від сплати земельного податку, передбачені підрозділом 6 розділу XX Податкового кодексу.

По-перше, таку пільгу надано резидентам – суб'єктам космічної діяльності, які мають необхідну ліцензію на право її здійснення та беруть участь у реалізації чинних міжнародних договорів України з питань космічної діяльності щодо створення космічної техніки. Під суб'єктами космічної діяльності, згідно з українським законодавством, розуміють підприємства, установи та організації, у тому числі міжнародні та іноземні, які здійснюють космічну діяльність (ст. 1 Закону України від 15.11.1996 № 502/96-ВР «Про космічну діяльність»). Разом з тим у Податковому кодексі коло суб'єктів космічної діяльності, які мають право претендувати на отримання відповідної податкової пільги, обмежено лише резидентами. Іншим обмеженням, встановленим у Податковому кодексі для надання згаданого звільнення від сплати земельного податку, є те, що подібна пільга може надаватись лише щодо земельних ділянок виробничого призначення згідно з переліком, який затверджується КМУ. Крім того, такі заходи податкового стимулювання мають тимчасовий характер – лише до 1 січня 2015 р.

По-друге, звільнення від сплати земельного податку надається також суб'єктам літакобудування. Як і у попередньому випадку, встановлення змісту поняття «суб'єкти літакобудування» потребує звернення до інших законодавчих актів. Згідно зі ст. 2 Закону України від 12.07.2001 № 2660-III «Про розвиток літакобудівної промисловості» до них належать юридичні особи – резиденти України, які здійснюють діяльність у галузі літакобудівної промисловості та згідно із законом мають відповідні ліцензії, а також відповідні сертифікати на право розробки або виробництва, або ремонту, або переобладнання, або модифікації, або технічного обслуговування авіаційної техніки та авіаційних двигунів та відповідають хоча б двом з таких критеріїв:

а) здійснюють розробку авіаційної техніки та авіаційних двигунів, виробництво авіаційної техніки та авіаційних двигунів, ремонт авіаційної техніки та авіаційних двигунів;

б) виконують державне або оборонне замовлення на розробку авіаційної техніки та авіаційних двигунів, виробництво авіаційної техніки та авіаційних двигунів, ремонт авіаційної техніки та авіаційних двигунів;

в) забезпечують виконання Україною міжнародних зобов'язань з реалізації міжнародних контрактів з розробки авіаційної техніки та авіаційних двигунів, постачання авіаційної техніки та авіаційних двигунів, виробництва авіаційної техніки та авіаційних двигунів, ремонту авіаційної техніки та авіаційних двигунів.

Прагнучи обмежити можливі зловживання з боку платників податків, законодавець встановив, що застосування відповідної пільги обмежується земельними ділянками, які безпосередньо використовуються для виробництва кінцевої продукції, а також місцями її зберігання, посадково-злітними смугами, а також місцями розташування пунктів заправки (дозаправки) моторних літальних апаратів та контролю над польотами.

Таке звільнення для суб'єктів літакобудівної промисловості повинний тимчасовий характер і застосовується лише до 1 січня 2016 р.

По-третє, тимчасове (до 1 січня 2016 р.) звільнення від сплати земельного податку надається також суб'єктам кінематографії щодо земельних ділянок, що використовуються для забезпечення виробництва національних фільмів. Під суб'єктом кінематографії в цілому розуміється фізична або юридична особа, яка займається будь-яким видом професійної діяльності у галузі кінематографії (ст. 3 Закону від 13.01.1998 № 9/98-ВР «Про кінематографію»), проте відповідний підпункт Податкового кодексу обмежує можливості застосування відповідної пільги лише виробниками національних фільмів. До



таких фільмів належать створені зазначеними суб'єктами кінематографії України фільми, виробництво яких здійснено в Україні та авторське право чи право власності, на які повністю або частково належить їм, а також основна (базова) версія мовної частини звукового ряду яких створена українською мовою.

По-четверте, не оминув увагою законодавець і потреби суднобудівної промисловості. Особливо передбачене тимчасове звільнення зі сплати земельного податку для суб'єктів відповідної галузі промисловості, визначених згідно зі ст. 1 Закону від 18.11.1999 № 1242-XIV «Про заходи щодо державної підтримки суднобудівної промисловості в Україні». Зазначена стаття передбачає, що перелік суднобудівних підприємств, для яких запроваджуються зазначені заходи, затверджується Кабінетом Міністрів України за наслідками їх діяльності за попередній період у порядку, визначеному ним же. Основними критеріями, за якими здійснюється відбір підприємств для включення їх до відповідного переліку, є такі:

- 1) відповідність профілю (основними видами економічної діяльності є будівництво суден, інших плавзасобів та виконання робіт з виготовлення суднового комплектувального обладнання за кодами згідно з КВЕД);
- 2) завантаженість підприємства (наявність чинних контрактів, договорів, опціонів та інших угод за профільними видами діяльності з показниками їх обсягів);
- 3) забезпечення поточних розрахунків з бюджетами всіх рівнів, Пенсійним фондом України та фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- 4) освоєння випуску нової конкурентоспроможної на світовому ринку суднобудівної продукції та розширення відповідних секторів внутрішнього та зовнішнього ринку;
- 5) наявність у техніко-економічному обґрунтуванні показників щодо:
  - фінансово-економічної ефективності щодо збільшення обсягів власних обігових коштів та забезпечення прибутковості;
  - підвищення ефективності виробництва, а також зростання обсягів комплектації суден матеріалами, устаткуванням і обладнанням вітчизняного виробництва у загальному обсязі товарів.

Таким чином, у рамках підрозділу 6 розділу XX законодавець закріпив цілий ряд норм, спрямованих на зниження рівня податкового навантаження у частині обов'язку сплати земельного податку для суб'єктів господарювання, які залучені до космічної діяльності, літакобудування, суднобудування та виробництва національних фільмів. Такий перелік платників податків, які можуть претендувати на отримання відповідних пільг, не є випадковим і впливає зі змісту державної політики щодо підтримки пріоритетних галузей промисловості та забезпечення гуманітарного розвитку в Україні.

### **§ 7. Особливості порядку повернення торгових патентів**

Відповідно до пункту 1 підрозділу 7 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (далі – Кодекс), торгові патенти, видані згідно з вимогами Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності», строк дії яких не закінчився на момент набрання чинності цим Кодексом, підлягають поверненню до органів державної податкової служби за місцем їх придбання у тримісячний строк (але не пізніше закінчення строку їх дії).

До набрання Кодексом чинності торгові патенти придбавалися суб'єктами господарювання у порядку та на умовах, встановлених Законом України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» (далі – Закон про патентування). Закон про патентування на підставі пункту 2 розділу XIX «Прикінцеві положення» Кодексу втрачає чинність із дати набрання Кодексом чинності, тобто з 1 січня 2011 року.

Поверненню підлягають придбані у такому порядку торгові патенти, строк дії яких не закінчився на момент набрання Кодексом чинності (на 1 січня 2011 року) незалежно від перебігу цього строку (чи ви-

даний 4 роки назад, чи – 1 день). Строк дії торгового патенту визначається законодавством окремо для кожного виду цих патентів.

Торгові патенти видаються органами державної податкової служби України з визначенням, у межах максимально дозволених часових проміжках, який залежить від виду підприємницької діяльності, строком їх дії:

- 60 календарних місяців – на здійснення операцій із надання послуг у сфері грального бізнесу (абзац третьої частини четвертої статті 5 Закону про патентування);
- 36 календарних місяців – на здійснення операцій з торгівлі валютними цінностями (абзац другий частини четвертої статті 4 Закону про патентування);
- 12 календарних місяців – на здійснення торговельної діяльності, крім короткотермінового торгового патенту (абзац шостий частини четвертої статті 3 Закону про патентування), та діяльності з надання побутових послуг (абзац сьомий частини четвертої статті 31 Закону про патентування);
- від 1 до 15 днів – короткотерміновий торговий патент на здійснення торговельної діяльності (абзац восьмий частини четвертої статті 3 Закону про патентування; підпункт 14.1.92 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу).

Строк дії торгового патенту, що видається суб'єктам господарювання у порядку та на умовах, передбачених статтею 267 «Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності» розділу XII Кодексу, встановлюється пунктом 267.7 статті 267 розділу XII Кодексу.

Термін дії торгового патенту, як обов'язковий реквізит, вказується у кожному торговому патенті, форма якого встановлюється центральним органом державної податкової служби (абзац третій і четвертий частини третьої статті 2 Закону про патентування; підпункт 267.4.9 пункту 267.4 статті 267 розділу XII Кодексу).

Такі торгові патенти, придбані суб'єктами господарювання у порядку та на умовах, встановлених Законом про патентування, повинні бути повернуті у тримісячний строк, тобто протягом трьох місяців з моменту набрання Кодексом чинності та не пізніше відповідного числа третього місяця (31 березня 2011 року).

У разі коли закінчення тримісячного строку повернення припадає на місяць, в якому неповинний відповідного числа, то цей строк закінчується останнього дня третього місяця. Якщо останній день третього місяця припадає на вихідний, святковий або інший неробочий день, то днем закінчення тримісячного строку є перший за ним робочий день (стаття 254 Цивільного кодексу України).

Ці торгові патенти можуть бути повернуті до органів державної податкової служби до закінчення їх робочого дня чи до терміну, визначеного у встановленому порядку правилами внутрішнього трудового розпорядку, графіком роботи або прийому чи іншим режимним документом (стаття 255 Цивільного кодексу України).

За умови повернення торгового патенту, строк дії якого не закінчився, у тримісячний строк до органу державної податкової служби, що його видав, за аналогією підпункту 267.7.5 пункту 267.7 статті 267 розділу XII Кодексу суб'єкту господарювання компенсується (повертається) надмірно сплачена сума збору (плати за торговий патент).

У разі якщо строк дії торгового патенту закінчується у межах перших трьох місяців з моменту набрання Кодексом чинності, то торговий патент повертається не пізніше дня закінчення строку його дії та не підлягає компенсації.

Торгові патенти повертаються за місцем їх придбання, тобто за місцем їх видання органами державної податкової служби. Місце придбання торгових патентів визначається (абзац перший частини третьої статті 2 Закону про патентування – за місцезнаходженням суб'єктів підприємницької діяльності або місцезнаходження їх структурних (відокремлених) підрозділів;

- за місцезнаходженням пункту продажу товарів або пункту з надання побутових послуг – для суб'єктів підприємницької діяльності, що провадять торговельну діяльність або надають побутові послуги (крім пересувної торговельної мережі);
- за місцем реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності – для суб'єктів, що здійснюють торгівлю через пересувну торговельну мережу.

Відповідно до пункту 2 підрозділу 7 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу суб'єкти господарювання несуть відповідальність за дотримання порядку використання торгових патентів, виданих відповідно до Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності», та за дотримання строку сплати за них, що передбачена главою 11 розділу II Кодексу.

Поняття суб'єкта господарювання визначено у статті 55 Господарського кодексу України. Суб'єктами господарювання визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством.

Суб'єктами господарювання є:

- господарські організації – юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до Цивільного кодексу України, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;
- громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці.

Господарські організації як суб'єкти господарювання мають право відкривати свої філії, представництва, інші відокремлені підрозділи без створення юридичної особи.

У коментованому пункті до суб'єктів господарювання належать юридичні особи, їх відокремлені підрозділи та фізичні особи-підприємці, які у встановленому пунктом 267.4 статті 267 Кодексу порядку отримують торгові патенти та провадять такі види підприємницької діяльності:

- торговельну діяльність у пунктах продажу товарів;
- діяльність з надання платних побутових послуг за переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України;
- торгівлю валютними цінностями у пунктах обміну іноземної валюти;
- діяльність у сфері розваг (крім проведення державних грошових лотерей).

Торгові патенти, які видані згідно з Законом України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» та можуть діяти до 31 березня 2011 року включно, використовуються з 1 січня 2011 року у порядку, встановленому пунктом 267.6 статті 267 цього Кодексу. Сплата за ці торгові патенти здійснюється у визначені строки (підпункт 267.5.2 пункт 267.5 статті 267) та порядку (підпункт 267.5.1 пункт 267.5 статті 267).

В описаному випадку застосовуються вказані норми Податкового кодексу України (хоча торгові патенти й видалися відповідно до Закону про патентування), оскільки Закон про патентування втрачає чинність на підставі пункту 2 розділу XIX «Прикінцеві положення» Кодексу з моменту набрання ним чинності.

У пункті 2 підрозділу 7 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу законодавець передбачає, що за часткове чи повною мірою недотримання (тобто порушення) порядку використання торгових патентів та строку сплати за них настає відповідальність, встановлена статтею 125 глави 11 розділу II Кодексу.

## **§ 8. Особливості повернення сум податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, збору за забруднення навколишнього природного середовища, а також місцевих податків і зборів**

Набуття чинності Податковим кодексом України зумовлює виникнення ряду питань, пов'язаних з виконанням платниками податків фіскальних зобов'язань, які виникли відповідно до податкового законодавства, що діяло до 1 січня 2011 р. У подібних умовах важливим є збереження балансу між публічним і приватним інтересом.

Підрозділ 9 розділу XX Податкового кодексу України саме і регулює значну групу правовідносин, що виникають у перехідний період у сфері оподаткування. По-перше, ним встановлюється порядок повернення сум податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, збору за забруднення навколишнього природного середовища, а також місцевих податків і зборів, які були сплачені помилково або надміру до 1 січня 2011 р., а також вимоги до сплати податку з власників транспортних засобів особами, що підлягають технічному огляду один раз на два роки. По-друге, в ньому врегульовується питання зарахування до бюджетів податків і зборів, які сплачуються у першому кварталі 2011 р. за останній звітний (податковий) період 2010 р., а також правовий режим сум, які сплачуються у рахунок погашення податкового боргу, що сформувався станом на 31 грудня 2011 р.

Передбачається, що повернення помилково або надміру сплачених до 1 січня 2011 р. сум податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, збору за забруднення навколишнього природного середовища, а також місцевих податків і зборів, зарахування до бюджетів таких податків і зборів, які сплачуються у першому кварталі 2011 року за останній звітний (податковий) період 2010 року, та сум, які сплачуються у рахунок погашення податкового боргу, який сформувався станом на 31 грудня 2010 р., здійснюється у порядку та на умовах, які діяли до 1 січня 2011 р., тобто до набрання чинності Податковим кодексом. Звідси випливає, що відповідні правовідносини будуть регулюватись тими нормами податкового законодавства, які діяли до зазначеної дати.

Далі законодавцем встановлюється обов'язок пред'явлення органам, що здійснюють зняття з обліку або технічний огляд транспортних засобів, квитанції або платіжного доручення про сплату за 2010 р. податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів. Такий обов'язок покладається на платників податків – фізичних осіб, які є власниками транспортних засобів, що підлягають технічному огляду один раз на два роки згідно з законодавством і які проходять такий технічний огляд або здійснюють зняття транспортного засобу з обліку в 2011 році. Якщо ж відповідні платники податків мали пільги у вигляді звільнення від сплати відповідного податку у 2010 році, то вони повинні надавати документ, який підтверджує право на користування такими пільгами.

Таким чином, з метою забезпечення належної реалізації прав платників податків та збереження балансу приватного і публічного інтересу у сфері оподаткування законодавець у межах підрозділу 9 розділу XX чітко визначив порядок повернення сум податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, збору за забруднення навколишнього природного середовища, а також місцевих податків у перехідний період.

## **§ 9. Інші перехідні положення**

*Поняття й зміст заборгованості та її погашення*

Пунктом 1 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу встановлено, що у процесі діяльності підприємство не завжди здійснює розрахунки з іншими підприємствами або фізичними особами одночасно з передачею майна, виконанням робіт, наданням по-

слуг тощо. У зв'язку із цим у нього виникає дебіторська заборгованість. Дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Згідно з Положенням стандартом бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» (далі – П(С)БО) дебіторська заборгованість поділяється на довгострокову і короткострокову.

Довгострокова дебіторська заборгованість – це сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

П(С)БО 2 «Баланс» дається визначення операційного циклу – це проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності й отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг. Визначення нормального операційного циклу у стандартах неповинний, однак, використовуючи наведене вище визначення операційного циклу, можна зробити висновок, що це операційний цикл у звичайних умовах діяльності. Звичайно операційний цикл не перевищує 12 місяців, але за деякими видами діяльності він може продовжуватися більше одного року. Незважаючи на це, заборгованість, що виникла в ході такого операційного циклу, все одно визнається не довгостроковою, а поточною.

Отже, довгострокова заборгованість – це в основному заборгованість, не пов'язана з операційною діяльністю.

Поточна дебіторська заборгованість (короткострокова) – це заборгованість, що виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу.

Таким чином, якщо заборгованість, що виникла, не пов'язана з операційним циклом (наприклад, заборгованість орендарів за операціями фінансової оренди, працівників за наданими їм позиками), але передбачається, що вона буде погашена в термін, менший 12 місяців, то така заборгованість визнається поточною.

Датою балансу, звичайно, є останній день звітного періоду.

З наведених вище визначень довгострокової і поточної дебіторської заборгованості слід зробити висновок про віднесення заборгованості до поточної або довгострокової прив'язане до дати балансу, на вказану дату слід переглядати довгострокову заборгованість за окремими дебіторами за термінами її погашення. Якщо з'ясується, що до терміну погашення заборгованості залишилося менше 12 місяців, колишню довгострокову заборгованість слід відобразити на дату балансу як поточну.

Безнадійна дебіторська заборгованість – це поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності<sup>150</sup>.

Розкриваючи безнадійну заборгованість, можна зазначити, що це заборгованість, яка відповідає будь-якій з наведених нижче ознак:

- заборгованість по зобов'язаннях, за якою минув строк позовної давності;
- прострочена заборгованість, яка виявилася непогашеною внаслідок недостатності майна фізичної особи, за умови, що дії кредитора, направлені на примусове стягнення майна позичальника, не призвели до повного погашення заборгованості;
- заборгованість, яка виявилася непогашеною внаслідок недостатності майна:
- фізичної особи, на яке відповідно до закону може бути спрямовано стягнення;
- фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності або юридичної особи, оголошених банкрутами у порядку, встановленому законом, або при їх ліквідації (зняття з реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності);
- заборгованість, яка виявилася непогашеною внаслідок недостатності коштів, одержаних від продажу на відкритих аукціонах (публічних торгах) майна позичальника, переданого у заставу як забезпе-

<sup>150</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: Наказ від 8 жовтня 1999 р. № 237 /Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO10.aspx>

чення зазначеної заборгованості, за умови, що інші юридичні дії кредитора щодо примусового стягнення іншого майна позичальника не призвели до повного покриття заборгованості;

- заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажору), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством;
- прострочена заборгованість померлих фізичних осіб, а також визнаних у судовому порядку безвісти відсутніми, померлими або недієздатними, а також прострочена заборгованість фізичних осіб, засуджених до позбавлення волі<sup>151</sup>.

Прострочена заборгованість – це заборгованість, непогашена боржником (суб'єкт господарювання) у встановлений термін, що визначений кредитною угодою.

Сума заборгованості боржника визначається Міністерством фінансів України або банком, який на підставі агентського договору або за дорученням державних органів згідно із законодавством від свого імені надав боржникам кредити, веде облік погашення заборгованості та здійснює її обслуговування, на підставі договір або інших передбачених законодавством підстав, відповідно до яких боржник отримав кредит з урахуванням інформації Державного казначейства України про надходження платежів у рахунок погашення цієї заборгованості.

За місцем реєстрації боржника як платника податків нараховується грошова сума, яку боржник повинний сплатити у разі порушення ним зобов'язання за кредитною угодою, що обчислюється у відсотках від суми простроченої заборгованості за кожен день прострочення виконання зобов'язання та оформлюється подання на стягнення з боржника до державного бюджету суми заборгованості у національній валюті за офіційним обмінним курсом Національного банку України, встановленим на день оформлення подання, та нарахованої пені, яке надсилається органу стягнення для здійснення відповідних заходів стягнення.

Органи ДПС України та органи державної виконавчої служби є органами стягнення заборгованості суб'єктів господарювання перед державою за кредитами, залученими державою або під державні гарантії, бюджетними позичками та фінансовою допомогою, наданою на поворотній основі (кошти від повернення якої надходять за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету), а також заборгованості з відсотків за користування позиками, наданими за рахунок коштів, залучених державою, та з плати за надання гарантій та позик, отриманих за рахунок коштів, залучених державою або під державні гарантії. При цьому така заборгованість вважається податковим боргом (недоїмкою), що стягується та списується відповідно до існуючого порядку щодо погашення податкового боргу платників податків<sup>152</sup>.

Погашення простроченої заборгованості – це списання безнадійного податкового боргу шляхом застосування заходів органами ДПС України або органами державної виконавчої служби.

Обмеження щодо списання та реструктуризації заборгованості, яке не може бути задоволено вимогам її погашення боржника шляхом:

- списання пені, нарахованої внаслідок невиконання суб'єктом господарювання зобов'язань за кредитом, крім пені, нарахованої внаслідок невиконання суб'єктом господарювання зобов'язань за такими кредитами, на реструктуризовану під час санації суму заборгованості, а також пені, нарахованої на суму погашеної простроченої понад три роки заборгованості за кредитами, залученими державою або під державні гарантії, бюджетними позичками та фінансовою допомогою, наданою на поворотній основі (безнадійної заборгованості з пені);
- списання заборгованості боржників за кредитами, крім заборгованості боржників, визнаних у встановленому порядку банкрутами, вимоги щодо погашення заборгованості яких не були задоволені

<sup>151</sup> Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 4. – Ст. 28

<sup>152</sup> Про Державний бюджет України на 2010 р. Закон України : [від 11 червня, 2010 року] // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 22. – С. 263.

- у зв'язку з недостатністю активів і стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи у зв'язку з визнанням її банкрутом, а також, крім заборгованості боржників, щодо стягнення якої судом прийнято рішення не на користь держави, яке набрало законної сили, та стягнення якої у судовому порядку є неможливим або недоцільним, та крім заборгованості юридичних осіб, які на підставі агентських договорів або за дорученням державних органів згідно із законодавством від свого імені здійснювали закупівлю товарів, робіт (послуг) іноземного походження за рахунок кредитів та їх поставку суб'єктами господарювання за відповідними договорами (далі – державні агенти), з отримання, використання та погашення кредитів, залучених під державні гарантії для закупівлі імпоротної сільськогосподарської техніки, яка відповідно до рішення органів влади поставлялась цими державними агентами одержувачам-підприємствам усіх форм власності, у межах заборгованості цих одержувачів, визнаних у встановленому порядку банкрутами, вимоги щодо погашення заборгованості яких перед державними агентами за отриману імпорتنу техніку не були задоволені у зв'язку з недостатністю їх активів і стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи у зв'язку з визнанням її банкрутом, зменшеної на залишкову вартість цієї техніки (безнадійної заборгованості із кредиту);
- розстрочення сплати під час санації такого суб'єкта господарювання без участі інвестора, який бере на себе солідарні зобов'язання щодо погашення такої заборгованості у термін не більше ніж на три роки на підставі договору, укладеного між таким суб'єктом господарювання, інвестором та органом стягнення заборгованості.

Визначення заборгованості або простроченої заборгованості боржника, визнаного в установленому порядку банкрутом, вимоги щодо погашення простроченої заборгованості якого не були задоволені у зв'язку з недостатністю його активів, тобто безнадійної заборгованості.

Після списання безнадійної заборгованості боржника податковий орган повідомляється про здійснену операцію списання та відсутність у такого боржника заборгованості. До отримання такого повідомлення, у разі надходження до податкового органу подання про стягнення безнадійної заборгованості боржника, такі подання не підлягають поверненню, а підшиваються до справи боржника.

Прострочена заборгованість – це заборгованість, непогашена боржником (суб'єктом господарювання) у встановлений термін, що визначений кредитною угодою.

Сума заборгованості боржника визначається Міністерством фінансів України або банком, який на підставі агентського договору або за дорученням державних органів, згідно із законодавством, від свого імені надав боржникам кредити, веде облік погашення заборгованості та здійснює її обслуговування, на підставі договорів або інших передбачених законодавством підстав, відповідно до яких боржник отримав кредит з урахуванням інформації Державного казначейства України про надходження платежів у рахунок погашення цієї заборгованості.

За місцем реєстрації боржника як платника податків нараховується грошова сума, яку боржник повинний сплатити у разі порушення ним зобов'язання за кредитною угодою, що обчислюється у відсотках від суми простроченої заборгованості за кожен день прострочення виконання зобов'язання та оформлюється подання на стягнення з боржника до державного бюджету суми заборгованості у національній валюті за офіційним обмінним курсом Національного банку України, встановленим на день оформлення подання, та нарахованої пені, яке надсилається органу стягнення для здійснення відповідних заходів стягнення.

Органи ДПС України та органи державної виконавчої служби є органами стягнення заборгованості суб'єктів господарювання перед державою за кредитами, залученими державою або під державні гарантії, бюджетними позичками та фінансовою допомогою, наданою на поворотній основі (кошти від

повернення якої надходять за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету), а також заборгованості з відсотків за користування позиками, наданими за рахунок коштів, залучених державою, та з плати за надання гарантій та позик, отриманих за рахунок коштів, залучених державою або під державні гарантії. При цьому така заборгованість вважається податковим боргом (недоїмкою), що стягується та списується відповідно до існуючого порядку щодо погашення податкового боргу платників податків<sup>153</sup>.

Погашення простроченої заборгованості – це списання безнадійного податкового боргу шляхом застосування заходів органами ДПС України або органами державної виконавчої служби.

Обмеження щодо списання та реструктуризації заборгованості, яке не може бути задоволено вимогам її погашення боржника шляхом:

- списання пені, нарахованої внаслідок невиконання суб'єктом господарювання зобов'язань за кредитом, крім пені, нарахованої внаслідок невиконання суб'єктом господарювання зобов'язань за такими кредитами, на реструктуризовану під час санації суму заборгованості, а також пені, нарахованої на суму погашеної простроченої понад три роки заборгованості за кредитами, залученими державою або під державні гарантії, бюджетними позичками та фінасовою допомогою, наданою на поворотній основі (безнадійної заборгованості з пені);
- списання заборгованості боржників за кредитами, крім заборгованості боржників, визнаних у встановленому порядку банкрутами, вимоги щодо погашення заборгованості яких не були задоволені у зв'язку з недостатністю активів і стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи у зв'язку з визнанням її банкрутом, а також, крім заборгованості боржників, щодо стягнення якої судом прийнято рішення не на користь держави, яке набрало законної сили, та стягнення якої у судовому порядку є неможливим або недоцільним, та крім заборгованості юридичних осіб, які на підставі агентських договорів або за дорученням державних органів, згідно із законодавством, від свого імені здійснювали закупівлю товарів, робіт (послуг) іноземного походження за рахунок кредитів та їх поставку суб'єктами господарювання за відповідними договорами (далі – державні агенти) з отримання, використання та погашення кредитів, залучених під державні гарантії для закупівлі імпоротної сільськогосподарської техніки, яка відповідно до рішення органів влади поставлялась цими державними агентами одержувачам-підприємствам усіх форм власності, у межах заборгованості цих одержувачів, визнаних у встановленому порядку банкрутами, вимоги щодо погашення заборгованості яких перед державними агентами за отриману імпорتنу техніку не були задоволені у зв'язку з недостатністю їх активів і стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи у зв'язку з визнанням її банкрутом, зменшеної на залишкову вартість цієї техніки (безнадійної заборгованості із крерозстрочення сплати під час санації такого суб'єкта господарювання без участі інвестора, який бере на себе солідарні зобов'язання щодо погашення такої заборгованості у термін не більше, ніж на три роки на підставі договору, укладеного між таким суб'єктом господарювання, інвестором та органом стягнення заборгованості).

Визначення заборгованості або простроченої заборгованості боржника, визнаного в установленому порядку банкрутом, вимоги щодо погашення простроченої заборгованості якого не були задоволені у зв'язку з недостатністю його активів, тобто безнадійної заборгованості.

Після списання безнадійної заборгованості боржника податковий орган повідомляється про здійснену операцію списання та відсутність у такого боржника заборгованості. До отримання такого повідомлення

<sup>153</sup> Про Державний бюджет України на 2010 р. Закон України : [від 11 червня, 2010 року] // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 22. – С. 263.  
536



у разі надходження до податкового органу подання про стягнення безнадійної заборгованості боржника, такі подання не підлягають поверненню, а підшиваються до справи боржника<sup>154</sup>.

*Правила справляння загальнодержавних та місцевих податків і зборів*

Пунктами 2, 3 розділу XX «Перехідні положення» підрозділу 10 «Інші перехідні положення» Податкового кодексу України зазначено, що збори (плата, внески) не встановлені цим Кодексом, як загальнодержавні або місцеві, але встановлені законодавчими актами України як обов'язкові платежі, справляються за правилами, встановленими цими законодавчими актами України.

Незалежно від цього Кодексу, відповідні законодавчі акти України здійснюють механізм реалізації податкового адміністрування та визначають обов'язки і відповідальність платників.

Законодавцем визначено, що вони є чинними до набрання чинності закону про адміністративні послуги або інших законів України, що регулюватимуть справляння відповідних зборів (плати, внесків).

Відповідно до статей 8-10 Податкового кодексу України встановлено такі загальнодержавні та місцеві податки та збори.

До загальнодержавних належать податки та збори, що встановлені цим Кодексом і є обов'язковими до сплати на усій території України.

Загальнодержавні податки та збори:

- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб;
- податок на додану вартість;
- акцизний податок;
- збір за першу реєстрацію транспортного засобу;
- екологічний податок;
- рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України;
- рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні;
- плата за користування надрами;
- плата за землю;
- збір за користування радіочастотним ресурсом України;
- збір за спеціальне використання води;
- збір за спеціальне використання лісових ресурсів;
- фіксований сільськогосподарський податок;
- збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;
- мито;
- збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електросенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками;
- збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.

До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених цим Кодексом, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

<sup>154</sup> Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку погашення у 2010 році заборгованості суб'єктів господарювання перед державою за кредитами, залученими державою або під державні гарантії, бюджетними позичками та фінансовою допомогою, наданою на поворотній основі: наказ від 14.09.2010 № 701 / ДПА України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nau.ua/druk.php?name=340781-14092010-0.txt>

Місцеві податки та збори:

- податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- єдиний податок;
- збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- збір за місця для паркування транспортних засобів;
- туристичний збір.

Норми, що регулюють справляння загальнодержавних та місцевих податків і зборів, передбачені Податковим кодексом України, мають вищу юридичну силу порівняно з іншими законодавчими актами України.

Кодекс є найбільш поширений вид кодифікаційних актів, що повинний певний пріоритет відповідно інших нормативно-правових актів, зокрема законів, постанов тощо, які регулюють відносини у відповідній сфері. Кодифікація вважається однією із видів (форм) систематизації нормативно-правових актів.

- Кодифікація повинний ряд характерних рис:
  - у кодифікованому акті формулюються норми, що регулюють найбільш важливі, принципові питання суспільного життя, які визначають нормативні основи тієї чи іншої галузі (інституту) законодавства;
  - такий акт регулює значну і досить широку сферу відносин (суспільні, майнові, трудові, шлюбно-сімейні, боротьбу із злочинністю тощо);
  - як підсумок вдосконалення законодавства кодифікаційний акт являє собою зведений акт, упорядковану сукупність взаємозалежних приписів. Він є єдиним, внутрішньопов'язаним документом, що включає як перевірені життям, суспільною практикою чинні норми, так і нові правила, обумовлені динамікою соціального життя, назрілими потребами розвитку суспільства;
  - кодифікація спрямована на створення більш стійких, стабільних норм, розрахованих на тривалий період їх дії. Ефективність кодифікованого акту певним чином залежить від того, чи зможе законодавець врахувати об'єктивні тенденції розвитку відносин, які є предметом регулювання такого акту, їх динаміку;
  - предмет кодифікації звичайно визначається залежно від поділу системи законодавства на галузі і інститути. Кодифікація закріплює системність нормативних актів, їх юридичну єдність і узгодженість. Кодифікований акт, звичайно, очолює систему взаємопов'язаних нормативних актів, що утворюють певну галузь, підгалузь чи окремий інститут законодавства;
  - акт кодифікації завжди значний за обсягом, повинний складну структуру. Це своєрідний збільшений блок законодавства, який забезпечує більш чітку побудову системи нормативних приписів, а також зручність їх використання<sup>155</sup>.

Таким чином, враховуючи порядок набрання чинності та принцип дії закону в часі, законодавчі акти, в яких передбачено інші правила справляння податків і зборів, що регулюються Кодексом, повинні вважатися такими, що втратили чинність.

*Особливості справляння збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства*

Податковим кодексом України встановлюється, що збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства буде справлятися лише до 1 січня 2015 року. Законодавець не зазначає, яким чином буде справлятися заборгованість по сплаті за даний вид збору після 1 січня 2015 року, оскільки даний вид податку вже не буде існувати.

Суб'єктами, що мають сплачувати даний збір, є суб'єкти підприємницької діяльності, які:

- реалізують в оптово-роздрібній торговельній мережі та мережі громадського харчування алкогольні напої та пиво;

<sup>155</sup> Теорія держави і права. Академічний курс : підручник / [за ред. О. В. Зайчука, Н. М. Оніщенко] – К.: Юрінком Інтер, 2006. – 688 с.

- виробники алкогольних напоїв та пива, які реалізують дану продукцію в роздрібній торгівлі, безпосередньо споживачам.

Виходячи з цього, у випадку, якщо виробник алкогольних напоїв або пива буде постачати дану продукцію суб'єктам оптової та роздрібною торгівлі власного виробництва, вони не є платниками збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства (ст. 1 Закону України «Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства»).

У даному випадку об'єктом оподаткування є виручка – товарооборот, одержаний на всіх етапах реалізації в оптово-роздрібній торговельній мережі та мережі громадського харчування алкогольних напоїв та пива, у тому числі за операціями, що не передбачають оплати у грошовій формі (ст. 2 Закону України «Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства»). Ставка збору становить один відсоток від об'єкта оподаткування (ст. 3 Закону України «Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства»).

#### *Застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства*

У пунктах 5, 6, 7 розділу XX «Перехідні положення» підрозділу 10 «Інші перехідні положення» Податкового кодексу України визначено, що штрафні санкції, які можуть бути накладені на платників податків за порушення нормативних актів Кабінету Міністрів України, центрального податкового органу, положень, прямо передбачених цим Кодексом, починають застосовуватися до платників податків за наслідками податкового періоду, наступного за податковим періодом, протягом якого такі акти набрані чинності.

За порушення податкового законодавства та за невиконання платниками податків у податковий (звітний) період (календарний рік, календарний квартал, календарний місяць, календарний день) податкових зобов'язань щодо нарахування податків, подання податкової звітності та сплати їх до бюджетів або державних цільових фондів, до таких платників податків за наслідками податкового періоду, наступного за податковим періодом, застосовуються штрафні санкції.

Застосування штрафних санкцій покладено на контролюючі органи, які здійснюють контроль за діяльністю юридичних осіб, їх філій, відділень, інших відокремлених підрозділів, що не мають статусу юридичної особи, постійних представництв нерезидентів, а також фізичних осіб, які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності чи не мають такого статусу, на яких згідно з законом покладено обов'язок сплачувати податки, збори (обов'язкові платежі), у тому числі на осіб, які відповідно до цього Кодексу мають статус податкових агентів.

Якщо за результатами перевірки органами державної податкової служби виявлено порушення податкового законодавства, то до порушників накладаються штрафні санкції, що передбачені Податковим кодексом України, але за період з 01 січня по 30 червня 2011 року штрафні санкції застосовуються у розмірі, не більше 1 гривні за кожне порушення.

Штрафні санкції зазначеного розміру стягуватимуться лише за ті порушення, що будуть допущені у так званий період адаптації (перший, другий квартал поточного року).

Потім штрафи стягуються згідно зі статтею 123 Податкового кодексу України, якщо за останні три роки (2008, 2009, 2010) порушень (перевірок) не було, то за перше порушення стягується 25 % від суми недоплати у бюджет, за друге – 50 %, за третє – 75 %.

Цей Кодекс зазначає, що до платників податку на прибуток підприємств та платників податків, які перейшли на загальну систему оподаткування, не застосовуються фінансові санкції за порушення податкового законодавства за наслідками діяльності у другому і третьому календарних кварталах 2011 року.

*Порядок подання електронної звітності до органів ДПС України*

У пункті 9 розділу XX «Перехідні положення» підрозділу 10 «Інші перехідні положення» Податкового кодексу України розкрито подання електронних документів органам ДПС України, що здійснюється платниками податків або довіреною особою за допомогою засобів інформаційно-телекомунікаційних систем.

Відповідно до правил, встановлених Законом України «Про електронні документи та електронний документообіг», у ДПС України організовано електронне оподаткування. Платники податків мають можливість подавати податкову звітність в електронному вигляді до ДПС України. Відповідно, порядок подання регламентується наказом ДПА України «Про затвердження формату (стандарту) електронного документа звітності платників податків»<sup>156</sup>.

Розглянемо порядок подання податкової звітності як один із видів державної звітності, що закріплене чинним законодавством України, Законом України «Про державну податкову службу України» від 4 грудня 1990 року. Закон встановлює функції, затверджує форми податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів, декларацій про валютні цінності, зразок картки фізичної особи – платника податків та інших обов'язкових платежів, форму повідомлення про відкриття або закриття юридичними особами, фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності банківських рахунків, а також форми звітів про роботу, проведену органами державної податкової служби<sup>157</sup>.

Органами ДПС України ведуться реєстри податкової звітності у документальному або електронному вигляді за вибором платника податку. Реєстри можуть подаватися відповідно до Наказу Державної податкової адміністрації від 26.01.2007 р. № 30 у електронному вигляді на магнітних носіях (магнітних дисках, флеш-картах, компакт-дисках тощо) у форматі, затвердженому ДПА України, за допомогою інформаційно-телекомунікаційних мереж зв'язку загального користування (On-Line, Off-Line, Utel або іншого провайдера зв'язку, який гарантує доставку пакета звітних документів платника до органів ДПС протягом однієї години) з використанням електронного цифрового підпису (далі – ЕЦП) за умови отримання його у порядку та із забезпеченням інформаційної безпеки з копіями документів на паперових носіях поштовими відправленнями тощо<sup>158</sup>. Податкова звітність приймається безпосередньо від платника податку або довіреної особи через відділ обробки та ведення податкових документів без попередньої перевірки зазначених у ній показників.

Для платників податків, які подають документи податкової звітності на магнітних носіях (магнітних дисках, флеш-картах, компакт-дисках тощо), у ДПІ районного рівня повинні бути створені робочі місця для позачергового приймання звітності за технологією «єдиного вікна».

Податкова звітність приймається безпосередньо від платника через відділ обробки та ведення податкових документів без попередньої перевірки зазначених у ній показників. Відмова працівника прийняти податкову декларацію з будь-яких причин або висування ним будь-яких умов щодо такого прийняття (включаючи зміну показників такого звіту, зменшення або скасування від'ємного значення об'єктів оподаткування, сум бюджетних відшкодувань, незаконного збільшення податкових зобов'язань, візування звітності галузевим підрозділом тощо) забороняється та розцінюється як перевищення службових повноважень таким працівником, що тягне за собою дисциплінарну та матеріальну відповідальність у порядку, визначеному чинним законодавством<sup>159</sup>.

<sup>156</sup> Про затвердження формату (стандарту) електронного документа звітності платників податків: наказ ДПА України від 03.05.2006 р. №2-2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=114989&cat\\_id=114934](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=114989&cat_id=114934)

<sup>157</sup> Про державну податкову службу: Закон України // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 6. – Ст. 37.

