

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ПОДАТКОВЕ ПРАВО

Навчальний посібник

За редакцією
професора М. П. Кучерявенка

Рекомендовано Міністерством освіти і науки України

Київ
Юрінком Інтер
2004

ББК 67.9(4УКР)302я73

П44

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки України
(лист № 14/18.2-883 від 22 травня 2003 року)*

Рецензенти:

Воронова Л. К., доктор юридичних наук, професор;

Савченко Л. А., доктор юридичних наук, доцент

Авторський колектив:

Бех Г. В., кандидат юридичних наук — глави 13 (у співавторстві з Федоровим С. Є.), 14, 24, 25;

Дмитрик О. О., кандидат юридичних наук — глави 16, 19, 33 (у співавторстві з Кучерявенком М. П.), 34, 35, 36 (у співавторстві з Ярічевським В. С.), 37;

Кобильнік Д. А., кандидат юридичних наук — глава 12 (у співавторстві з Кучерявенком М. П.);

Криницький І. Є., кандидат юридичних наук — глави 9, 10, 31;

Кучерявенко М. П., доктор юридичних наук — глави 1—6, 8, 11, 12 (у співавторстві з Кобильніком Д. А.), 15, 17, 23, 27, 30, 32, 33 (у співавторстві з Дмитрик О. О.);

Лукашев О. А., кандидат юридичних наук — глави 18, 21, 22 (у співавторстві з Федоровим С. Є.), 26;

Перепелиця М. О., кандидат юридичних наук — глави 7, 20, 28, 29;

Федоров С. Є., кандидат юридичних наук — глави 13 (у співавторстві з Бех Г. В.), 22 (у співавторстві з Лукашевим О. А.);

Ярічевський В. С., кандидат юридичних наук — глава 36 (у співавторстві з Дмитрик О. О.)

Податкове право: Навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, П44 Д. А. Кобильнік та ін.; За ред. проф. М. П. Кучерявенка. — К.: Юрінком Інтер, 2003. — 400 с.

ISBN 966-667-108-5

У навчальному посібнику розглянуто зміст податкового права як складного інституту фінансового права. У Загальній частині на основі системного аналізу розкрито зміст інститутів податкового права, що регулюють оподаткування в Україні. Значну частину матеріалу викладено у порівнянні із законодавствами інших держав. В Особливій частині висвітлено питання правового регулювання податків і зборів, що становлять податкову систему України.

Розрахований на викладачів і студентів юридичних та економічних вузів, працівників податкових органів, практичних працівників підприємств та організацій.

ББК 67.9(4УКР)302я73

© Колектив авторів, 2003

© Художнє оформлення

Юрінком Інтер, 2003

© Юрінком Інтер, 2004

ISBN 966-667-108-5

ЗАГАЛЬНА ЧАСТИНА

Глава 1

ІНСТИТУТ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

§ 1. Місце інституту податкового права в системі фінансового права

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

Якщо виходити з визначення галузі права, то це насамперед відносно замкнута частина системи права, яка включає сукупність норм, що регулюють суспільні відносини у певній дуже своєрідній сфері діяльності людей. Замкнутою частиною системи права виступає саме фінансове право. Податкове ж право не можна розглядати як відокремлену частину системи права: тільки як специфічну і не більше.

Норми податкового права зумовлені публічною, тобто загально визначальною для країни діяльністю — діяльністю щодо справляння податкових платежів для загальнодержавних потреб, для утримання державних органів і їх матеріально-фінансового забезпечення. Це поширюється не тільки на діяльність органів влади, а й на органи, що здійснюють свою діяльність відповідно до Конституції України і встановленого розмежування компетенції у цій сфері. У ході цієї діяльності формується система бюджетів, що зосереджує кошти для потреб загального значення. Такий самий публічний характер має і діяль-

ність органів місцевого самоврядування із справляння податкових платежів. Вона спрямована на задоволення місцевих інтересів, які мають загальне значення для певної території і забезпечують формування муніципальних коштів для цієї мети. Отже, публічний характер мають і норми права, які регулюють відносини щодо встановлення податків органами місцевого самоврядування та їх справляння до місцевих бюджетів. Таким чином, всі ці відносини є владно-майновими.

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

Отже, **податкове право**:

1) виступає як *інститут предметний*, тобто присвячений чітко визначеному предмету — різновиду відносин, що виникають з приводу встановлення, сплати і стягнення податків і зборів, їх зміни і скасування;

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

3) *встановлює обов'язок* юридичних і фізичних осіб сплачувати податки і збори, а також регламентує процедуру обчислення і сплати податків і зборів, порядок здійснення податкового контролю і застосування заходів відповідальності за порушення податкового законодавства;

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

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

Взаємодіючи з усіма інститутами фінансового права (особливості механізму оподаткування характерні і для регулювання банківської діяльності, і для страхування, і для ринку цінних паперів), податкове право тісно пов'язано з деякими з них¹, насамперед з бюджетним правом (оскільки саме податки становлять основу надходжень до доходної частини бюджету, і важко уявити механізм державних доходів без податкових платежів); і з інститутом фінансового контролю (який включає сукупність норм, що регулюють діяльність податкових органів). Крім того, ряд органів фінансового контролю здійснює свої повноваження через податкові адміністрації та інші податкові органи.