<sup>158</sup> Порядок ведення реєстру отриманих та виданих податкових накладних : наказ ДПА України : [zareestrovano в Міністерстві юстиції України 18 липня 2005 р. № 770/11050] [Електронний режим]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1092.777.0>

<sup>159</sup> Про затвердження нової редакції Порядку приймання та комп'ютерної обробки звітних документів платників податків у ДПІ районного рівня та СДПІ по роботі з ВПП : наказ ДПА України від 02.12.2004 р. № 691 [Електронний режим]. – Режим доступу : <http://www.uazakon.com>

Проте необхідно зазначити, що платник податків не зобов'язаний:

- надавати податкову звітність до органів ДПІ України або зберігати її в паперовому вигляді, якщо її було надіслано до органів ДПІ України в електронному вигляді засобами інформаційно-комунікаційними системами, прийнято до бази даних органів ДПС України і якщо відповідну квитанцію було надіслано платнику податків;
- надсилати податкову звітність до органів ДПС України засобами інформаційно-комунікаційними системами у випадку її подання до ДПІ України у паперовому вигляді.
- Платник податків повинний право:
  - повторно передавати звітність засобами телекомунікаційного зв'язку у випадку внесення до неї змін;
  - повторно передавати податкові документи в електронному вигляді засобами інформаційно-комунікаційними системами у разі неотримання протягом доби квитанції від ДПІ України про прийняття надісланих податкових документів в електронному вигляді або при отриманні квитанції про некоректно заповнені податкові документи в електронному вигляді;
  - – у разі неотримання від ДПІ України квитанції про прийняття документів податкової звітності платник податків не раніше, ніж через добу після відправлення податкових документів в електронному вигляді може звернутися до працівника «єдиного вікна» ДПІ або відповідального за технічну підтримку з використанням інших засобів зв'язку [телефон, факс тощо], зазначених у Договорі, для одержання інформації стосовно надходження та прийняття до бази даних ДПС надісланих матеріалів <sup>160</sup>.

Податкова звітність в електронному вигляді повинний ряд переваг як для органів ДПС України, так і для платників податків. З одного боку, органи ДПС України отримують звітні документи від платників податків, практично не витрачаючи часу на їх занесення до електронної бази даних. З іншого – і платники податків зацікавлені у процесі подання звітності в електронному вигляді. Дана звітність до податкових органів може бути передана безпосередньо з робочого місця в офісі платника без черг, без труднощів, пов'язаних із передачею звітності у дні її масового подання.

Значними перевагами податкової звітності в електронному вигляді є таке: економія робочого часу платників податків, а також їх коштів на придбання паперових бланків звітних документів (не потрібно відвідувати податкову інспекцію, купувати бланки звітності); гарантія автоматичної перевірки підготовлених документів на наявність арифметичних помилок та описок; можливість оперативного оновлення форматів подання документів в електронному вигляді інформаційно-телекомунікаційними мережами зв'язку (у разі зміни форм податкових декларацій, інших документів, які є підставою для нарахування і сплати податків, або при введенні нових форм декларацій платник податків автоматично отримує можливість оновити версії форматів), можливість отримати інформацію щодо стану розрахунків щодо сплати податків і заборгованості перед бюджетом. Впровадження податкової звітності в електронному вигляді дозволило Україні зробити значний крок до інтеграції в інформаційне суспільство. У зв'язку з цим доречним буде короткий історичний екскурс до досвіду інших країн. На сьогодні цілий ряд країн, таких як: США, Канада, Швеція, Бельгія, Люксембург, Росія, перейшли на безпаперову технологію подання бухгалтерської та податкової звітності через мережу Інтернет<sup>161</sup>.

documents/date\_4s/pg\_ikgdo0.htm

<sup>160</sup> Подання податкової звітності та реєстрів податкових накладних в електронному вигляді // Вісник податкової служби. – 2006. – № 47–48 (426). – С. 16.

<sup>161</sup> Актуальні проблеми з питань застосування податкового законодавства з податку на додану вартість / ДПА України / ДП «Інформаційно-видавничий центр ДПА України». – Київ, 2008. – 32 с.

Заслуговує на увагу досить незвична, як для східноєвропейських країн, практика своєрідної «опіки» платника. Так, місцеві податкові відділи за місяць до настання терміну подання декларації зобов'язані надіслати її підприємству нагадування про його зобов'язання. При цьому за допомогою комп'ютера здійснюється досить суворий контроль за своєчасністю таких нагадувань.

Податкові декларації подаються переважно у електронному вигляді і надсилаються електронною поштою. При цьому вони скріплюються електронною печаткою, яку згідно із заявою підприємства видає регіональне податкове управління. Печатку встановлює особисто податковий службовець лише на один комп'ютер підприємства. Директор чи головний бухгалтер підприємства отримує сертифікат на здійснення роботи з електронною печаткою. З метою забезпечення якісного відстеження угод платників податків на території ЄС податкові органи використовують також єдину базу даних ЄС - VIES<sup>162</sup>.

Уперше подання податкової звітності каналами електронної комунікації пройшло апробацію у 1985 р. в США. Експеримент, у якому брали участь три міста, виявився настільки успішним, що в наступному році до нього включилися ще чотири міста. У 1988 р. у програмі брали участь уже 14 штатів. 1995 р. Конгрес США поставив завдання – до 2007 р. 80 % усіх звітів повинні подаватися в електронному вигляді. Рішення було закріплено законодавчо у 2006 р. постановами уряду, які забороняли подавати деякі звіти іншим способом, ніж електронний [<sup>163</sup>, с. 57].

Для того щоб платники податків могли подати звітність в електронному вигляді до органів ДПС України, необхідно звернутися до ДПІ за місцем реєстрації або за місцем проживання і отримати текст договору. Також цей договір можна знайти на веб-сайті ДПА України за електронною адресою [www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua) або в акредитованому центрі сертифікації ключів, з якими ДПА укладено договір для подання податкової звітності платниками податків із застосуванням ЕЦП, як і посилені сертифікати відкритих ключів посадових осіб підприємства, що мають право підпису (керівника, бухгалтера), печатки підприємства та безкоштовне програмне забезпечення шифрування та накладання ЕЦП, який повинний сертифікат відповідності.

Необхідно зазначити, що інформація для платників податків щодо подання звітності в електронному вигляді розміщена на інформаційних стендах у кожній ДПІ, а також її можна отримати у банері під назвою «Платникам податків про електронну звітність» на веб-сайті ДПА України. Крім того, у тому ж банері знаходиться і Реєстр форм звітних документів платників податків – юридичних та фізичних осіб, для занесення до електронної бази звітних документів ДПА України.

Застосування органами ДПС України ЕЦП є одним із таких елементів забезпечення інформаційної безпеки при здійсненні електронного документообігу.

Процес застосування ЕЦП складається з таких етапів. Відправник генерує пару ключів, один з яких залишає у себе (він є особистим і повинний зберігатися якнайдалі від сторонніх), другий (відкритий) – передає одержувачу. Відправник за допомогою секретного ключа здійснює криптографічне перетворення інформації, формує ЕЦП, і надсилає зашифроване повідомлення разом із ЕЦП одержувачу. Адресат, отримавши повідомлення, також проводить криптографічні перетворення повідомлення та електронного підпису (з використанням публічного ключа, що був отриманий перед цим) та порівнює їх результати. Якщо вони співпадають – ЕЦП справжній, а інформаційне повідомлення не пошкоджене та не змінене<sup>164</sup>.

<sup>162</sup> Скоромцова Т.О. Корпоративне оподаткування: досвід ЄС для України / Т.О. Скоромцова // Сучасний стан та перспективи розвитку оподаткування в країнах ЄС: збірник матеріалів науково-методологічного семінару. – Ірпін: Національний університет ДПС України. 2009. – С. 86.

<sup>163</sup> Фліссак Н. Податкова система України: стан, проблеми та перспективи / Н. Фліссак // Вісник податкової служби України. – 2007. – № 43. – С. 57.

<sup>164</sup> Що таке електронний цифровий підпис: Каховська ОДП [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.tax.vsem.com.ua/index>.

З впровадженням здобутків інформатизації на всіх рівнях державної влади та з початком модернізації органів ДПС України у системі управління ДПС України з'явилися нові АРМ та була створена галузева автоматизована інформаційна система АІС податкової служби, яка отримала скорочену назву АІС.

- Автоматизована інформаційна система – це організаційно-технічна система, яка включає взаємозалежні компоненти:
- технічних засобів обробки й передачі даних (засобів електронно-обчислювальної техніки і зв'язку);
- методів і алгоритмів обробки у вигляді відповідного програмного забезпечення;
- інформації (масивів, наборів, баз даних) на різних носіях;
- персоналу і користувачів системи, об'єднаних за організаційно-тематичною, технологічною чи іншими ознаками для виконання автоматизованої обробки інформації (даних) з метою задоволення інформаційних потреб суб'єктів інформаційних відносин<sup>165</sup>.

В. Піхоцький, Ю. Яцишин зазначають, що АІС податкової служби – це універсальний проект, що може вирішувати поставлені перед нею завдання і відповідати усім необхідним вимогам.

Першим етапом створення АІС було зведення в єдине ціле інформації, яка надходила у структурні підрозділи ДПА областей. Об'єднавши всю інформацію, вдалося створити базу даних про платників податків та схему внутрішніх інформаційних зв'язків інформаційно-аналітичної системи.

Другим етапом у формуванні інформаційно-аналітичної системи податкової служби областей був збір і використання додаткової інформації про платників податків, яка була відсутня при формуванні бази даних за рахунок внутрішньої інформації. Завдяки цьому вдалося сформувати базу даних зовнішніх інформаційних зв'язків.

Інформація про фінансово-господарську діяльність платника вводиться, обробляється, накопичується та аналізується відносно суб'єкта підприємницької діяльності за останні три звітні роки.

При накопиченні інформації було створено зовнішні та внутрішні бази даних про платників податків, які можна використовувати, коли це необхідно, у будь-який час без зайвих затрат робочого часу як для платника, так і органів ДПС України<sup>166</sup>.

АІС є складовою модернізації ДПС України, яку можна розділити на дві категорії:

1. *Про автоматизацію внутрішньовідомчих функціональних інформаційних систем на основі комп'ютерних технологій. Їх, у свою чергу, можна згрупувати так:*
  - інструктивно-методичні документи, що визначають структуру (архітектуру) АІС, автоматизованих баз даних (далі – АБД), перелік її функціональних і забезпечуючих підсистем;
  - настанови, положення, інструкції, що визначають порядок створення та функціонування галузевого фонду алгоритмів і комп'ютерних програм, у тому числі щодо захисту від несанкціонованого доступу;
  - інструкція, що визначає порядок і процедуру діалогу „людина та машини”, а також порядок діяльності працівників у межах функціонування та забезпечення підсистем АІС.
2. *Про автоматизацію зовнішньовідомчих функціональних інформаційних систем:*
  - акти з питань міжвідомчої уніфікації задокументованих інформаційних ресурсів, їх класифікація та кодування відповідно до вимог багатоцільової машинної обробки електронних даних;
  - акти, що встановлюють порядок організації, використання та розвитку міжгалузевих інтегрованих автоматизованих баз даних, інтеграція інформаційних ресурсів, що надходять до даних з АІС різних рівнів органів державного управління.

[php?page=news.html&idnn=519](http://www.pau.gov.ua/php?page=news.html&idnn=519)

<sup>165</sup> Росоловський В. М. Основи інформаційної безпеки автоматизованої інформаційної системи державної податкової служби України: [навчальний посібник] / [В. М. Росоловський, Г. Г. Анкудович, К. О. Катерноза, М. Ю. Шевченко]; за заг. ред. М. Я. Азарова. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2003. – 466 с.

<sup>166</sup> Піхоцький В. Ф. Інформаційні системи у податковому контролі й аудиті: [навчальний посібник] / В. Ф. Піхоцький, Ю. В. Яцишин. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. – 70 с.

Нормативно-правові документи в більшості випадків врегульовують норми комплексності інформаційних систем та їх інтеграцію в інформаційно-аналітичне забезпечення органів виконавчої влади через засоби телекомунікації<sup>167</sup>.

В АІС ДПС України зосереджується інформація про: платників податків; сплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів; осіб, що постійно проживають в Україні, мають об'єкти оподаткування і зобов'язані сплачувати податки та інші обов'язкові платежі, та ті, які не мають постійного місця проживання в Україні, але відповідно до чинного законодавства зобов'язані сплачувати податки в Україні.

На сьогодні в органах ДПС України функціонують декілька видів АІС, серед яких необхідно виділити різнорівневі АІС районів, міст, областей та різнофункціональні.

Різнорівневі АІС функціонують у глобальній комунікаційній мережі Інтернет, зокрема це «Податки», «Галузь», «Пільги».

АІС «Податки» поєднує дані різних структурних підрозділів податкової служби. Основні функції АІС були визначені такі: автоматизація інформаційної діяльності щодо збору, накопичення, обробки даних усіх платників податків; формування автоматизованого інформаційного масиву щодо осіб, які мають недоїмку за розрахунками з бюджетом; оперативне інформування органів місцевого управління про надходження податків і зборів у регіони та дотримання податкового законодавства<sup>168</sup>.

Ще одним «інструментом», який забезпечує інформаційну підтримку працівникам органів ДПС України, зокрема підрозділам щодо стягнення податкового боргу, є спеціально розроблений проект АІС «Облік боржників та заходів стягнення» (умовне позначення проекту АІС «Боржники»).

АІС «Боржники» є робочим додатком для працівників підрозділів стягнення податкової заборгованості органів ДПС, реалізований як складова програмного комплексу АІС «Облік платників та платежів».

У разі виникнення випадку податкового боргу у боржника автоматично відкривається картка боржника, яка містить повну інформацію про конкретний випадок податкового боргу конкретного боржника.

Кожний боржник повинний стільки карток боржника, скільки в нього виявлено випадків податкової боргу. Картка боржника автоматично закривається у разі повного погашення податкового боргу (закриття випадків податкового боргу) боржника. На підставі даних АІС «Боржники» працівники підрозділів стягнення податкової заборгованості органів ДПС (податкові керуючі) аналізують інформацію про кожного конкретного боржника та застосовують заходи щодо стягнення податкового боргу<sup>169</sup>.

- До бази даних BASEXX у реєстраційні (облікові) картки платника надходить інформація з АРМів, які виконують функції обліку платників, а у картку особових рахунків – з інших АРМ:
- «Касові апарати» – відображається реєстрація касових апаратів юридичної особи і суб'єкта підприємницької діяльності за наявності торгової діяльності і торговельного приміщення;
- «Податкова звітність» – засіб автоматизованої реєстрації і введення звітів платників, які надходять в інспекцію в електронному вигляді;
- «Аудит» – реєструються результати перевірок і визначаються суми доплат, пені по кожному платнику і виду платежу;
- «Банк» – надходить інформація з банків про сплату податків;
- «Митниця» – контролюються платники, що здійснюють валютні операції.

Крім того, інформація у базу даних надходить з автоматизованої інформаційної системи «Облік податків і платежів» (АІС-TAX), яка призначена для автоматизації таких функцій районних органів

<sup>167</sup> Цимбалюк В. Питання організаційно-правового забезпечення інформатизації як провідного напрямку модернізації державної податкової служби України / В. Цимбалюк // Науковий вісник Національної академії ДПС України. – 2004. – № 2 (24). – С. 138–139.

<sup>168</sup> Правова інформатика: [підручник] : у 2-х т. – К.: Парлам. видавництво, 2004. – Т. 1. – 416 с.

<sup>169</sup> Організація стягнення податкового боргу : навчальний посібник / [Шкарупа В.К., Цівина В.О., Кречетова М. І. та ін.]. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2006. – 248 с.



державної податкової служби: ведення оперативного бухгалтерського обліку податків, зборів та інших обов'язкових платежів, що сплачують юридичні особи і в частині податку на додану вартість суб'єкти підприємницької діяльності.

Інформація з вказаних АРМ надходить в усі управління і відділи, що працюють з юридичними особами і суб'єктами підприємницької діяльності і до Центрального банку даних ДПА. Актуалізація інформації Центрального банку ДПА України щодо реєстраційних даних юридичних осіб як платників податків відбувається з періодичністю в один місяць, стосовно фізичних осіб, що є суб'єктами підприємницької діяльності, – з періодичністю в один квартал, що безумовно не задовольняє потреби податкової служби. Особливо це стосується організації роботи з фірмами – «одноденками», «фіктивними» фірмами, які, на жаль, існують, виконання інших оперативних робіт<sup>170</sup>.

Формування бази даних фізичних осіб проводиться АРМама: «Облік платників-фізичних осіб», «Прийняття та обробка звітів», «Облік податків і платежів», «Свідоцтво ПДВ», «Аудит» та інші. З метою створення системи єдиного державного обліку фізичних осіб, зобов'язаних платити податки, збори та інші обов'язкові платежі до бюджетів і внески до державних цільових фондів, був створений автоматизований банк даних – Державний реєстр фізичних осіб-платників податків та інших обов'язкових платежів (далі – Державний реєстр) [20, с. 16].

Державний реєстр створюється Головною державною податковою адміністрацією України і складається з інформаційного фонду, що міститься у базах даних Головної державної податкової адміністрації України, державних податкових адміністраціях в Автономній Республіці Крим, областях, районах, містах і районах у містах.

До інформаційного фонду Державного реєстру включаються такі індивідуальні ідентифікаційні номери, що надаються фізичним особам – платникам податків та інших обов'язкових платежів і зберігаються за ними протягом усього їх життя;

- загальні відомості про фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів відповідно до частини третьої статті 5 цього Закону;
- інформація про сплату фізичними особами податків та інших обов'язкових платежів.
- Створення Державного реєстру забезпечує:
- повний облік фізичних осіб, які сплачують податки та інші обов'язкові платежі, з однозначною їх ідентифікацією;
- організацію автоматизованої обробки інформації про сплату податків та інших обов'язкових платежів фізичними особами в режимі комп'ютерної мережі;
- взаємодію державних податкових інспекцій з метою забезпечення контролю за правильністю та своєчасністю сплати податків та інших обов'язкових платежів фізичними особами;
- організацію нормативно-довідкової інформації для взаємодії державних податкових інспекцій з іншими державними органами;
- розвиток вітчизняного математичного забезпечення, засобів зв'язку та обчислювальної техніки<sup>171</sup>.

Отже, удосконалення електронного документообігу Центральним органом виконавчої влади процедури подання електронної звітності засобами телекомунікаційного зв'язку до міністерств, відомств інших центральних органів державної влади та фондів загальнообов'язкового державного страхування, шляхом розробки автоматизованої системи «Єдине вікно подання електронної звітності».

<sup>170</sup> Інформатизація обліку платників податків в країні: аналіз сучасного стану і технологій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.vuzlib.net/aopp/25.htm>

<sup>171</sup> Про Державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів : Закон України від 22.12.1994 р. № 320 / 94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 2. – Ст. 10.

З моменту впровадження в дію автоматизованої системи «Єдине вікно подання електронної звітності» втрачає чинність Порядок з підготовки і подання податкових документів в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 10 квітня 2008 року № 233 та зареєстрований у Міністерстві юстиції України 16 квітня 2008 року за № 320/15011.

Порядок та умови дії підзаконних актів з питань оподаткування, видані Кабінетом Міністрів України, Державною податковою службою України та іншими центральними органами виконавчої влади до набрання чинності Податкового кодексу України, тобто до 1 січня 2011 року, регулює пункт 10 підрозділу 10 Податкового кодексу. Нормативно-правові акти застосовуються тільки в частині, що не суперечить положенням Кодексу, у випадку, коли положення певного нормативно-правового акта суперечать положенням кодексу, – вищу юридичну силу повинний Податковий кодекс. Нормативно-правові акти діють до моменту видання нових законодавчих актів з відповідних питань на виконання положень цього Кодексу.

### Питання для самоконтролю

3. Розміри неоподаткованого мінімуму, що визначаються Податковим кодексом України.
4. У якому розмірі застосовується неоподатковуваний мінімум у частині призначення штрафних санкцій за вчинення правопорушень?
5. У які строки податковий агент повинний сплатити (перерахувати) до бюджету нарахований платіжок податку оподатковуваний дохід?
6. Якого статусу набуває загальна сума податку на доходи фізичних осіб з 1 січня 2011 року, якщо податковий агент не сплатив її у встановлені законом строки?
7. Чи застосовуються заходи відповідальності до податкового агента у зв'язку з порушенням норм щодо сплати податку на доходи фізичних осіб?
8. Перерахуйте категорії осіб, що не є громадянами України, кошти яких не підлягають оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб на період проведення фінальної частини чемпіонату Європи 2012 р. з футболу України.
9. У якому порядку оподатковується дохід нерезидентів, отриманий у період проведення чемпіонату із джерел походження з України?
10. Сутність цивільно-правових угод: договорів пенсійних вкладів або договорів довірчого управління.
11. Розкрийте сутність фонду банківського управління.
12. Для яких основних видів економічної діяльності застосовуються преференції підрозділу 2 розділу XX Кодексу?
13. Яким є порядок врахування від'ємного значення об'єкта оподаткування у результатах таких податкових періодів у 2011 р.?
14. Яким є порядок обчислення і сплати податку на прибуток підприємств страховиками за результатами діяльності протягом одного року з 1 квітня 2011 р. від провадження страхової діяльності та діяльності, не пов'язаної зі страхуванням?
15. Чи може здійснюватись повернення сум податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, які були сплачені надміру у першому кварталі 2011 р. відповідно до порядку, визначеного податковим законодавством, яке діяло до 1 січня 2011 р.?
16. Який обов'язок покладається на фізичних осіб, що є власниками транспортних засобів, що підлягають технічному огляду один раз на два роки, при проходженні його у 2011 р.?

17. Які негативні наслідки тягне за собою неподання необхідних документів при проходженні у 2011 р. технічного огляду фізичними особами-власниками транспортних засобів, що підлягають технічному огляду один раз на два роки?

### Тестові завдання

1. *Дохід нерезидентів, отриманий у період проведення чемпіонату Європи 2012 року з футболу із джерел походження з України, підлягає оподаткуванню...*
  - 1) на загальних підставах;
  - 2) не оподатковується;
  - 3) на загальних підставах з урахуванням положень міжнародних договорів України про усунення подвійного оподаткування доходів (крім певних категорій осіб);
  - 4) оподатковується частково.
2. *Якщо норми інших законів, крім норм адміністративного та кримінального законодавства, містять посилання на неоподатковуваний мінімум. Яка величина застосовується для даних цілей?*
  - 1) сума в розмірі 17 гривень;
  - 2) сума, що дорівнює податковій соціальній пільзі;
  - 3) мінімальні заробітна плата;
  - 4) прожитковий мінімум.
3. *Платник податку порушив вимоги щодо цільового використання техніки, обладнання, устаткування, технічних та транспортних засобів, операції з якими тимчасово до 1 січня 2019 року звільняються від сплати податку на додану вартість. Як дана ситуація вплине на податкові зобов'язання за результатами податкового періоду, на який припадає таке порушення?*
  - 1) податкові зобов'язання не зміняться;
  - 2) податкові зобов'язання зменшаться на суму податку на додану вартість, що мала бути сплачена в день ввезення таких товарів;
  - 3) податкові зобов'язання збільшаться на суму пені;
  - 4) податкові зобов'язання збільшаться на суму податку на додану вартість, що мала бути сплачена в день ввезення таких товарів, а також на суму пені.
4. *Вкажіть чи звільняються тимчасово до 1 січня 2016 року суб'єкти літакобудування від сплати податку на додану вартість за операціями з увезення (пересилання) на митну територію України під митним режимом імпорту (реімпорту) підакцизних товарів:*
  - 1) звільняються;
  - 2) звільняються частково;
  - 3) звільняються частково;
  - 4) оподатковуються за ставкою 0 %.
5. *Вкажіть, які операції суб'єктів підприємницької діяльності - резидентів України, що здійснюють видавничу діяльність, діяльність з виготовлення, розповсюдження книжкової продукції та виробництва паперу і картону, звільняються від оподаткування податком на додану вартість:*
  - 1) з виконання робіт та постачання послуг;
  - 2) з імпорту;
  - 3) з експорту;
  - 4) поставки сировини та матеріалів.

6. Підприємство, що засноване громадською організацією інвалідів і є його власністю, з кількістю інвалідів, які мають там основне місце роботи, протягом попереднього звітного періоду 55 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу та фонові оплати праці, що становить протягом звітного періоду 20 відсотків суми загальних витрат на оплату праці:
- 1) повністю звільняється від оподаткування;
  - 2) не підлягає оподаткуванню за ставкою 0 %;
  - 3) підлягає частковому оподаткуванню за ставкою 0 %;
  - 4) підлягає оподаткуванню на загальних засадах.
7. Податкове зобов'язання виникло у платника з 1 березня 2014 року. Вкажіть, яку ставку йому необхідно застосовувати:
- 1) а) 20 %;
  - 2) б) 17%;
  - 3) в) 0 %;
  - 4) г) 25 %.
8. Сума податку на додану вартість в одній податковій накладній платника податку станом на 1 січня 2011 року становить 510 тис. грн. Чи зобов'язаний даний платник зареєструвати таку податкову накладну в Єдиному реєстрі податкових накладних?
- 1) зобов'язаний;
  - 2) зобов'язаний після 01.04.2011 р.;
  - 3) не зобов'язаний;
  - 4) зобов'язаний не пізніше 10.03.2011 р.
9. Платником здійснено тиражування іноземного фільму, озвученого недержавною мовою на території України. Зазначте, чи повинний він право до 1 січня 2016 року на звільнення від оподаткування податком на додану вартість даної операції:
- 1) ні;
  - 2) так;
  - 3) частково;
  - 4) звільняються лише 10 % вартості таких послуг.
10. На підприємстві суднобудування в поточному звітному періоді виникло від'ємне значення суми податку на додану вартість. Вкажіть, коли повинно бути здійснене відшкодування з бюджету даної суми:
- 1) у податковому періоді, у якому виникло від'ємне сальдо податку;
  - 2) дана сума не підлягає відшкодуванню;
  - 3) через 12 календарних місяців після податкового періоду, у якому виникло від'ємне сальдо податку;
  - 4) у податковому періоді, наступному за звітним періодом, у якому виникло від'ємне сальдо податку.
11. Платник здійснив експорт необроблених шкур та чиненої шкіри без подальшої обробки. Чи повинний право даний платник застосовувати нульову ставку податку на додану вартість до даної операції?
- 1) застосовує лише до певних видів товарів;
  - 2) ні, не має права;
  - 3) застосовує лише до 50 % вартості таких товарів;
  - 4) так, має право;

12. *Вкажіть за результатами яких звітних податкових періодів повинна подаватися декларація з податку на прибуток у 2011 році:*
- 1) четвертий квартал;
  - 2) другий, третій та четвертий квартали;
  - 3) другий квартал, другий і третій квартали та другий – четвертий квартали;
  - 4) за рік.
13. *Визначте, куди включасться від'ємне значення суми при розрахунку об'єкта оподаткування платника податку резидента за підсумками першого кварталу 2011 року:*
- 5) до доходів платника податку в наступному кварталі;
  - 6) до витрат другого календарного кварталу 2011 року;
  - 7) до доходів платника податку четвертого кварталу;
  - 8) до витрат четвертого календарного кварталу 2011 року.

### Ситуаційні справи

14. **1.** Податковий кодекс України пунктом 11 підрозділу 2 розділу ХХ змінив процедуру реєстрації податкових накладних платниками податку – продавцями в Єдиному реєстрі податкових накладних. У платника податку на додану вартість сума податку на додану вартість в одній податковій накладній становить понад 10 тисяч гривень. У цього платника податку виписка податкової накладної датується 30 грудня 2011 року. Дайте відповідь на таке питання: чи підлягає такий платник податку на додану вартість реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних. Обґрунтуйте Вашу відповідь.
15. **2.** Платник податку на додану вартість ввозить на митну територію України підакцизні товари і товари, що належать до товарних груп 1–24 УКТ ЗЕД. Обґрунтуйте чому такий платник податку на додану вартість не повинний права на видання йому податкового векселя.
16. **3.** Особа зареєстрована як платник податку на додану вартість відповідно до розділу V Кодексу та внесена до реєстру платників податку на додану вартість більш як за 12 календарних місяців до місяця, у якому здійснюється ввезення товарів на митну територію України. Обґрунтуйте, чому така особа повинний (чи не повинний) право на оформлення податкового векселя.

### Перелік питань до екзамену

17. *Що вважається безпосереднім виготовлення товарів/послуг?*
18. *Що таке Єдиний реєстр податкових накладних?*
19. *Чи передбачено в Податковому кодексі зниження ставок податку на додану вартість?*
20. *Які питання регулює підпункт 3 Кодексу?*
21. *Що таке податковий вексель?*
22. *Які органи здійснюють облік та контроль за податкових векселів?*
23. *Які суми, що зазначені у податковому векселі, включаються до податкового періоду?*
24. *У скількох примірниках повинний складатися податковий вексель?*
25. *Хто може виступати податковим агентом?*
26. *У якому випадку платник податку повинний право врахувати при обчисленні інвестиційного прибутку суму отриманого до 1 січня 2011 року інвестиційного збитку?*
27. *За якою схемою обчислюється інвестиційний прибуток? Яким положенням Податкового кодексу України регулюється питання обчислення інвестиційного прибутку, отриманого за операціями з цінними паперами та деривативами на 1 січня 2011 року?*
28. *Які питання регулює підпункт 3 Кодексу?*

29. Чи може бути виданий податковий вексель митному органу за власним бажанням платника податку (векселедавця)?
30. Чим обумовлено необхідність запровадження загального правила, яке передбачає застосування положень Податкового кодексу щодо податку на прибуток підприємств під час розрахунків з бюджетом лише стосовно доходів і витрат, що отримані і проведені з 1 квітня 2011 р.?
31. Чи мають право нерезиденти претендувати на отримання звільнення від сплати земельного податку, якщо вони залучені до діяльності у сфері літакобудівної промисловості?
32. Чи всі суб'єкти кінематографії мають право претендувати на отримання звільнення від сплати земельного податку? Якщо ні, то за яким критерієм визначаються ті з них, які мають право на отримання відповідної пільги?
33. Якими є основні критерії, за якими здійснюється відбір підприємств суднобудівної промисловості для надання їм звільнення від сплати земельного податку?
34. Визначте, у якому порядку здійснюватиметься поступовий перехід до ставки податку на прибуток у 16 відсотків з 2014 р.
35. У чому полягає сутність цільового призначення використання коштів, вивільнених у результаті застосування звільнень від оподаткування?
36. Що розуміється під терміном «дистиляти»?
37. Для чого була створена Гармонізована система опису товарів?
38. У якому процентному співвідношенні розподіляється плата щодо екологічного податку між Державним та місцевими бюджетами?
39. Чи повинний позитивний вплив поступове впровадження екологічного податку на суб'єктів господарювання?
40. Чим обумовлений тимчасовий характер звільнень зі сплати земельного податку? Відповідь обґрунтуйте.
41. Охарактеризуйте поняття «суб'єкт космічної діяльності» чи мають вони право на отримання звільнення від сплати земельного податку.
42. Який порядок використання, згідно з Податковим кодексом України, нормативно-правових актів, що були прийняті до 1 січня 2011 року?

## ПІСЛЯМОВА

«Перезавантаження» системи державних фінансів починалося з визначення його стратегії та бачення шляху. Міністерство фінансів з метою максимізації створюваних цінностей у державному секторі економіки обрало загальноприйнятний у сучасному управлінні підхід до розвитку на основі проектів та програм.

Поточна ситуація у системі державних фінансів України зумовлює нагальну потребу у змінах, зокрема в побудові чіткої, професійно відлагодженої, прозорої, керованої системи управління податковими надходженнями, яка б повернула довіру суспільства до державного управління. Для цього необхідна кропітка, системна, професійна, творча робота. Саме на це спрямована програма «Перезавантаження системи державних фінансів України», що реалізується Міністерством фінансів.

Усвідомивши необхідність змін, слід визначити, яким досвідом можна скористатися в процесі реформування. Безумовно, потрібно обирати ті принципи, методологію, моделі та інструменти, що перевірені практикою і довели свою ефективність. Тому при розробці програми «Перезавантаження системи державних фінансів України» використано досвід Японії, Великої Британії та інших країн. Наступним кроком стало формування місії, цілей та архітектури програми.

Ключовими принципами програми є – оновлення (створення) *гармонізованої законодавчої бази*, яка стимулює розвиток економіки, орієнтація на *знання та інноваційні технології управління*, що забезпечують створення максимально можливих *доданих цінностей* при виконанні цільових програм, *збалансованість* бюджетів (доходів та видатків) у середньостроковому та річному вимірах, формування *компетентного* управлінського персоналу на всіх рівнях управління державними фінансами, формування *стратегічної довіри* зацікавлених сторін (включаючи МВФ), забезпечення *прозорості та ефективності управління* державними фінансами у процесі адміністративної реформи. Загальна архітектура програми включає *фундамент* як системи знань з управління інноваційними програмами розвитку Р2М та системи постійних поліпшень «Кайдзен». При цьому застосована краща світова практика багатьох країн світу, які протистояли світовій фінансовій кризі за рахунок застосування інновацій в системах управління фінансами.

*Перший рівень* моделі архітектури програми складають проекти стабілізації державних фінансів, формування систем знань з управління інноваційним розвитком та оновлення необхідної законодавчої бази фінансової системи держави.

*Другий рівень* презентують базові проекти – формування бюджету та переходу на 3-річне бюджетне планування, розробки та імплементації оновленого Бюджетного кодексу та нового Податкового кодексу.

*Третій рівень* моделі архітектури формують інноваційні механізми формування компетентного професійного середовища системи державних фінансів України.

- У процесі реформування податкової системи в подальшому вирішуватимуться завдання щодо забезпечення справедливості оподаткування, зокрема шляхом:
- реформування спрощеної системи оподаткування та звітності суб'єктів малого підприємництва;

- внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставок оподаткування, визначених в абсолютних значеннях, з урахуванням індексів споживчих цін, індексів цін виробників промислової продукції по деяких податках і зборах;
- здійснення заходів щодо удосконалення ризикоорієнтованого податкового контролю шляхом перегляду податкових ризиків;
- підготовки проєктів нормативно-правових актів для реалізації положень Податкового кодексу;
- формування єдиного реєстру прав власності на об'єкти нерухомості;
- подання законопроєкту щодо внесення змін до Закону України «Про Державну податкову службу України» та його супроводження до внесення на друге читання.

*Місія програми:*

Створення нової, надійної, конкурентоспроможної системи державних фінансів України як двигуна здійснення соціально-економічних реформ 2010–2014 рр.

*Цілі:*

- Стабілізація системи державних фінансів та перехід від ручного управління до управління на основі розробки і реалізації Державного бюджету України на 2010 р. (ціль було досягнуто).
- Формування системи знань та стандарту з управління інноваційними проєктами і програмами Р2М системи безперервних покращень Кайдзен, перенос кращої світової практики щодо методології управління розвитком державних фінансів у турбулентному оточенні.
- Відновлення довіри та розвиток взаємовигідних відносин з МВФ, що стане для інвесторів сигналом про поліпшення інвестиційного клімату в Україні.
- «Перезавантаження» законодавчої бази бюджетного регулювання на основі впровадження оновленого Бюджетного кодексу.
- «Перезавантаження» законодавчої бази оподаткування на основі ухвалення і впровадження нового Податкового кодексу.
- «Перезавантаження» системи управління державним боргом України.
- Реалізація інфраструктурних проєктів як факторів розвитку економіки в 2010–2014 рр.

Відповідно до цілей програма включає такі проєкти:

1. Стабілізація державних фінансів (фаза I).
2. Розробка та реалізація програми розвитку системи державних фінансів на базі кращої світової практики і знань.
3. Перехід від ручного управління до управління на основі затвердженого бюджету на 2010 р.
4. Обробка та прийняття стандарту з управління інноваційними проєктами і програмами на основі системи знань Р2М.
5. Формування ментального простору системи державних фінансів, отримання довіри МВФ та інших зацікавлених сторін.
6. Розробка та прийняття Верховною Радою України оновленого Бюджетного кодексу.
7. Імплементация (впровадження) оновленого Бюджетного кодексу України на основі розробки необхідних нормативно-правових актів і навчання учасників бюджетного процесу його застосуванню у 2011 р.
8. Розробка і впровадження технологій Віртуального університету й Центру незалежного оцінювання та сертифікації компетентності фахівців, а також методів оцінки програми «Перезавантаження державних фінансів України».
9. Розробка, громадські слухання та прийняття Верховною Радою України нового Податкового кодексу.
10. Імплементация нового Податкового кодексу України на основі розробки необхідних нормативно-правових актів і навчання учасників бюджетного процесу його застосуванню в 2011 р.



11. Розробка та прийняття Верховною Радою України законодавчих актів з управління державним боргом України.
12. Підготовка і тестування співробітників для успішної імплементації Бюджетного кодексу (близько 20 тис. фахівців) і Податкового кодексу (близько 100 тис. фахівців).
13. Стабілізація державних фінансів України (фаза 2) після імплементації змін на основі технології «Кайдзен»<sup>172</sup>.
14. Створення системи управління державними фінансами «Прозорий бюджет».
15. Розробка системи «Соціальна картка» з метою упорядкування пільг, що надаються державою.
16. Перехід на 3-річне бюджетне управління.
17. Проведення адміністративної реформи у системі державних фінансів України.

Інструментальне забезпечення управління проектами та програмами «Перезавантаження» системи державних фінансів базується на розвитку та застосуванню дорожніх карт.

При цьому дорожня карта визначає послідовність дій від формування попередньої місії до постачання цінності суспільству через профілювання місії та цінностей, визначення архітектури, впровадження та моніторинг успіху програми. Вона включає чотири основних компоненти, які формують та підтримують інноваційний розвиток. Це оновлена технологічна платформа Міністерства фінансів як джерело інновацій, управління технологіями формування та моніторингу бюджету та відповідних політик, як навігатор інновацій, професіональне управління проектами та програмами, як пілот інновацій та сучасний інжиніринг цінності, змін та реакції на оточення, як двигун інновацій.

Така система, на створення якої, зокрема, спрямовано програму «Перезавантаження системи державних фінансів України», дасть змогу використовувати в управлінні державними фінансами сучасні стандарти, що застосовуються світовою практикою, а це, в свою чергу, наблизить Україну до можливості інтегруватися у спільноту країн Європейського Союзу.

*Міністр фінансів України,*

*д.е.н., професор*

*Ф.О. Ярошенко*

<sup>172</sup> Кайдзен. Ключ к успеху японских компаний / М. Имаи; пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 276 с.

## ГЛОСАРІЙ

**Аваль** – вексельне поручительство, згідно з яким банк бере на себе відповідальність перед векселедержателем за виконання векселедавцем оплати податкового векселя, яке оформлюється шляхом проставлення гарантійного напису банку на кожному примірнику податкового векселя (1 розділ, 14.1.1. ПКУ)

**Авіаційний бензин** – це природна або штучно одержана суміш вуглеводнів різної будови. У п. 4.2 ДСТУ 3464-96 «Авіаційні палива, мастильні матеріали, технічні рідини. Терміни та визначення» визначено, що авіаційне паливо – паливо для авіаційних двигунів з нафтової або ненафтової сировини.

На відміну від автомобільних бензинів має більші показники пожежо- й вибухонебезпечності. Октанове число знаходиться в межах 70–90. Фактичний зміст сірки – 0,03-0,05 % залежно від виду бензину. Авіаційний бензин містить до 3,1 гр/кг особливо шкідливої сполуки свинцю – тетраетил свинцю ( $Pb(C_2H_5)_4$ )

**Адміністративна відповідальність** – це відповідальність за податкові правопорушення передбачена статтями 156, 163-1, 163-2, 163-3, 163-4, 164-1, 164-2, 164-5, 166-6, 166-9 Кодексу України про адміністративні правопорушення (КУАП). Необхідною умовою притягнення до адміністративної відповідальності є наявність протоколу про адміністративне правопорушення

**Адміністративні витрати** – загальногосподарські витрати, які здійснюються для управління й обслуговування підприємства: витрати на оплату праці та службових відряджень адміністративного персоналу, на утримання необоротних активів загальногосподарського призначення, усі витрати підприємства на послуги зв'язку, аудиторські, юридичні та інші професійні послуги, на оплату банківського обслуговування тощо

**Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)**. Що мається на увазі під адмініструванням податків та зборів – законодавець не визначає. Коментар до ПК уточнює, що адміністрування регулює організаційно-управлінську діяльність контролюючих органів, яка забезпечує застосування податково-правових норм, забезпечує процедурне регулювання податкових відносин, а саме: облік платників податків, визначення суми податкових чи грошових зобов'язань платника податку, порядок сплати податків та зборів, податкову звітність, погашення податкового боргу платників, податковий контроль, оскарження рішень контролюючих органів та відповідальність за порушення податкового законодавства

**Аквізичійні витрати** – це витрати, пов'язані з укладанням та пролонгацією договорів страхування.

Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України «Порядок складання звітних даних страховиків» від 03.02.2004 р. № 39

**Активи** – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому

п. 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 № 87

**Активи інституту спільного інвестування** – сукупність майна, корпоративних прав та вимог, сформована за рахунок коштів спільного інвестування.

Згідно з ч. 1 ст. 3 Закону «Про інститути спільного інвестування (пайові та корпоративні інвестиційні фонди)» від 15.03.2001 № 2299-III

**Активність радіонукліда (A)** – кількість розпадів атомних ядер за 1 с.

**Акцизний податок** – непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених цим Кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції); (14.1.4 ПКУ)

**Акцизний склад** – спеціально обладнані приміщення на обмеженій території (далі – приміщення), розташовані на митній території України, де під контролем постійних представників органу державної податкової служби розпорядник акцизного складу провадить свою господарську діяльність шляхом вироблення, оброблення (перероблення), змішування, розливу, пакування, фасування, зберігання, одержання чи видачі спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів (1 розділ, 14.1.6. ПКУ)

**Акція** – іменний цінний папір, який посвідчує майнові права його власника (акціонера), що стосуються акціонерного товариства, включаючи право на отримання частини прибутку акціонерного то-

вариства у вигляді дивідендів та право на отримання частини майна акціонерного товариства у разі його ліквідації, право на управління акціонерним товариством, а також немайнові права, передбачені Цивільним кодексом України (п. 2 ст. 190) та законом, що регулює питання створення, діяльності та припинення акціонерних товариств, і законодавством про інститути спільного інвестування.

Ст. 6–13 та 15 розділу II Закону України № 3480-15 «Про цінні папери і фондовий ринок»

**Алкогільні напої** – продукти, одержані шляхом спиртового бродіння цукровмісних матеріалів або виготовлені на основі харчових спиртів з вмістом спирту етилового понад 1,2 відсотка об'ємних одиниць, які зазначені у товарних позиціях 2204, 2205, 2206, 2208 згідно з УКТ ЗЕД; (1 розділ, 14.1.5 ПКУ)

**Альтернативними визнаються такі види палива:** тверде, рідке та газове паливо, яке є альтернативою відповідним традиційним видам палива і яке виробляється (видобувається) з нетрадиційних джерел та видів енергетичної сировини.

Стаття 1 Закону України від 14.01.2000 р. № 1391-XIV «Про альтернативні види рідкого та газового палива»

**Альтернативні джерела енергії** – відновлювані джерела енергії, до яких належать енергія сонячна, вітрова, геотермальна, енергія хвиль та припливів, гідроенергія, енергія біомаси, газу з органічних відходів, газу каналізаційно-очисних станцій, біогазів, та вторинні енергетичні ресурси, до яких належать доменний та коксівний газ, газ метан дегазації вугільних родовищ, перетворення скидного енергопотенціалу технологічних процесів.

Абзац 2 статті 1. Закону України «Про альтернативні джерела енергії» від 20 лютого 2003 року № 555-IV

**Амортизація** – систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації) (1 розділ, 14.1.3. ПКУ)

**Аукціон (публічні торги)** – публічний спосіб продажу активів з метою отримання максимальної виручки від продажу активів у визначений час і в установленому місці (1 розділ, 14.1.8. ПКУ)

**Афінаж** – технологічний металургійний процес очистки благородних металів від забруднюючих домішок

**База оподаткування** – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання (1 розділ, 23.1. ПКУ)

**База оподаткування за користування надрами** – вартість обсягів видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин (мінеральної сировини), яка окремо обчислюється для кожного виду корисної копалини (мінеральної сировини) для кожної ділянки надр на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничодобувного підприємства)

**Базова ставка фрахту** – сума фрахту, включаючи витрати з навантаження, розвантаження, перевантаження та складування (схову) товарів, збільшена на суму витрат за рейс судна або іншого транспортного засобу, сплачуваних (відшкодовуваних) фрахтувальником згідно з укладеним договором фрахтування (1 розділ, 14.1.12. ПКУ)

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

Види податкового періоду (ст. 34 ПК):

календарний рік; календарний квартал; календарний місяць; календарний день.

Для екологічного податку цим періодом є квартал ( див. пп. 34.1.2. ПК)

**Базою оподаткування** визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування.

**База оподаткування** – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру по-

даткового зобов'язання (ст. 23 ПК). Об'єктом та базою оподаткування (п. 242.1.1 ПК України) є обсяги забруднюючих речовин, що викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами:

- за видами, наведеними в п. 243.1 п. 243.4 ПК України;
- за класами небезпечності, наведеними в п. 243.2 ПК України;
- за орієнтовно безпечними рівнями впливу речовин (сполук), наведеними в п. 243.3.

Одиницями виміру цієї складової частини бази оподаткування є тонни.

Об'єктом та базою оподаткування (п. 242.1.2 ПК України) є обсяги скидів забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти:

- за видами, наведеними в п. 245.1 ПК України;
  - за гранично допустимою концентрацією забруднюючих речовин (міліграм на літр), наведеною в п. 245.6.
- Одиницями виміру цієї складової частини бази оподаткування є тонни.

Об'єктом та базою оподаткування (п. 242.1.3 ПК України) є обсяги відходів за класами небезпеки та видами в тоннах та одиницях приладів, що розміщуються у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах (див. коментар до пп. 240.1.3) протягом звітного кварталу:

- за видами особливо небезпечних відходів, в одиницях обладнання та приладів наведеними в п. 246.1.
- за класами небезпеки та рівнем небезпечності відходів, наведеними в п. 246.2.

Одиницями виміру цієї складової бази оподаткування є тонни.

Об'єкт та база оподаткування (п. 242.1.4 ПК України) за викиди забруднюючих речовин пересувним джерелами забруднення у разі використання палива, реалізованого податковими агентами. Зокрема, ними є обсяги палива за видами, наведеними в п. 244.1. Одиницями виміру бази оподаткування є тонни.

Об'єктом та базою оподаткування (п. 242.1.5 ПК України) є обсяги радіоактивних відходів, які тимчасово зберігають їх виробниками понад установленій особливими умовами ліцензії строк за категоріями активності та видами (п. 247.2), зокрема:

- відходи у вигляді джерел іонізуючого випромінювання. Одиниці виміру бази оподаткування – сартиметри кубічні;
- інші відходи, крім відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання. Одиниці виміру бази оподаткування – метри кубічні.

Також об'єктом та базою оподаткування є вартість (без урахування податку на додану вартість) джерел іонізуючого випромінювання, яка визначається з дати придбання (купівлі-продажу) цього джерела. Одиниці виміру бази оподаткування – гривні з копійками.

Об'єктом та базою оподаткування (п. 242.1.5 ПК України) є обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій). Одиниці виміру бази оподаткування – кВт год.

**Балансова вартість основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів** – сума залишкової вартості таких засобів та активів, яка визначається як різниця між первісною вартістю з урахуванням переоцінки і сумою накопиченої амортизації (14.1.9 ПКУ)

**Балансоутримувач** будинку, споруди, житлового комплексу або комплексу будинків і споруд – власник або юридична особа, яка за договором з власником утримує на балансі відповідне майно, а також веде бухгалтерську, статистичну та іншу, передбачену законодавством, звітність, здійснює розрахунки коштів, необхідних для своєчасного проведення капітального і поточного ремонтів та утримання, а також забезпечує управління цим майном і несе відповідальність за його експлуатацію відповідно до закону.

ст. 1 Закону «Про житлово-комунальні послуги» від 24.06.2004 № 1875-IV

**Банківські метали** – золото, срібло, платина, метали платинової групи, доведені (афіновані) до найвищих проб відповідно до світових стандартів, у зливках і порошках, що мають сертифікат якості, а також монети, вироблені з дорогоцінних металів.

Закон № 679-14. Згідно зі ст. 1 розділу I Закону № 679-14

**Бартерна (товарообмінна) операція** – господарська операція, яка передбачає проведення розрахунків за товари (роботи, послуги) у грошовій формі в рамках одного договору

Ст. 14.1.10 Податкового кодексу.

**Бездіяльність** – це певна форма поведінки особи, що пов'язана з невчиненням дій, які вона повинна була і могла вчинити в силу закону або взятого на себе зобов'язання. Наприклад, платник податків не сплачує суму самостійно визначеного грошового зобов'язання протягом встановлених строків.

**Безнадійна дебіторська заборгованість** – це поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповнення боржником або за якою минув строк позовної давності.

ПСБО 10 «Дебіторська заборгованість»

**Безнадійна заборгованість** – заборгованість, що відповідає одній з таких ознак:

а) заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності;  
 б) прострочена заборгованість, що не погашена внаслідок недостатності майна фізичної особи, за умови, що дії кредитора, спрямовані на примусове стягнення майна боржника, не призвели до повного погашення заборгованості;

в) заборгованість, що не погашена внаслідок недостатності майна:

суб'єктів господарювання, оголошених банкрутами у встановленому законом порядку, або зняті з реєстрації як суб'єкти господарювання у зв'язку з їх ліквідацією;

г) заборгованість, що не погашена внаслідок недостатності коштів, отриманих від продажу на відкритих аукціонах (публічних торгах) та в інший спосіб, передбачений умовами договору застави, майна позичальника, переданого у заставу як забезпечення зазначеної заборгованості за умови, що інші юридичні дії кредитора щодо примусового стягнення іншого майна позичальника не призвели до погашення заборгованості в повному обсязі;

г) заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажорних обставин), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством;

д) прострочена заборгованість померлих фізичних осіб, а також осіб, які у судовому порядку визнані безвісно відсутніми, недієздатними або оголошені померлими, а також прострочена заборгованість фізичних осіб, засуджених до позбавлення волі; 14.1.11 ПКУ

**Безоплатно надані товари, роботи, послуги:**

а) товари, що надаються згідно з договорами дарування, іншими договорами, за якими не передбачається грошова або інша компенсація вартості таких товарів чи їх повернення, або без укладення таких договорів;

б) роботи (послуги), що виконуються (надаються) без висування вимоги щодо компенсації їх вартості;

в) товари, передані юридичній чи фізичній особі на відповідальне зберігання і використані нею (14.1.13 ПКУ)

**Безповоротна допомога (БД)** – передача активів та надання економічних вигід однією юридичною чи фізичною особою іншій з метою матеріально-технічної та фінансової підтримки.

Закон України «Про благодійництво та благодійні організації» від 16.09.1997 р. за № 531/97-ВР

**Бензин неетилований.** Бензин – це природна (одержують з нафти) або штучно одержана суміш вуглеводнів різної будови. Отримується шляхом перегонки нафти, гідрокрекінгом і за необхідності подальшої ароматизації – каталітичним крекінгом і риформінгом. Для спеціальних бензинів характерне додаткове очищення від небажаних компонентів і зміщення з корисними добавками.

Якість бензину, крім фактичного значення октанового числа, визначається ступенем забруднення механічними домішками, вмістом кислот, лугів, органічних сполук, сірчистих сполук. Головна привабливість неетилованого бензину – це відсутність сполуки свинцю – тетраетилсвинець (Pb(C<sub>2</sub>H<sub>5</sub>)<sub>4</sub>), що використовується в етилованому бензині

**Бензин сумішевий** (Ст. 14.1.142 ПК) – види палива, отримані в результаті змішування палива, одержаного з нафтової сировини, з біоетанолом та добавками на основі біоетанолу, біодизелю або іншими біокомпонентами, вміст яких відповідає вимогам нормативних документів на паливо моторне сумішеве

**Біоетанол** – спирт етиловий зневоджений, який виготовлений з біологічно відновлюваної сировини для використання як біопалива та належить до товарної позиції 2207 згідно з УКТ ЗЕД

**Благодійна діяльність** – добровільна безкорислива діяльність благодійних організації, що не передбачає одержання прибутків від цієї діяльності

**Благодійна організація** – недержавна організація, головною метою діяльності якої є здійснення благодійної діяльності в інтересах суспільства або окремих категорій осіб. Ст. 1 Закону «Про благодійництво та благодійні організації»

**Бонітування ґрунтів** – це порівняльна оцінка якості ґрунтів за їх основними природними властивостями, які мають сталий характер та суттєво впливають на врожайність сільськогосподарських культур, вирощуваних у конкретних природно-кліматичних умовах.

Стаття 199 «Земельний кодекс України»

**Боргові зобов'язання** – це зобов'язання, за якими покупець грошей має повернути продавцю отриману від нього суму грошових коштів і сплатити по ній обумовлений дохід у формі відсотка. Згідно з нормами коментованої статті Податкового кодексу не включаються до складу доходів та не підлягають оподаткуванню кошти (майно), які платник податку залучає у зв'язку з ст. 153.4.1. п.1

**Боргові цінні папери** – цінні папери, що посвідчують відносини позики і передбачають зобов'язання емітента сплатити у визначений строк кошти відповідно до зобов'язання.

Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.2006 № 3480-IV

**Будівлі** – земельні поліпшення, що складаються з несучих та огороджувальних або сполучених (несуче-огороджувальних) конструкцій, які утворюють наземні або підземні приміщення, призначені для проживання або перебування людей, розміщення майна, тварин, рослин, збереження інших матеріальних цінностей, провадження економічної діяльності (1 розділ, 14.1.15. ПКУ)

**Бюджетна установа** – орган, установа чи організація, визначена Конституцією України, а також установа чи організація, створена у встановленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок відповідного державного бюджету чи місцевих бюджетів. **Бюджетні установи є неприбутковими.**

(Як зазначено в пп. 14.1.17 ПК України, цей термін вживається у значенні, наведеному у Бюджетному кодексі України)

**Бюджетне відшкодування** – відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника, у тому числі автоматичне бюджетне відшкодування у порядку та за критеріями, визначеними у розділі V цього Кодексу (1 розділ, 14.1.18 ПКУ)

**Вартість малоцінних необоротних матеріальних активів, яка амортизується** – первісна або переоцінена вартість малоцінних необоротних матеріальних активів (1 розділ, 14.1.20 ПКУ)

**Вартість основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, яка амортизується** – первісна або переоцінена вартість основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості (1 розділ, 14.1.19 ПКУ)

**Вартість, яка амортизується** – первинна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

з П(С)БО 7 «Основні засоби»

**Векселедавець для цілей розділу VI** – суб'єкт господарювання – виробник, який одержує з нафтопереробного підприємства або ввозить на митну територію України нафтопродукти для їх використання як сировини для виробництва продукції, зазначеної у статті 229 розділу VI цього Кодексу (1 розділ, 14.1.22 ПКУ)

**Великий платник податків** – юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує п'ятсот мільйонів гривень або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, за такий самий період перевищує дванадцять мільйонів гривень (1 розділ, 14.1.24 ПКУ)

**Види радіозв'язку** визначаються від виду передачі радіосигналів, залежно від потужності від найслабших – до 1 Вт до найпотужніших понад 501 501 кВт.

Для кожного виду радіозв'язку встановлена своя базова ставка збору виражена в гривнях за 1 МГц ширини смуги радіочастот

**Виділення** – один із шляхів утворення юридичної особи в результаті реорганізації іншої юридичної особи, при якому чинне законодавство не встановлює обов'язкових вимог щодо внесення змін до установчих документів юридичної особи, із якої здійснюється виділення та/або викладення установчих документів цієї юридичної особи в новій редакції.

Стаття 109 Цивільного кодексу України

**Видобуток** – технологічний процес вилучення з покладу в надрах та підняття на поверхню вуглеводневої сировини, у тому числі під час геологічного вивчення.

Ст. 14.1.25 Податкового кодексу

**Викид речовини** – надходження речовини в атмосферу від джерел забруднення.

(згідно з Наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки України від 10.02.1995 р. № 7 «Про затвердження Інструкції про зміст та порядок складання звіту про проведення інвентаризації викидів забруднюючих речовин на підприємстві»)

**Виконавчий напис нотаріуса** – це розпорядження про стягнення боргу з покупця у грошовому виразі або у вигляді майна, вчинене на оригіналі документа, що підтверджує наявність заборгованості.

Ч. 3 ст. 6 Закону України від 14.05.1992 р. № 2343-ХІІ «Про відновлення платоспроможності або визнання його банкрутом»

**Виконанням податкового обов'язку** визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк (1 розділ, 38.1. ПКУ)

**Використання надр для видобування корисних копалин:**

- – геологічне вивчення, в тому числі дослідно-промислова розробка родовищ корисних копалин загальнодержавного значення;
- – безпосередньо видобування корисних копалин

**Викупна сума** – це сума, яка виплачується страховиком у разі дострокового припинення дії договору страхування життя та розраховується математично на день припинення договору страхування життя залежно від періоду, протягом якого діяв договір страхування життя, згідно з методикою, яка проходить експертизу в Уповноваженому органі, здійснена актуарієм і є невід'ємною частиною правил страхування життя

**Винагорода** – будь-яка періодична (щомісячна, щоквартальна) або одноразова (річна тощо) матеріальна (грошова чи натуральна) виплата працюючим за показниками та умовами оцінки їх виробничої, підприємницької, торговельної або комерційної діяльності, визначеними на підприємстві, фірмі, в організації.

Методичних рекомендацій Міністерства праці та соціальної політики України щодо оплати праці працівників малих підприємств (розділ «Основні терміни та поняття сфери оплати праці, які використовуються в рекомендаціях»), затверджених Наказом від 13.08.2004 №186

**Виноробна продукція** – вина виноградні натуральні, вина натуральні кріплені, шампанські, ігристі, газовані, вермути, бренді, сушло виноградне та інші виноматеріали, коньяки, інші алкогольні напої з винограду, плодів та ягід (1 розділ, 14.1.26 ПКУ)

**Вироблена продукція** – загальний обсяг продукції, видобутої відповідно до угоди про розподіл продукції і доставленої в пункт виміру (1 розділ, 14.1.28 ПКУ)

**Виробники радіоактивних відходів** – юридичні або фізичні особи, внаслідок діяльності яких утворюються радіоактивні відходи (відповідно до Закону України від 30.06.1995 р. № 255/95-ВР «Про поводження з радіоактивними відходами»)

**Виробнича дотація з бюджету** – фінансова допомога з боку держави, що надається суб'єкту господарювання на безповоротній основі з метою зміцнення його фінансово-економічного становища та/або для забезпечення виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг (1 розділ, 14.1.16. ПКУ)

**Витрати** – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, у результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань,

внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) (1 розділ, 14.1.27. ПКУ)

**Витрати** – сума коштів або вартість майна, сплачена (нарахована) платником податку продавцю (в тому числі емітенту, крім придбання під час первинного розміщення) цінних паперів, деривативів або інших, ніж цінні папери, корпоративних прав, як компенсація їх вартості. П. 153.8 ст.153 ПКУ

**Витрати в податковому обліку** – витрати фінансового характеру за датою нарахування відсотків кредитором і отримання такого розрахунку платником податку з фактичним включенням його до бухгалтерських проведення на рахунках обліку

**Витрати звітного періоду включають:** витрати, які здійснено в цьому періоді. Зазначимо, що до довготривалих робіт віднесено роботи, які тривають більше року; до прийняття цього Кодексу до довгострокових контрактів відносились контракти, які тривають більше дев'яти місяців. П. 138.2. ПК

**Витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів** – фактична сума коштів, яку сплачує покупець об'єкта основних засобів страховій компанії при страхуванні доставки основного засобу  
Ст. 146.8 ПК

**Витрати на збут** – витрати, пов'язані з реалізацією товарів (робіт, послуг) згідно з пп. «а» – «з» цього підпункту, перелік яких відповідає п. 19 П(С)БО 16 «Витрати» і які обліковують на бухгалтерському рахунку 93 «Витрати на збут», у тому числі в торговельних організаціях.

Пп. 138.11.3 ПК

**Витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів** – витрати на проведення робіт зі встановлення основного засобу на місці використання, з'єднання окремих його складових, вузлів та агрегатів, комплексне випробовування основного засобу, технічну допомогу проектних та інших організацій тощо. 146.8 ПК

**Витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності** – витрати на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят тощо, на придбання лотерейних білетів та на фінансування особистих потреб фізичних осіб.

Пп. 139.1.1 ПК

**Відмова на користь держави** – митний режим, відповідно до якого власник відмовляється від товарів, що перебувають під митним контролем, без будь-яких умов на свою користь. У режимі відмови на користь держави на товари не нараховуються і не справляються податки і збори, а також не застосовуються заходи нетарифного регулювання глави 41 Митного кодексу України

**Відновлювальні джерела енергії** – джерела вітрової, сонячної, геотермальної енергії, енергії хвиль та припливів, гідроенергії, енергії біомаси, газу з органічних відходів, газу каналізаційно-очисних станцій, біогазів (1 розділ, 14.1.29 ПКУ)

**Відносна (адвалорна) ставка податку** – (розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування). Стаття 28 Кодексу

**Відокремлений підрозділ юридичної особи** – це філія, інший підрозділ юридичної особи, що знаходиться поза її місцезнаходженням та виробляє продукцію, виконує роботи або операції, надає послуги від імені юридичної особи, або представництво, що здійснює представництво і захист інтересів юридичної особи.

Ст. 1 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб і фізичних осіб – підприємців» від 15 травня 2003 року № 755-IV

**Відокремлені підрозділи суб'єктів господарювання** – Згідно з пп. 14.1.30 п. 14.1. ст. 14 цього Кодексу поняття „відокремлені підрозділи” слід розуміти у значенні, наведеному у Господарському кодексі України (ГКУ) від 16.01.2003 № 436-IV ч. 4 ст. 64 ГКУ

**Відповідальне зберігання** – господарська операція, що здійснюється платником податків і передбачає передачу згідно з договорами схову матеріальних цінностей на зберігання іншій фізичній чи юридичній особі без права використання у господарському обороті такої особи з подальшим поверненням таких матеріальних цінностей платникові податків без зміни якісних або кількісних характеристик (1 розділ, 14.1.32 ПКУ)



**Відповідний маршрут** – шлях транспортування (переміщення) вантажу, що визначається видом транспортних послуг під час його трапзиту трубопроводами, зокрема: між прикордонними пунктами приймання (відправлення) та призначення або перевалювальним комплексом для вантажу, що надійшов з території інших держав і призначений для споживачів за межами України; магістральними трубопроводами, у тому числі з наданням послуг з тимчасового зберігання або переробки вантажу на території України, з подальшим переміщенням за її межі (1 розділ, 14.1.33 ПКУ)

**Відступлення права вимоги** – операція з переуступки кредитором прав вимоги боргу третьої особи новому кредитору з попередньою або наступною компенсацією вартості такого боргу кредитору або без такої компенсації (1 розділ, 14.1.255 ПКУ),

**Відходи** – будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворилися у процесі виробництва чи споживання, а також товари (продукція), що повністю або частково втратили свої споживчі властивості і не мають подальшого використання за місцем їх утворення чи виявлення і від яких їх власник позбувається, має намір або повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення; (ст. 1 Закону України «Про відходи» від 05.03.1998 р. № 187/98-ВР)

**Відходи як вторинна сировина** – відходи, для утилізації та переробки яких в Україні існують відповідні технології та виробничо-технологічні і/або економічні передумови

**Відчуження майна** – будь-які дії платника податків, унаслідок вчинення яких такий платник податків у порядку, передбаченому законом, втрачає право власності на майно, що належить такому платникові податків або право користування, зокрема, природними ресурсами, що у визначеному законодавством порядку надані йому в користування (1 розділ, 14.1.31 ПКУ)

**Власники земельних ділянок** – юридичні та фізичні особи (резиденти і нерезиденти), які відповідно до закону набули права власності на землю в Україні, а також територіальні громади та держава щодо земель комунальної та державної власності відповідно (1 розділ, 14.1.34 ПКУ)

**Власником транспортного засобу** є конкретна фізична або юридична особа, яка володіє майновими правами на транспортний засіб та має на це відповідні документи (Постанова КМУ від 10 жовтня 2001 р. № 1306 «Про Правила дорожнього руху»)

**Водний фонд**. Усі води (водні об'єкти) на території України, відповідно до ст. 3 Водного кодексу України (далі – ВКУ), становлять її водний фонд, до якого належать:

1) поверхневі води: природні водойми (озера); водотоки (річки, струмки); штучні водойми (водосховища, ставки) і канали; інші водні об'єкти;

2) підземні води та джерела;

3) внутрішні морські води та територіальне море

**Водні об'єкти загальнодержавного значення:**

1) внутрішні морські води та територіальне море;

2) підземні води, які є джерелом централізованого водопостачання;

3) поверхневі води (озера, водосховища, річки, канали), що знаходяться і використовуються на території більш як однієї області, а також їх притоки всіх порядків;

4) водні об'єкти в межах територій природно-заповідного фонду загальнодержавного значення, а також віднесені до категорії лікувальних

**Водні об'єкти місцевого значення:**

1) поверхневі води, що знаходяться і використовуються в межах однієї області і які не віднесені до водних об'єктів загальнодержавного значення;

2) підземні води, які не можуть бути джерелом централізованого водопостачання

**Водосмікість виробництва** – кількість води (м<sup>3</sup>), необхідна для виробництва певного виду продукції

**Водозабір** – споруда або пристрій для забору води з водного об'єкта

**Водокористування** – використання вод (водних об'єктів) для задоволення потреб населення промисловості, сільського господарства, транспорту та інших галузей господарства, включаючи право на забір води, скидання стічних вод та інші види використання вод (водних об'єктів).

Відповідно до ст.1 Водного кодексу від 06.06.1995 р. № 213/95-ВР,

**Водокористувач** – особа або організація, які використовують воду у системі водопостачання. Водокористувачами в Україні можуть бути підприємства, установи, організації і громадяни України, а також іноземні юридичні і фізичні особи та особи без громадянства, які здійснюють забір води з водних об'єктів, скидають у них зворотні води або користуються водними об'єктами.

Відповідно до ст.1 Водного кодексу від 06.06.1995 р. № 213/95-ВР

**Водокористувачі** – підприємства, установи та організації незалежно від форми власності, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, а також громадяни – суб'єкти підприємницької діяльності, які використовують водні ресурси та користуються водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту. Відповідно до ст.1 Водного кодексу від 06.06.1995 р. № 213/95-ВР

**Впровадження енергозберігаючих технологій** – це діяльність, спрямована на впровадження у виробництво методів або засобів, що забезпечують раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів порівняно з іншими варіантами використання або виробництва продукції однакового споживчого рівня чи з аналогічними техніко-економічними показниками.

Постанова КМУ «Питання ввезення на митну територію України промисловими підприємствами товарів з метою створення нових виробництв із впровадженням енергозберігаючих технологій» від 18.03.2009 № 284

**Вторинні – водокористувачі (абоненти)**, які не мають власних водозабірних споруд і отримують воду з водозабірних споруд первинних водокористувачів та скидають стічні води в їхні системи на умовах, що встановлюються між ними, та за погодженням з органом, який видав дозвіл первинному водокористувачу або на підставі дозволів на спеціальне водокористування.

**Вуглеводнева сировина** – нафта, природний газ (у тому числі нафтовий (попутний) газ), газовий конденсат, що є товарною продукцією (1 розділ, 14.1.35 ПКУ)

**Газоподібні радіоактивні відходи** (тобто викиди) утворюються з продуктів ділення ядерного палива, що містять летючі сполуки радіоактивних ізотопів, або самі радіоактивні ізотопи, в основному нукліди інертних газів – ксенона і криптона, а також летючий йод-131 та йод-129

**Гас** – суміш вуглеводнів (від  $C_{12}$  до  $C_{15}$ ), продукт перегонки або ректифікації нафти. Цетанове число гасу – 40. Залежно від хімічного складу й способу переробки нафти, з якої отриманий гас, у його склад входять: граничні аліфатичні вуглеводні – 20–60 %, нафтенів 20–50 %, біциклічні ароматичні 5–25 %, неграничні – до 2 %, домішки сірчистих, азотистих або кисневих з'єднань

**Гірські зони** – території, які розташовані у гірській місцевості, мають недостатньо розвинену сферу застосування праці та систему соціально-побутового обслуговування, обмежену транспортною доступністю.

Ст. 1 Закону «Про статус гірських населених пунктів в Україні» від 15.02.1995 р. № 56.

**Господарська діяльність** – діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, дорученням та агентськими договорами; 14.1.36 ПКУ

**Господарська діяльність** – діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність

Ч. 1 ст.3 ГКУ

**Господарська діяльність гірничодобувного підприємства з видобування корисних копалин для цілей** – діяльність гірничодобувного підприємства, яка охоплює процеси добування та первинної переробки корисних копалин (1 розділ, ПКУ)

**Господарська операція** – це дія або подія, яка викликає зміни у структурі активів та зобов'язань власному капіталі підприємства.

ч. 5 ст. 1 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV

**Господарські організації** – юридичні особи, створені відповідно до ЦКУ України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до цього ЦКУ, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку.

Частина 2 ст. 55 Глави 6 Розділу II Господарського кодексу України (далі – ГКУ) від 16.01.2003 № 436-IV

**Гранично допустима концентрація (ГДК) забруднюючої речовини (полютанту) в атмосферному повітрі населених місць** – це максимальна концентрація, при дії якої протягом усього життя людини не виникає прямого або опосередкованого несприятливого впливу на теперішнє і майбутнє покоління, не знижується працездатність людини, не погіршується її самопочуття та санітарно-побутові умови життя. ГДК встановлюється на основі тривалих досліджень за спеціальною методикою у підрозділах гігієнічного профілю, акредитованих Комітетом з питань гігієнічної регламентації МОЗ України, та затверджується головним державним санітарним лікарем України. Розрізняють два типи ГДК: максимальна разова – термін дії 20 хвилин, середньодобова – 24 години.

Відповідно до «Державних санітарних правил охорони атмосферного повітря населених місць (від забруднення хімічними та біологічними речовинами)»

**Гранично допустима концентрація (ГДК) речовини у воді** – встановлений рівень концентрації речовини у воді, вище якого вода вважається непридатною для конкретних цілей водокористування.

(Відповідно до ст.1 Водного кодексу України від 06.06.1995 р. № 213/95-ВР)

**Громадська організація** – об'єднання громадян для задоволення та захисту своїх законних соціальних, економічних, творчих, вікових, національно-культурних, спортивних та інших спільних інтересів.

(Закон України «Про об'єднання громадян» від 16.06.1992 р. № 2460-XII)

**Грошове зобов'язання** – це самостійно визначена сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або самостійно визначена фінансова санкція

**Грошове зобов'язання в міжнародних правовідносинах** – зобов'язання платника податків сплатити до бюджету іноземної держави відповідну суму коштів у порядку та строки, визначені законодавством такої іноземної держави (1 розділ, 14.1.38 ПКУ)

**Грошове зобов'язання платника податків** – сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності (1 розділ, 14.1.39 ПКУ)

**Гудвіл (вартість ділової репутації)** – нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо. Вартість гудвілу не підлягає амортизації і не враховується під час визначення витрат платника податку, щодо активів якого виник такий гудвіл (1 розділ, 14.1.40 ПКУ)

**Гуманітарна допомога** – цільова адресна безоплатна допомога в грошовій або натуральній формі, у вигляді безповоротної фінансової допомоги або добровільних пожертвувань, або допомога у вигляді виконання робіт, надання послуг, що надається іноземними та вітчизняними донорами із гуманних мотивів отримувачам гуманітарної допомоги в Україні або за кордоном, які потребують її у зв'язку з соціальною незахищеністю, матеріальною незабезпеченістю, важким фінансовим становищем, виникненням надзвичайного стану, зокрема внаслідок стихійного лиха, аварій, епідемій і епізоотій, екологічних, техногенних та інших катастроф, які створюють загрозу для життя і здоров'я населення, або тяжкою хворобою конкретних фізичних осіб.

**Давальницька сировина** – сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, що є власністю одного суб'єкта господарювання (замовника) і передається іншому суб'єкту господарювання (виробнику) для виробництва готової продукції, з подальшим переданням або поверненням такої продукції або її частини їх власникові або за його дорученням – іншій особі. Операції з давальниць-

кою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах здійснюються у порядку, встановленому Законом України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах».

П. 1.42. ст. 14 цього Кодексу

**Дані державного земельного кадастру** – сукупність відомостей і документів про місце розташування та правовий режим земельних ділянок, їх оцінку, класифікацію земель, кількісну та якісну характеристику, розподіл серед власників землі та землекористувачів, підготовлені відповідно до закону (1 розділ, 14.1.42 ПКУ)

**Дата отримання доходів, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування** – звітний період, у якому такі доходи утворилися, незалежно від фактичного надходження коштів (метод нарахувань), визначений з урахуванням норм цього пункту та статті 159 цього розділу. Проте в окремих випадках і по окремих операціях загальне правило варіюється, що можна простежити за даними наступної таблиці (табл. 3.4). П. 137.4 статті 137 ПК

**Датою отримання доходу** є дата надходження коштів на поточний рахунок (в касу) платника податку, дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності, дата фактичного отримання платником податку безоплатно одержаних матеріальних і нематеріальних цінностей (активів). Ст. 292.4 Податкового кодексу

**Дебітор** – особа, у якій внаслідок минулих подій утворилася заборгованість перед іншою особою у формі певної суми коштів, їх еквівалента або інших активів (1 розділ, 14.1.43 ПКУ)

**Декларація** – це документ, який заповнюється підприємцем та подається до дозвільного органу.

**Депозит (вклад)** – кошти, які надаються фізичними чи юридичними особами в управління резиденту, визначеному фінансовою організацією згідно із законодавством України, або нерезиденту на строк або на вимогу та під процент на умовах видачі на першу вимогу, або повернення зі спливом встановленого договором строку. Залучення депозитів може здійснюватися у формі випуску (емісії) ощадних (депозитних) сертифікатів. Правила здійснення депозитних операцій встановлюються: для банківських депозитів – Національним банком України відповідно до законодавства; для депозитів (внесків) до інших фінансових установ – державним органом, визначеним законом

**Державний земельний кадастр** є єдиною державною системою земельно-кадастрових робіт, який встановлює процедуру визнання факту виникнення або припинення права власності і права користування земельними ділянками та містить сукупність відомостей і документів про місце розташування та правовий режим цих ділянок, їх оцінку, класифікацію земель, кількісну та якісну характеристику, розподіл серед власників землі та землекористувачів.