§ 2. Зміст і особливості інституту податкового права

Податкове право включає досить широку сукупність фінансово-правових норм, об'єднаних у певну систему. Остання розбита на групи, які мають специфічні особливості, логічну структуру. Отже, **система податкового права являє собою об'єктивну сукупність фінансово-правових норм, які зумовлюють внутрішню структуру податкового права, зміст і особливість розміщення його інститутів.** Специфіка відносин, урегульованих податковим правом, дозволяє виділити його в самостійний фінансово-правовий інститут, у чому Н. І. Хімичева вбачає перспективи його подальшого розвитку².

Юридичні норми утворюють галузь права не безпосередньо, а через інститути. Формування галузі може охоплювати кілька ступенів (інститут — складний інститут — підгалузь — галузь). Податкове право займає чітко виражене проміжне положення. З одного боку, воно обіймає інститути більш вузької групи відносин (інститут місцевих податків і зборів, оподаткування юридичних осіб тощо), з іншого — складний інститут податко-

¹ Див. докладніше: *Химичева Н. И.* Налоговое право: Учебник. — М., 1997. — С. 44.

² Див.: *Финансовое право: Учебник / Под. ред. Н. И. Химичевой.* — М., 1995. — С. 225.

вого права є одним з елементів, які утворюють цілісну галузь фінансового права.

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

Взаємодія з іншими інститутами фінансового права передбачає певні відносини субординації. Самостійні підрозділи всередині податкового права свідчать про складний характер цього інституту. **Внутрішня організація інституту податкового права**, характер охоплюваного ним нормативного матеріалу передбачає наявність певної структури цього інституту. Природно, що структура інституту податкового права визначається багатьма деталями, однак вона **підпорядкована низці загальних принципів**.

1. *Наявність комплексу рівних приписів*. До інституту податкового права входить комплекс однопорядкових нормативних положень, які регулюють відносно однорідні відносини. Це система норм, які визначають оподаткування юридичних осіб та відносини щодо регулювання оподаткування фізичних осіб тощо. При цьому необхідно розрізняти комплекс норм і асоціацію норм, що очолюється однією генеральною нормою з наступною її конкретизацією¹.

2. *Різномісний вплив податкових норм* на врегульовані відносини, що забезпечують єдиний підхід, який і ув'язує їх у складний інститут.

3. *Об'єднання всіх норм інституту податкового права* за допомогою стійких закономірних зв'язків, відображених у за-

¹ Див.: Алексеев С. С. Структура советского права. — М., 1975. — С. 124.

гальних приписах. Такими зв'язками виступають принципи податкового права, принципи оподаткування, що мають законодавче закріплення. Вони пронизують і юридичну конструкцію кожного окремого інституту податкового права. Диференційованість нормативного матеріалу, його взаємозв'язок визначаються зв'язком елементів. Це припускає певну логіку розгляду деяких груп відносин. Наприклад, аналіз окремого податкового механізму здійснюється у такій послідовності: платник — об'єкт оподаткування — ставка податку — пільги при оподаткуванні і т. д.

Зміст інституту податкового права пронизаний загальними юридичними основами. Тому в складному інституті податкового права окремі інститути підпорядковуються нормам-принципам, визначеним прямо в тексті законодавчого акту (визначення податку, принципів оподаткування в Законі України «Про систему оподаткування»). Окремі інститути податкового права також підпорядковують нормам-принципам (визначення прибутку, доданої вартості тощо).

ПРЕДМЕТ І МЕТОД ПОДАТКОВОГО ПРАВА

§ 1. Предмет податкового права

Кожний правовий інститут відповідає певній групі суспільних відносин. Інститут податкового права охоплює відповідну систему відносин, що й становить предмет податкового права. **Предметом податкового права є група однорідних суспільних відносин, що визначають надходження коштів від платників до бюджетів у формі податків і зборів.** Предмет регулювання охоплює сукупність певних специфічних відносин. Це дозволяє виділити останні із загальної маси фінансових відносин. Особливістю їх є рух грошей у власність держави знизу вгору (від платника до бюджету) у формі податків і зборів. Відносини з розподілу цих коштів, виділення їх на задоволення державних потреб (тобто рух згори вниз), хоча і регулюються фінансовим правом, але вже не є предметом податкового права.