Земельний кодекс України: Закон України від 25.10.2001 р. № 2768-III

**Державний реєстр речових прав на нерухоме майно** – це єдина державна інформаційна система, що містить відомості про права на нерухоме майно, їх обтяження згідно із Законом України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень». Розділ 12 ст. 265 ПК

**Державний фонд родовищ корисних копалин** – усі родовища корисних копалин, у тому числі техногенні, з запасами, оціненими як промислові,

**Державні грошові лотереї** – лотереї, які передбачають наявність призового (виграшного) фонду у розмірі не менше як 50 відсотків суми отриманих доходів, а також відрахувань до Державного бюджету України в розмірі ставки податку, яка встановлена пунктом 151.1 статті 151, від частини тих доходів, що залишилися після формування призового фонду (14.1.201 ПКУ)

**Дериватив** – стандартний документ, що засвідчує право та/або зобов'язання придбати чи продати у майбутньому цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених умовах (1 розділ, 14.1.45 ПКУ)

**Джерело іонізуючого випромінювання** – фізичний об'єкт, крім ядерних установок, що містить радіоактивну речовину, або технічний пристрій, який створює або за певних умов може створювати іонізуюче випромінювання

(відповідно до Закону України «Про використання ядерної енергії та радіаційну безпеку» від 08.02.1995 р. № 39/95-ВР)

**Дивіденд** – частина чистого прибутку акціонерного товариства, що виплачується акціонеру з розрахунку на одну належну йому акцію певного типу та/або класу. Закону «Про акціонерні товариства»

**Дивіденди** – платіж, що здійснюється юридичною особою – емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку (1 розділ, 14.1.49 ПКУ)

**Дизельне біопаливо** (біодизель) – тип біопалива, тобто пального, виготовленого з біологічної сировини (наприклад, рослинної олії). Використовується як заміник звичайного дизельного пального виготовленого з нафти. Біодизель – це рідина жовтого кольору (може бути різних відтінків). Майже не змішується з водою, має високу температуру кипіння та низьку пружність пари. Виготовлений з незабрудненої сировини біодизель є нетоксичним. В'язкість біодизелю та звичайного дизельного пального однакова

**Дизельне пальне** – рідкий продукт, що використовується в дизельному двигуні, що виходить з керосиново-газойлевих фракцій прямої перегонки нафти. Основний показник дизельного палива – цетанове число – 45 і температура спалаху. Цетанове число характеризує здібність палива до запалювання в камері згоряння і рівно об'ємному вмісту цетана в суміші з  $\alpha$ -метилнафталіном, яке в стандартних умовах має однакову займистість порівняно з дослідженим паливом

**Дилер** – платник податку, який придбаває (набуває за іншими цивільно-правовими договорами), у тому числі шляхом ввезення на митну територію України, культурні цінності, незалежно від мети та цілей їх ввезення, з метою їх подальшого перепродажу, незалежно від того, діє така особа від свого імені або від імені іншої особи за винагороду (210.2. ПКУ)

**Діяльність у сфері ресторанного господарства** – вид економічної діяльності суб'єктів господарської діяльності щодо надання послуг відносно задоволення потреб споживачів у харчуванні з організуванням дозвілля або без нього. ДСТУ 3862-99 «Громадське харчування. Терміни та визначення»

**Діяльність з управління цінними паперами** – діяльність, яка провадиться торговцем цінними паперами від свого імені за винагороду протягом визначеного строку на підставі договору про управління переданими йому цінними паперами та грошовими коштами, призначеними для інвестування в цінні папери, а також отриманими у процесі цього управління цінними паперами та грошовими коштами, які належать на праві власності установнику управління, в його інтересах або в інтересах визначених ним третіх осіб, ч. 5 ст. 17 Закону «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.2006 № 3480-IV

**Діяльність у сфері розваг** – господарська діяльність юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, що полягає у проведенні лотерей, а також розважальних ігор, участь в яких не передбачає одержання її учасниками грошових або майнових призів (виграшів), зокрема, більярд, кегельбан, боулінг, настільні ігри, дитячі відеоігри тощо (1 розділ, 14.1.46 ПКУ)

**Добавки на основі біоетанолу** – біокомпоненти моторного палива, отримані шляхом синтезу із застосуванням біоетанолу або змішуванням біоетанолу з органічними сполуками та паливом, одержаними з вуглеводневої сировини, у яких вміст біоетанолу відповідає вимогам нормативних документів та які належать до біопалива (1 розділ, 14.1.50 ПКУ)

**Добування корисних копалин** – сукупність технологічних операцій з вилучення, у тому числі з покладів дна водойм, та переміщення, у тому числі тимчасове зберігання, на поверхню частини надр (гірничих порід, рудної сировини тощо), що вміщує корисні копалини (1 розділ, 14.1.51 ПКУ)

**Довгострокове тимчасове користування лісами** – терміном від одного до п'ятдесяти років, засноване на договорі про строкове платне використання лісових ділянок, які виділяються для потреб мисливського господарства, культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей, проведення науково-дослідних робіт

**Довірче управління** – це цивільно-правові відносини, що виникають між довірцем і довіреною особою у зв'язку із здійсненням нею операцій з довірного управління від свого імені, за рахунок та в інтересах довірителя або вигодонабувача. Цивільний кодекс України

**Договір** – домовленість двох або більше сторін, спрямована на встановлення, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків. Договори, що базуються на волевиявленні однієї особи, називаються односторонніми (наприклад, заповіт, відмова від прийняття спадщини, видача довіреності на вчинення певних дій тощо). Договори, в яких виявлено волю двох осіб, є двосторонніми (наприклад, договір купівлі-продажу, поставки, контрактної сільськогосподарської продукції, підяду, оренди, міни, комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління тощо), ст. 626 Цивільного кодексу України, ст. 626 Цивільного кодексу

**Договір довгострокового страхування життя** – договір страхування життя строком на п'ять і більше років, який передбачає страхову виплату одноразово або у вигляді анuitету, якщо застрахована особа дожила до закінчення терміну дії договору страхування чи події, передбаченої у договорі страхування, або досягла віку, визначеного договором (1 розділ, 14.1.52 ПКУ)

**Договір на постачання газу** – письмова домовленість двох сторін (ліцензіата та споживача), згідно з якою ліцензіат зобов'язується забезпечити споживача газом, а споживач зобов'язується сплатити за нього ціну, встановлену відповідно до законодавства України;

Стаття 1 Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з постачання природного газу за регульованим тарифом, затверджено постановою НКРЕ від 13 січня 2010 року № 11

**Додаткові блага** – кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються (надаються) платнику податку податковим агентом, якщо такий дохід не є заробіткою платою та не пов'язаний з виконанням обов'язків трудового найму або не є винагородою за цивільно-правовими договорами (угодами), укладеними з таким платником податку (крім випадків, прямо передбачених нормами розділу IV цього Кодексу) (1 розділ, 14.1.47 ПКУ)

**Дозвіл на викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами (дозвіл)** – це офіційний документ, який дає право підприємствам, установам, організаціям та громадянам-підприємцям (суб'єкти господарювання) експлуатувати об'єкти, з яких надходять в атмосферне повітря забруднюючі речовини або їх суміші, за умови дотримання встановлених відповідних нормативів граничнодопустимих викидів та вимог до технологічних процесів у частині обмеження викидів забруднюючих речовин протягом визначеного в дозволі терміну

**Документ** – інформація, зафіксована на матеріальному носії, основною функцією якого є зберігати та передавати її в часі та просторі». ДСТУ 2732:2004

**Документ** – це передбачена законом матеріальна форма одержання, зберігання, використання і поширення інформації шляхом фіксації її на папері, магнітній, кіно-, відео-, фотоплівці або на іншому носіїві». Буквальний переклад слова document – свідоцтво, свідчення, посвідчення, джерело. Стаття 27 Закону України «Про інформацію»

**Документ іноземної держави, за яким здійснюється стягнення суми податкового боргу в міжнародних правовідносинах** – рішення компетентного органу іноземної держави про нарахування податкового боргу до бюджету такої держави, що на запит зазначеного компетентного органу відповідно до міжнародного договору України підлягає виконанню на території України (1 розділ, 14.1.53 ПКУ)

**Документальний доказ** – це доказ, наданий у письмовому вигляді чи у вигляді будь-якого документа

**Документальною виїзною перевіркою** вважається перевірка, яка проводиться замісцезнаходження платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка. Ст. 75.1.2 ПКУ

**Документальною невиїзною перевіркою** вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні органу державної податкової служби. Ст. 75.1.2 ПКУ

**Документальною перевіркою** вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерсь-

кому та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, а також отриманих в установленому законодавством порядку органом державної податкової служби документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків. Ст. 75.1.2 ПКУ

**Дохід з джерелом їх походження з України** – будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, у тому числі, але не виключно, доходи у вигляді:

а) процентів, дивідендів, роялті та будь-яких інших пасивних (інвестиційних) доходів, сплачених резидентами України;

б) доходів від надання резидентам або нерезидентам в оренду (користування) майна, розташованого в Україні, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих в Україні портів;

в) доходів від продажу рухомого та нерухомого майна, доходів від відчуження корпоративних прав, цінних паперів, у тому числі акцій українських емітентів;

г) доходів, отриманих у вигляді внесків та премій на страхування і перестраховування ризиків на території України;

г) доходів страховиків-резидентів від страхування ризиків страхувальників-резидентів за межами України;

д) інших доходів від діяльності, у тому числі пов'язаних з повною або частковою переуступкою прав та обов'язків за угодами про розподіл продукції на митній території України або на територіях, що перебувають під контролем митних органів (у зонах митного контролю, на спеціалізованих ліцензійних митних складах тощо);

е) спадщини, подарунків, виграшів, призів;

е) заробітної плати, інших виплат та винагород, виплачених відповідно до умов трудового та цивільно-правового договору;

ж) доходів від зайняття підприємницькою та незалежною професійною діяльністю (14.1.54 ПКУ)

**Дохід, отриманий з джерел за межами України** – будь-який дохід, отриманий резидентами, в тому числі від будь-яких видів їх діяльності за межами митної території України, включаючи проценти, дивіденди, роялті та будь-які інші види пасивних доходів, спадщину, подарунки, виграші, призи, доходи від виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими та трудовими договорами, від надання резидентам в оренду (користування) майна, розташованого за межами України, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих за межами України портів, доходи від продажу майна, розташованого за межами України, дохід від відчуження інвестиційних активів, у т.ч. корпоративних прав, цінних паперів тощо; інші доходи від будь-яких видів діяльності за межами митної території України або територій, непідконтрольних митними органами. (див. коментар до ст. 14.1.55 ПКУ)

**Доходи** – загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами (1 розділ, 14.1.56. ПКУ)

**Доходи** – сума коштів або вартість майна, отримана (нарахована) платником податку від продажу, обміну або інших способів відчуження цінних паперів, деривативів або інших, ніж цінні папери, корпоративних прав, а також вартість будь-яких матеріальних цінностей чи нематеріальних активів, які передаються платнику податку в зв'язку з таким продажем, обміном або відчуженням. п. 153.8 ст.153 ПКУ

**Дочірня компанія** – це компанія, яку контролює інша (материнська) компанія. Материнська і дочірня компанії утворюють холдингову групу. 153.3.5. п. 4

**Екологічний податок** – загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року (1 розділ, 14.1.57. ПКУ)

**Економічна вигода** – це потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів.

**Економічність оподаткування** – установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплате яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування (1 розділ, 4.1.7 ПКУ)

**Економічною діяльністю** є процес вирощування продукції, який здійснюється з використання певних ресурсів: сировини, матеріалів, устаткування, робочої сили, технологічних процесів. За результатами економічної діяльності здійснюються витрати на вирощування, процес вирощування та отримання сільськогосподарської продукції.

Методологічні положення щодо визначення основного виду економічної діяльності підприємства затв. наказом Держкомстату України від 14.12.2006 р. № 607

**Економія паливно-енергетичних ресурсів** – відносне скорочення витрат паливно-енергетичних ресурсів, що виявляється у зниженні їх питомих витрат на виробництво продукції, виконання робіт і надання послуг встановленої якості. Закону України від 1 липня 1994 р. № 74/94 ВР «Про енергозбереження»

**Експлуатуюча організація (оператор)** – це призначена державою юридична особа, яка провадить діяльність, пов'язану з вибором майданчика, проектуванням, будівництвом, введенням в експлуатацію, експлуатацією, зняттям з експлуатації ядерної установки або вибором майданчика, проектуванням будівництвом, експлуатацією, закриттям сховища для захоронення радіоактивних відходів; забезпечує ядерну та радіаційну безпеку, фізичний захист ядерної установки або сховища для захоронення радіоактивних відходів на всіх етапах їх життєвого циклу і несе відповідальність за ядерну шкоду (Закон України від 1 липня 1994 року № 74/94 ВР «Про дозвільну діяльність у сфері використання ядерної енергії»).

**Емісійний дохід** – сума перевищення надходжень, отриманих емітентом від емісії (випуску) власних акцій (інших корпоративних прав) та інвестиційних сертифікатів, над номінальною вартістю таких акцій (інших корпоративних прав) та інвестиційних сертифікатів (під час їх первинного розміщення або над ціною зворотного викупу під час наступних розміщень інвестиційних сертифікатів та акцій інвестиційних фондів (1 розділ, 14.1.58 ПКУ)

**Емісія** – установлена законодавством послідовність дій емітента щодо випуску та розміщення емісійних цінних паперів. У Законі № 3480-15 п. 1 ст. 1

**Емітент** – це юридична особа, Автономна Республіка Крим або міські ради, а також держава в особі уповноважених нею органів державної влади, яка від свого імені розміщує емісійні цінні папери та бере на себе зобов'язання щодо них перед їх власниками. П. 2 ст. 3 Закону № 3480-15

**Енергія, вироблена з альтернативних джерел**, – це електрична, тепла та механічна енергія, яка виробляється на об'єктах альтернативної енергетики і може виступати товарною продукцією, призначеною для купівлі-продажу.

Абзац 2 стаття 1 Закону України «Про альтернативні джерела енергії» від 20 лютого 2003 року № 555-IV

**Енергоефективний проект** – проект, спрямований на скорочення енергоспоживання, а саме реконструкція мереж і систем постачання, регулювання й облік споживання води, газу, теплової та електричної енергії, модернізація огорожувальних конструкцій і технологій виробничих процесів.

Закон України від 1 липня 1994 року № 74/94 ВР «Про енергозбереження»

**Енергозберігаючі (енергоефективні) заходи** – це заходи, спрямовані на впровадження та виробництво енергоефективних продукції, технологій та обладнання.

Закон України від 1 липня 1994 року № 74/94 ВР «Про енергозбереження»

**Єдиний підхід до встановлення податків та зборів** – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку (1 розділ, 4.1.11. ПКУ)

**Єдиний реєстр податкових накладних** – реєстр відомостей щодо податкових накладних та розрахунків коригування, який ведеться центральним органом державної податкової служби в електронному вигляді згідно з наданими платниками податку на додану вартість – продавцями електронними документами (1 розділ, 14.1.60 ПКУ)



**Житлово-комунальні підприємства** – суб'єкти господарювання, які безпосередньо виробляють, створюють та/або надають житлово-комунальні послуги (застосовується до розділу XVI цього Кодексу) (1 розділ, 14.1.59 ПКУ)

**Забруднююча речовина** – речовина хімічного або біологічного походження, що присутня або надходить в атмосферне повітря і може прямо або опосередковано справляти негативний вплив на здоров'я людини та стан навколишнього природного середовища (згідно із Законом України «Про охорону атмосферного повітря» від 16.10.1992 № 2707-XII)

**Забруднююча речовина** – речовина, яка привноситься у водний об'єкт у результаті господарської діяльності людини. (згідно з Водним кодексом України від 06.06.1995 № 213/95-ВР)

**Загальне водокористування** здійснюється громадянами для задоволення їх потреб (купання, плавання на човнах, любительське і спортивне рибальство, водопій тварин, забір води з водних об'єктів без застосування споруд або технічних пристроїв та з криниць) безкоштовно, без закріплення водних об'єктів за окремими особами та без надання відповідних дозволів.

Відповідно до ст. 47 Водного Кодексу від 06.06.1995 р. № 213/95-ВР

**Загальний оподатковуваний дохід** – будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду (164.1. ПКУ)

**Загальні користувачі радіочастотного ресурсу**, які здійснюють користування радіочастотним ресурсом і є платниками збору, поділяються на такі групи:

- 1) суб'єкти господарювання, які користуються радіочастотним ресурсом України для надання телекомунікаційних послуг, за винятком розповсюдження телерадіопрограм;
- 2) суб'єкти господарювання, які здійснюють розповсюдження телерадіопрограм із застосуванням власних або орендованих радіоелектронних засобів;
- 3) технологічні користувачі і радіоаматори – юридичні чи фізичні особи, які користуються радіочастотним ресурсом України без надання телекомунікаційних послуг

**Загальність оподаткування** – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу (1 розділ, 4.1.1. ПКУ)

**Загальновиробничі витрати** – витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням цехів, дільниць, лінійних підрозділів на підприємствах, у яких є поділ на цехи, дільниці. До них відносять витрати на оплату праці та внески на соціальні заходи від заробітної плати апарату управління цехами (дільницями), на опалення, освітлення, водозабезпечення приміщень цехів (дільниць), амортизацію необоротних активів загальновиробничого призначення тощо. П.п.138.11.1. ПК

**Закрите джерело іонізуючого випромінювання** – це джерело іонізуючого випромінювання повністю укладене в тверду захисну оболонку з нерадіоактивного матеріалу чи інкапсульоване у тверду захисну оболонку, достатньо міцну, щоб запобігти будь-якому розосередженню речовини за нормальних умов експлуатації та зносу протягом установленого терміну служби, а також в умовах непередбачених неполадок, подальше використання якого не передбачається.

**Запаси** – активи, вартість яких може бути достовірно визначена, для яких існує імовірність отримання їх власником – суб'єктом господарювання економічної вигоди, пов'язаної з їх використанням; та які складаються із: сировини, що призначена для обслуговування виробництва, у тому числі й шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, та адміністративних потреб; готової продукції, що виготовлена на гірничодобувному підприємстві, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»

**Заробітна плата** – основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом (14.1.48.ПКУ)

**Застава** – це спосіб забезпечення зобов'язань, якщо інше не встановлено Законом України від 02.10.1992 р. № 2654-ХІІ «Про застава»

**Застереження в угодах** – це спеціально зазначені в договорах умови, згідно з якими регулюються відносини сторін, що домовляються, в разі настання непередбаченої раніше, але цілком вірогідної події. 161.1

**Збирання, заготівля відходів як вторинної сировини** – діяльність, пов'язана із збиранням купівлею, прийманням, зберіганням, обробленням, перевезенням, реалізацією і постачанням відходів переробним підприємствам на утилізацію (відповідно до Наказу Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва, Міністерства екології та природних ресурсів України від 19.03.2001 р. № 52/105 «Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності із збирання, заготівлі окремих видів відходів як вторинної сировини»)

**Збір за користування радіочастотним ресурсом** – це загальнодержавний збір, який справляється як плата за користування радіочастотним ресурсом України.

Збір за користування радіочастотним ресурсом є спеціальним ресурсним платежем, та є частиною податкової системи України (застосовується для розділу XV цього Кодексу) (1 розділ, 14.1.66. ПКУ)

**Збір за першу реєстрацію транспортного засобу** – загальнодержавний збір, який справляється за першу реєстрацію в Україні транспортних засобів, визначених розділом VII цього Кодексу (14.1.169. ПКУ)

**Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності для цілей** – сума коштів, яка сплачується за придбання та використання торгового патенту (1 розділ, 14.1.68. ПКУ)

**Збір за спеціальне використання води** – загальнодержавний збір, який справляється за спеціальне:

- а) використання води водних об'єктів;
- б) використання води, отриманої від інших водокористувачів;
- в) використання води без її вилучення з водних об'єктів для потреб гідроенергетики і водного транспорту;
- г) використання води для потреб рибництва (1 розділ, 14.1.67. ПКУ)

**Збір за спеціальне використання лісових ресурсів** – це загальнодержавний збір, який справляється як плата за спеціальне використання лісових ресурсів (застосовується для розділу XVII цього Кодексу) (1 розділ, 14.1.65. ПКУ)

**Збором** (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій.

**Звичайна процентна ставка за депозит (вклад)** – процентна ставка, що встановлюється за кожним видом депозиту (вкладу) для всіх вкладників на умовах, визначених внутрішніми правилами фінансової установи та офіційно оприлюднена на дату підписання депозитного договору (1 розділ, 14.1.69. ПКУ)

**Звичайна ставка проценту за кредит (позику)** – розмір доходу фінансової установи у вигляді процентної ставки за кредит (позику), що встановлюється залежно від виду кредиту (позики), в межах мінімального та максимального розмірів процентної ставки та тарифу за такі послуги за таким видом кредиту (позики) всім позичальникам на стандартних умовах, визначених внутрішніми правилами фінансової установи (1 розділ, 14.1.70. ПКУ)

**Звичайна ціна** – ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено цим Кодексом. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін (14.1.71. ПКУ)

**Зворотний лізинг (оренда)** – це господарська операція, що здійснюється фізичною чи юридичною особою і передбачає продаж основних засобів фінансовій організації з одночасним зворотним отриманням таких основних засобів такою фізичною чи юридичною особою в оперативний або фінансовий лізинг. 153.7

**Земельна ділянка** – це частина земної поверхні з установленними межами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами. Земельна ділянка – це частина землі, відокремлена і визначена на місцевості за допомогою меж, з визначеними щодо неї правами. (1 розділ, 14.1.74. ПКУ)

**Земельне поліпшення** – результати будь-яких заходів, що призводять до зміни якісних характеристик земельної ділянки та її вартості (1 розділ, 14.1.75. ПКУ)

**Земельний податок** – обов'язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів (далі – податок для цілей розділу XIII цього Кодексу) (1 розділ, 14.1.72. ПКУ)

**Землевласники та землекористувачі** – юридичні та фізичні особи, які, відповідно до законодавства, набули права власності на землю або їм надано право користування землею (див. п. 1.35 та п.1.73 ст. 14 даного Кодексу)

**Землекористувачі** – юридичні та фізичні особи (резиденти і нерезиденти), яким, відповідно до закону, надані у користування земельні ділянки державної та комунальної власності, у тому числі на умовах оренди (1 розділ, 14.1.73. ПКУ)

**Землі житлової та громадської забудови** – земельні ділянки в межах населених пунктів, які використовуються для розміщення житлової забудови, громадських будівель і споруд, інших об'єктів загального користування (1 розділ, 14.1.78. ПКУ)

**Землі сільськогосподарського призначення** – землі, надані для виробництва сільськогосподарської продукції, здійснення сільськогосподарської науково-дослідної та навчальної діяльності, розміщення відповідної виробничої інфраструктури, у тому числі інфраструктури оптових ринків сільськогосподарської продукції, або призначені для цих цілей (1 розділ, 14.1.76. ПКУ)

**Значні запаси корисних копалин** – запаси корисних копалин, розмір яких перевищує незначні запаси корисних копалин (1 розділ, 14.1.79. ПКУ)

**Зобов'язання** – правовідношення, в якому одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь другої сторони (кредитора) певну дію (передати майно, виконати роботу, надати послугу, сплатити гроші тощо) або утриматися від певної дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку, і виникають з підстав, визначених статтею 11 вказаного Кодексу, наприклад, договорів.

Ст. 509 Цивільного кодексу України

**Зобов'язання** – заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV

**Зовнішньоекономічна діяльність** – діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами.

(Ст. 1 Закону України від 16 квітня 1991 року № 959-XII «Про зовнішньоекономічну діяльність»)

**Зріджений нафтовий газ** – очищений і підготовлений нафтовий газ, переведений під впливом високого тиску в рідинний стан (переважно пропан і бутан) для полегшення зберігання та перевезення. Складається основним чином з важких газів пропану і бутану й незначної кількості (близько 1 %) неграничних вуглеводнів

**Ідентичні товари (роботи, послуги)** – товари (роботи, послуги), що мають однакові характерні для них основні ознаки. При цьому під ідентичними розуміються товари, що мають однакові ознаки з оцінюваними товарами, у тому числі такі, як: фізичні характеристики; якість та репутація на ринку; країна виробництва (походження). Виробник (14.1.80. ПКУ)

**Інвестиційна складова** – кошти, передбачені в тарифі на виробництво, передачу та постачання електричної енергії, виробництво, транспортування та постачання теплової енергії, а також транспортування, зберігання та постачання природного газу ліцензіата, як частина прибутку, що залишається в розпорядженні суб'єкта господарювання для цільового фінансування видатків, пов'язаних із відновленням, реконструкцією, модернізацією основних фондів (1 розділ, 14.1.82. ПКУ)

**Інвестиційний сертифікат** – цінний папір, який розміщується інвестиційним фондом, інвестиційною компанією, компанією з управління активами пайового інвестиційного фонду та посвідчує право

власності інвестора на частку в інвестиційному фонді, взаємному фонді інвестиційної компанії та пайовому інвестиційному фонді.

Ст. 6–13 та 15 розділу II Закону України № 3480-15 «Про цінні папери і фондовий ринок»

**Інвестиція** – господарські операції, які передбачають придбання основних засобів, нематеріальних активів, корпоративних прав та/або цінних паперів в обмін на кошти або майно. Інвестиції поділяються на:

а) **капітальні інвестиції** – господарські операції, що передбачають придбання будинків, споруд, інших об'єктів нерухомої власності, інших основних засобів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації відповідно до норм цього Кодексу;

б) **фінансові інвестиції** – господарські операції, що передбачають придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів та/або інших фінансових інструментів. Фінансові інвестиції поділяються на:

прямі інвестиції – господарські операції, що передбачають внесення коштів або майна в обмін на корпоративні права, емітовані юридичною особою при їх розміщенні такою особою;

портфельні інвестиції – господарські операції, що передбачають купівлю цінних паперів, деривативів та інших фінансових активів за кошти на фондовому ринку або біржовому товарному ринку;

в) **реінвестиції** – господарські операції, що передбачають здійснення капітальних або фінансових інвестицій за рахунок прибутку, отриманого від інвестиційних операцій (1 розділ, 14.1.81. ПКУ)

**Інвестор для цілей оподаткування** – юридична або фізична особи, яка має відповідні матеріальне-технологічні та економічні можливості або відповідну кваліфікацію для користування надрами, що підтверджено документами, виданими згідно із законами (процедурами) країни інвестора, та здійснює пошук, розвідку та видобування вуглеводневої сировини відповідно до угоди про розподіл продукції (1 розділ, 14.1.83. ПКУ)

**Інжиніринг** – надання послуг (виконання робіт) із складення технічних завдань, проектних пропозицій, проведення наукових досліджень і техніко-економічних обстежень, виконання інженерно-розвідувальних робіт з будівництва об'єктів, розроблення технічної документації, проектування та конструкторського опрацювання об'єктів техніки і технології, надання консультацій та авторського нагляду під час монтажних та пусконаладжувальних робіт, а також надання консультацій, пов'язаних із такими послугами (роботами) (1 розділ, 14.1.85. ПКУ)

**Іноземні доходи** – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України. (163.1.3 ПКУ)

**Інститут спільного інвестування** – корпоративний інвестиційний фонд або пайовий інвестиційний фонд.

Ч. 7 ст. 3 Закону «Про інститути спільного інвестування (пайові та корпоративні інвестиційні фонди)» від 15.03.2001 № 2299-III

**Інститути спільного інвестування (далі – ІСІ)** – інвестиційні фонди та взаємні фонди інвестиційних компаній, корпоративні інвестиційні фонди та пайові інвестиційні фонди, створені відповідно до законодавства; (1 розділ, 14.1.86. ПКУ)

**Інші витрати** – різні благодійні внески та виплати з певними обмеженнями їх розміру (пп. «а», «в», «г», «д», «е»); кошти, перераховані первинним профспілковим організаціям на культурно-масово-фізкультурну та оздоровчу роботу (пп. «б»), частина витрат на створення резерву сумнівних боргів з суми безнадійної дебіторської заборгованості (пп. «г»), визначення якої подано у п. 14.1.11. (при цьому банки списання заборгованості здійснюють за рахунок сформованого страхового резерву згідно з пп. 159.2); витрати на природоохоронні заходи (пп. «є»); витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів (пп. «ж»), крім ліцензій, термін дії яких перевищує один рік, – у цьому випадку ліцензію обліковують як нематеріальний актив і амортизують протягом терміну її дії (Пп. 138.11.6. ПКУ)

**Іонізуюча спроможність випромінювання** визначається питомою іонізацією, тобто кількістю паю іонів, що утворюються частинкою в одиниці об'єму, маси середовища або на одиниці довжини шляху.

**Іонізуюче випромінювання** – будь-яке випромінювання, взаємодія якого із середовищем призводить до утворення електричних зарядів різних знаків. Розрізняють корпускулярне і фотонне іонізуюче випромінювання

**Іпотечне кредитування** – правовідносини, що виникають з приводу набуття права вимоги іпотечного боргу за правочинами та іншими документами

(Ч. 1 ст. 1 Закону «Про іпотечне кредитування, борг та сертифікати»)

**Іпотечний житловий кредит** – фінансовий кредит, що надається фізичній особі банківською чи іншою фінансовою установою, відповідно до закону, строком не менше ніж на п'ять повних календарних років для фінансування витрат, пов'язаних з придбанням квартири (кімнати) чи житлового будинку (його частини) або будівництвом житлового будинку (його частини), які надаються у власність позичальника з прийняттям кредитором такого житла (землі, що знаходиться під таким житловим будинком, у тому числі присадибної ділянки) у заставу (1 розділ, 14.1.87. ПКУ)

**Іпотечний сертифікат (у тому числі іпотечний сертифікат участі та іпотечний сертифікат з фіксованою дохідністю)** – іпотечний цінний папір, забезпечений іпотечними активами або іпотеками відповідно до закону (1 розділ, 14.1.88. ПКУ)

**Іпотечні цінні папери** – цінні папери, випуск яких забезпечено іпотечним покриттям (іпотечним пулом) та які посвідчують право власників на отримання від емітента належних їм коштів.

Ст. 15 розділу II Закону № 3480-15

**Істотна участь** - пряме або опосередковане, самостійне або спільно з іншими особами володіння певною частиною статутного капіталу або права голосу придбаних акцій (паїв) юридичної особи або незалежна від формального володіння можливість вирішального впливу на керівництво чи діяльність юридичної особи.

Ст. 1 Закону «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12.07.2001 №2664-III [85]

**Казначейське зобов'язання України** – державний цінний папір, що розміщується виключно на добровільних засадах серед фізичних осіб, посвідчує факт заборгованості Державного бюджету України перед власником казначейського зобов'язання України, дає власнику право на отримання грошового доходу та погашається відповідно до умов розміщення казначейських зобов'язань України.

Ст. 6–13 та 15 розділу II Закону України № 3480-15 «Про цінні папери і фондовий ринок»

**Камеральною вважається перевірка**, яка проводиться у приміщенні органу державної податкової служби виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків (75.1.1. ПКУ)

**Капітальний ремонт** – характерною ознакою є необхідність при його проведенні поліпшення експлуатаційних характеристик, що веде безпосередньо до збільшення майбутніх економічних вигод від використання об'єкта основних засобів, і в окремих випадках має відноситися до поліпшень об'єкта

**Капітальний ремонт будівлі** – це комплекс ремонтно-будівельних робіт, який передбачає заміну, відновлювання та модернізацію конструкцій і обладнання будівель у зв'язку з їх фізичною зношеністю та руйнуванням, поліпшення експлуатаційних показників, а також покращання планування будівлі і благоустрою території без зміни будівельних габаритів об'єкта.

**Касовий метод для цілей оподаткування згідно з розділом V цього Кодексу** – метод податкового обліку, за яким дата виникнення податкових зобов'язань визначається як дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку або дата отримання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів (послуг), а дата виникнення права на податковий кредит визначається як дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг) (1 розділ, 14.1.266. ПКУ)

**Кодифікація** – докорінне переопрацювання всіх чинних законодавчих актів, що регулюють певне коло однорідних суспільних відносин у відповідній сфері. Як спосіб якісного упорядкування законодавства, кодифікація спрямована на забезпечення його узгодженості і компактності, на вилучення із законодавчого масиву застарілих норм, що не виправдали себе.

Результатом кодифікації, яка за своєю природою є формою вдосконалення законодавства, є новий зведений законодавчий акт – кодекс, який замінює нормативні акти, що діяли раніше у відповідній

сфері суспільних відносин. А саме Податковим кодексом України систематизовано законодавчі норми, що регулюють відносини у сфері оподаткування

**Коефіцієнт рентабельності продукції гірничодобувного підприємства (промислу)** визначається як співвідношення фінансового результату операційної діяльності до виробничої собівартості продукції з урахуванням адміністративних витрат і витрат на збут.

Відповідно до Класифікації запасів і ресурсів корисних копалин державного фонду надр, затвердженої постановою КМУ від 5.05.1997 р. № 432

**Комісія** – це надання з метою задоволення суспільних потреб уповноваженим органом державної влади чи органом місцевого самоврядування на підставі концесійного договору на платній та строковій основі вітчизняним або іноземним суб'єктам господарювання (концесіонерам) права на створення (будівництво) та/або управління (експлуатацію) об'єктом концесії за умови взяття концесіонером на себе відповідних зобов'язань, майнової відповідальності і підприємницького ризику.

Ст. 406 Господарського кодексу України

**Компенсаційна продукція** – частина виробленої продукції, що передається у власність інвестора в рахунок компенсації його витрат (1 розділ, 14.1.94. ПКУ)

**Консервація основних фондів підприємств** – це комплекс заходів, спрямованих на довгострокове (але не більше ніж три роки) зберігання основних фондів підприємств у разі припинення виробничої та іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їх функціонування.

144.2. абз. 1 ПК

**Консолідований іпотечний борг** – зобов'язання за договорами про іпотечний кредит, реформовані кредитодавцем відповідно до закону; (1 розділ, 14.1.89. ПКУ)

• **Контролюючі органи:**

- органи державної податкової служби – щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів;
- митні органи – щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які відповідно до податкового законодавства, справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або територію спеціальної митної зони або вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України або території спеціальної митної зони

**Корисні копалини** – природні мінеральні утворення органічного і неорганічного походження у надрах, у тому числі будь-які підземні води, а також техногенні мінеральні утворення в місцях видалення відходів виробництва та втрат продуктів переробки мінеральної сировини, які можуть бути використані у сфері матеріального виробництва і споживання безпосередньо або після первинної переробки.

П. 1.90, ст. 14 даного Кодексу

**Користування радіочастотним ресурсом** – діяльність, пов'язана із застосуванням радіоелектронних засобів та/або випромінювальних пристроїв, що випромінюють електромагнітну енергію в навколишній простір у межах радіочастотного ресурсу

**Користувачами надр** можуть бути підприємства, установи, організації, громадяни України, а також іноземні юридичні особи та громадяни (Відповідно до ст. 13 КУН від 27.07.1994 № 132/94)

**Користувачами радіочастотного ресурсу** є юридичні або фізичні особи, діяльність яких безпосередньо пов'язана з користуванням радіочастотним ресурсом відповідно до законодавства. Користувач радіочастотного ресурсу України, залежно від напрямів його використання, поділяються на спеціальні і загальні

**Короткотерміновий торговий патент для цілей розділу XII цього Кодексу** – торговий патент на провадження торговельної діяльності, строк дії якого не перевищує 15 календарних днів (1 розділ, 14.1.92. ПКУ)

**Корпоративний інвестиційний фонд** – це інститут спільного інвестування, який створюється у формі відкритого акціонерного товариства і провадить виключно діяльність із спільного інвестування.

Ч. 2 ст. 7 Закону «Про інститути спільного інвестування (пайові та корпоративні інвестиційні фонди)» від 15.03.2001 № 2299-III

**Корпоративні права** – права особи, частка якої визначається у статутному фонді (майні) господарської організації, що включають правомочності на участь цієї особи в управлінні господарською організацією, отримання певної частки прибутку (дивідендів) даної організації та активів у разі ліквідації останньої відповідно до закону, а також інші правомочності, передбачені законом та статутними документами (1 розділ, 14.1.90. ПКУ)

**Корпоратизація** – перетворення державних підприємств, закритих акціонерних товариств, більш ніж 75 відсотків статутного фонду яких перебуває у державній власності, а також виробничих і науково-виробничих об'єднань, правовий статус яких раніше не був приведений, відповідно до чинного законодавства (далі – підприємства), у відкриті акціонерні товариства.

П. 1 Указу Президента України «Про корпоратизацію підприємств» № від 15 червня 1993 року 210/93

**Корпускулярне іонізуюче випромінювання** – це потік елементарних часток, що утворюються при радіоактивному розпаді, ядерних перетвореннях, або генеруються на прискорювачах: це –  $\alpha$  і-частинки, нейтрони, протони та ін.

**Кошти** – гривня або іноземна валюта (1 розділ, 14.1.93. ПКУ)

**Кредитор** – юридична або фізична особа, яка має підтвержені у встановленому порядку вимоги щодо грошових зобов'язань до боржника, в тому числі щодо виплати заборгованості із заробітної плати працівникам боржника, а також контролюючі органи – щодо податків та зборів (1 розділ, 14.1.95. ПКУ)

**Кримінальна відповідальність** - це відповідальність за злочини, що вчиняються шляхом невиконання або неналежного виконання вимог, установлених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, передбачена такими статтями 204, 205, 209, 212, 216, 218, 221, 222 Кримінального Кодексу України (КК)

**Кузови, що використовувалися для транспортних засобів, визначених у товарній позиції 8703 згідно з УКТ ЗЕД** – кузови, які вже були встановлені на транспортних засобах або з моменту виготовлення яких минуло більше одного року (1 розділ, 14.1.96. ПКУ)

**Культурні цінності** – вироби мистецтва, предмети колекціонування або антикваріату – товари, що належать до товарних позицій за кодами 9701 – 9706 згідно з УКТ ЗЕД (210.2. ПКУ)

**Лізингова (орендна) операція** – господарська операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних фондів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк:

а) **оперативний лізинг (оренда)** – господарська операція фізичної або юридичної особи, що передбачає передачу орендарю основного фонду, придбаного або виготовленого орендодавцем, на умовах інших, ніж ті, що передбачаються фінансовим лізингом (орендою);

б) **фінансовий лізинг (оренда)** – господарська операція, що здійснюється фізичною або юридичною особою і передбачає передачу орендарю майна, яке є основним засобом, згідно з цим Кодексом, і придбане або виготовлене орендодавцем, а також усіх ризиків та винагород, пов'язаних з правом користування та володіння об'єктом лізингу;

в) **зворотний лізинг (оренда)** – господарська операція, що здійснюється фізичною чи юридичною особою і передбачає продаж основних засобів фінансовій організації з одночасним зворотним отриманням таких основних засобів такою фізичною чи юридичною особою в оперативний або фінансовий лізинг;

г) **оренда житлових приміщень** – операція, що передбачає надання житлового будинку, квартири та їх частини її власником у користування орендарю на визначений строк для цільового використання за орендну плату;

д) **оренда житла з викупом** – господарська операція юридичної особи, що передбачає, відповідно до договору, оренди житла з викупом передання другій стороні – фізичній особі (особі-орендарю) майнових прав на нерухомість, будівництво якої не завершено та/або житло за плату на довготривалій (до 30 років) строк, після закінчення якого або достроково, за умови повної сплати орендних платежів та відсутності інших обтяжень та обмежень на таке житло, житло переходить у власність орендаря. Орен-

да житла з викупом може передбачати відступлення права вимоги на платежі за договором оренди житла з викупом (1 розділ, 14.1.97. ПКУ)

**Ліквідаційна вартість** – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією) (145.1.3. ПК)

**Ліквідаційні витрати** – це «витрати, пов'язані з регулюванням страхових випадків»

Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України «Порядок складання звітних даних страховиків» від 03.02.2004 р. № 39

**Лісові землі** – земельні ділянки, на яких розташовані лісові ділянки (1 розділ, 14.1.98. ПКУ)

**Лісокористувачі** – спеціалізовані лісогосподарські підприємства, інші підприємства, установи, організації, що належать до сфери управління Державного комітету лісового господарства України, в яких створено спеціалізовані підрозділи для ведення лісового господарства, а також для спеціального використання лісових ресурсів, потреб мисливського господарства, для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних і туристичних цілей та для проведення науково-дослідних робіт, а також лісокористувачами можуть бути й інші юридичні та фізичні особи (фермери) із спеціальною підготовкою, яким надано в концесію лісовий фонд для спеціального використання лісових ресурсів України

**Ліцензія** – у значенні, наведеному в Господарському кодексі України (1 розділ, 14.1.99. ПКУ)

**Ліцензія на користування радіочастотним ресурсом України** – документ, який засвідчує право суб'єкта господарювання на користування радіочастотним ресурсом України протягом визначеного терміну в конкретних регіонах та в межах певних смуг, номіналів радіочастот з виконанням ліцензійних умов.

Ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України видає Національна комісія з питань регулювання зв'язку (НКРЗ) суб'єктам господарювання, які користуються радіочастотним ресурсом України для надання телекомунікаційних послуг

**Ломбардна операція** – операція, що здійснюється фізичною чи юридичною особою, з отримання коштів від юридичної особи, що є фінансовою установою, згідно із законодавством України, під заставу товарів валютних цінностей. Ломбардні операції є різновидом кредиту під заставу (1 розділ, 14.1.100. ПКУ)

**Лотерея** – масова гра незалежно від її назви, умовами проведення якої передбачається розіграш грошового (виграшного) фонду між її гравцями, приз (виграш) в якій має випадковий характер і територія проведення якої не обмежується одним приміщенням (будівлею). Діяльність з проведення лотереї регулюється спеціальним законом. Не вважаються лотереєю ігри, що проводяться на безоплатних закладах юридичними особами та фізичними особами - підприємцями і мають на меті рекламування їх товару (платної послуги), сприяння їх продажу (надання) за умови, що організатори цих ігор витрачають на їх проведення свій прибуток (дохід) (1 розділ, 14.1.101. ПКУ)

**Людина як учасник цивільних відносин** вважається фізичною особою. Ст. 24 Цивільного Кодексу України (ЦКУ)

**Магазин безмитної торгівлі (далі – безмитний магазин)** – заклад торгівлі товарами, що знаходиться в митному режимі магазину безмитної торгівлі відповідно до глави 37 Митного кодексу (1 розділ, 14.1.102. ПКУ)

**Магістральні трубопроводи** – технологічні комплекси, що функціонують як єдина система і до якої входить окремий трубопровід з усіма об'єктами і спорудами, пов'язаними з ним єдиним технологічним процесом, або кілька трубопроводів, якими здійснюються транзитні, міждержавні, міжрегіональні поставки продуктів транспортування споживачам, або інші трубопроводи, спроектовані та збудовані згідно з державними будівельними вимогами щодо магістральних трубопроводів

**Мазут** – маслянистий залишок нафти після відбирання із неї світлих дистилатів – бензину, газу, газойлю. Мазут – рідкий продукт темно-коричневого кольору, суміш вуглеводнів, нафтових смол, асфальтенів, карбенів, карбоїдів і органічних металомістких сполук (V, Ni, Fe, Mg, Na, Ca)



**Майданчики для платного паркування** – площа території (землі), що належить на правах власності територіальній громаді або державі, на якій, відповідно до рішення органу місцевого самоврядування, здійснюється платне паркування транспортних засобів (1 розділ, 14.1.104. ПКУ)

**Майном** як особливим об'єктом вважаються окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки (1 розділ, 14.1.105. ПКУ), ЦКУ

**Максимальні роздрібні ціни** – ціни, встановлені на підакцизні товари (продукцію з урахуванням усіх видів податків (зборів), вищими за які не може здійснюватися продаж підакцизних товарів (продукції) у роздрібній торгівлі. Максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію) встановлюються виробниками або імпортерами товарів (продукції) шляхом декларування таких цін у порядку, встановленому цим Кодексом (1 розділ, 14.1.106. ПКУ)

**Малі підприємства** – малими (незалежно від форми власності) визнаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік не перевищує п'ятдесяти осіб, річний валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період не перевищує сімдесяти тисяч гривень), подають разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність. У складі фінансової звітності платник податків зазначає тимчасові та постійні податкові різниці.

П. 7 ст. 63 Господарського Кодексу України

**Маржинальний прибуток** (без урахування податку) – це сума, отримана у вигляді різниці між ціною продажу товарів та ціною їх придбання, розрахованих за звичайними цінами (210.2. ПКУ)

**Марка акцизного податку** – спеціальний знак для маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів, віднесений до документів суворого обліку, який підтверджує сплату акцизного податку, повільність ввезення та реалізації на території України цих виробів (1 розділ, 14.1.107. ПКУ)

**Маркетингові послуги (маркетинг)** – послуги, що забезпечують функціонування діяльності платника податку у сфері вивчення ринку, стимулювання збуту продукції (робіт, послуг), політики цін, організації та реалізації руху продукції (робіт, послуг) до споживача та після продажного обслуговування споживача в межах господарської діяльності такого платника (1 розділ, 14.1.108. ПКУ)

**Маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів** – наклеювання марки акцизного податку за пляшку (упаковку) алкогольного напою чи пачку (упаковку) тютюнового виробу в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України щодо виробництва, зберігання та продажу марок акцизного податку (1 розділ, 14.1.109. ПКУ)

**Маршрут транспортування для цілей розділу IX цього Кодексу** – шлях транспортування перевезення вантажу між пунктами приймання (відправлення) та призначення, що визначені сторонами в істотних умовах договору з надання транспортних послуг (1 розділ, 14.1.110. ПКУ)

**Материнська компанія** – відкрите АТ або підприємство іншої організаційно-правової форми, що контролює пакетами акцій одного чи більше дочірніх підприємств і здійснює функції з управління цими підприємствами в межах повноважень, наданих акціями

**Материнські компанії** – юридичні особи, які є власниками інших юридичних осіб або здійснюють контроль над такими юридичними особами як пов'язані особи (1 розділ, 14.1.103. ПКУ)

**Матеріальні активи** – основні засоби та оборотні активи у будь-якому вигляді (включаючи електричну, теплову та іншу енергію, газ, воду), що не є коштами, цінними паперами, деривативами і нематеріальними активами (1 розділ, 14.1.111. ПКУ)

**Міценатство** – добровільна безкорислива матеріальна, фінансова, організаційна та інша підтримка здійснювана особами набувачів благодійної допомоги.

Ст. 1 Закону «Про благодійництво та благодійні організації»

**Мірова угода** – домовленість між боржником та кредитором (групою кредиторів) про відстрочку платежів або розстрочку платежів або припинення зобов'язання за угодою.

**МІВІЛЬНИЙ КОДЕКС УКРАЇНИ**

**Митна декларація** – письмова заява встановленої форми, яка подається митному органу і містить відомості щодо товарів і транспортних засобів, які переміщуються через митний кордон України, необхідні для їх митного оформлення або переоформлення (ст. 1 п. 12, Митний кодекс України)

**Митні платежі** – податки, що відповідно до цього Кодексу або митного законодавства справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України, та контроль за справлянням яких покладено на митні органи (1 розділ, 14.1.113. ПКУ)

**Мінеральна сировина** – товарна продукція гірничодобувного підприємства, що є результатом його господарської діяльності з видобування корисних копалин, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, і за якісними характеристиками відповідає вимогам установлених законодавством стандартів або вимогам договорів.

Не відносяться до мінеральної сировини речовини, які виникають у результаті фізико-хімічної переробки видобутої корисної копалини, або продуктів її первинної переробки.

(П. 1.111 ст. 14 даного Кодексу)

**Мінімальне акцизне податкове зобов'язання** – мінімальна величина податкового зобов'язання з сплати акцизного податку з сигарет, виражена у твердій сумі за 1 000 штук сигарет одного найменування, реалізованих на митній території України чи ввезених на митну територію України (1 розділ, 14.1.114. ПКУ)

**Модернізація** (фр.moderniser – новітній, сучасний) – часткове вдосконалення конструкції та заміна застарілого устаткування (машин, обладнання та ін.), технології виробництва, технічне й технологічне переоснащення підприємств (Пп. 144.1 абз.1 ПК)

**Модифікація** (лат.modificatio – зміна) – 1) прогресивні зміни, перетворення виробництва, технології продукції, що виробляється, створення кращого варіанта, нової моделі; 2) видозмінена модель виробу, машини.

(Пп.144.1 абз. 3 ПК)

**Надміру сплачені грошові зобов'язання** – суми коштів, які на певну дату зараховані до відповідного бюджету понад нараховані суми грошових зобов'язань, граничний строк сплати яких настав на таку дату (14.1.115 ПКУ)

**Надра** – частина земної кори, що розташована під поверхнею суші та дном водоймищ і простягається до глибин, доступних для геологічного вивчення та освоєння (див. ст. 1 КУН від 27.07.1994 № 132/94)

**Надрокористувачі** – суб'єкти господарювання, які отримали спеціальний дозвіл на користування конкретною ділянкою надр (див. ч. 1. ст. 24 КУН від 27.07.1994 № 132/94).

**Національна таблиця розподілу смуг радіочастот України** – це нормативно-правовий акт, який регламентується розподіл смуг радіочастот радіослужбам в Україні і розподіл на смуги спеціального загального користування

**Небезпечні відходи** – відходи, що мають такі фізичні, хімічні, біологічні чи інші небезпечні властивості, які створюють або можуть створити значну небезпеку для навколишнього природного середовища і здоров'я людини та які потребують від виробника відходів спеціальних методів і засобів поводження з ними. Виробником відходів називається фізична або юридична особа, діяльність якої призводить до утворення відходів.

Усі відходи мають маркування відповідно до Класифікатора відходів ДК 005–96, затвердженого наказом Держстандарту від 29.02.1996 р. № 89

**Недержавне пенсійне забезпечення** – пенсійне забезпечення, яке здійснюється недержавними пенсійними фондами, страховими організаціями та банками відповідно до Закону України «Про недержавне пенсійне забезпечення» (14.1.116. ПКУ)

**Недостовірні відомості податкової звітності** – відомості, що не підтверджені чи суперечать даним первинних документів, реєстрам бухгалтерського обліку, бухгалтерської звітності, іншим документам, пов'язаними з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством

**Незалежна професійна діяльність** – діяльність, пов'язана з участю фізичних осіб у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, так само, як у діяльності лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітектів

осіб, зайнятих релігійною (місіонерською) діяльністю, іншій подібній діяльності за умови, що такі особи не є працівниками чи фізичною особою-підприємцем та використовують найману працю не більше ніж однієї фізичної особи

**Незалежні гральні місця для цілей розділу XII цього Кодексу** – це: місця за одним гральним столом, які дають можливість кільком гравцям одночасно брати участь в іграх, що не пов'язані між собою та не впливають на результати інших гравців (1 розділ, 14.1.117. ПКУ)

**Незначні запаси корисних копалин** – запаси корисних копалин, що визначаються за критеріями, які встановлюються Кабінетом Міністрів України (1 розділ, 14.1.118. ПКУ)

**Нейтральність оподаткування** – установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоспроможності платника податків (1 розділ, 4.1.8. ПКУ)

**Нелісові землі** – земельні ділянки, зайняті чагарниками, комунікаціями, сільськогосподарськими угіддями, водами і болотами, малопродуктивними землями тощо (1 розділ, 14.1.119. ПКУ)

**Нематеріальні активи** – право власності на результати інтелектуальної діяльності, в тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами (1 розділ, 14.1.120. ПКУ)

**Неприбуткові підприємства, установи та організації** – підприємства, установи та організації, основною метою діяльності яких є не одержання прибутку, а провадження благодійної діяльності та меценатства й іншої діяльності, передбаченої законодавством (1 розділ, 14.1.121. ПКУ)

**Нерезиденти** – це

а) іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані), відповідно до законодавства України, філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України;

б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні;

в) фізичні особи, які не є резидентами України.

Ст. 14.1.122 ПК

**Нерезиденти, що мають офшорний статус** – під яким слід розуміти нерезидента, що розташований на території офшорних зон 161.3.

**Несільськогосподарські угіддя** – господарські шляхи і прогони, полезахисні лісові смуги та інші захисні насадження, крім віднесених до земель лісогосподарського призначення, землі під господарськими будівлями і дворами, землі під інфраструктурою оптових ринків сільськогосподарської продукції, землі тимчасової консервації тощо (1 розділ, 14.1.123. ПКУ)

**Нестандартні документи** – створюються в кожному конкретному випадку для розв'язання окремих ситуацій, їх друкують або пишуть від руки (Стаття 27 Закону України «Про інформацію»)

**Новий транспортний засіб** – транспортний засіб, що не має актів державної реєстрації уповноважених органів, у тому числі іноземних, які дають право на його експлуатацію (1 розділ, 14.1.124. ПКУ)

**Нормативна грошова оцінка земельних ділянок для цілей глави 2 «Фіксований сільськогосподарський податок» розділу XIV проекту ПК** – це капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, визначений, відповідно до законодавства, центральним органом виконавчої влади з питань земельних ресурсів.

Ст. 14.1.125

**Норми питомих витрат палива та енергії** – регламентована величина питомих витрат паливно-енергетичних ресурсів для даного виробництва, процесу, даної продукції, роботи, послуги.

Закон України від 1 липня 1994 року № 74/94 ВР «Про енергозбереження»

**Об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності** – поєднання окремих підприємств та/або видів їх діяльності в одне підприємство з метою одержання доходів, зниження витрат або отримання економічних вигод в інший спосіб.

Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163

**Об'єкт оподаткування резидентів** – прибуток, який отримується платником податку як на території України, так і за її межами. Тобто платник податку у визначення прибутку до оподаткування включає доходи та витрати, які отримуються ним у процесі господарської діяльності як на території України, так і за її межами (закордонні філіали, представництва, участі в іноземних компаніях тощо) (134.1.1. п. 134.1. статті 134 ПК)

**Об'єкт оподаткування рентною платою** – обсяг видобутої вуглеводневої сировини у податковому (звітному) періоді.

Об'єктом оподаткування є обсяги видобутих нафти та газового конденсату у податковому (звітному) періоді, у тому числі під час геологічного вивчення вуглеводневої сировини на підставі спеціальних дозволів на користування надрами.

Відповідно до статей 256 та 257 ПК

**Об'єкти житлової нерухомості** – будівлі, віднесені, відповідно до законодавства, до житлового фонду, дачні та садові будинки. Об'єкти житлової нерухомості поділяються на такі типи:

а) **житловий будинок** – будівля капітального типу, споруджена з дотриманням вимог, встановлених законом, іншими нормативно-правовими актами, і призначена для постійного у ній проживання. Житлові будинки поділяються на житлові будинки садибного типу та житлові будинки квартирного типу різної поверховості;

б) **житловий будинок садибного типу** – житловий будинок, розташований на окремій земельній ділянці, який складається із житлових та допоміжних (нежитлових) приміщень;

в) **прибудова до житлового будинку** – частина будинку, розташована поза контуром його капітальних зовнішніх стін, і яка має з основною частиною будинку одну (або більше) спільну капітальну стіну;

г) **квартира** – ізольоване помешкання в житловому будинку, призначене та придатне для постійного у ньому проживання;

г) **котедж** – одно-, півтораповерховий будинок невеликої житлової площі для постійного чи тимчасового проживання з присадибною ділянкою;

д) **кімнати у багатосімейних (комунальних) квартирах** – ізольовані помешкання в квартирі, в якій мешкають двоє чи більше квартиронаймачів;

е) **садовий будинок** – будинок для літнього (сезонного) використання, який в питаннях нормування площі забудови, зовнішніх конструкцій та інженерного обладнання не відповідає нормативам, установленим для житлових будинків;

е) **дачний будинок** – житловий будинок для використання протягом року з метою позаміського відпочинку (1 розділ, 14.1.129. ПКУ)

**Об'єкти оподаткування податком на прибуток** – майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку ст. 22 ПК

**Об'єктом оподаткування для природного газу** приймається обсяг наданих послуг з переміщення вантажу, який обчислюється як сума добутків обсягів переміщення на відповідні відстані переміщення

**Об'єктом оподаткування збором за користування радіочастотним ресурсом** є ширина смуги радіочастот

**Об'єктом оподаткування збором за спеціальне водокористування** є фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання

**Об'єктом оподаткування** можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку (ст. 22, ПК)

**Об'єктом оподаткування плати за користування надрами для видобування корисних копалин по кожній наданій в користування ділянці надр, що визначена у відповідному спеціальному дозволі, є обсяг видобутої у податковому (звітному) періоді корисної копалини (мінеральної сировини) або обсяг погашених у податковому (звітному) періоді запасів корисних копалин.**

**Об'єктом оподаткування платою за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є обсяг підземного простору (ділянки) надр:**

а) для зберігання природного газу та газоподібних продуктів – активний об'єм зберігання газу в пористих чи тріщинуватих геологічних утвореннях (пластах-колекторах);

б) для зберігання нафти та інших рідких нафтопродуктів – об'єм спеціально створених та існуючих гірничих виробок (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнин (печер);

в) для витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції, вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин, зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів, провадження інших видів господарської діяльності – площа підземного простору, що надана у користування в спеціально створених та існуючих гірничих виробках (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнинах (печерах)

**Облігація** – цінний папір, що посвідчує внесення його власником грошей, визначає відносини пов'язані між власником облігації та емітентом, підтверджує зобов'язання емітента повернути власникові облігації її номінальну вартість у передбаченій умовами розміщення облігації строк та виплатити відсоток за облігацією, якщо інше не передбачено умовами розміщення.

Ст. 6-13 та 15 розділу II Закону України № 3480-15 «Про цінні папери і фондовий ринок»

**Обсяг вантажу** – обсяг за договором між перевізником та вантажовідправником, що підлягає транспортуванню (переміщенню) засобами трубопровідного транспорту згідно з істотними умовами (обсяги, строки та відповідні маршрути) відповідного договору з надання транспортних послуг (1 розділ, 14.1.127. ПКУ)

**Обсяг видобутих корисних копалин (мінеральної сировини)** – обсяг товарної продукції гірничодобувного підприємства, що відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», обліковується гірничодобувним підприємством як запаси – активи, вартість яких може бути достовірно визначена, для яких існує імовірність отримання їх власником – суб'єктом господарювання економічної вигоди, пов'язаної з їх використанням; та які складаються із: сировини, що призначена для обслуговування виробництва, у тому числі й шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, та адміністративних потреб; готової продукції, що виготовлена на гірничодобувному підприємстві, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом.

П. 1.128 ст. 14 даного Кодексу

**Обсяг видобутої вуглеводневої сировини** – обсяги нафти, природного газу (у тому числі нафтового (попутного) газу), газового конденсату в значенні, наведеному в підпункті 14.1.128 цієї статті (1 розділ, 14.1.126. ПКУ)

**Обсяг погашених запасів корисних копалин** визначається платником самостійно як сума обсягів видобутих корисних копалин та фактичних їх втрат під час видобування

**Одиниця виміру бази оподаткування податку на прибуток** – грошова одиниця України – гривня без копійок з відповідним округленням за загальнозстановленими правилами

**Однорідні (подібні) товари (роботи, послуги)** – товари (роботи, послуги), що не є ідентичними, але мають схожі характеристики і складаються із схожих компонентів, у результаті чого виконують однакові функції порівняно з товарами, що оцінюються та вважаються комерційно взаємозамінними (14.1.131. ПКУ)

**Окреме гральне місце для цілей розділу XII цього Кодексу** – гральний автомат, гральний/бильярдний стіл, інший стіл, призначений для проведення розважальних ігор, гральний жолоб (доріжка)

для боулінгу або кегельбану. Окреме гральне місце може включати незалежні гральні місця (1 розділ 14.1.132. ПКУ)

**Оперативний лізинг (оренда)** – це господарська операція фізичної або юридичної особи, що передбачає передачу орендарю основного засобу, придбаного або виготовленого орендодавцем, на умовах інших, ніж ті, що передбачаються фінансовим лізингом (орендою)

153.7

**Операційний (банківський) день** – частина робочого дня, протягом якої приймаються документи на переказ та на їх відкликання і, за наявності технічної можливості, здійснюється їх обробка, передача та виконання (1 розділ, 14.1.133. ПКУ)

**Операція з давальницькою сировиною** – операція з переробки (обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників і виконавців, а також етапів (операцій)) з метою одержання готової продукції за відповідну плату. До операції з давальницькою сировиною належать операції, в яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менше як 20 відсотків загальної вартості готової продукції (1 розділ, 14.1.134. ПКУ)

**Оподаткування для цілей розділу IX цього Кодексу** – оподаткування рентною платою за транзитне транспортування трубопроводами природного газу територією України, оподаткування рентною платою за транспортування нафти магістральними нафтопроводами територією України, оподаткування рентною платою за транспортування нафтопродуктів магістральними нафтопродуктопроводами територією України, оподаткування рентною платою за транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України (1 розділ, 14.1.135. ПКУ)

**Оптова торгівля** – вид економічної діяльності у сфері товарообігу, що охоплює купівлю-продаж товарів за договорами поставки партіями для подальшого їх продажу кінцевому споживачеві через роздрібну торгівлю або для виробничого споживання та надавання пов'язаних із цим послуг.

ДСТУ 4303-2004 «Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення понять»

**Опціон** – цивільно-правовий договір, згідно з яким одна сторона контракту одержує право на придбання (продаж) базового активу, а інша сторона бере на себе безумовне зобов'язання продати (придбати) базовий актив у майбутньому протягом строку дії опціону чи на встановлену дату (дату виконання) за визначеною під час укладання такого контракту ціною базового активу (1 розділ, 14.1.45.2. ПКУ)

**Орган стягнення** – державний орган, уповноважений здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу в межах компетенції, встановленої цим Кодексом та іншими законами України (1 розділ, 14.1.137. ПКУ)

**Органи стягнення** – виключно органи державної податкової служби, які уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу у межах компетенції, а також державні виконавці в межах їх компетенції

**Орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності** – обов'язковий платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою (розділ, 14.1.136. ПКУ)

**Орієнтовний безпечний рівень впливу речовин (ОБРВ)** – це максимальна концентрація забруднюючої речовини, яка визнається орієнтовно безпечною при скиді у водний об'єкт зворотних вод та приймається як тимчасовий гігієнічний норматив допустимого вмісту речовини у воді водних об'єктів. ОБРВ встановлюється на основі короточасних досліджень за відповідною методикою та вводиться в дію після затвердження Головним державним санітарним лікарем України на обмежений термін. ОБРВ представлені у Наказі МОЗ України № 336 від 21.11.1997 р. «Про затвердження списків і введення в дію гігієнічних регламентів (ГДК та ОБРВ) у повітрі робочої зони, атмосферному повітрі населених місць та (ОДР) у воді водоймищ»

**Оскарження рішень контролюючих органів** – оскарження платником податку податкового повідомлення – рішення про визначення сум грошового зобов'язання платника податків або будь-якого рішення контролюючого органу в порядку і строки, які встановлені цим Кодексом за процедурою адміністративного оскарження, або в судовому порядку (1 розділ, 14.1.7. ПКУ)

**Основні засоби** – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) (1 розділ, 14.1.138. ПКУ)

**Особа для цілей розділу V цього Кодексу** – будь-яка із зазначених нижче осіб: суб'єкт господарювання-юридична особа, в тому числі підприємство з іноземними інвестиціями, незалежно від форми та часу внесення таких інвестицій; інша юридична особа, що не є суб'єктом господарювання; фізична особа (громадянин України, іноземець та особа без громадянства), яка здійснює діяльність, що належить згідно із законодавством до підприємницької (крім фізичних осіб, що знаходяться на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва відповідно до розділу XIV цього Кодексу), та/або ввозить товари на митну територію України; представництво нерезидента, що не має статусу юридичної особи. (14.1.139.ПКУ)

**Офіційний валютний курс** – курс валюти, офіційно встановлений Національним банком України як уповноваженим органом держави

**«Офшорна зона»** – будь-яка країна з низькою або нульовою податковою ставкою на всі або окремі категорії доходів, певний рівень банківської або комерційної секретності, мінімальну або повну відсутність резервних вимог центрального банку або обмежень у конвертованій валюті. 161.3.

**Офшорна компанія** – це суб'єкт господарювання, що знаходиться у власності нерезидентів тієї держави, де вона зареєстрована, отримує прибуток за її межами, керується з-за кордону, не сплачує податок на прибуток (або сплачує його за мінімальними ставками) 161.3.

**Ощадний (депозитний) сертифікат** – цінний папір, який підтверджує суму вкладу, внесеного у банк, і права вкладника (власника сертифіката) на одержання зі спливом встановленого строку суми вкладу та процентів, встановлених сертифікатом, у банку, який його видав.

Ст. 6–13 та 15 розділу II Закону України № 3480-15 «Про цінні папери і фондовий ринок»

**Пайовий інвестиційний фонд** – це активи, що належать інвесторам на праві спільної часткової власності, перебувають в управлінні компанії з управління активами та обліковуються останньою окремо від результатів її господарської діяльності.

ст. 22 Розділу III Закону «Про інститути спільного інвестування (пайові та корпоративні інвестиційні фонди)» від 15.03.2001 № 2299-III

**Паливно-енергетичні ресурси** – сукупність усіх природних і перетворених видів палива та енергії, які використовуються в національному господарстві.

Закону України від 1 липня 1994 р. № 74/94 ВР «Про енергозбереження»

**Паливо моторне сумішове** – види палива, отримані в результаті змішування палива, одержаного з нафтової сировини, з біоетанолом та добавками на основі біоетанолу, біодизелю або іншими біокомпонентами, вміст яких відповідає вимогам нормативних документів на паливо моторне сумішове (1 розділ, 14.1.141. ПКУ)

**Пасивні доходи** – доходи, отримані у вигляді процентів, дивідендів, страхових виплат і відшкодувань, а також роялті (1 розділ, 14.1.268. ПКУ)

**Пенсійний вклад** – кошти, внесені на вкладний (депозитний) рахунок, відкритий у банку за договором пенсійного вкладу відповідно до закону. Статтю 1 доповнено пунктом 1.12-2 згідно із Законом № 1958-IV

**Пенсійний внесок** – кошти, внесені до недержавного пенсійного фонду, страхової організації або на пенсійний депозитний рахунок до банківської установи у межах недержавного пенсійного забезпечення чи сплачені до Накопичувального пенсійного фонду загальнообов'язкового державного пенсійного страхування відповідно до закону (1 розділ, 14.1.160. ПКУ)

**Пеня** – сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки; (14.1.162. ПКУ)

**Первинний документ** – документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксації фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 17.06.99 р. № 996 ст1

**Первинними називаються водокористувачі**, які мають власні водозабірні споруди і відповідне обладнання для забору води. Первинний водокористувач може бути колективний або індивідуальний.

**Первісна вартість активів** – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

146.7. ПК, П(С)БО 7 «Основні засоби»

**Перевезення вантажів** – господарська діяльність, пов'язана з переміщенням продукції виробничо-технічного призначення та виробів народного споживання, у тому числі й транспортування продукції трубопроводами

**Передавальні пристрої** – земельні поліпшення, створені для виконання спеціальних функцій з передачі енергії, речовини, сигналу, інформації тощо будь-якого походження та виду на відстань (Грозділ, 14.1.143. ПКУ)

**Перестраховання** – страхування одним страховиком (цедентом, перестраховальником) на визначених договором умовах ризику виконання частини своїх обов'язків перед страхувальником у іншого страховика (перестраховика) резидента бо нерезидента, який має статус страховика або перестраховика, згідно з законодавством країни, в якій він зареєстрований»

Ст. 12 Закону України «Про страхування» в редакції Закону від 04.10.2001 № 2745-III (2745-14)

**Пересувне джерело забруднення** – транспортний засіб, рух якого супроводжується викидом в атмосферу забруднюючих речовин.

(Підпункт 14.1.143 пункту 14.1. статті 14 ПК)

**Пересувні транспортні засоби**, до них належать: тип 1. Дорожні транспортні засоби (легкові та вантажні автомобілі, автобуси, мікроавтобуси, таксі, мотоцикли та мопеди); тип 2. Недорожні транспортні засоби та машини (сільськогосподарські та лісові трактори і машини, промислові та будівельно-монтажні машини, інші мехнізми); тип 3. Повітряні судна; тип 4. Плавучі транспортні засоби (кораблі та інші морські судна, річкові судна, пересувні бурові та добувні установки); тип 5. Локомотиви.

**Перетворення** – це зміна організаційно-правової форми юридичної особи. Наприклад, товариство з обмеженою відповідальністю може бути перетворене в акціонерне товариство чи у виробничий кооператив. Ст. 108 ЦК України

**Період напіврозпаду, T1/2** – інтервал часу, протягом якого його активність знижується у 2 рази

**Перша реєстрація транспортного засобу** – реєстрація транспортного засобу, яка здійснюється уповноваженими державними органами України вперше щодо цього транспортного засобу в Україні. (14.1.163.ПКУ)

**Пиво** – насичений діоксидом вуглецю пінистий напій, отриманий під час бродіння охмеленого сусла пивними дріжджами, який зазначений у товарній позиції 2203 згідно з УКТ ЗЕД (1 розділ, 14.1.144. ПКУ)

**Питні та санітарно-гігієнічні потреби** – використання води для побутових цілей для забезпечення оптимальних чи допустимих умов життєдіяльності людини (питні, використання для цілей особистої гігієни, користування туалетом, для підтримання порядку в приміщеннях тощо). Відповідно до ст. 47 Водного кодексу України від 06.06.1995 р. № 213/95-ВР дане водокористування називається загальним і здійснюється громадянами для задоволення їх потреб (забір води з водних об'єктів без застосування



споруд або технічних пристроїв та з криниць тощо) безкоштовно, без закріплення водних об'єктів за окремими особами та без надання відповідних дозволів.

**Підакцизні товари (продукція)** – товари за кодами згідно з УКТ ЗЕД, на які цим Кодексом встановлено ставки акцизного податку (1 розділ, 14.1.145. ПКУ)

**Пільговий торговий патент для цілей розділу XII цього Кодексу** – торговий патент на провадження торговельної діяльності певними видами товарів, під час придбання якого вноситься збір за весь строк його дії (1 розділ, 14.1.146. ПКУ)

**План-графік документальних виїзних перевірок** – перелік платників податків, що підлягають плановій перевірці контролюючими органами у відповідний період календарного року; 14.1.164. ПКУ

**Плата за землю** – загальнодержавний податок, який справляється у формі земельного податку та арендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності (1 розділ, 14.1.147. ПКУ)

**Плата за користування надрами** – загальнодержавний платіж, який справляється у вигляді: плати за користування надрами для видобування корисних копалин; плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин

**Плата за марки акцизного податку** – плата, що вноситься вітчизняними виробниками та імпортерами алкогольних напоїв і тютюнових виробів за покриття витрат з виробництва, зберігання та реалізації марок акцизного податку. Розмір плати за марки акцизного податку встановлюється Кабінетом Міністрів України; (1 розділ, 14.1.148. ПКУ)

**Платежі на користь комітента, принципала тощо за договорами комісії, агентськими договорами та іншими аналогічними договорами** – це платежі, які проходять через рахунок підприємства транзитом: отримано від дебіторів і перераховано комітентам, субпідрядникам тощо. Ці платежі не включають ні до доходу, ні до витрат. Пп. 139.1.2. ПК

**Платник рентної плати для цілей розділу IX цього Кодексу** – платник рентної плати за транзитне транспортування трубопроводами природного газу територією України, платник рентної плати за транспортування нафти магістральними нафтопроводами територією України, платник рентної плати за транспортування нафтопродуктів магістральними нафтопродуктопроводами територією України, платник рентної плати за транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України (1 розділ, 14.1.149. ПКУ)

**Платниками збору з купівлі-продажу безготівкової іноземної валюти за гривню** – юридичні особи – резиденти, нерезиденти, постійні представництва юридичної особи – нерезидента, власники корпоративних картрахунків іноземної валюти, банки – члени міжнародних платіжних систем, банки (у тому числі уповноважені банки з операцій за власними зовнішньоекономічними договорами) та фізичні особи, в тому числі нерезиденти, що здійснюють операції з купівлі-продажу безготівкової іноземної валюти за гривню

**Платниками збору за користування радіочастотним ресурсом** є загальні користувачі радіочастотного ресурсу України, визначені законодавством про радіочастотний ресурс, які користуються радіочастотним ресурсом України в межах виділеної частини смуг радіочастот загального користування на підставі:

ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України (п. 318.1.1.);

ліцензії на мовлення та дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою (п. 318.1.2.);

дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою, отриманого на підставі договору з власником ліцензії на мовлення (п. 318.1.3.);

дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою (п. 318.1.4.)

**Платниками збору за спеціальне використання води** є водокористувачі – суб'єкти господарювання, незалежно від форми власності: юридичні особи, їх філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи (крім бюджетних установ), постійні представництва перезидентів, а також фізичні особи – підприємці, які використовують воду, отриману шляхом забору води з водних об'єктів (первинні водокористувачі) та/або від первинних або інших

водокористувачів (вторинні водокористувачі), та використовують воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва.

Відповідно до ст. 323 цього розділу ПКУ

**Платниками збору за спеціальне використання лісових ресурсів є лісокористувачі**

**Платниками збору за спеціальне водокористування є водокористувачі – суб'єкти господарювання, незалежно від форми власності: юридичні особи, їх філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи (крім бюджетних установ), постійні представництва нерезидентів, а також фізичні особи – підприємці, які використовують воду, отриману шляхом забору води з водних об'єктів (первинні водокористувачі) та/або від первинних або інших водокористувачів (вторинні водокористувачі), та використовують воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва**

**Платниками збору на обов'язкове державне пенсійне страхування є юридичні та фізичні особи, що здійснюють операції з купівлі-продажу безготівкової іноземної валюти за гривню. П. 5 ст. 1 Закону України № 400/97-ВР «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування»**

**Платниками плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є юридичні та фізичні особи – суб'єкти господарської діяльності, які використовують у межах території України ділянки надр для:**

- а) зберігання природного газу, нафти, газоподібних та інших рідких нафтопродуктів;
- б) витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції;
- в) вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин;
- г) зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів;
- г) провадження інших видів господарської діяльності

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

**Платниками рентної плати визнаються суб'єкти господарювання, які експлуатують об'єкти магістральних трубопроводів, а також суб'єкти, що надають відповідні транспортно-експедиційні послуги під час транзитного транспортування територією України. Українським суб'єктом в довгостроковому контракті про транзит російського природного газу територією України на період 2002–2013 років буде Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України».**

**Платники плати за користування надрами для видобування корисних копалин – суб'єкти господарювання, у тому числі громадяни України, іноземці та особи без громадянства, зареєстровані відповідно до закону як підприємці, які набули права користування об'єктом (ділянкою) надр на підставі отриманих спеціальних дозволів на користування надрами (далі – спеціальний дозвіл) в межах конкретних ділянок надр з метою провадження господарської діяльності з видобування корисних копалин, у тому числі під час геологічного вивчення (або геологічного вивчення з подальшою дослідно-промисловою розробкою) в межах, зазначених у таких спеціальних дозволах об'єктів (ділянках) надр.**

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

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

шим Кодексом. Кожний з платників податку може бути платником податку за одним або декількома податками та зборами

**Платники податку на прибуток з числа нерезидентів** - юридичні особи, що утворені в будь-якій організаційно-правовій формі та отримують доходи з джерелом походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України. П. 133.2.1 ПК

**Платники податку на прибуток з числа резидентів** – суб'єкти господарювання – юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами. Пп. 133.1.1 ПК

**Платники рентної плати** – суб'єкти господарювання, які здійснюють видобуток (у тому числі під час геологічного вивчення) вуглеводневої сировини на підставі спеціальних дозволів на користування надрами, отриманих в установленому законодавством порядку

**Платні послуги для цілей розділу XII цього Кодексу** – діяльність, пов'язана з наданням побутових послуг для задоволення особистих потреб замовника за готівку, а також з використанням інших форм розрахунків, включаючи платіжні картки. Перелік платних послуг, для надання яких необхідно придбавати торговий патент, визначається Кабінетом Міністрів України (1 розділ, 14.1.151 ПКУ)

**Пов'язані особи** – юридичні та/або фізичні особи, які спільно або узгоджено здійснюють господарську діяльність, у тому числі спільно або узгоджено чинять вплив на господарську діяльність суб'єкта господарювання. Зокрема, пов'язаними фізичними особами вважаються такі, які є подружжям, батьками та дітьми, братами та (або) сестрами.

Ст. 1 Закону «Про захист економічної конкуренції» від 11.01.2001 № 2210-III

**Пов'язані сторони** – особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною.

Згідно з п. 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України 31.03.1999 № 87 [90]

**Погашення податкового боргу** – зменшення абсолютного значення суми такого боргу, підтвержене відповідним документом; (14.1.152. ПКУ)

**Податкова адреса:**

- фізичної особи – визнається місце її проживання, за яким вона береться на облік як платник податків в органі державної податкової служби;
- юридичної особи – є місцезнаходження такої юридичної особи, відомості про що містяться у Єдиному державному реєстрі

**Податкова база** – грошове вираження прибутку як об'єкта оподаткування.

**Податкова вимога** – письмова вимога органу державної податкової служби до платника податків щодо погашення суми податкового боргу; 14.1.153. ПКУ

**Податкова декларація, розрахунок** (далі – податкова декларація) – документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених ПК) контролюючому органу у строки, встановлені законом і на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків-фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку.

Митні декларації прирівнюються до податкових декларацій для цілей нарахування та/або сплати податкових зобов'язань.

Додатки до податкової декларації є її невід'ємною частиною

**Податкова застава** – спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк, визначений цим Кодексом. Податкова застава виникає на підставах, встановлених цим Кодексом. У разі невиконання платником податків грошового зобов'язання, забезпеченого податковою заставою, орган стягнення у порядку, визначеному цим Кодексом, звертає стягнення на майно такого платника, що є предметом податкової застави; 14.1.155 ПКУ

**Податкова знижка для фізичних осіб, які не є суб'єктами господарювання**, – документально підтверджена сума (вартість) витрат платника податку – резидента у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів-фізичних або юридичних осіб протягом звітного року, на яку дозволяється зменшення його загального річного оподатковуваного доходу, одержаного за наслідками такого звітного року у вигляді заробітної плати, у випадках, визначених цим Кодексом (1 розділ, 14.1.170. ПКУ)

**Податкова інформація** – це інформація, яка є у розпорядженні контролюючих органів або стала їм відома при виконанні ними своїх службових обов'язків в установленому законом порядку статті 27 Закону України «Про інформацію»

**Податкова консультація** – допомога контролюючого органу конкретному платнику податків щодо практичного використання конкретно норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган (1 розділ, 14.1.172. ПКУ)

**Податкова накладна** є податковим документом і одночасно відображається у податкових зобов'язаннях і реєстрі виданих податкових накладних продавця та реєстрі отриманих податкових накладних покупця. У податковій накладній зазначаються в окремих рядках:

- а) порядковий номер податкової накладної;
- б) дата виписування податкової накладної;
- в) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, – продавець товарів/послуг;
- г) податковий номер платника податку (продавця та покупця);
- г) місцезнаходження юридичної особи-продавця або податкова адреса фізичної особи - продавця, зареєстрованої як платник податку;
- д) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи, або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, – покупець (отримувач) товарів/послуг;
- е) опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг;
- є) ціна постачання без урахування податку;
- ж) ставка податку та відповідна сума податку в цифровому значенні;
- з) загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку;
- и) вид цивільно-правового договору

**Податкова пільга** – передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених пунктом 30.2 цієї статті (1 розділ, 30.1. ПКУ)

**Податкова порука** – видана банком гарантія погашення податкового боргу платника податків. Податковою порукою гарантується погашення грошового зобов'язання, що входить до складу податкового боргу, якщо нарахування такого грошового зобов'язання оскаржується платником податків в адміністративному або судовому порядку.

Якщо платник податків протягом 10 календарних днів після закінчення процедури оскарження не погасив податковий борг, гарантований податковою порукою, такий борг вважається податковим боргом банку, що видав податкову поруку, і до такого банку застосовуються усі процедури, передбачені податковим законодавством для погашення податкового боргу.

Банк, який здійснив погашення податкового боргу платника податку, має право відшкодувати за рахунок такого платника завдані такому банку збитки.

Податкова порука не може бути відкликана банком або платником податків.

Податкова порука підлягає реєстрації в органі державної податкової служби, де перебуває на обліку платник податків, що має податковий борг. До здійснення реєстрації податкова порука не має сили і не створює правових наслідків.

Порядок видачі податкової поруки визначається Національним банком України, а порядок її реєстрації – центральним органом державної податкової служби; 14.1.174 ПКУ

**Податкова різниця** – різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, та доходами і витратами, визначеними згідно з розділом III. (14.1.188. ПКУ)

**Податкове застереження** – умова, згідно з якою кожна сторона зобов'язується за свій рахунок сплатити всі податки та збори відносно цієї угоди на території своєї країни. 161.1

**Податкове зобов'язання** – сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому ексцелі та не сплачена в установленій законом строк); 14.1.156 ПКУ

**Податкове повідомлення в міжнародних правовідносинах** – письмове повідомлення контролюючого органу про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену документом іноземної держави, за яким здійснюється погашення такої суми грошового зобов'язання відповідно до міжнародного договору України; (14.1.158. ПКУ)

**Податкове повідомлення-рішення** – письмове повідомлення контролюючого органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом у випадках, передбачених цим Кодексом та іншими актами законодавства, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи, або внести відповідні зміни до податкової звітності; 14.1.157. ПКУ

**Податкове правопорушення** – порушення податкового та іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи

**Податкове роз'яснення** – оприлюднення узагальненої позиції контролюючого органу щодо практичного використання конкретних норм законів або нормативно-правових актів з питань адміністрування податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган (1 розділ, 14.1.173. ПКУ)

**Податковий агент** – особа, на яку цим Кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

Ст. 18.1 ПК

**Податковий агент щодо податку на доходи фізичних осіб** – юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента-юридичної особи, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або не грошовій формах) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок, передбачений розділом IV цього Кодексу, до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність податковим органам та нести відповідальність за порушення його норм в порядку, передбаченому розділом IV цього Кодексу та статтею 18 цього розділу; (див. коментар до ст. 14.1.182 ПКУ і ст.18 ПКУ)

**Податковий борг** – сума грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), самостійно узгоджене платником податків або узгоджене в порядку оскарження, але не сплачене у встановлений цим Кодексом строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання; 14.1.175 ПКУ

**Податковий борг в міжнародних правовідносинах** – грошове зобов'язання з урахуванням штрафних санкцій, пені за їх наявності та витрат, пов'язаних з його стягненням, несплачене в установленій строк, що на підставі відповідного документа іноземної держави є предметом стягнення, яке може бути звернуто відповідно до міжнародного договору України; 14.1.154 ПКУ

**Податковий вексель, авальований банком (податкова розписка)** (далі – податковий вексель) (для цілей розділу VI Кодексу), – простий вексель, авальований банком, що видається векселедавцем: до отримання з акцизного складу спирту етилового, до отримання з нафтопереробного підприємства нафтопродуктів або до ввезення нафтопродуктів на митну територію України і є забезпеченням виконання ним зобов'язання сплатити суму акцизного податку у строк, визначений пунктами 225.1 та 229.3, 230.5, 231.6 статті 225, 229, 230, та 231 розділу VI цього Кодексу

**Податковий контроль** – це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

(П. 61.1 статті 61 Розділу II Податкового кодексу України)

Згідно зі ст. 41 органи державної податкової служби визначено контролюючими органами щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів.

Таким чином, контроль за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою справляння рентної плати до бюджету здійснюють органи державної податкової служби.