Характерною рисою податкових відносин є їх майновий характер — виконання податкового обов'язку означає передачу у власність або розпорядження держави певних коштів. У зв'язку з цим необхідно погодитися з С. Д. Ципкіним, який, визначаючи майновий характер податкових відносин, стверджував, що невиконання податкового зобов'язання заподіює матеріальний збиток державі, порушує загальнодержавні інтереси¹. У податкових правовідносинах найбільш чітко, порівняно з усіма іншими фінансовими правовідносинами, простежуються державно-владна і майнова сторони. Відносини щодо зборів і податків є владно-майновими. З одного боку, держава наділяє компетентні органи владними повноваженнями і контролює надходження коштів до бюджету, а з іншого — податкові надходження є одним з основних каналів формування власності держави, хоча спочатку й у специфічній грошовій формі.

¹ Див.: Цыпкин С. Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. — М., 1955. — С. 29.

§ 2. Метод податкового права

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

Аналізуючи систему впливу на відносини, що регулюються податковим правом, можна зробити висновок, що основною рисою методу регулювання податкових відносин є державно-владні розпорядження одним учасникам податкових відносин з боку інших, які виступають від імені держави. Метод, що базується на владному підпорядкуванні однієї сторони іншій, властивий також іншим галузям права (наприклад адміністративному), але при регулюванні податкових відносин цей метод набуває специфіки, що полягає у конкретному змісті, а також у певному колі органів, уповноважених державою на владні дії. Наприклад, характерною рисою методу податкового права є та обставина, що владні розпорядження стосуються певного кола платників, порядку, умов і розмірів платежів до бюджетів чи позабюджетних фондів, цілей використання коштів і т. ін. Коло державних органів, уповноважених давати розпорядження учасникам податкових відносин, складають податкові органи. Іншою рисою методу податкового права є широкі застосування імперативних (тобто однозначних, що не припускають вибору) норм податкового права з метою формування бюджетів за рахунок доходів і майна платників податків.

ПОДАТКОВІ ПРАВОВІДНОСИНИ І ПОДАТКОВО-ПРАВОВІ НОРМИ

§ 1. Поняття податкових правовідносин

Податкові правовідносини як різновид фінансових є особливим видом суспільних відносин — фінансових відносин, урегульованих фінансово-правовою нормою. Державне розпорядження, що міститься в юридичній нормі, визначає умови дії правовідносин, права й обов'язки суб'єктів, заходи, що гарантують виконання вимог правової норми. Природа фінансових правовідносин визначається тим, що вони виступають як владно-майнові, в яких відносини влади не можна відокремити від майнових, де вони діють у сукупності. Владно-майновий характер податкових правовідносин визначає юридичне положення суб'єктів у конкретних податкових правовідносинах. При цьому податковий орган, виступаючи від імені держави, наділений певними повноваженнями. Інший суб'єкт виконує в основному юридичний обов'язок за встановленими для нього правилами поведінки (сплата податку, надання звітності). В усіх видах податково-правових відносин їх владно-майновий характер виступає чітко, а деталізується тільки ступінь владного характеру в них¹.

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

Податкові правовідносини є різновидом правовідносин, тому їм притаманні всі ознаки останніх. По-перше, вони виникають на підставі фінансово-правової норми як форми її реалізації. По-друге, мають владний характер, який за своїм змістом

¹ Див.: *Ровинский Е. А.* Основные вопросы теории советского финансового права. — М., 1960. — С. 137—138.

виражає інтереси держави. При цьому податкові правовідносини мають свої специфічні характеристики, зумовлені предметом і методом правого регулювання, — вони виникають і розвиваються в сфері податкової діяльності держави, є формою реалізації публічних інтересів і розглядаються як публічно-правові відносини.

За своїм змістом податкові правовідносини є економічними. Ю. А. Ровинський підкреслює, що головною особливістю фінансових правовідносин є те, що вони виступають юридичною формою вираження і закріплення фінансових відносин, що, у свою чергу, є формою певних економічних відносин¹. Фінансові відносини, що складають зміст фінансової діяльності держави, виступають як різновид економічних відносин, саме тих, котрі мають вартісну форму.

Однією з характерних рис податкових правовідносин є їх грошовий характер. Об'єкт правового регулювання — гроші у вигляді податкових надходжень з позиції саме публічно-правового регулювання. С. Д. Ципкін підкреслював, що кінцевою метою фінансових відносин завжди є рух грошових коштів, що і виникають з приводу грошових коштів².

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

§ 2. Особливості податкових правовідносин

У податкових правовідносинах найбільш виразно, порівняно з усіма іншими формами фінансових правовідносин, простежуються державно-владна і майнова сторони. Відносини щодо зборів і податків є владно-майновими. Держава наділяє ком-

¹ Див.: Ровинский Е. А. Знач. праця. — С.134.

² Див.: Советское финансовое право. — М., 1982. — С. 48.