Податковий контроль (глава 5 ) здійснюватиметься шляхом:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів ДПС;
- перевірок і звірок згідно з вимогами Податкового кодексу України, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладений на контролюючі органи, в порядку, встановленому іншими спеціальними законами, регулюючими відповідну сферу правовідносин;
- інших способів контролю, передбачених цим Кодексом

**Податковий кредит** – сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду, визначена згідно з розділом V цього Кодексу (14.1.181. ПКУ)

Податковий кредит складається із сум ПДВ, нарахованих (сплачених) платником податку протягом звітного періоду за основною ставкою або за нульовою ставкою у зв'язку з: придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку; придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів, у тому числі при їх імпорті, з метою подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку. Отже, основною умовою віднесення сум ПДВ, сплачених (нарахованих) у зв'язку з придбанням товарів, послуг та основних фондів, до податкового кредиту, є їх використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку

**Податковий обов'язок** – обов'язок платника податку обчислити, задекларувати, та/або сплатити суму податку та збору, в порядку і в строки, визначені ПК, законами з питань оподаткування чи митної справи (п. 36.1.ПК)

**Податковий період для сплати збору за спеціальне використання лісових ресурсів** дорівнює календарному кварталу, тому відповідний перелік лісокористувачів, яким видано спеціальний дозвіл суб'єкти лісових відносин формують з урахуванням змін, що сталися протягом кварталу, а саме – видача нових дозволів або їх анулювання чи передача іншому лісокористувачу тощо

**Податковий пост** – пост, що утворюється на території підприємств, де виробляються продукти з використанням підакцизних товарів, на які встановлено нульову ставку податку, що визначені у статті 230 розділу VI цього Кодексу. На податковому посту здійснюють постійний безпосередній контроль постійні представники органу державної податкової служби за місцем його розташування

**Податковим обов'язком** визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи (1 розділ, 36.1 ПКУ)

Податковим періодом визнається встановлений цим Кодексом період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів (1 розділ, 33.1 ПКУ)

Податковими агентами з числа суб'єктів, які здійснюють оптову торгівлю паливом слід вважати суб'єктів, які відповідають наступним кодам КВЕД: 51.12.0 (посередництво в торгівлі паливом, рудами, металами та хімічними речовинами); 51.51.0 (оптова торгівля твердим, рідким та газоподібним паливом та суміжною продукцією; оптова торгівля моторним паливом, олівами, мастилами тощо)

Податковими агентами з числа суб'єктів, які здійснюють роздрібну торгівлю паливом, слід вважати суб'єктів, які відповідають коду КВЕД 50.50.0 (роздрібна торгівля моторним паливом (бензином, включаючи неетильований бензин вищої якості, газойлем, скрапленим нафтовим газом) для автомобілів, мотоциклів тощо; роздрібну торгівлю олівами, мастилами та холодильними рідинами для автомобілів, мотоциклів тощо)

Податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, або вимог, установлених нормативними актами з питань оподаткування Кабінету Міністрів України, ДПА України, Державної митної служби України, і за які (протиправні діяння) передбачено застосування фінансових санкцій та/або пені

Податкові повідомлення – рішення, податкові вимоги або інші документи, адресовані контролюючим органом платнику податків

Податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу

Податок на додану вартість – непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V цього Кодексу (1 розділ, 14.1.178. ПКУ)

Позабалансовими вважаються запаси корисних копалин з ділянки надр, для яких на момент проведення геолого-економічної оцінки згідно з техніко-економічними розрахунками та/або матеріалами фінансової звітності доведено, що коефіцієнт рентабельності продукції (мінеральної сировини) гірничодобувного підприємства (розрахунковий та/або фактичний) мав рівень, недостатній для економічно ефективного видобування корисних копалин на такій ділянці надр. За умови, що запаси корисних копалин віднесено до такої категорії на підставі річного плану гірничих робіт або за результатами геолого-економічної оцінки, проведеної не раніше ніж за 10 років до виникнення податкових зобов'язань.

Відповідно до п. 3 Класифікації запасів і ресурсів корисних копалин державного фонду надр, затвердженої постановою КМУ від 5.05.1997 р. № 432

Позика – грошові кошти, що надаються резидентами, які є фінансовими установами, або нерезидентами, крім нерезидентів, які мають офшорний статус, позичальнику на визначений строк із зобов'язанням їх повернення та сплатою процентів за користування сумою позики (1 розділ, 14.1.267 ПКУ)

Покупець марок акцизного податку – суб'єкт господарювання, який відповідно до законодавства України є платником акцизного податку з алкогольних напоїв та тютюнових виробів (1 розділ, 14.1.190 ПКУ)

Поліські території – території України, розташовані у природно-сільськогосподарській зоні Полісся, яка охоплює північну частину України, а також частину західного регіону України та характеризується специфічними ґрунтово-кліматичними умовами. Постанова КМУ від 25 грудня 1998 р. № 2068

Помилково сплачені грошові зобов'язання – суми коштів, які на певну дату надійшли до відповідного бюджету від юридичних осіб (їх філій, відділень, інших відокремлених підрозділів, що не мають статусу юридичної особи) або фізичних осіб (які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності або не мають такого статусу), що не є платниками таких грошових зобов'язань (1 розділ, 14.1.182 ПКУ)

**Посадові особи контролюючих органів** – під посадовими особами контролюючих органів слід розуміти керівників, заступників керівників, інших державних службовців органів державної податкової служби та митних органів, посадові обов'язки яких передбачають здійснення відповідних функцій контролю

**Послуга з надання персоналу** – господарська або цивільно-правова угода, відповідно до якої особа, що надає послугу (резидент або нерезидент), направляє у розпорядження іншої особи (резидента або нерезидента) одну або декількох фізичних осіб для виконання визначених цією угодою функцій. Угода про надання персоналу може передбачати укладання зазначеними фізичними особами трудової угоди або трудового контракту із особою, у розпорядження якої вони направлені. Інші умови надання персоналу (у тому числі винагорода особи, що надає послугу) визначаються угодою сторін (1 розділ 14.1.183 ПКУ)

Послуги для цілей розділу IX цього Кодексу – транспортування (переміщення) вантажів магістральними трубопроводами України (розділ, 14.1.184 ПКУ)

**Послуги домашнього обслуговуючого персоналу** розуміються послуги з побутового обслуговування фізичної особи, членів її сім'ї або від імені чи за їх дорученням будь-якої третьої особи, включаючи ремонт або спорудження об'єктів рухомого чи нерухомого майна, що належить (164.2.17 ПКУ)

**Постачання послуг** – будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності (1 розділ, 14.1.185 ПКУ)

**Постачання природного газу** – господарська діяльність на ринку природного газу, що підлягає ліцензуванню і полягає в наданні послуг та пов'язана з реалізацією природного газу безпосередньо споживачам на підставі укладених з ними договорів

п. 18 ст. 1 Закону України «Про засади функціонування ринку природного газу» від 8 липня 2010 року № 2467-VI

**Постачання товарів** – будь-яка передача права на розпорядження товарами, як власником, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду (1 розділ 14.1.191. ПКУ)

**Постійна податкова різниця** – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах (1 розділ, 14.1.192 ПКУ)

**Постійне представництво** – постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні, зокрема: місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова/газова свердловина, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів. Ст. 14.1.195 ПК

**Постійне представництво нерезидента в Україні** – постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні, зокрема: місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова/газова свердловина, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів.

З метою оподаткування термін «постійне представництво» включає будівельний майданчик, будівельний, складальний або монтажний об'єкт чи пов'язану з ними наглядову діяльність, якщо тривалість робіт, пов'язана з таким майданчиком, об'єктом чи діяльністю, перевищує шість місяців надання послуг (крім послуг з надання персоналу), у тому числі консультаційних, нерезидентом через співробітників або інший персонал, найнятий ним для таких цілей, але якщо така діяльність провадиться (в рамках одного проекту або проекту, що пов'язаний з ним) в Україні протягом періоду або періодів загальної тривалості яких становить більше, ніж 6 місяців, у будь-якому дванадцятимісячному періоді резидентів, які мають повноваження діяти від імені нерезидента, що тягне за собою виникнення у нерезидента цивільних прав та обов'язків (укладати договори (контракти) від імені нерезидента; утримувати (зберігати) запаси товарів, що належать нерезиденту, із складу яких здійснюється поставка това-



зу від імені нерезидента, крім резидентів, що мають статус складу тимчасового зберігання або митно-ліцензійного складу).

Постійним представництвом не є використання споруд виключно з метою зберігання, демонстрації або доставки товарів чи виробів, що належать нерезиденту; зберігання запасів товарів або виробів, що належать нерезиденту, виключно з метою зберігання або демонстрації; зберігання запасів товарів або виробів, що належать нерезиденту, виключно з метою переробки іншим підприємством; утримання постійного місця діяльності виключно з метою закупівлі товарів чи виробів або для збирання інформації для нерезидента; направлення у розпорядження особи фізичних осіб у межах виконання угоди про послуги з надання персоналу; утримання постійного місця діяльності виключно з метою провадження для нерезидента будь-якої іншої діяльності, яка має підготовчий або допоміжний характер; (п. 14.1.195 ПК України)

**Постійний представник (представники) органу державної податкової служби на акцизному складі** – призначена наказом органу державної податкової служби за місцем розташування акцизного складу посадова особа, яка здійснює постійний безпосередній контроль за дотриманням установленого порядку виробництва, оброблення (перероблення), змішування, розливу, пакування, фасування, зберігання, одержання чи видачі підакцизних товарів (продукції) у порядку, затвердженому центральним органом державної податкової служби (1 розділ, 14.1.194 ПКУ)

**Поточний ремонт** – це комплекс ремонтно-будівельних робіт, який передбачає систематичне та своєчасне підтримання експлуатаційних якостей та попередження передчасного зносу конструкцій та механічного обладнання. Як ми бачимо, метою поточного ремонту є підтримання об'єкта в належному стані без поліпшення якісних характеристик

**Потужності дози** – визначається як доза, отримана за одиницю часу – 1 с

**Похідні цінні папери** – цінні папери, механізм випуску та обігу яких пов'язаний з правом на придбання чи продаж протягом строку, встановленого договором, цінних паперів, інших фінансових та/або товарних ресурсів.

ст. 15 розділу II Закону № 3480-15

**Право власності на земельну ділянку** виникає після одержання юридичною або фізичною особою документа, що посвідчує право власності на земельну ділянку та його державної реєстрації. Разом з цим фактом виникає обов'язок по сплаті земельного податку.

**Працівник** – фізична особа, яка безпосередньо власною працею виконує трудову функцію згідно з укладеним з роботодавцем трудовим договором (контрактом) відповідно до закону. (14.1.195 ПКУ)

**Представниками платника податку** визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або довіреності. Довіреність, видана платником податків-фізичною особою на представництво його інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, має бути засвідчена відповідно до чинного законодавства (1 розділ, 19.2. ПКУ)

**Представництво платника податку** – відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням, та який здійснює представництво і захист інтересів юридичної особи, встановується такою юридичною особою та не отримує інших доходів, крім пасивних доходів п. 133.1 ПК

**Премією** вважається перевищення вартості цінних паперів під час їх первісного визнання без урахування нарахованих (накопичених) на час придбання процентів над їх номінальною вартістю.

Постанова Правління НБУ «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку операцій з цінними паперами в банках України» (Інструкція, п.1.6) від 03.10.2005 № 358

**Прибудинкова територія** – встановлена за проектом поділу території мікрорайону (кварталу) та проектом забудови земельна ділянка багатоквартирної несадибної житлової забудови, яка необхідна для розміщення та обслуговування житлового будинку (будинків) і пов'язаних з ним господарських та технічних будівель і споруд (розділ, 14.1.205. ПКУ),

**Прибуткова продукція для цілей розділу XVIII цього Кодексу** - частина виробленої продукції, що розподіляється між інвестором і державою та визначається як різниця між виробленою і компенсаційною продукцією (розділ, 14.1.196 ПКУ)

**Прибуток (дохід) суб'єкта господарювання** – показник фінансових результатів його господарської діяльності, що визначається шляхом зменшення суми валового доходу суб'єкта господарювання за певний період на суму валових витрат та суму амортизаційних відрахувань. Ч. 1 статті 142 ГКУ

**Приватизаційні цінні папери** – цінні папери, які посвідчують право власника на безоплатне одержання у процесі приватизації частки майна державних підприємств, державного житлового фонду, земельно-господарського фонду.

Ст. 15 розділу II Закону № 3480-15

**Призовий (виграшний) фонд** – сукупність виграшів (призів), а саме коштів, майна, майнових прав, які підлягають виплаті (видачі) гравцям у разі їх виграшу в лотерею відповідно до оприлюднених умов її випуску та проведення (1 розділ, 14.1.200. ПКУ)

**Припинення експлуатації енергоблок Чорнобильської АЕС** – заключний етап експлуатації енергоблоку, який реалізується після прийняття рішення про зняття його з експлуатації та протягом якого він приводиться до стану, коли ядерне паливо відсутнє на його території або, перебуваючи в межах цієї території, розмішене тільки у сховищах відпрацьованого ядерного палива, призначених для його тривалого безпечного зберігання.

Закон України «Про загальні засади подальшої експлуатації і зняття з експлуатації Чорнобильської АЕС та перетворення зруйнованого четвертого енергоблоку цієї АЕС на екологічно безпечну систему» № 309-XIV від 11 грудня 1998 року

**Природний газ, нафтовий (попутний) газ, газ (метан) вугільних родовищ та газ сланцевих товщ** – це корисна копалина, яка є сумішшю вуглеводнів та неуглеводневих компонентів, перебуває у газоподібному стані за стандартних умов (тиск – 760 мм рт. ст. і температура – 20°C) і є товарною продукцією.

п. 19 ст. 1 Закону України «Про засади функціонування ринку природного газу» від 8 липня 2010 року № 2467-VI

**Природно-заповідний фонд** – до нього належать ділянки суші та водного простору, природні комплекси й об'єкти, які мають особливу екологічну, наукову, естетичну і народногосподарську цінність і призначені для збереження природної різноманітності, генофонду видів тварин і рослин, підтримання загального екологічного балансу та фонового моніторингу навколишнього природного середовища. вилучаються з господарського використання повністю або частково і оголошуються територією чи об'єктом природно-заповідного фонду України. До складу природно-заповідного фонду України входять державні заповідники, природні національні парки, заказники, пам'ятки природи, ботанічні садки, дендрологічні та зоологічні парки, парки-пам'ятки садово-паркового мистецтва, заповідні урочища.

Відповідно до Закону від 25.06.1991 № 1264-XII „Про охорону природного навколишнього середовища“

**Проведення лотереї** – господарська діяльність, яка включає в себе прийняття сплати участі у лотереї (ставок), проведення розіграшів призового (виграшного) фонду лотереї, виплату виграшів (видачу призів), а також інші операції, що забезпечують проведення лотереї (1 розділ, 14.1.197 ПКУ)

**Продавець марок акцизного податку** – органи державної податкової служби (1 розділ, 14.1.194 ПКУ)

**Продаж (реалізація) товарів** – будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію, незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів. Не вважаються продажем товарів операції з надання товарів у межах договорів комісії (консигнації), поруки, схову (відповідального зберігання), доручення, довірчого управління, оперативного лізингу (оренди), інших цивільно-правових договорів. Не передбачають передачі прав власності на такі товари

п. 1.204 ст. 14 цього Кодексу

**Продаж результатів робіт (послуг)** – будь-які операції господарського, цивільно-правового характеру з виконання робіт, надання послуг, надання права на користування або розпорядження товарами в тому числі нематеріальними активами та іншими об'єктами власності, що не є товарами, за умови компенсації їх вартості, а також операції з безоплатного надання результатів робіт (послуг). Продаж результатів робіт (послуг) включає, зокрема, надання права на користування товарами за договорами оперативного лізингу (оренди), продажу, передачі права відповідно до авторських або ліцензійних договорів, а також інші способи передачі об'єктів авторського права, патентів, знаків для товарів і послуг, інших об'єктів права інтелектуальної, в тому числі промислової власності (14.1.203 ПКУ)

**Продукція для цілей розділу XVIII цього Кодексу** – корисні копалини загальнодержавного та місцевого значення (мінеральна сировина), що видобуваються (виробляються) під час розробки родовищ корисних копалин (1 розділ, 14.1.199 ПКУ)

**Проникаюча спроможність випромінювань** визначається довжиною пробігу, тобто шляхом, пройденим часткою в речовині до її повної зупинки

**Простий вексель, авальований банком**, – цінний папір, який посвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця або його наказ банку сплатити після настання строку платежу визначену суму векселедержателю (п.п. 14.1.204 ПКУ)

**Проценти** – дохід, який сплачується (нараховується) позичальником на користь кредитора як плата за використання залучених на визначений або невизначений строк коштів або майна.

До процентів включаються:

- а) платіж за використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит;
- б) платіж за використання коштів, залучених у депозит;
- в) платіж за придбання товарів у розстрочку;
- г) платіж за користування майном згідно з договорами фінансового лізингу (оренди) (без урахування частини лізингового платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу);
- д) винагорода (дохід) орендодавця, як частина орендного платежу за договором оренди житла з викупом, сплачена фізичною особою платнику податку, на користь якого відступлено право на отримання таких платежів.

Проценти нараховуються у вигляді відсотків на основну суму заборгованості чи вартості майна або у вигляді фіксованих сум. У разі коли залучення коштів здійснюється шляхом продажу облігацій, казначейських зобов'язань чи ощадних (депозитних) сертифікатів, емітованих позичальником, або шляхом урахування векселів та здійснення операцій з придбання цінних паперів із зворотним викупом, сума процентів визначається шляхом нарахування їх на номінал такого цінного папера, виплати фіксованої премії чи виграшу або шляхом визначення різниці між ціною розміщення (продажу) та ціною погашення (зворотного викупу) такого цінного папера.

Платежі за іншими цивільно-правовими договорами незалежно від того, встановлені вони в абсолютних (фіксованих) цінах або у відсотках суми договору або іншої вартісної бази, не є процентами (14.1.206 ПКУ)

**Проценти** – плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству.

(Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 4)

**Прямі втрати паливно-енергетичних ресурсів** – втрата паливно-енергетичних ресурсів поза технологічними процесами

Закон України від 1 липня 1994 р. № 74/94 ВР «Про енергозбереження»

**Пункт виміру** – пункт, у якому відповідно до угоди про розподіл продукції проводиться вимір виробленої продукції та її розподіл на компенсаційну та прибуткову (1 розділ, 14.1.207 ПКУ)

**Пункт обміну іноземної валюти для цілей розділу XII цього Кодексу** - структурна одиниця, яка відкривається банком (фінансовою установою), у тому числі на підставі агентських договорів з юри-

дичними особами-резидентами, а також національним оператором поштового зв'язку, де здійснюються валютно-обмінні операції для фізичних осіб – резидентів і нерезидентів (1 розділ, 14.1.208 ПКУ)

**Пункт приймання (відправлення) та призначення** - пункт, що для відповідного вантажу визначається як прикордонний пункт, переваловальний комплекс, пункт тимчасового зберігання вантажу, в тому числі підземне сховище природного газу, на території України до його переміщення за межі держави, пункт переробки вантажу на території України до переміщення вантажу за її межі (1 розділ, 14.1.209 ПКУ)

**Пункт продажу палива** – стаціонарна, малогабаритна і пересувна автозаправна станція, заправний пункт, який здійснює торгівлю (оптову та/або роздрібну) нафтопродуктами, скрапленням та стиснутим газом (1 розділ, 14.1.210 ПКУ)

**Пункт продажу товарів для цілей розділу XII цього Кодексу** – це:

магазин, інша торговельна точка, що розташовані в окремому приміщенні, будівлі або їх частині і мають торговельний зал для покупців або використовують для торгівлі його частину;

кіоск, палатка, інша мала архітектурна форма, яка розташована в окремому приміщенні, але не має вбудованого торговельного залу для покупців;

автомагазин, розвозка, інший вид пересувної торговельної мережі;

лоток, прилавок, інший вид торговельної точки у відведеному для торговельної діяльності місці крім лотків і прилавків, що надаються в оренду суб'єктам господарювання – фізичним особам та розташовані в межах спеціалізованих підприємств сфери торгівлі - ринків усіх форм власності;

стаціонарна, малогабаритна і пересувна автозаправна станція, заправний пункт, який здійснює торгівлю нафтопродуктами, скрапленням та стиснутим газом;

фабрика-кухня, фабрика-заготівельня, їдальня, ресторан, кафе, закусочна, бар, буфет, відкритий літній майданчик, кіоск, інший пункт ресторанного господарства;

оптова база, склад-магазин, інші приміщення, що використовуються для здійснення оптової торгівлі за готівку, інші готівкові платіжні засоби та з використанням платіжних карток (1 розділ, 14.1.211 ПКУ)

**Радіоактивні відходи** – це матеріальні об'єкти та субстанції, активність радіонуклідів або радіоактивне забруднення яких перевищує межі, встановлені чинними нормами, за умови, що використання цих об'єктів та субстанцій не передбачається

(відповідно до Закону України від 30.06.1995 р. № 255/95-ВР «Про поводження з радіоактивними відходами»)

**Радіочастотний ресурс** – це частина радіочастотного спектра, придатна для передавання та/або приймання електромагнітної енергії радіоелектронними засобами і яку можливо використовувати на території України та за її межами відповідно до законів України та міжнародного права, а також не виділених для України частотно-орбітальних позицій

(Закон України «Про радіочастотний ресурс України»)

**Разове правопорушення** – це діяння (дія чи бездіяльність) платника податків, яке вчинюється одираз і утворює закінчений склад конкретного правопорушення

**Рациональне використання паливно-енергетичних ресурсів** – досягнення максимальної ефективності використання паливно-енергетичних ресурсів при існуючому рівні розвитку техніки та технології і одночасному зниженні техногенного впливу на навколишнє природне середовище

(Закон України від 1 липня 1994 р. № 74/94 ВР «Про енергозбереження»)

**Реалізація підакцизних товарів (продукції)** - будь-які операції на митній території України, що передбачають відвантаження підакцизних товарів (продукції) згідно з договорами купівлі-продажу, митні поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами з передачею прав власності або без такої, за плату (компенсацію) або без такої, незалежно від строків її надання, а також безоплатного відвантаження товарів, у тому числі з давальницької сировини (1 розділ, 14.1.212. ПКУ)

**Реєстр платників податку на додану вартість** – це автоматизований банк даних, створений відповідно до статті 9 Закону для забезпечення: реєстрації та єдиного обліку платників податку на додану вартість; єдиних принципів ідентифікації платників податку на додану вартість; контролю за справлянням податку на додану вартість; організації суцільного й вибіркового аналізу

(Наказ ДПАУ № 79 від 01.03.2000 «Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість»)

**Реєстратор розрахункових операцій** – пристрій або програмно-технічний комплекс, в якому реалізовані фіскальні функції і який призначений для реєстрації розрахункових операцій при продажу товарів (наданні послуг), операцій з купівлі-продажу іноземної валюти та/або реєстрації кількості проданих товарів (наданих послуг).

(ст. 2 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»)

**Резерв Державного фонду родовищ корисних копалин** – всі попередньо оцінені родовища корисних копалин

**Резидент** – юридична особа та її відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність, відповідно до законодавства України, з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами (див. детально коментар до даного підпункту),

(пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 розділу I ПКУ)

**Реконструкція** – перебудова (перетворення) основних засобів, техніки і технології на підприємстві з метою підвищення рівня та поліпшення якості продукції, що випускається, освоєння нових товарів (пп. 144.1 абз.3 ПКУ)

**Рентна плата для цілей розділу IX цього Кодексу** – рентна плата за транзитне транспортування трубопроводами природного газу територією України, рентна плата за транспортування нафти магістральними нафтопроводами територією України, рентна плата за транспортування нафтопродуктів магістральними нафтопродуктопроводами територією України, рентна плата за транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України (1 розділ, 14.1.215. ПКУ)

**Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України** – загальнодержавний обов'язковий платіж, який сплачується за надані послуги з транспортування (переміщення) вантажу територією України об'єктами трубопровідного транспорту (1 розділ, 14.1.217 ПКУ)

**Рентна плата, оподаткування, платник рентної плати для цілей розділу X цього Кодексу** – рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні, оподаткування рентною платою за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні, платник рентної плати за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні (1 розділ, 14.1.214 ПКУ)

**Реорганізація** – спосіб припинення діяльності суб'єкта господарювання, внаслідок якого відбувається перехід усіх його прав та обов'язків до новоствореного суб'єкта ( правонаступника)

(стаття 59 Господарського кодексу України)

**Рециркулюючий газ** – природний газ, який повернуто (закачано) в один або декілька нафтогазоносних покладів такого родовища (свердловини) для підтримання в них необхідних пластового тиску або пластової енергії відповідно до затверджених в установленому законодавством порядку центральним органом виконавчої влади в галузі нафтогазовидобування проекту промислової або дослідно-промислової розробки родовища (покладу), а також до комплексного проекту його облаштування (1 розділ, 14.1.216 ПКУ)

**Рибництво** – галузь економіки України, яка охоплює штучне розведення і відтворення риби та інших водних живих ресурсів. Господарчий цикл рибництва включає: вилов риби для зариблення водойм, вирощування риби, риборозведення в спеціальних маточниках і нерест, ставках, племінну справу у рибництві, вилов вирощеної риби. Правове регулювання рибництва здійснюється Водним кодексом України, Законом України «Про тваринний світ» (2001), Тимчасовим порядком ведення рибного господарства та здійснення рибальства (затвердженим Кабміном України 28.09.1996), а також іншими нормативно-правовими актами

**Ризик** – ймовірність недекларування (неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на органи державної податкової служби (1 розділ, 14.1.221 ПКУ)

**Ринкова ціна** – ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати на добровільній основі, обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності - однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівнянних економічних (комерційних) умовах (1 розділ, 14.1.219 ПКУ)

**Ринок товарів (робіт, послуг)** – сфера обігу товарів (робіт, послуг), що визначається, виходячи з можливості покупця (продавця) без значних додаткових витрат придбати (реалізувати) товар (роботи, послуги) на найближчій для покупця (продавця) території (1 розділ, 14.1.218 ПКУ)

**Рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації** – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу (1 розділ, 4.1.2 ПКУ)

**Рівномірність та зручність сплати** – установлення строків сплати податків та зборів, виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками (1 розділ, 4.1.10 ПКУ)

**Рідкі радіоактивні відходи** утворюються у процесі експлуатації АЕС, регенерації ядерного палива з відпрацьованих тепловидільних елементів, використання різних джерел іонізуючого випромінювання в науці, техніці й медицині

**Рік виготовлення транспортного засобу** – календарна дата виготовлення транспортного засобу (день, місяць, рік); для транспортних засобів, календарну дату виготовлення яких визначити неможливо, – 1 січня року виготовлення, зазначеного в реєстраційних документах (14.1.220 ПКУ)

**Роботодавець** – юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво) або самозайнята особа, яка використовує найману працю фізичних осіб на підставі укладених трудових договорів (контрактів) та несе обов'язки зі сплати їм заробітної плати, а також нарахування, утримання та сплати податку на доходи фізичних осіб до бюджету, нарахувань на фонд оплати праці, інші обов'язки, передбачені законами.

Для цілей розділу IV цього Кодексу до роботодавця прирівнюються юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво), постійне представництво нерезидента або самозайнята особа, які нараховують (виплачують) дохід за виконання роботи та/або надання послуги згідно із цивільно-правовим договором у разі, коли буде встановлено, що відносини за таким договором фактично є трудовими (14.1.222 ПКУ)

**Роздрібна торгівля** – це перепродаж (продаж без перероблення) нових або уживаних товарів, призначених переважно для споживання приватними особами чи домашніми господарствами

(відповідно до Національного класифікатора України «Класифікація видів економічної діяльності», прийнятого наказом Держспоживстандарту України від 26 грудня 2005 р. № 375)

**Розміщення відходів** – зберігання (тимчасове розміщення до утилізації чи видалення) та захоплення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи об'єктах (місцях розміщення відходів, сховищах, полігонах, комплексах, спорудах, ділянках надр тощо), на використання яких отримано дозвіл спеціально уповноважених органів на видалення відходів чи здійснення інших операцій з відходами (пп. 14.1.225 ПК України)

**Розпорядник акцизного складу** – суб'єкт господарювання, який одержав ліцензію на право виробництва спирту етилового, алкогольних напоїв, зареєстрований платником акцизного податку (1 розділ, 14.1.224 ПКУ)

**Розумна економічна причина (ділова мета)** – причина, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності (1 розділ, 14.1.231 ПКУ)

**Роялті** – будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або

зачки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, будь-яким патентом, реєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау) (14.1.225 ПКУ)

**Самозайнята особа** – платник податку, який є фізичною особою - підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що такі особи не є працівниками в межах підприємницької чи незалежної професійної діяльності. (1 розділ, 14.1.226 ПКУ)

**Самоочищення** – сукупність біохімічних, фізико-хімічних та гідродинамічних (розбавляння) процесів, які зумовлюють зниження концентрації забруднюючих речовин у воді водного об'єкта

**Своп** – цивільно-правова угода про здійснення обміну потоками платежів (готівкових або безготівкових) чи іншими активами, розрахованими на підставі ціни (котирування) базового активу в межах суми, визначеної договором на конкретну дату платежів (дату проведення розрахунків) протягом дії контракту (1 розділ, 14.1.45.1 ПКУ)

**Середньооблікова кількість працівників для цілей розділу III цього Кодексу** – кількість працівників у юридичних осіб, визначена за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади в галузі статистики, з урахуванням усіх найманих працівників і осіб, що працюють за цивільно-правовими договорами та за сумісництвом більш як один календарний місяць, а також найманих працівників представництв, філій, відділень та інших відокремлених підрозділів в еквіваленті повної зайнятості, крім найманих працівників, які перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами та у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею передбаченого законодавством віку (1 розділ, 14.1.227 ПКУ)

**Сертифікат фонду операцій з нерухомістю** – цінний папір, що засвідчує право його власника на отримання доходу від інвестування в операції з нерухомістю відповідно до закону (1 розділ, 14.1.232 ПКУ)

**Сертифікат** – цінний папір, який підтверджує суму вкладу, внесеного у банк, і права вкладника (власника сертифіката) на одержання після закінчення встановленого строку суми вкладу та процентів, встановлених сертифікатом, у банку, який його видав

(ст. 13 Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок»)

**Сільськогосподарська продукція (сільськогосподарські товари) для цілей глави 2 розділу XIV цього Кодексу** – продукція/товари, що підпадають під визначення груп 1-24 УКТ ЗЕД, якщо при цьому такі товари (продукція) вирощуються, відгодовуються, виловлюються, збираються, виготовляються, виробляються, переробляються безпосередньо виробником цих товарів (продукції), а також продукція обробки та переробки цих товарів (продукції), якщо вони були придбані або вироблені на власних або орендованих потужностях (площах) для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання (1 розділ, 14.1.234 ПКУ)

**Сільськогосподарський товаровиробник для цілей глави 2 розділу XIV цього Кодексу** – юридична особа незалежно від організаційно-правової форми, яка займається виробництвом сільськогосподарської продукції та/або розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах) та її переробкою на власних чи орендованих потужностях, у тому числі власновиробленої сировини на давальницьких умовах, та здійснює операції з її постачання (1 розділ, 14.1.235 ПКУ)

**Сільськогосподарські угіддя** – рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги (1 розділ, 14.1.233 ПКУ)

**Склад витрат звітного періоду** – постійні нерозподілені загальновиробничі витрати, які безпосередньо списують у дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації», та частина змінних і постійних розподілених витрат (списаних у дебет рахунку 23 «Виробництво»), які відповідають собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)

**Смуга відведення залізниць** – землі, надані під залізничне полотно та його облаштування (1 розділ, 14.1.236 ПКУ)

**Смуга радіочастот** – це частина радіочастотного спектра, визначена певним інтервалом радіочастот.

**Собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг для цілей розділу III цього Кодексу** – витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що застосовуються в частині, яка не суперечить положенням цього розділу (1 розділ, 14.1.228 ПКУ)

**Соціальна справедливість** – установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків (1 розділ, 4.1.6 ПКУ)

**Спеціалізовані санаторно-курортні заклади (санаторії)** – це заклади, створені для лікування хворих вузького профілю

(відповідно до ст.8 Загального положення про санаторно-курортний заклад, затвердженого постановою КМУ від 11.07. 2001 р. № 805)

**Спеціальне використання лісових ресурсів** : 1) заготівля деревини в порядку рубок головного користування; 2) заготівля другорядних лісових матеріалів; 3) побічні лісові користування; 4) використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних, освітньо-виховних цілей, потреб мисливського господарства, проведення науково-дослідних робіт.

Законодавством України передбачені й інші види спеціального використання лісових ресурсів

**Спеціальне водокористування** – це забір води з водних об'єктів із застосуванням споруд та технічних пристроїв, використання води та скидання забруднюючих речовин у водні об'єкти, включаючи забір води та скидання забруднюючих речовин із зворотними водами із застосуванням каналізаційних споруд. Спеціальне водокористування здійснюється юридичними і фізичними особами насамперед для задоволення питних потреб населення, а також для господарсько-побутових, лікувальних, оздоровчих, сільськогосподарських, промислових, транспортних, енергетичних, рибогосподарських та інших державних і громадських потреб.

Не належать до спеціального водокористування: пропуск води через гідровузли (у тому числі гідроенергетичних); подача (перекачування) води водокористувачам у маловодні регіони; усунення шкідливої дії вод (підтоплення, засолення, заболочення); використання підземних вод для вилучення корисних компонентів; вилучення води з надр разом з видобуванням корисних копалин; виконання будівельних, днопоглиблювальних і вибухових робіт; видобування корисних копалин і водних рослин; прокладання трубопроводів і кабелів; проведення бурових, геологорозвідувальних робіт; інші роботи, які виконуються без забору води та скидання зворотних вод.

(Відповідно до ст.48 Водного кодексу України від 06.06.1995 р. № 213/95-ВР)

**Спеціальний дозвіл на спеціальне використання лісових ресурсів** – лісорубний або лісовий дозвіл, що видається безплатно і є основним документом, на підставі якого здійснюється спеціальне використання лісових ресурсів та ведеться облік плати, нарахованої за їх використання (ст. 69 Лісового кодексу України).

Спеціальний дозвіл на заготівлю деревини у порядку рубок головного користування видається органом виконавчої влади з питань лісового господарства Автономної Республіки Крим територіальними органами центрального органу виконавчої влади з питань лісового господарства. Спеціальний дозвіл на інші види спеціального використання лісових ресурсів видається власниками лісів або постійними лісокористувачами. На виділених лісових ділянках можуть використовуватися лише ті лісові ресурси і лише для цілей, що передбачені виданим спеціальним дозволом. Спеціальний дозвіл видається власниками лісів або постійними лісокористувачами у встановленому порядку також на проведення інших рубок та робіт, пов'язаних і не пов'язаних із веденням лісового господарства (форми спеціальних дозволів і порядок (761-2007-п) їх видачі затверджуються Кабінетом Міністрів України)

**Спеціальний податковий режим** – система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів(1 розділ, 11.2 ПКУ)



**Спеціальні користувачі радіочастотного ресурсу України** – підрозділи і організації Міністерства оборони України, Служби безпеки України, Служби зовнішньої розвідки України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, Міністерства внутрішніх справ України, Міністерства з надзвичайних ситуацій України та ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи, Адміністрації Державної прикордонної служби України, Управління державної охорони, Державного департаменту з питань виконання покарань, Державної податкової адміністрації України (у частині застосування радіоелектронних засобів податковою міліцією), якщо їх діяльність пов'язана з використанням радіоелектронних засобів виключно для виконання функціональних обов'язків і за умови їх фінансування виключно за рахунок Державного бюджету України, а також центрального органу виконавчої влади у галузі транспорту в частині застосування радіоелектронних засобів об'єднаної цивільно-військової системи організації повітряного руху України та забезпечення польотів і в частині застосування радіоелектронних засобів Державною спеціальною службою транспорту. Спеціальні користувачі зобов'язані використовувати радіочастотний ресурс України виключно для виконання функціональних обов'язків без права використання його для здійснення підприємницької діяльності та або передачі в користування іншим особам

**Спеціально відведені автостоянки** – площа території (землі), що належить на правах власності територіальній громаді або державі, яка визначається органами місцевого самоврядування із встановленням правил щодо відповідальності за збереження транспортного засобу (1 розділ, 14.1.229 ПКУ)

**Спеціально відведені місця чи об'єкти** – місця чи об'єкти (місця розміщення відходів, сховища, полігони, комплекси, споруди, ділянки надр тощо), на використання яких отримано дозвіл спеціально уповноважених органів на видалення відходів чи здійснення інших операцій з відходами

(ст. 1 Закону України «Про відходи» від 05.03.1998 р. № 187/98–ВР)

**Спирт етиловий** - всі види спирту етилового, біоетанол, які зазначені у товарних позиціях 2207 та 2208 згідно з УКТ ЗЕД (1 розділ, 14.1.237 ПКУ)

**Спільна сумісна власність** означає право, на яке мають дві та більше фізичні або юридичні особи, без визначення розміру частки кожного співвласників. Тобто вона передбачає рівність часток власності об'єкта житлової нерухомості кожного суб'єкта власності. Розмір такої частки може бути визначений тоді, коли спільна сумісна власність ліквідується і замість неї створюється спільна часткова власність (Розділ 12 ст.265 ПКУ)

**Спонсорство** – добровільна матеріальна, фінансова, організаційна та інша підтримка фізичними та юридичними особами набувачів благодійної допомоги з метою популяризації виключно свого імені (найменування), свого знака для товарів і послуг

(ст. 1 Закону України «Про благодійництво та благодійні організації»)

**Споруди** – земельні поліпшення, що не належать до будівель і призначені для виконання спеціальних технічних функцій (1 розділ, 14.1.238 ПКУ)

**Спрощена система оподаткування, обліку та звітності** – система оподаткування, що передбачає заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку в порядку і на умовах, визначених розділом XIV цього Кодексу, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності (1 розділ, 14.1.239 ПКУ)

**Стабільність** – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше, як за п'ять місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки (1 розділ, 4.1.9 ПКУ)

**Ставка збору за заготівлю деревини** (встановлені пунктами 331.1 та 331.2 статті 17 ПК) застосовується при заготівлі деревини в порядку рубок головного користування та під час проведення заходів щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей у деревостанах віком понад 40 років – рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування; незалежно від віку деревостанів - суцільні санітарні та суцільні лісовідновні рубки) та заходів з розчищення лісових ділянок, вкритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо.

Ставки збору застосовуються за заготівлю деревини основних або неосновних лісових порід у гривнях з копійками за один куб.м деревини ділової (без кори) або дров'яної (з корою) з урахуванням розподілу лісів за поясами і розрядами

Ставка податку – розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування (1 розділ, 25.1 ПКУ)

Ставка податку абсолютна (специфічна) – ставка, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина щодо кожної одиниці виміру бази оподаткування (1 розділ, 25.1 ПКУ)

Ставка податку базова (основна) визначається ставка, що визначена такою для окремого податку відповідним розділом цього Кодексу (1 розділ, 26.1 ПКУ)

Ставка податку відносна (адвалорна) – ставка, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування (1 розділ, 28.2 ПКУ)

Ставка податку гранична – визнається максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком, встановлений цим Кодексом (1 розділ, 27.1 ПКУ)

Ставка податку для цілей розділу XIII цього Кодексу – законодавчо визначений річний розмір плати за одиницю площі оподаткованої земельної ділянки (розділ, 14.1.240 ПКУ)

Ставка податку за викиди в атмосферне повітря окремих забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення – фіксовані суми в гривнях за одиницю (1 тону) забруднюючих речовин (розділ 1, пп. 14.1.241.1 ПК)

Стандартні документи – це документи, що мають однакову форму та заповнюються в певній послідовності й за суворо визначеними правилами

(стаття 27 Закону України «Про інформацію»)

Стаціонарне джерело забруднення – підприємство, цех, агрегат, установка або інший нерухомий об'єкт, що зберігає свої просторові координати протягом певного часу і здійснює викиди забруднюючих речовин в атмосферу та/або скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти (розділ 1, пп. 14.1.241.1 ПК України)

Створення резерву під кредитні ризики – це визнання витрат для відображення реального результату діяльності банку з урахуванням погіршення якості його активів або підвищення ризиковості кредитних операцій

(постанова Правління Національного банку України від 06.07.2000 р. № 279)

Стиснений природний газ – стиснений газ метан. Виробництво не потребує глибокої хімічної переробки первинної сировини, а підготовку до застосування проводять фізичними методами (компримування)

Страхова виплата – це «грошова сума, яка виплачується страховиком відповідно до умов договору страхування при настанні страхового випадку»

(ст. 9 Закону України «Про страхування» в редакції Закону України від 04.10.2001 № 2745-III (2745-14))

Страхове відшкодування – страхова виплата, яка здійснюється страховиком у межах страхової суми за договорами майнового страхування і страхування відповідальності при настанні страхового випадку

(ст. 9 Закону України «Про страхування» в редакції Закону України від 04.10.2001 № 2745-III (2745-14))

Страховий платіж (страховий внесок, страхова премія) – плата за страхування, яку страхувальник зобов'язаний внести страховику згідно з договором страхування

Ст. 10 Закону України «Про страхування» в редакції Закону України від 04.10.2001 № 2745-III (2745-14)

Страхування – це вид цивільно-правових відносин щодо захисту майнових інтересів фізичних осіб та юридичних осіб у разі настання певних подій (страхових випадків), визначених договором стра-

ування або чинним законодавством, за рахунок грошових фондів, що формуються шляхом сплати фізичними особами та юридичними особами страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за доходів від розміщення коштів цих фондів

(ст. 1 Закону України «Про страхування» в редакції Закону України від 04.10.2001 № 2745-III (2745-14))

**Страхування життя** – це поняття, яке об'єднує довготермінові види особистого страхування, за якими передбачається обов'язок страховика здійснити страхову виплату згідно з договором страхування у разі смерті застрахованої особи, а також, якщо це передбачено договором страхування, у разі досягнення застрахованої особи до закінчення строку дії договору страхування та (або) досягнення застрахованою особою визначеного договором віку

(ст. 6 Закону України «Про страхування» в редакції Закону України від 04.10.2001 № 2745-III (2745-14))

**Строк корисного використання (експлуатації)** – це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг) (145.1 ПКУ)

**Строк позовної давності** – це строк, протягом якого кредитор може звернутися до суду з вимогами про стягнення боргу з боржника

(ст. 251, 252 Цивільного кодексу України від 16.01.2003 р. № 435-VI)

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

Момент виникнення податкового обов'язку платника податків, у тому числі податкового агента, визначається календарною датою.

Строк сплати податку та збору обчислюється роками, кварталами, місяцями, декадами, тижнями, днями або вказівкою на подію, що повинна настати чи статися, або на подію, що повинна відбутися, і встановлюється для кожного податку окремо

**Суб'єкт владних повноважень** – у значенні, визначеному Кодексом адміністративного судочинства України (І розділ, 14.1.241 ПКУ)

**Суб'єкт господарювання** – юридична особа, в тому числі підприємство з іноземними інвестиціями, незалежно від форми та часу внесення таких інвестицій

(пп. 14.1.140 ПК України)

**Суб'єкти господарювання** – учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством (ст. 55 глави 6 розділу II Господарського кодексу України (далі – ГКУ) від 16.01.2003 № 436-IV)

**Суб'єкти оціночної діяльності у сфері оцінки земель** – органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, які здійснюють управління у сфері оцінки земель, а також юридичні та фізичні особи, які отримали ліцензії на виконання землеоціночних робіт у встановленому законом порядку.

(ст. 6 Закон України «Про оцінку земель» від 11.12.03 р. № 1378)

**Суб'єкти підприємницької діяльності** – платники податку на прибуток, які включені до Державного реєстру підприємств, установ та організацій, які здійснюють розроблення, впровадження та використання енергоефективних заходів та енергоефективних проектів

(Закон України від 1 липня 1994 р. № 74/94 ВР «Про енергозбереження»)

**Субвенція** – певна сума коштів, що видається з бюджету з чітко обумовленим цільовим призначенням, як допомога на певні програми і заходи. Розміри та умови надання і використання субвенцій

з Державного бюджету України, республіканського бюджету Автономної Республіки Крим і місцевих бюджетів затверджуються законом про Держбюджет на поточний рік, а також відповідними постановами КМУ. У п. 6.6 ст. 263 цього Кодексу визначено, що державні субвенції для гірничодобувних підприємств не враховуються при розрахунку вартості видобутої корисної копалини

**Сума непрямих податків**, у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству), відносять податки на продаж, з обігу, на додану вартість, на промислових цінних паперів, на перекази коштів за кордон, на дарування і спадкування, на передачу власності, на матеріально-технічні запаси та обладнання, на монопольне право та привілеї, а також акцизи, гербові збори, прикордонні збори та всі інші податки (збори) за винятком прямих податків і податків з імпорту

**Сумнівна заборгованість** – заборгованість за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) або заборгованість сплати відсотків, щодо якої існує невпевненість у її погашенні боржником і яка відрізняється від безнадійної заборгованості

**Супутні послуги** – послуги, вартість яких включається відповідно до норм законодавства України з питань митної справи до митної вартості товарів, що експортуються з митної території України або імпортується на митну територію України (1 розділ, 14.1.242 ПКУ)

**Тверді радіоактивні відходи** – це різні матеріали із активної зони реактора; відпрацьовані фільтри, очисних установок; забруднені прилади; спецодяг персоналу, покриття підлоги, інструмент, ганчірки, які використовуються при технічному обслуговуванні та ремонту обладнання АЕС

**Термін «проценти» (з метою бухгалтерського обліку)** – плата за використання грошових коштів і їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству

(Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290)

**Технічна, арифметична помилки або описка** – помилки або описки, допущені лісокористувачем при здійсненні матеріальної і грошової оцінки деревини на пні та другорядних лісових матеріалів, при неправильному застосуванні сортиментних таблиць, лісотаксових поясів, розрядів та ставок збору деревини, що відпускається, на пні, заповненні документів, актів, в тому числі податкових декларацій (розрахунків) або додатків до них, зокрема при виконанні арифметичних дій, передбачених алгоритмом обчислення об'єкта оподаткування з метою визначення податкових зобов'язань зі збору, а також помилки, допущені при перенесенні даних із актів, технічної документації, додатків, на підставі яких обчислюються суми збору, які проставляються у спеціальних дозволах.

**Техногенні родовища корисних копалин** – це місця, де накопичилися відходи видобутку, збирання та переробки мінеральної сировини, запаси яких оцінені і мають промислове значення. Такі родовища можуть виникнути також внаслідок втрат при зберіганні, транспортуванні та використанні продуктів переробки мінеральної сировини. відповідно до ст. 5 КУН від 27.07.1994 № 132/94

**Тимчасова податкова різниця** – це податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах.

(ст. 14.1.191 ПК)

**Тимчасове зберігання радіоактивних відходів** визначається як їх розміщення в об'єкті, в якому забезпечується їх ізоляція від навколишнього середовища, фізичний захист і радіаційний моніторинг, а також можливість наступного вилучення, переробки, перевезення та захоронення

(Закон України «Про поводження з радіоактивними відходами»)

**Товари** – матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (квіти), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення (14.1.244 ПКУ)

**Товарний кредит** – товари (роботи, послуги), що передаються резидентом або нерезидентом у власність юридичних чи фізичних осіб на умовах договору, що передбачає відстрочення остаточного розрахунків на визначений строк та під процент. Товарний кредит передбачає передачу права власності на товари (роботи, послуги) покупцеві (замовникові) у момент підписання договору або в момент

**Фізичного отримання товарів (робіт, послуг) таким покупцем (замовником), незалежно від часу погашення заборгованості**(1 розділ, 14.1.245 ПКУ)

**Товаророзпорядчі цінні папери** – цінні папери, які надають їх держателю право розпоряджатися майном, вказаним у цих документах.

(ст. 15 розділу II Закону № 3480-15)

**Торгівля валютними цінностями** – операції, пов'язані з переходом права власності на національну валюту України, іноземну валюту, платіжні документи та інші цінні папери, виражені у національній валюті України, в іноземній валюті або банківських металах, банківські метали (1 розділ, 14.1.247 ПКУ)

**Торгівля іноземною валютою** – валютні операції, пов'язані з переходом права власності на валютні цінності, за винятком операцій, що здійснюються між резидентами за умови, що такими валютними цінностями є національна валюта України, цінні папери та чеки, виражені у національній валюті України(1 розділ, 14.1.248 ПКУ)

**Торгівля у розстрочку** – господарська операція, яка передбачає продаж резидентом або нерезидентом товарів фізичним чи юридичним особам на умовах розстрочення кінцевого розрахунку, на визначений строк та під процент (розділ, 14.1.249 ПКУ)

**Торговельна діяльність для цілей розділу XII цього Кодексу** - роздрібна та оптова торгівля, діяльність у торговельно-виробничій (ресторанне господарство) сфері за готівку, інші готівкові платіжні засоби та з використанням платіжних карток (1 розділ, 14.1.246 ПКУ)

**Торговий патент для цілей розділу XII цього Кодексу** – державне свідоцтво з обмеженим строком дії на провадження певного виду підприємницької діяльності та користування яким передбачає своєчасне внесення до бюджету відповідного збору (1 розділ, 14.1.250 ПКУ)

**Транспортні засоби, що використовувалися**, – транспортні засоби, на які уповноваженими державними органами, в тому числі іноземними, видані реєстраційні документи, що дають право експлуатувати такі транспортні засоби(1 розділ, 14.1.251 ПКУ)

**Транспортування природного газу** - господарська діяльність на ринку природного газу, що підлягає ліцензуванню і пов'язана з переміщенням природного газу трубопроводами з метою його подальшого зберігання, розподілу або доставки безпосередньо споживачам та замовникам, крім транспортування внутрішньопроемиловими трубопроводами (приєднаними мережами).

**Триваюче правопорушення** – це діяння (як правило – бездіяльність) платника податків, поєднане з наступним тривалим невиконанням обов'язків, що покладені на винного законом під погрозою застосування штрафних санкцій

**Тютюнові вироби** – сигарети з фільтром або без фільтру, цигарки, сигари, сигарили, а також люльковий, нюхальний, смоктальний, жувальний тютюн, махорка та інші вироби з тютюну чи його замінників для куріння, нюхання, смоктання чи жування (1 розділ, 14.1.252 ПКУ)

**Умови природної монополії** – стан товарного ринку, при якому задоволення попиту на цьому ринку є більш ефективним за умови відсутності конкуренції внаслідок технологічних особливостей виробництва (у зв'язку з істотним зменшенням витрат виробництва на одиницю товару в міру збільшення обсягів виробництва)

**Умовне звільнення від оподаткування митними платежами** – звільнення від сплати митних платежів, застосування якого передбачає дотримання певних умов та обмежень під час використання товарів і транспортних засобів комерційного призначення, розпорядження ними після їх випуску(1 розділ, 14.1.253 ПКУ)

**Умовне звільнення від оподаткування податком на додану вартість у разі ввезення товарів на митну територію України** – звільнення від сплати нарахованого податкового зобов'язання у разі розміщення товарів у митних режимах, що передбачають звільнення від оподаткування за умови дотримання вимог митного режиму(1 розділ, 14.1.254 ПКУ)

**Управитель** – особа, яка за договором з власником чи балансоутримувачем здійснює управління будинком, спорудою, житловим комплексом або комплексом будинків і споруд і забезпечує його належну експлуатацію (ст. 1 Закону України «Про житлово-комунальні послуги» від 24.06.2004 № 1875-IV)

**Ф'ючерсний контракт** – стандартний документ, який засвідчує зобов'язання придбати (продати) цінні папери, товари або кошти у визначений час та на визначених умовах у майбутньому, з фіксацією цін на момент виконання зобов'язань сторонами контракту (пп. 14.1.45 ст. 14 Кодексу)

**Фізична особа** – резидент – фізична особа, яка має місце проживання в Україні.

У разі якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні; якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті та економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні. У разі якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року.

Достатньою (але не виключною) умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи є місце постійного проживання членів її сім'ї або її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності.

Якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні положення цього підпункту, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України.

Якщо всупереч закону фізична особа – громадянин України має також громадянство іншої країни, то з метою оподаткування цим податком така особа вважається громадянином України, який не має права на залік податків, сплачених за кордоном, передбаченого цим Законом або нормами міжнародних угод України.

Якщо фізична особа є особою без громадянства і на неї не поширюються положення абзаців першого–четвертого цього підпункту, то її статус визначається згідно з нормами міжнародного права.

Достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення нею основного місця проживання на території України у порядку, встановленому цим Законом, або її реєстрація як самозайнятої особи.

У разі якщо у цьому Кодексі використовується термін «резидент» у відповідних відмінках, під цим терміном розуміється фізична особа – резидент

**Фіксований сільськогосподарський податок** – це податок, який справляється з одиниці земельної площі у відсотках від її нормативної оцінки та сплата якого замінює сплату окремих податків і зборів (пп. 14.1.261 ст. 14)

**Філія** – це відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням та здійснює всі або частину її функцій (ст. 95 Цивільного кодексу України)

**Фінансова відповідальність** – по суті різновид адміністративної відповідальності, що застосовується переважно відповідними органами виконавчої влади.

Як санкції під час притягнення до фінансової відповідальності юридичних осіб передбачається застосування штрафних санкцій, штрафів та пені.

Стягнення пені (глава 9 розділу I Загальних положень), є одним із інструментів забезпечення виконання зобов'язань в цивільних правовідносинах.

Пеня нараховується після закінчення встановлених цим Кодексом строків погашення узгодженого грошового зобов'язання на суму податкового боргу (пп.129.1.1 ст. 129)

**Фінансова допомога** – фінансова допомога, надана на безповоротній або поворотній основі (1 розділ 14.1.257 ПКУ)

**Фінансова санкція** – поняття «фінансова санкція» рівнозначно поняттю «штрафна санкція» та «штраф»

**Фінансова установа** – юридична особа, яка відповідно до закону надає одну чи декілька фінансових послуг та яка внесена до відповідного реєстру у порядку, встановленому законом. До фінансових установ належать банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії та інші юридичні особи, виключним видом діяльності яких є надання фінансових послуг

**Фінансовий кредит** – кошти, що надаються банком-резидентом або нерезидентом, що кваліфікується як банківська установа згідно із законодавством країни перебування нерезидента, або резидентами і нерезидентами, які мають згідно з відповідним законодавством статус небанківських фінансових установ, а також іноземною державою або його офіційними агентствами, міжнародними фінансовими організаціями та іншими кредиторами – нерезидентами юридичній чи фізичній особі на визначений строк для цільового використання та під процент (1 розділ, 14.1.258. ПКУ),

**Фінансовий лізинг (оренда)** – це господарська операція, що здійснюється фізичною або юридичною особою і передбачає передачу орендарю (а) майна, яке є основним засобом і придбане або виготовлене орендодавцем, а також (б) усіх ризиків та винагород, пов'язаних з правом користування та володіння об'єктом лізингу

**Фінансові витрати** – проценти за користування короткостроковими і довгостроковими позиками банків, банківським овердрафтом; проценти за облігаціями випущеними, векселями виданими; дисконт за облігаціями, амортизацію інших знижок, пов'язаних із позиками; проценти за фінансову оренду активів (пп. 138.11.5. ПК)

**Фіскальна достатність** – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями (1 розділ, 4.1.5 ПКУ)

**Фонд банківського управління** – кошти учасників фондів банківського управління та інші активи, що перебувають у довірчому управлінні уповноваженого банку відповідно до закону (1 розділ, 14.1.259 ПКУ, Закону «Про недержавне пенсійне забезпечення»)

**Форвардний контракт** – цивільно-правовий договір, за яким продавець зобов'язується у майбутньому в установленний строк передати базовий актив у власність покупця на визначених умовах, а покупець зобов'язується прийняти в установленний строк базовий актив і сплатити за нього ціну, визначену таким договором (1 розділ, 14.1.45.3 ПКУ)

**Фотонне іонізуюче випромінювання** – це потік електромагнітних коливань, що поширюється у вакуумі з постійною швидкістю 300 000 км/с. Це –  $\gamma$ -випромінювання, рентгенівське випромінювання. Вони різняться умовами утворення і властивостями: довжиною хвилі й енергією

**Фрахт** – винагорода (компенсація), що сплачується за договорами перевезення, найму або піднайму судна або транспортного засобу (їх частин) для перевезення вантажів та пасажирів морськими або повітряними суднами; перевезення вантажів залізничним або автомобільним транспортом (1 розділ, 14.1.260 ПКУ)

**Ф'ючерсний контракт (ф'ючерс)** – стандартизований строковий контракт, за яким продавець зобов'язується у майбутньому в установленний строк (дата виконання зобов'язань за ф'ючерсним контрактом) передати базовий актив у власність покупця на визначених специфікацією умовах, а покупець зобов'язується прийняти базовий актив і сплатити за нього ціну, визначену сторонами контракту на дату його укладення (1 розділ, 14.1.45.4 ПКУ)

**Хронометраж** – процес спостереження за веденням господарської діяльності платника податків, який здійснюється під час проведення фактичних перевірок та застосовується органами державної податкової служби з метою встановлення реальних показників щодо діяльності платника податків, яка здійснюється на відповідному місці її провадження (1 розділ, 14.1.264 ПКУ)

**Цільове призначення земельної ділянки** – використання земельної ділянки за призначенням, визначеним на підставі документації із землеустрою у встановленому законодавством порядку (1 розділ, 14.1.261 ПКУ)

**Цільове фінансування** – виділення фінансових ресурсів із завчасно обумовленими та затвердженими умовами їх використання. Надається протягом певного періоду для досягнення визначеної мети (Закон України «Про благодійництво та благодійні організації» від 16.09.1997р. за № 531/97-ВР)

**Цільові надходження** – надходження коштів, матеріальних та нематеріальних активів цільового призначення для виконання юридичною особою-отримувачем певних завдань (реалізації програм, проектів, заходів), попередньо обумовлених з надавачем

**Ціна** – це грошове вираження вартості одиниці товару, а тариф можна визначити як систему ставок плати за різноманітні послуги виробничого та особистого споживання, що надаються фізичним та юридичним особам (пп. 153.2.1 ПКУ)

**Цінний папір** – це документ встановленої форми з відповідними реквізитами, що посвідчує грошове або інше майнове право і визначає взаємовідносини між особою, яка його розмістила (видала), з власником та передбачає виконання зобов'язань згідно з умовами його розміщення, а також можливість передачі прав, що випливають з цього документа, іншим особам

(п. 1 ст.194 ЦК України)

**Частка сільськогосподарського товаровиробництва для цілей глави 2 розділу XIV цього Кодексу** – шитома вага доходу сільськогосподарського товаровиробника, отриманого від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, у загальній сумі його доходу, що враховується під час визначення права такого товаровиробника на реєстрацію як платника податку (1 розділ, 14.1.262 ПКУ)

**Чисті активи** – активи підприємства за вирахуванням його зобов'язань.

**Штрафна санкція (фінансова санкція, штраф)** – плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотка, що справляються з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності (14.1.265 ПКУ)

(п. 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України 07.07.1999 № 163)

**Ширина смуги радіочастот**, що визначається як частина смуги радіочастот загального користування у відповідному регіоні та зазначена в ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України або в дозволі на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою для технологічних користувачів та користувачів, які користуються радіочастотним ресурсом для розповсюдження телерадіопрограм. Ширина смуги радіочастот визначається у МГц

**Юридична особа** – організація, створена і зареєстрована у встановленому законом порядку (стаття 80 Цивільного кодексу України).



## РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

18. Актуальные проблемы налоговой политики в условиях модернизации экономики : опыт Украины и Беларуси / [Мельник П. В., Онышко Св. В., Врезубова Т. А. и др.] ; под ред. д.э.н., проф. Св. В. Онышко. – Ирпень : Национальный университет ГНС Украины, 2007. – 396 с.
19. Бабич А. М., Государственные и муниципальные финансы : учебник для вузов. / А. М. Бабич, Л. М. Павлова – М. : Финансы, ЮНИТИ, 1999. – 687 с.
20. Бланкарт Шарль. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки / Пер. з нім. С. І. Терещенко та О. О. Терещенка; Передмова та наук. редагування В. М. Федосова. – К.: Либідь, 2000. – 654 с.
21. Бобылев Ю. Н. Реформирование налогообложения минерально-сырьевого сектора. / Бобылев Ю. Н. – М., 2001.
22. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. N 2456-VI ( 2456-17 ). [Електронний ресурс] – Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2542-14>
23. Вишневський В. П. Місцеві податки і збори у ринковій економіці / В. П. Вишневський, В. В. Рибак // Фінанси України. – 2001. – № 1. – С. 11-20.
24. Водний кодекс України : від 06.06.1995 р. № 213/95-ВР. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА:ЗАКОН.
25. Гофман К. Г. Экономика природопользования (из научного наследия). / Гофман К.Г. – М. : 1998. – 272 с.
26. Грищенко В.В. Прийняття рішень про сплату збору за провадження торговельної діяльності // Адміністративне судочинство в державному механізмі захисту прав платників податків: збірник тез науково-практичного семінару, 15 жовтня 2010 року / Держ. подат. адмін. України, Нац. унів. ДПС України, Наук.-досл. центр з проблем оподатк. – Ірпінь: Нац. унів. ДПС України, 2010. – 183 с.
27. Данілов О.Д., Фінанси у запитаннях і відповідях : навчальний посібник О. Д. Данілов, Д. М. Серебрянський. 2-е вид., перероб. та доп.. – К. : КНТ, 2008. – 528 с.
28. Державні фінанси : теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі / [пер. з англ. Ю. Немец (ред.)]. – К. : Основи, 1998. – 542 с.
29. Економічна енциклопедія : у трьох томах / [редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.] – К. : Видавничий центр «Академія», 2000 – Т. 1; Т. 3.
30. Європейська хартія місцевого самоврядування. Страсбург, 15 жовтня 1985 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
31. Єдина база податкових знань [Електронний ресурс]. – Режим доступу : Всеукраїнська мережа ЛІГА:ЗАКОН.
32. Єдиний державний реєстр юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=32479&cat\\_id=30595](http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=32479&cat_id=30595)
33. Інформатизація обліку платників податків в країні : аналіз сучасного стану і технологій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.vuzlib.net/aopp/25.htm>
34. Кириленко О. П. Історичні витоки місцевого оподаткування О. П. Кириленко // Вісник державної податкової служби України. – 2000. – листопад–грудень. – С. 36-41.
35. Кириєнко О. Збір за забруднення навколишнього природного середовища – не плата за повітря. Скиди стічних вод у системи каналізації / О. Кириєнко // Вісник податкової служби України. – 2002. – № 33. – вересень. – С. 50.

36. Кованько П. Главнейшие реформы, проведенные Н. Х. Бунге в финансовой системе России. / Кованько П. К–К.: Типография Императорского Университета Св. Владимира, 1901. – С. 395.
37. Колесник М. Текущее состояние и перспективы рентного налогообложения в России / М. Колесник // Вопросы экономики. – 2003. – № 6. – С. 77 - 88.
38. Конституція України : [Електронний ресурс] – Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=254%EA%2F96%2D%E2%F0>
39. Костицький В. В. Екологія перехідного періоду : право, держава, економіка (Економіко-правовий механізм охорони навколишнього природного середовища в Україні) Костицький В. В. – К. : ІЗП І ПЗ, 2003. – 772 с.
40. Криницький І. Е. Правове регулювання налогообложения имущества. диссертация на соискание ученой степени канд. юрид. наук / Криницький І. Е. – Харьков, 2001. С. 14 – 15.
41. Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. / Кулишер И. М. – Вып. 2. – Петроград : Наука и школа, 1920.
42. Лісовий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 17. – (26.04.2004).
43. Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці [монографія] / Мельник П. В. – Ірпінь : Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с
44. Мельник В. М. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків / Мельник В. М. Фінанси України. – 2008. – №9. – С.3-9.
45. Мельник В. М. Податковий борг в Україні : причини виникнення та методи скорочення / Мельник В. М. // Науковий вісник Національної академії ДПС України. – 2006. – № 3. – С. 74 – 81.
46. Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу / Мельник В. М. : монографія – К. : Комп'ютерпрес, 2006.
47. Местное финансирование в Европе / Документ, подготовленный под авторитетом Координационного Комитета по местным и региональным органам власти (CDLR) Совету Европы. – Издание Совета Европы, 1997. – 158 с.
48. Місцеві фінанси : підручник / за ред. О.П. Кириленко. – К. : Знання, 2006. – 677 с.
49. Налоги : учебное пособие / [за ред. Д. Черника]. М. : Финансы и статистка, 1 995 с. – 47 с.
50. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая : Собрание законодательства Российской Федерации – 1998. – № 31 – ст. 3 824 с.
51. Налогообложение : проблемы науки и практики – 2009 : монографія / Под ред. проф. Ю. Б. Иванова. – Х. : ФЛП Либуркина Л.М.; ИД «ИНЖЕК», 2009. – 296 с.
52. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція М. Я. Азарова]. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України. 2010. – 2 389 с.
53. Никитин С., Никитин А., Степанова М., Налоговые льготы, стимулирующие предпринимательскую деятельность в развитых странах запада / Никитин С., Никитин А., Степанова М. // Мировая экономика и международные отношения. – 2000. – № 11. – С. 48 – 56.
54. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. / Озеров И. Х. – Вып. 1. – М. : Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. – С. 61.
55. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. / Озеров И. Х. – Вып. 2. – М. : Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1920. – С. 70.
56. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика) : монографія. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2003 – 286

57. Організація стягнення податкового боргу : навчальний посібник / [Шкарупа В. К., Цівина В. О., Кречетова М. І. та ін.]. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2006. – 248 с.
58. Павлова Л. П. Местные бюджеты капиталистических государств. / Павлова Л. П. – М.: Финансы, 1972. – 152 с.
59. Письменний В. В. Оцінка ефективності справляння місцевих податків і зборів / Письменний В. В. // Наукові записки : зб. наук. праць. – 2006. – № 15. – С. 127 – 129.
60. Піхоцький В. Ф. Інформаційні системи у податковому контролі й аудиті : навчальний посібник / В. Ф. Піхоцький, Ю. В. Яцишин. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. – 70 с.
61. Подання податкової звітності та реєстрів податкових накладних в електронному вигляді // Вісник податкової служби. – 2006. – № 47–48 (426). – С. 16.
62. Податкова політика України : навч. посібник / П. В. Мельника, З. С. Варналій, Л. Л. Тарангул [та ін.]; за ред. П. В. Мельника. – К. : Знання України, 2010. – 505 с.
63. Податкова політика України: стан, проблеми, перспективи: монографія / П.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С.Варналій [та ін.]; за ред. З.С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.
64. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755–VI. [Електронний ресурс]. Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
65. Податкові системи зарубіжних країн / [за загальн. ред. М. Я. Азарова]. – К. : Видавничий дім «Комп'ютерпрес», 2004. – с. 153.
66. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 „Дебіторська заборгованість” : Наказ Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 р. № 237 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // [http : // buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO10.aspx](http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO10.aspx)
67. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» // Офіційний вісник України. – 2000. – № 21.
68. Порядок ведення книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва – юридичної особи, яка застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 12 жовтня 1999 р. № 554. // Вісник податкової служби України. – 2000. – №9. – с. 25 – 26.
69. Порядок ведення реєстру отриманих та виданих податкових накладних : Наказ ДПА України : зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18 липня 2005 р. № 770/11050 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1092.777.0>
70. Порядок складання розрахунку сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва – юридичною особою, затверджений Наказом ДПА України : від 28 лютого 2003 року № 48 (зі змінами та доповненнями) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).
71. Правова інформатика : [підручник] : у 2-х т. – К. : Парлам. видавництво, 2004. – Т. 1. – 416 с.
72. Про альтернативні види рідкого та газового палива : Закон України : від 14.01.2000 р. №1391-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА:ЗАКОН.
73. Про альтернативні джерела енергії : Закон України : від 20 лютого 2003 року № 555-IV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА : ЗАКОН.
74. Про відходи : Закон України : від 05.03.1998 р. № 187/98–ВР. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : Всеукраїнська мережа ЛІГА : ЗАКОН.
75. Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 р. №727/98 Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності : від 28 червня 1999 р. №746/99. / Основи податкового за-

- конодавства : Указ Президента України : збірка основних законодавчих актів. – 3-є вид., перероб. і доп. – Х. : ВД „ІНЖЕК”, 2005. – с. 396-400.
76. Про втрату чинності спільними наказами Державної податкової адміністрації України та Міністерства внутрішніх справ України від 19.10.04 №602/1226 та від 06.07.06 №386/663 : Повідомлення про оприлюднення проекту спільного наказу [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=303791&cat\\_id=45661](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=303791&cat_id=45661)
77. Про Державний бюджет України на 2010 р. : Закон України : від 11 червня, 2010 року // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 22. – С. 263.
78. Про Державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов’язкових платежів : Закон України : від 22.12.1994 р. № 320 / 94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 2. – Ст. 10.
79. Про державну підтримку малого підприємництва : Закон України : від 19 жовтня 2000 р. № 2063-III. // Урядовий кур’єр. – 2000. – 22 листопада.
80. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців : Закон України : від 15 травня 2003 року № 755-IV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА:ЗАКОН.
81. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців : Закон України : від 15.05.2003 р. № 755-IV // Відомості Верховної Ради України. – 08.08.2003. – № 31. – Ст. 263.
82. Про дозвільну діяльність у сфері використання ядерної енергії : Закон України : від 11.01.2000 р. № 1370-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : Всеукраїнська мережа ЛІГА:ЗАКОН.
83. Про енергозбереження : Закон України : від 1 липня 1994 р. № 74/94 ВР. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА:ЗАКОН.
84. Про засади функціонування ринку природного газу : Закон України : від 8 липня 2010 року № 2467-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 55. – 30 липня.
85. Про затвердження значень гігієнічних нормативів хімічних речовин в атмосферному повітрі населених місць : Постанова головного державного санітарного лікаря України : від 11.12.2009 р. № 34. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА:ЗАКОН.
86. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку погашення у 2010 році заборгованості суб’єктів господарювання перед державою за кредитами, залученими державою або під державні гарантії, бюджетними позичками та фінансовою допомогою наданою на поворотній основі : Наказ від 14.09.2010 р. № 701 / ДПА України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nau.ua/druk.php?name=340781-14092010-0.txt>
87. Про затвердження нової редакції Порядку приймання та комп’ютерної обробки звітних документів платників податків у ДПІ районного рівня та СДПІ по роботі з ВПП : Наказ ДПА : України від 02.12.2004 р. № 691 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.uazakon.com/documents/date\\_4s/pg\\_ikgdo0.htm](http://www.uazakon.com/documents/date_4s/pg_ikgdo0.htm)
88. Про затвердження Порядку ліцензування окремих видів діяльності у сфері використання ядерної енергії : Постанова КМУ : від 06.12.2000 р. № 1782 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА:ЗАКОН.
89. Про затвердження порядку погодження та видачі дозволів на спеціальне водокористування та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 10 серпня 1992 р. № 459 : Постанова КМУ України : від 13 березня 2002 р. № 321. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА:ЗАКОН.

90. Про затвердження свідоцтва про сплату єдиного податку і порядку його видачі : Наказ Державної податкової адміністрації України : від 29 жовтня 1999 р. № 599 // Вісник податкової служби України. – 2000. – №9. – с. 19 – 24
91. Про затвердження формату (стандарту) електронного документа звітності платників податків : Наказ ДПА України : від 03.05.2006 р. №242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=114989cat\\_id=114934](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=114989cat_id=114934)
92. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України : від 08 листопада 2010 р. № 2464-VI // Урядовий кур'єр. – 2010. – № 156. – 26 серпня 2010 р.
93. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
94. Про охорону атмосферного повітря : Закон України : від 16.10.1992 № 2707-XII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА:ЗАКОН.
95. Про поводження з радіоактивними відходами : Закон України : від 30.06.1995 р. № 255/95-ВР. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА:ЗАКОН.
96. Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів : Закон України : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1963-12>
97. Про Правила дорожнього руху : Постанова КМУ : від 10 жовтня 2001 р. № 1306. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА:ЗАКОН.
98. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності : Указ Президента України : від 3 липня 1998 р. №727/98 // Урядовий кур'єр. – 1998. – 9 липня.
99. Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту: Закон України : від 22.10.1993 р. № 3551-XII // Верховної Ради України – 1993. – № 45. – Ст. 425
100. Реформа местных финансов в Центральной и Восточной Европе. – 2-е изд. доп. – М. : ИПЦ Финпол, 1995. – 96 с.
101. Росоловський В. М. Основи інформаційної безпеки автоматизованої інформаційної системи державної податкової служби України : навчальний посібник / [В. М. Росоловський, Г. Г. Анкудович, К. О. Катерноза, М. Ю. Шевченко] ; за заг. ред. М. Я. Азарова. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2003. – 466 с.
102. Сайт Міністерства екології та природних ресурсів. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.menr.gov.ua/>
103. Серебрянський Д. М. Сутність податку на прибуток : ретроспективний аналіз та сучасна думка / Серебрянський Д. М. // Науковий журнал Економіка розвитку. Вісник Харківського національного економічного університету. – Харків, 2005. – № 4 (36). – С. 25-26.
104. Серебрянський Д. М., Накай А.І. Ретроспективний аналіз становлення та розвитку прибуткового оподаткування юридичних осіб / Серебрянський Д. М., Накай А.І. // Науковий вісник Національної академії ДПС України. – 2005. – № 4 (31). – С. 98 – 107.
105. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / [Соколовська А. М., Єфименко Т. І., Луїна І. О. та ін.] – К. : НДФІ, 2006. – С. 30
106. Скоромцова Т. О. Корпоративне оподаткування: досвід ЄС для України / Т. О. Скоромцова // Сучасний стан та перспективи розвитку оподаткування в країнах ЄС : збірник матеріалів науково-методологічного семінару. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2009. – С. 86.

107. Скрипник А. В., Серебрянський Д. М. Оцінка фіскальної ефективності пільгового оподаткування прибутку підприємств / Скрипник А. В., Серебрянський Д. М. // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 13 – 27.
108. Соколовська А. М. Основи теорії податків : навчальний посібник / Соколовська А. М.. – К. : 2010. – 326 с.
109. Сутормина В. М., Федосов В. М., Андрущенко В. Л. Держава - податки - бізнес : (із світового досвіду регулювання ринкової економіки) / Сутормина В. М., Федосов В. М., Андрущенко В. Л. – К. : Либідь, 1992. – 328 с.
110. Тарасов П.И. Очеркъ науки финансового права. Ярославль, 1883. с. 552 – 553
111. Теорія держави і права. Академічний курс : підручник / [за ред. О. В. Зайчука, Н. М. Оніщенко]. – К. : Юрінком Інтер, 2006. – 688 с.
112. Фліссак Н. Податкова система України : стан, проблеми та перспективи / Н. Фліссак // Вісник податкової служби України. – 2007. – № 43. – С. 57.
113. Цивільний кодекс України : від 16 січня 2003 року № 435-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11. – 28 березня.
114. Цимбалюк В. Питання організаційно-правового забезпечення інформатизації як провідного напрямку модернізації державної податкової служби України / В. Цимбалюк // Науковий вісник Національної академії ДПС України. – 2004. – № 2 (24). – С. 138–139.
115. Цыпкин С. Д. Доходы Государственного бюджета СССР. правовые вопросы. / Цыпкин С. Д. – М. 1973. – С. 68.
116. Черник Д. Г. Налоги в рыночной экономике. / Черник Д. Г. – М. : Финансы, ЮНИТИ, 1997. – 383 с.
117. Швабій К. І. Оподаткування доходів населення : проблеми науки і практики : [монографія] / К. І. Швабій. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2009. – 296 с.
118. Що таке електронний цифровий підпис : Каховська ОДПІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.tax.vsem.com.ua/index.php?page=news.html&idnn=519>
119. Экономика общественного сектора / [под ред. Жильцова Е., Лафея Ж]. – М., 1998, – С. 87.
120. Pigou, Arthur Cecil. The Economics of Welfare (London, 1920) рус. перев.: Пигу А. Экономическая теория благосостояния : в 2 т. – М. : Прогресс, 1985.
121. Structures of the taxation systems in the European Union. Luxembourg: Office for Publication of the European Communities – 2004. – 361 с.

**ЗВЕДЕНИЙ ПЕРЕЛІК**  
**правопорушень (їх видів, форм), передбачених нормами Податкового кодексу України**

*Примітка 1.* Кожен рядок переліку містить опис правопорушення (виду, форми прояву порушення), яке відрізняється від інших хоча б однією ознакою – змістом дії чи бездіяльності, суб'єктом порушення чи відповідальності, видом і розміром санкції тощо.

*Примітка 2.* Окремо позначені: випадки, коли застосування штрафних санкцій ускладнено (унеможливлено) внаслідок особливостей конструкції відповідних норм (наприклад, п.119.1); випадки, коли одне порушення охоплюється двома різними нормами про фінансову відповідальність (наприклад, п.120.1 і підпункт 120.1.2). Для розкриття змісту таких особливостей конструкції та конкуренції норм необхідно застосовувати коментар до відповідних статей Податкового кодексу.

№ пп	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення)	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
1.	п.50.1 абз.3а	дія	Заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, яке виявлене самостійно платником податків до початку його перевірки контролюючим органом за умови сплати суми такої недоплати та штрафу до подання такого уточнюючого розрахунку;	платники податків	штраф три відсотки від такої суми	платники податків
2.	п.50.1 абз.3б	дія	Заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, яке виявлене самостійно платником податків до початку його перевірки контролюючим органом за умови відображення суми такої недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання (див., також ознаки правопорушення, передбаченого п.120.2)	платники податків	штраф п'ять відсотків від такої суми	платники податків
3.	п.117.1 абз.1і2	бездіяльність	– неподання у строки та у випадках, передбачених цим Кодексом, заяв та/або документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби;	платники податків	штраф 170 гривень штраф 340 гривень штраф 340 гривень штраф 510 гривень	самозайняті особи юридичні особи відокремлені підрозділи юридичної особи юридичні особи, відповідальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність

№ пп	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення)	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
4.	п.117.1 абз.1 і 2	бездіяльність	– неподання у строки та у випадках, передбачених цим Кодексом, заяв та/або документів для реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних	платники податків	штраф 170 гривень штраф 340 гривень штраф 340 гривень штраф 510 гривень	самозайняті особи  юридичні особи  відокремлені підрозділи юридичної особи  юридичні особи, відповідальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність
5.	п.117.1 абз.1 і 2	бездіяльність	– неподання виправлених документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби	платники податків	штраф 170 гривень штраф 340 гривень штраф 340 гривень штраф 510 гривень	самозайняті особи  юридичні особи  відокремлені підрозділи юридичної особи  юридичні особи, відповідальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність
6.	п.117.1 абз.1 і 2	бездіяльність	- неподання виправлених документів для внесення змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних	платники податків	штраф 170 гривень штраф 340 гривень штраф 340 гривень штраф 510 гривень	самозайняті особи  юридичні особи  відокремлені підрозділи юридичної особи  юридичні особи, відповідальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність



№ пп	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення)	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
7.	п.117.1 абз.1 і 2	бездіяльність	- неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності	платники податків	штраф 170 гривень штраф 340 гривень штраф 340 гривень штраф 510 гривень	самозайняті особи юридичні особи відокремлені підрозділи юридичної особи юридичні особи, відповідальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність
8.	п.117.1 абз.1 і 2	дії	- подання з помилками чи у неповному обсязі документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби	платники податків	штраф 170 гривень штраф 340 гривень штраф 340 гривень штраф 510 гривень	самозайняті особи юридичні особи відокремлені підрозділи юридичної особи юридичні особи, відповідальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність
9.	п.117.1 абз.1 і 2	дії	- подання з помилками чи у неповному обсязі для реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних	платники податків	штраф 170 гривень штраф 340 гривень штраф 340 гривень штраф 510 гривень	самозайняті особи юридичні особи відокремлені підрозділи юридичної особи юридичні особи, відповідальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність

№ пп	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення)	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
10.	п.117.1 абз.3	бездіяльність	– неусунення порушень, що вказані в абзаці першому п. 117.1	платники податків	штраф 340 гривень  штраф 1020гривень  штраф 1020гривень  штраф 1020гривень	самозайняті особи  юридичні особи  відокремлені підрозділи юридичної особи  юридичні особи, відповідальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність
11.	п.117.1 абз.3	бездіяльність	- повторне протягом року неподання у строки та у випадках, передбачених цим Кодексом, заяв та/або документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби	платники податків	штраф 340 гривень  штраф 1020гривень  штраф 1020гривень  штраф 1020гривень	самозайняті особи  юридичні особи  відокремлені підрозділи юридичної особи  юридичні особи, відповідальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність
12.	п.117.1 абз.3	бездіяльність	- повторне протягом року неподання платниками податків у строки та у випадках, передбачених цим Кодексом, заяв та/або документів для реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних	платники податків	штраф 340 гривень  штраф 1020гривень  штраф 1020гривень  штраф 1020гривень	самозайняті особи  юридичні особи  відокремлені підрозділи юридичної особи  юридичні особи, відповідальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність

№ пп	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення)	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
13.	п.117.1 абз.3	бездіяльність	- повторне протягом року неподання виправлених документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби	платники податків	штраф 340 гривень  штраф 1020 гривень  штраф 1020гривень  штраф 1020гривень	самозайняті особи  юридичні особи  відокремлені підрозділи юридичної особи  юридичні особи, відповідальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність
14.	п.117.1 абз.3	бездіяльність	- повторне протягом року неподання виправлених документів для внесення змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних	платники податків	штраф 340 гривень  штраф 1020гривень  штраф 1020гривень  штраф 1020гривень	самозайняті особи  юридичні особи  відокремлені підрозділи юридичної особи  юридичні особи, відповідальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність
15.	п.117.1 абз.3	бездіяльність	- повторне протягом року неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності	платники податків	штраф 340 гривень  штраф 1020гривень  штраф 1020гривень  штраф 1020гривень	самозайняті особи  юридичні особи  відокремлені підрозділи юридичної особи  юридичні особи, відповідальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність

№ пп	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення)	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
16.	п.117.2 абз.1 і 2	бездіяльність	- порушення вимог щодо обов'язкової реєстрації як платників акцизного податку за місцем державної реєстрації у п'ятиденний строк з дня отримання ліцензії на виробництво <i>(застосування відповідальності за це діяння унеможливлено - див. коментар до п.117.2)</i>	платники податків, що виробляють спирт етиловий (коньячний, плодovий), алкогольні напої та тютюнові вироби	штраф 1700 гривень	платники податків, що виробляють спирт етиловий (коньячний, плодovий), алкогольні напої та тютюнові вироби
17.	п.118.1 абз.1 і 2	бездіяльність	- неподання відповідним органам державної податкової служби в установлений статтею 69 глави 5-1 цього Кодексу строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків	банки; інші фінансові установи	штраф 340 гривень	банки, інші фінансові установи
18.	п.118.2 абз.1 і 2	дії	- здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного органу державної податкової служби про взяття рахунку на облік в органах державної податкової служби	банки; інші фінансові установи	штраф 10 відсотків суми усіх операцій за весь період до отримання такого повідомлення, здійснених з використанням таких рахунків (крім операцій з перерахування коштів до бюджетів або державних цільових фондів), але не менш як 850 гривень	банки, інші фінансові установи
19.	п.118.3 абз.1 і 2	бездіяльність	- неповідомлення про свій статус банку або іншій фінансовій установі при відкритті рахунку.	фізичні особи-підприємці; особи, що проводять незалежну професійну діяльність	штраф 340 гривень	фізичні особи-підприємці; особи, що проводять незалежну професійну діяльність
20.	п.119.1 абз.1 і 2	бездіяльність	- неподання інформації для формування Державного реєстру фізичних осіб-платників податків <i>(відсутність встановленого строку подання відповідної інформації фактично унеможливорює застосування санкцій за цей вид правопорушення (див. коментар до ст. 119 ПК).</i>	фізична особа, для якої раніше не формувалася облікова картка платника податків та яка не включена до Державного реєстру	штраф 85 гривень	фізичні особи-платники податків
21.	п.119.1 абз.1 і 2	бездіяльність	- неподання інформації для ведення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків	фізична особа, яка включена до Державного реєстру	штраф 85 гривень	фізичні особи-платники податків

№ пп	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення)	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
22.	п.119.1 абз.1 і 2	дії	- порушення порядку подання інформації для формування Державного реєстру фізичних осіб-платників податків	фізична особа, для якої раніше не формувалася облікова картка платника податків та яка не включена до Державного реєстру	штраф 85 гривень	фізичні особи-платники податків
23.	п.119.1 абз.1 і 2	дія	- порушення порядку подання інформації для ведення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків	фізична особа, для якої раніше не формувалася облікова картка платника податків та яка не включена до Державного реєстру	штраф 85 гривень	фізичні особи-платники податків
24.	п.119.1 абз.3 і 4	бездіяльність	- повторне протягом року неподання інформації для формування Державного реєстру фізичних осіб-платників податків	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 170 гривень	фізичні особи-платники податків
25.	п.119.1 абз.3 і 4	бездіяльність	- повторне протягом року неподання інформації для ведення Державного реєстру фізичних осіб	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 170 гривень	фізичні особи-платники податків
26.	п.119.1 абз.3 і 4	дія	- повторне протягом року порушення порядку подання інформації для формування Державного реєстру фізичних осіб-платників	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 170 гривень	фізичні особи-платники податків
27.	п.119.1 абз.3 і 4	дія	- повторне протягом року порушення порядку подання інформації для ведення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 170 гривень	фізичні особи-платники податків
28.	п.119.2 абз.1 і 2	бездіяльність	- неподання податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку	фізична особа-платник податків	штраф 510 гривень	фізичні особи-платники податків

№ пп	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення)	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
29.	п.119.2 абз.1 і 2	дія	- подання з порушенням встановлених строків податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку	фізична особа-платник податків	штраф 510 гривень	фізичні особи-платники податків
30.	п.119.2 абз.1 і 2	дія	- подання не у повному обсязі податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку	фізична особа-платник податків	штраф 510 гривень	фізичні особи-платники податків
31.	п.119.2 абз.1 і 2	дія	- подання з недостовірними відомостями податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку	фізична особа-платник податків	штраф 510 гривень	фізичні особи-платники податків
32.	п.119.2 абз.1 і 2	дія	- подання з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку	фізична особа-платник податків	штраф 510 гривень	фізичні особи-платники податків
33.	п.119.2 абз.3 і 4	бездіяльність	- повторне протягом року неподання податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 1020 гривень	фізичні особи-платники податків
34.	п.119.2 абз.3 і 4	дія	- повторне протягом року подання з порушенням встановлених строків податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 1020 гривень	фізичні особи-платники податків
35.	п.119.2 абз.3 і 4	дія	- повторне протягом року подання не у повному обсязі податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку та інші об'єкти оподаткування	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 1020 гривень	фізичні особи-платники податків
36.	п.119.2 абз.3 і 4	дія	- повторне протягом року подання з недостовірними відомостями податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 1020 гривень	фізичні особи-платники податків

№ пп	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення)	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
37.	п.119.2 абз.3 і 4	дія	- подання з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку та інші об'єкти оподаткування	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 1020 гривень	фізичні особи-платники податків
38.	п.119.3 абз.1 і 2	бездіяльність (не зазначення реєстраційного номера)	- оформлення документів, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків без зазначення реєстраційного номера облікової картки платника податків, крім випадків, визначених пунктом 119.2 цієї статті	фізична особа-платник податків	штраф 170 гривень	фізичні особи-платники податків
39.	п.119.3 абз.1 і 2	дія	- оформлення документів, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків з використанням недостовірного реєстраційного номера облікової картки платника податків, крім випадків, визначених пунктом 119.2 цієї статті	фізична особа-платник податків	штраф 170 гривень	фізичні особи-платники податків
40.	п.120.1 абз.1 і 2	бездіяльність	- неподання податкових декларацій (розрахунків) <i>(окрім випадків, коли на підставі цього порушення платника податків контролюючий орган самостійно визначив суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків – див. п.123.1)</i>	платники податків; інші особи, зобов'язані нараховувати та сплачувати податки, збори	штраф 170 гривень	платники податків; інші особи, зобов'язані нараховувати та сплачувати податки, збори
41.	п.120.1 абз.1 і 2	дія	- несвоєчасне подання податкових декларацій (розрахунків).	платники податків; інші особи, зобов'язані нараховувати та сплачувати податки, збори	штраф 170 гривень	платники податків; інші особи, зобов'язані нараховувати та сплачувати податки, збори
42.	п.120.1 абз.3 і 4	дія	- повторне протягом року несвоєчасне подання податкових декларацій (розрахунків)	платник податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення	штраф 1020 гривень	платник податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення; інші особи, зобов'язані нараховувати та сплачувати податки, збори, до яких протягом року було застосовано штраф за таке порушення

№ пп	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення)	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
43.	пп.120.1.1	бездіяльність	- неподання декларації  (ця бездіяльність має кваліфікуватися за п.120.1 див. коментар до підпункту 120.1.2 та до п.109.1)	платник податків-фізична особа	штрафна санкція 25 % від різниці між заниженою сумою податкового зобов'язання і сумою, визначеною податковим органом (замість цієї санкції має застосовуватися санкція п.120.1 – див. коментар до підпункту 120.1.2 та до п.109.1)	платник податків-фізична особа
44.	пп.120.1.1	дія	- включення до декларації перекручених (недостовірних) даних про суми одержаних доходів, понесених витрат, якщо такі дії платника призвели до заниження суми оподаткованого доходу	платник податків-фізична особа	штрафна санкція 25 % від різниці між заниженою сумою податкового зобов'язання і сумою, визначеною податковим органом	платник податків-фізична особа
45.	п.120.2, а також абз.. другий п.50.1		- не надсилання уточнюючого розрахунку до податкової декларації, в якій самостійно виявлені помилки, якщо не були зазначені уточнені показники у складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період, після періоду, протягом якого такі помилки були самостійно виявлені	платник податків	штраф п'ять відсотків від суми недоплати	платник податків
46.	п.121.1 абз.1 і 2	дії або бездіяльність	- незабезпечення зберігання первинних документів облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених статтею 44 ПК строків їх зберігання	платник податків	штраф 510 гривень	платник податків



№ пп	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення)	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
47.	п.121.1 абз.1 і 2	дії або бездіяльність	- незабезпечення зберігання первинних документів облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених статтею 44 ПК строків їх зберігання та ненадання такими платниками податків контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених ПК <i>(ця форма правопорушення не має практичного значення – див. коментар до п.121.1)</i>	платник податків	штраф 510 гривень	платник податків
48.	п.121.1 абз.1 і 2	бездіяльність	- ненадання контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених ПК	платник податків	штраф 510 гривень	платник податків
49.	п.121.1 абз.3 і 4	дії	- повторні протягом року дії щодо незабезпечення зберігання первинних документів облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених статтею 44 ПК строків їх зберігання	платник податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 1020 гривень	платник податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення
50.	п.122.1	бездіяльність	- несплата (неперерахування) сум єдиного податку в порядку та у строки, визначені цим Кодексом	платник податку-фізична особа	штраф 50 відсотків ставок податку	платник податку-фізична особа
51.	п.123.1 абз.1 і 2, а також пп. 54-3.1	бездіяльність	- неподання в установлені строки податкової (митної) декларації (якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)	платник податку; платник митних платежів	штраф 25 відсотків сум нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість	платник податку

№ пп	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення)	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
52.	п.123.1 абз.1 і 2, а також пп. 54.3.2	дії	- заниження або завищення суми податкових зобов'язань платника податків, заявлених у податкових (митних) деклараціях, уточнюючих розрахунках, якщо про це свідчать дані перевірок результатів діяльності платника податків (якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)	платник податку	штраф 25 відсотків сум нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість	платник податку
53.	п.123.1 абз.1 і 2, а також пп. 54.3.5	дії або бездіяльність	- порушення правил нарахування, утримання та сплати до відповідних бюджетів податків і зборів, передбачених цим Кодексом, в тому числі податку на доходи фізичних осіб податковим агентом, якщо про це свідчать дані перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, в тому числі податкового агента (якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)	платник податків; податковий агент	штраф 25 відсотків сум нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість	платник податків; податковий агент

№ пп	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення)	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
54.	п.123.1 абз.1 і 2, а також пп. 54.3.6	дії або бездіяльність	- заниження або завищення податкових зобов'язань, визначених платником у митних деклараціях, якщо про це свідчать результати митного контролю, отримані після закінчення процедури митного оформлення та випуску товарів (якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)	платник митних платежів	штраф 25 відсотків сум нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість	платник податку
55.	п.123.1 абз.3 і 4, а також пп. 54.3.1	бездіяльність	- повторно протягом 1095 днів неподання в установлені строки податкової (митної) декларації (якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)	платник податку; платник митних платежів	штраф 50 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість	платник податку

№ пп	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення)	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
56.	п.123.1 абз.3 і 4, а також пп. 54.3.2	дії	- повторно протягом 1095 днів заниження або завищення суми податкових зобов'язань платника податків, заявлених у податкових (митних) деклараціях, уточнюючих розрахунках, якщо про це свідчать дані перевірок результатів діяльності платника податків (якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)	платник податку	штраф 50 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість	платник податку
57.	п.123.1 абз.3 і 4, а також пп. 54.3.5	дії або бездіяльність	- повторно протягом 1095 днів порушення правил нарахування, утримання та сплати до відповідних бюджетів податків і зборів, передбачених цим Кодексом, в тому числі податку на доходи фізичних осіб податковим агентом, якщо про це свідчать дані перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, в тому числі податкового агента(якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)	платник податків; податковий агент	штраф 50 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість	платник податку

№ пп	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення)	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
58.	п.123.1 абз.3 і 4, а також пп. 54.3.6	дії або бездіяльність	<p>- повторно протягом 1095 днів заниження або завищення податкових зобов'язань, визначених платником у митних деклараціях, якщо про це свідчать результати митного контролю, отримані після закінчення процедури митного оформлення та випуску товарів</p> <p>(якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)</p>	платник митних платежів	штраф 50 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість	платник податку
59.	п.123.1 абз.5 і 6, а також пп. 54.3.1	бездіяльність	<p>- втретє та більше протягом 1095 днів неподання в установлені строки податкової (митної) декларації (якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)</p>	платник податку; платник митних платежів	штраф 75 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість	платник податку

№ пп	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення)	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
60.	п.123.1 абз.5 і 6, а також пп. 54.3.2	дії	- втретє та більше протягом 1095 днів заниження або завищення суми податкових зобов'язань платника податків, заявлених у податкових (митних) деклараціях, уточнюючих розрахунках, якщо про це свідчать дані перевірок результатів діяльності платника податків (якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)	платник податку	штраф 75 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість	платник податку
61.	п.123.1 абз.5 і 6, а також пп. 54.3.5	дії або бездіяльність	- втретє та більше протягом 1095 днів порушення правил нарахування, утримання та сплати до відповідних бюджетів податків і зборів, передбачених цим Кодексом, в тому числі податку на доходи фізичних осіб податковим агентом, якщо про це свідчать дані перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, в тому числі податкового агента(якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)	платник податків; податковий агент	штраф 75 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість	платник податку

№ пп	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення)	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
62.	п.123.1 абз.5 і 6, а також пп. 54.3.6	дії або бездіяльність	- втретє та більше протягом 1095 днів заниження або завищення податкових зобов'язань, визначених платником у митних деклараціях, якщо про це свідчать результати митного контролю, отримані після закінчення процедури митного оформлення та випуску товарів (якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)	платник митних платежів	штраф 75 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість	платник податку
63.	п.124.1 абз1 і 2	дії	- відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без попередньої згоди органу державної податкової служби, якщо отримання такої згоди є обов'язковим згідно з цим Кодексом	платник податків	штраф в розмірі вартості відчуженого майна	платник податків
64.	п.125.1 абз.1 і 2	бездіяльність	- нерозміщення оригіналу або нотаріально засвідченої копії торгового патенту в місцях, що вказані у підпункті 267.6.1 пункту 267.6 ст.267 ПК	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги	штраф у розмірі збору на один календарний місяць	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги
65.	п.125.1 абз.1 і 2, а також підпункт 267.6.1	бездіяльність	- нерозміщення оригіналу або нотаріально засвідченої копії торгового патенту в місцях, що вказані у підпункті 267.6.1 пункту 267.6 ст.267 ПК	суб'єкти господарювання, що здійснюють діяльність у сфері розваг	штраф у розмірі збору на один квартал	суб'єкти господарювання, що здійснюють діяльність у сфері розваг

№ пп	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення)	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
66.	п.125.1 абз.1 і 2, а також підпункт 267.6.1	бездіяльність	- незабезпечення відкритості та доступності для огляду торгового патенту, розміщеного з додержанням вимог п.267.6 ст.267 ПК	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги	штраф у розмірі збору на один календарний місяць	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги
67.	п.125.1 абз.1 і 2, а також підпункт 267.6.1	бездіяльність	- незабезпечення відкритості та доступності для огляду торгового патенту, розміщеного з додержанням вимог п.267.6 ст.267 ПК	суб'єкти господарювання, що здійснюють діяльність у сфері розваг	штраф у розмірі збору на один квартал	суб'єкти господарювання, що здійснюють діяльність у сфері розваг
68.	п.125.1 абз.1 і 2, а також підпункт 267.6.1	бездіяльність	- ненадання для огляду уповноваженим законом особам оригіналу торгового патенту (у випадку розміщення в місцях, що вказані у підпункті 267.6.1 пункту 267.6 ст.267 ПК, нотаріально засвідченої копії)	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги	штраф у розмірі збору на один календарний місяць	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги
69.	п.125.1 абз.1 і 2, а також підпункт 267.6.1	бездіяльність	- ненадання для огляду уповноваженим законом особам оригіналу торгового патенту (у випадку розміщення в місцях, що вказані у підпункті 267.6.1 пункту 267.6 ст.267 ПК, нотаріально засвідченої копії)	суб'єкти господарювання, що здійснюють діяльність у сфері розваг	штраф у розмірі збору на один квартал	суб'єкти господарювання, що здійснюють діяльність у сфері розваг
70.	п.125.1 абз.1 і 3, а також підпункт 267.6.1	дії	- здійснення діяльності, передбаченої статтею 267 цього Кодексу (крім діяльності у сфері розваг), без отримання відповідних торгових патентів	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги	штраф у подвійному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше подвійного його розміру за один місяць	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги



№ пп	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення)	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
71.	п.125.1 абз.1 і 3, а також підпункт 267.6.4	дії	- здійснення діяльності, передбаченої статтею 267 цього Кодексу (крім діяльності у сфері розваг), з торговим патентом не на території, на яку поширюються повноваження органу, який здійснив реєстрацію суб'єкта господарювання або з яким погоджено місцезнаходження його відокремленого підрозділу	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги	штраф у подвійному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше подвійного його розміру за один місяць	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги
72.	п.125.1 абз.1 і 3, а також підпункт 267.6.5	дії	- передача торгового патенту (крім патенту на діяльність у сфері розваг) іншому суб'єкту господарювання або іншому відокремленому підрозділу	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги	штраф у подвійному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше подвійного його розміру за один місяць	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги
73.	п.125.1 абз.1 і 3, а також підпункт 267.6.6	дії	- здійснення торговельної діяльності з використанням пересувної торговельної мережі (автомагазини, розвозки тощо) без патенту, виданого для такої діяльності	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги	штраф у подвійному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше подвійного його розміру за один місяць	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги
74.	п.125.1 абз.1 і 4, а також підпункт 267.1.2	дії	- здійснення реалізації товарів, визначених пунктом 267.2 статті 267 цього Кодексу, без отримання пільгового торгового патенту	суб'єкти господарювання, які здійснюють реалізацію товарів у пунктах продажу товарів	штраф у п'ятикратному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше п'ятикратного його розміру за рік	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів.

№ пп	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення)	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
75.	п.125.1 абз.1 і 4, а також підпункт 267.6.4	дії	- здійснення реалізації товарів, визначених пунктом 267.2 статті 267 цього Кодексу, з пільговим торговим патентом не на території, на яку поширюються повноваження органу, який здійснив реєстрацію суб'єкта господарювання або з яким погоджено місцезнаходження його відокремленого підрозділу	суб'єкти господарювання, які здійснюють реалізацію товарів у пунктах продажу товарів	штраф у п'ятикратному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше п'ятикратного його розміру за рік	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів.
76.	п.125.1 абз.1 і 4, а також підпункт 267.6.5	дії	- передача пільгового торгового патенту іншому суб'єкту господарювання або іншому відокремленому підрозділу	суб'єкти господарювання, які здійснюють реалізацію товарів у пунктах продажу товарів	штраф у п'ятикратному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше п'ятикратного його розміру за рік	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів.
77.	п.125.1 абз.1 і 4, а також підпункт 267.6.6	дії	- здійснення реалізації товарів, визначених пунктом 267.2 статті 267 цього Кодексу, з використанням пересувної торговельної мережі (автомагазини, розвозки тощо) з пільговим торговим патентом, виданим не для такої діяльності	суб'єкти господарювання, які здійснюють реалізацію товарів у пунктах продажу товарів	штраф у п'ятикратному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше п'ятикратного його розміру за рік	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів.
78.	п.125.1 абз.1 і 5	дії	- здійснення торговельної діяльності без придбання короткотермінового патенту	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів.	штраф у подвійному розмірі збору за весь строк такої діяльності	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів.
79.	п.125.1 абз.1 і 5, а також підпункт 267.6.4	дії	- здійснення діяльності, передбаченої статтею 267 цього Кодексу, з короткотерміновим патентом не на території, на яку поширюються повноваження органу, який здійснив реєстрацію суб'єкта господарювання або з яким погоджено місцезнаходження його відокремленого підрозділу	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів.	штраф у подвійному розмірі збору за весь строк такої діяльності	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів.

№ пп	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення)	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
80.	п.125.1 абз.1 і 5, а також підпункт 267.6.5	дії	- передача короткотермінового патенту іншому суб'єкту господарювання або іншому відокремленому підрозділу	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів.	штраф у подвійному розмірі збору за весь строк такої діяльності	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів.
81.	п.125.1 абз.1 і 5, а також підпункт 267.6.6	дії	- здійснення торговельної діяльності з використанням пересувної торговельної мережі (автомагазини, розвозки тощо) з короткотерміновим патентом, виданим не для такої діяльності	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів.	штраф у подвійному розмірі збору за весь строк такої діяльності	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів.
82.	п.125.1 абз.1 і 6	дії	- здійснення діяльності у сфері розваг без отримання відповідного патентів	суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльності у сфері розваг	штраф у восьмикратному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше восьмикратного його розміру за один квартал	суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльності у сфері розваг
83.	п.125.1 абз.1 і 6, а також підпункт 267.6.4	дії	- здійснення діяльності у сфері розваг, з відповідним патентом але не на території, на яку поширюються повноваження органу, який здійснив реєстрацію суб'єкта господарювання або з яким погоджено місцезнаходження його відокремленого підрозділу	суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльності у сфері розваг	штраф у восьмикратному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше восьмикратного його розміру за один квартал	суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльності у сфері розваг
84.	п.125.1 абз.1 і 6, а також підпункт 267.6.5	дії	- передача патенту на діяльність у сфері розваг іншому суб'єкту господарювання або іншому відокремленому підрозділу	суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльності у сфері розваг	штраф у восьмикратному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше восьмикратного його розміру за один квартал	суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльності у сфері розваг

№ пп	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення)	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
85.	п.125.1 абз.7	бездіяльність	- несплата (неперерахування) платником збору за здійснення деяких видів підприємницької діяльності, що зазначені у підпункті 267.1.1 пункту 267.1 статті 267 цього Кодексу, сум збору в порядку та у строки, визначені цим Кодексом	суб'єкти господарювання, які здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів; діяльність з надання платних послуг за переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України; торгівлю готівковими валютними цінностями у пунктах продажу іноземної валюти; діяльність у сфері розваг (крім проведення державних грошових лотерей)	штрафні санкції у розмірі 50% ставок збору, встановлених статтею 267 цього Кодексу	суб'єкти господарювання, які здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів; діяльність з надання платних послуг за переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України; торгівлю готівковими валютними цінностями у пунктах продажу іноземної валюти; діяльність у сфері розваг (крім проведення державних грошових лотерей)
86.	п.126.1, а також підпункт 14.1.40	бездіяльність	- несплата платником податків суми самостійно визначеного грошового зобов'язання протягом строків, визначених цим Кодексом, при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання	платник податків	штраф 10 відсотків погашеної суми податкового боргу	платник податків
87.	п.126.1, а також підпункт 14.1.40	бездіяльність	- несплата платником податків суми самостійно визначеного грошового зобов'язання протягом строків, визначених цим Кодексом, при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання	платник податків	штраф 20 відсотків погашеної суми податкового боргу	платник податків
88.	п.127.1 абз. 1 і 2	бездіяльність	- не нарахування податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків	платник податків, у тому числі податковий агент	штраф 25 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету	платник податків, у тому числі податковий агент

№ пп	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення)	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
89.	п.127.1 абз.1 і 2	бездіяльність	- не нарахування та несплата (неперерахування) податків платником, у тому числі податковим агентом, податків до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків	платник податків, у тому числі податковий агент	штраф 25 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету	платник податків, у тому числі податковий агент
90.	п.127.1 абз.1 і 2	бездіяльність	- несплата (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків.	платник податків, у тому числі податковий агент	штраф 25 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету	платник податків, у тому числі податковий агент
91.	п.127.1 абз.3 і 4	дії	- вчинення повторно протягом 1095 днів дії, вказаних в абзаці першому п.127.1  <i>(застосування абзаців 3 і 4 п.127.1 на практиці унеможливлене – див. коментар до цього пункту)</i>	платник податків, у тому числі податковий агент	штраф 50 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету	платник податків, у тому числі податковий агент
92.	п.127.1 абз.5 і 6	дії	- вчинення втретє та більше протягом 1095 днів дії, передбачених частиною (абзацом) першою пункту 127.1  <i>(застосування абзаців 5 і 6 п.127.1 на практиці унеможливлене – див. коментар до п.127.1)</i>	платник податків, у тому числі податковий агент	штраф 75 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету	платник податків, у тому числі податковий агент
93.	п.128.1 абз.1 і 2	бездіяльність	- неподання в строк, визначений ПК, банками та іншими фінансовими установами органам державної податкової служби податкової інформації (за виключенням випадків неподання повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків)	банки; інші фінансові установи	штраф 170 гривень	банки; інші фінансові установи
94.	п.128.1 абз.1 і 2	дії	- подання з порушенням строку, визначеного ПК, банками та іншими фінансовими установами органам державної податкової служби податкової інформації (за виключенням випадків неподання повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків, які мають кваліфікуватися за п.118.1)	банки; інші фінансові установи	штраф 170 гривень	банки; інші фінансові установи
95.	п.128.1 абз.1 і 3	дії	- повторно протягом року після застосування штрафу подання з порушенням строку, визначеного ПК, банками та іншими фінансовими установами органам державної податкової служби податкової інформації (за виключенням випадків неподання повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків, які мають кваліфікуватися за п.118.1)	банки; інші фінансові установи	штраф 340 гривень	банки; інші фінансові установи

№ пп	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення)	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
96.	пп. 169.2.3 і пп.169.2.4 п.169.2		- застосування соціальної пільги до доходів платника податку, інших ніж заробітна плата (внаслідок неподання платником податку роботодавцю заяви про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги)	платник податків	штраф 100 відсотків суми недоплати (якщо платник податків подав заяву про відмову від такої пільги всім роботодавцям із зазначенням місяця, коли відбулося таке порушення)	платники податків
97.	пп. 169.2.3 і пп.169.2.4 п.169.2		- застосування соціальної пільги до заробітної плати, яку платник податку протягом звітного податкового місяця отримує одночасно з доходами у вигляді стипендії, грошового чи майнового (речового) забезпечення учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів, військовослужбовців, що виплачуються з бюджету (внаслідок неподання платником податку роботодавцю заяви про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги)	платник податків	штраф 100 відсотків суми недоплати (якщо платник податків подав заяву про відмову від такої пільги всім роботодавцям із зазначенням місяця, коли відбулося таке порушення)	платники податків
98.	пп. 169.2.3 і пп.169.2.4 п.169.2		- застосування соціальної пільги до доходу самозайнятої особи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності (внаслідок неподання платником податку роботодавцю заяви про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги)	платник податків	штраф 100 відсотків суми недоплати (якщо платник податків подав заяву про відмову від такої пільги всім роботодавцям із зазначенням місяця, коли відбулося таке порушення)	платники податків

№ пп	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення)	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
99.	п.п. 229.1.17		- нецільове використання спирту етилового та біоетанолу, що отримані як сировина для виробництва продукції, зазначеної в пункті 229.1 статті 229 ПК.	платник податків (суб'єкт господарювання)	штраф у розмірі, який обчислюється виходячи із обсягів використаних не за призначенням спирту етилового та біоетанолу та ставки акцизного податку, передбаченої п.215.3, збільшеної в 1, 5 рази	платник податків (суб'єкт господарювання)
100.	пп. 229.2.16		- нецільове використання легких та важких дистилатів, що отримані в якості сировини для виробництва етилену	платник податків (суб'єкт господарювання)	штраф у розмірі, який обчислюється виходячи з обсягів використаних не за призначенням легких та важких дистилатів та ставки акцизного податку, передбаченої пунктом 215.3 статті 215 цього Кодексу, збільшеної в 1,5 рази	платник податків (суб'єкт господарювання)

## ВІДОМОСТІ ПРО АВТОРІВ





**Азаров Микола Янович,**  
Прем'єр-міністр України,  
д.геол.-мінерал.н., професор, член-кореспондент Національної  
академії наук України,  
заслужений економіст України,  
лауреат Державної премії України у галузі науки і техніки



**Ярошенко Федір Олексійович,**  
міністр фінансів України,  
д.е.н., професор,  
заслужений економіст України,  
лауреат Державної премії України у галузі науки і техніки



**Колесніков Борис Вікторович,**  
віце-прем'єр-міністр України – міністр інфраструктури України



**Мельник Петро Володимирович,**  
заступник голови Комітету Верховної Ради України з питань бюд-  
жету,  
ректор Національного університету державної податкової служби  
України,  
д.е.н., професор, член-кореспондент Академії педагогічних наук  
України,  
заслужений економіст України



**Мярко́вський Анато́лій Іванович,**  
заступник міністра фінансів України,  
заслужений економіст України



**Кравець Андрій Миколайович,**  
заступник міністра фінансів України



**Кузькін Євген Юрійович,**  
заступник міністра фінансів України,  
к.е.н., доцент,  
заслужений економіст України



**Рибак Сергій Олександрович,**  
заступник міністра фінансів України,  
к.е.н., доцент,  
заслужений економіст України,  
лауреат Державної премії України в галузі науки і техніки



**Шевченко Юрій Іванович,**  
заступник міністра фінансів України



**Шнипко Олександр Сергійович,**  
заступник міністра фінансів України,  
д.е.н., доцент,  
заслужений економіст України



**Хомутиннік Віталій Юрійович,**  
голова Комітету Верховної Ради України з питань податкової та  
митної політики



**Геллер Євгеній Борисович,**  
заступник голови Комітету Верховної Ради України з питань  
податкової та митної політики



**Лук'янов Владислав Валентинович,**  
перший заступник голови Комітету Верховної Ради України з питань  
бюджету



**Борисов Валерій Дмитрович,**  
заступник голови Комітету Верховної Ради України з питань  
бюджету,  
к.е.н., заслужений економіст України



**Захарченко Віталій Юрійович,**  
голова державної податкової служби України, генерал-майор  
податкової міліції,  
к.н. з держ. упр.



**Лекарь Сергій Іванович,**  
заступник голови Державної податкової адміністрації України,  
заслужений економіст України



**Харченко Сергій Іванович,**  
голова Державного казначейства України,  
к.е.н., заслужений економіст України



**Андрущенко Володимир Леонідович,**  
професор кафедри податків та оподаткування Національного  
університету ДПС України,  
д.е.н, професор



**Антипов Владислав Володимирович,**  
доцент кафедри кримінального права, процесу та криміналістики  
Національного університету ДПС України, к.ю.н.



**Антипов Володимир Іванович,**  
проректор Національного університету ДПС України, к.ю.н., про-  
фесор,  
заслужений юрист України



**Балакін Роберт Леонідович,**

старший науковий співробітник відділу держаних фінансів Науково-дослідного фінансового інституту Державної навчально-наукової установи «Академія фінансового управління», к.е.н., доцент



**Бушуєв Сергій Дмитрович,**

завідувач кафедри управління проектами Київського національного університету будівництва і архітектури, д.т.н., професор, заслужений діяч науки і техніки, лауреат Державної премії України у галузі науки і техніки



**Варналій Захарій Степанович,**

начальник Науково-дослідного центру з проблем оподаткування Національного університету ДПС України, д.е.н., професор, заслужений діяч науки і техніки України



**Гєсьць Валерій Михайлович,**

директор Державної установи «Інститут економіки та прогнозування НАН України», академік НАН України, заслужений діяч науки і техніки України, лауреат Державної премії України в галузі науки і техніки



**Данілов Олександр Дмитрович,**  
проректор з наукової роботи, завідувач кафедри фінансів і кредиту  
Київського економічного інституту менеджменту,  
к.е.н., професор,  
заслужений економіст України



**Долгий Олександр Андрійович,**  
начальник відділу Науково-дослідного центру з проблем оподаткування  
Національного університету ДПС України, д.держ.упр.,  
професор



**Єфименко Тетяна Іванівна,**  
президент Державної навчально-наукової установи «Академія  
фінансового управління»,  
д.е.н., професор,  
заслужений економіст України



**Жадлун Анатолій Олексійович,**  
доцент кафедри податків та оподаткування Національного  
університету ДПС України,  
к.е.н., доцент



**Іванишина Ольга Степанівна,**  
старший викладач кафедри податків та оподаткування Національного  
університету ДПС України



**Іванов Юрій Борисович,**  
завідувач кафедри оподаткування Харківського національного  
економічного університету, д.е.н., професор,  
заслужений економіст України



**Кириленко Ольга Павлівна,**  
завідувач кафедри фінансів Тернопільського національного  
економічного університету,  
д.е.н., професор



**Коротун Володимир Іванович,**  
провідний науковий співробітник Науково-дослідного центру  
з проблем оподаткування Національного університету державної  
податкової служби України, к.е.н.

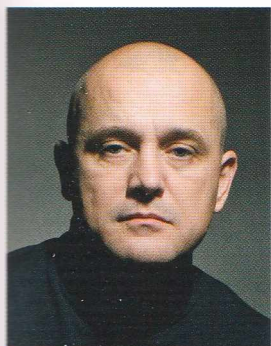




**Костюк Віра Степанівна,**  
 декан факультету економіки і підприємництва Уманського національного університету садівництва, завідувач кафедри економічної теорії, к.е.н., доцент, відмінник освіти України, відмінник аграрної освіти і науки



**Крисоватий Андрій Ігорович,**  
 завідувач кафедри податків і фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету, д.е.н., професор



**Кучерявенко Микола Петрович,**  
 завідувач кафедри фінансового права Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого, д.ю.н., професор, член-кореспондент Національної академії правових наук України



**Лисенко Володимир Васильович,**  
 перший заступник начальника Науково-дослідного центру з проблем оподаткування Національного університету державної податкової служби України, д.ю.н., професор



**Лісовий Андрій Васильович,**

завідувач кафедри аудиту та економічного аналізу Національного університету державної податкової служби України, д.е.н., доцент



**Ловінська Людмила Геннадіївна,**

професор кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», д.е.н., професор



**Лондар Сергій Леонідович,**

перший віце-президент Державної навчально-наукової установи «Академія фінансового управління», д.е.н., професор



**Мельник Віктор Миколайович,**

завідувач кафедри фінансів та банківської справи Європейського університету, д.е.н., доцент



**Ніколайченко Валентина Іванівна,**  
директор Департаменту моніторингу адміністрування платежів  
Міністерства фінансів України,  
заслужений економіст України



**Новицька Наталія Борисівна,**  
доцент кафедри цивільно-правових дисциплін Національного  
університету державної податкової служби України, к.ю.н., доцент,  
с.н.с.



**Новицький Андрій Миколайович,**  
начальник відділу Науково-дослідного центру з проблем оподатку-  
вання Національного університету державної податкової служби  
України, к.ю.н., с.н.с.



**Новицька Надія Володимирівна,**  
науковий співробітник відділу податкової політики та методології  
оподаткування Науково-дослідного центру з проблем оподаткування  
Національного університету державної податкової служби України



**Онишко Світлана Василівна,**  
професор кафедри фінансових ринків та фінансових послуг  
Національного університету державної податкової служби України,  
д.е.н., професор



**Орлова Валентина Кузьмінічна,**  
завідувач кафедри обліку і аудиту Івано-Франківського національного  
технічного університету нафти та газу, к.е.н., професор



**Панура Юлія Василівна,**  
старший викладач кафедри податків та оподаткування Національного  
університету державної податкової служби України



**Прокопенко Ірина Адольфівна,**  
доцент кафедри податків та оподаткування Національного  
університету державної податкової служби України, к.е.н.



**Селезень Павло Олександрович,**  
старший науковий співробітник відділу вивчення міжнародного досвіду в сфері оподаткування Науково-дослідного центру з проблем оподаткування Національного університету ДПС України, к.ю.н.



**Серебрянський Дмитро Миколайович,**  
начальник відділу податкової політики та методології оподаткування Науково-дослідного центру з проблем оподаткування Національного університету державної податкової служби України, к.е.н., доцент



**Скоромцова Тетяна Олександрівна,**  
начальник відділу податкового прогнозування та моделювання Науково-дослідного центру з проблем оподаткування Національного університету державної податкової служби України, к.е.н., с.н.с.



**Смірнова Олександра Миколаївна,**  
доцент кафедри податків та оподаткування Національного університету державної податкової служби України, к.е.н.



**Соколовська Алла Михайлівна,**

заступник директора з наукової роботи Науково-дослідного фінансового інституту Державної навчально-наукової установи «Академія фінансового управління», д.е.н., професор



**Солдатенко Оксана Володимирівна,**

директор Науково-дослідного інституту фінансового права Національного університету державної податкової служби України, к.е.н., доцент, с.н.с.



**Субіна Тетяна Володимирівна,**

науковий співробітник відділу податкового прогнозування та моделювання Науково-дослідного центру з проблем оподаткування Національного університету державної податкової служби України, к.ю.н.



**Тарангул Дмитро Олександрович,**

вчений секретар Науково-дослідного центру з проблем оподаткування Національного університету державної податкової служби України, к.геогр.н., с.н.с., доцент



**Тарангул Людмила Леонідівна,**  
проректор з наукової роботи Національного університету державної  
податкової служби України, д.е.н., професор,  
заслужений діяч науки і техніки України



**Федчук Світлана Ігорівна,**  
завідувач науково-дослідного відділу № 1 «Вивчення міжнародного  
досвіду та європейської інтеграції» Науково-дослідного інституту  
фінансового права  
Національного університету державної податкової служби України,  
к.ю.н.



**Швабій Костянтин Іванович,**  
заступник начальника Науково-дослідного центру з проблем опода-  
ткування Національного університету державної податкової служби  
України, д.е.н., с.н.с.

Навчальне видання

# ПОДАТКОВА СИСТЕМА УКРАЇНИ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

За загальною редакцією  
М.Я. Азарова

Підготовлено до друку Видавничо-інформаційним центром  
Національного університету ДПС України.  
08201, вул. К. Маркса, 31, м. Ірпінь, Київська область, Україна

Здано до друку 4.03.2011 р. Формат 60×84/16.  
Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman».  
Ум. друк. арк. 43,7 Друк. арк. 41.  
Тираж 1000 прим. Замовлення № 11-0488К.

Віддруковано  
ТОВ «Новий друк»,  
вул. Магнітогорська, 1,  
м. Київ, Україна, 02660  
тел.: 044-536-15-26

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру  
видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції  
Серія ДК № 1447 від 28.07.2003 р.*