петентні органи владними повноваженнями і контролює надходження коштів до бюджету. З іншого боку, надходження податків є одним з основних каналів формування об'єктів власності держави (хоча спочатку й у специфічній грошовій формі). Розглядаючи цю проблему, Ю. А. Ровинський звертав увагу на різну міру прояву владного характеру, що відмежовує фінансове право від інших галузей¹.

Конкретизація податкових правовідносин передбачає два елементи:

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

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

Відмінність податкових правовідносин від інших майнових правовідносин, наприклад цивільних, полягає насамперед у нерівності положення їх учасників. Відносини сторін тут основані на підпорядкуванні однієї сторони (платника податків) іншій (державі в особі її органів чи органів місцевого самоврядування). На думку Н. І. Хімичевої, основною особливістю, що визначає інші відмінні риси фінансових правовідносин (у тому числі й податкових), є те, що вони виникають у процесі утворення, розподілу й використання державних грошових фондів, тобто в процесі фінансової діяльності держави². Крім того, одним із суб'єктів податкових правовідносин завжди виступає держава в особі податкових органів, наділених владними повноваженнями. Це єдина система контролю за додержанням податкового законодавства, за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю внесення у відповідний бюджет податків і зборів, установлених законодавством. Відмінність податкових правовідносин від інших фінансових правовідносин, що також характеризуються як владно-майнові (грошові) відносини, полягає у своєрідності структурних елементів змісту податкових правовідносин.

¹ Див.: Ровинский Е. А. Знач. праця. — С. 135—139.

² Див.: Советское финансовое право: Учебник. — М., 1987. — С. 73.

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

§ 3. Види податкових правовідносин

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

1) *загально-регулятивні* (спрямовані на закріплення кола суб'єктів податкового права, їх загального юридичного статусу);

2) *конкретно-регулятивні* (спрямовані на закріплення конкретної поведінки суб'єктів);

3) *комплексні* (що виникають на стику загально-регулятивних і конкретно-регулятивних відносин);

4) *охоронні* (спрямовані на реалізацію заходів державно-примусового характеру)¹.

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

Зміст *загально-регулятивних відносин* визначається нормами, що встановлюють принципи податків і повноваження окремих суб'єктів податкових правовідносин. Загальні і конкретно-регулятивні правовідносини утворюють основну масу правовідносин у суспільстві і регулюють суспільні відносини шляхом встановлення суб'єктивних юридичних прав і обов'язків. Розвиток регулюючих відносин, своєчасна їх поява, безперешкодне і належне здійснення є свідченням повного і реального використання права. Загально-регулятивні право-

¹ Див.: Алексеев С. С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. — М., 1996. — С. 142—143.

відносини виконують в основному функцію закріплення кола суб'єктів права і їхнього статусу. Якщо особа виступає як носій загального суб'єктивного права, вона займає специфічне положення щодо всіх інших осіб, а загальне суб'єктивне право, як підкреслює С. С. Алексєєв, тому і є «суб'єктивним», що має особистий характер, тобто належить не тільки всім суб'єктам, а й кожному суб'єктові окремо.

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

Комплексні податкові правовідносини перебувають на своєрідному стику конкретних і загально-регулятивних податкових правовідносин. Вони досить вузько персоніфіковані, передбачаючи конкретного платника (що відрізняє їх від загальних), але однією з їхніх ознак є складний зміст, що відрізняє їх від простих. Мабуть, можна порушити питання і про об'єднання в межах комплексних правовідносин податкових норм і норм інших галузей права. Наприклад, механізм формування і витрачання пенсійного фонду перебуває на стику податкових і трудових відносин (оскільки цей збір входить до переліку обов'язкових податків і зборів, об'єднаних податковою системою¹).

Охоронні податкові правовідносини виникають за умови порушення прав і невиконання обов'язків, якщо учасники правовідносин мають потребу в правових способах захисту з боку держави. Однією із сторін таких правовідносин виступає компетентний суб'єкт, що є носієм владних повноважень і наділений

¹ Цей приклад може видатися не зовсім вдалим. Дійсно, збір на обов'язкове державне пенсійне страхування по суті не є податком. Але в даному разі ми виходимо з позиції законодавця. На сьогодні в Україні немає розмежування податків і зборів. Стаття 14 Закону України «Про систему оподаткування» містить загальний перелік зборів і податків, не вказуючи різниці між ними.

державою повноваженнями примусу. Іншою стороною є особа або орган, до якого застосовуються способи державного примусу і який зобов'язаний їх зазнавати. При цьому право застосовувати способи державного примусу деталізуються санкцією правової норми. Охоронні податкові правовідносини формуються в процесі правового регулювання, опосередковують охоронну функцію податкового права. Охоронні правовідносини мають похідний характер. Вони забезпечують реалізацію міри державно-примусового впливу щодо осіб, які порушили юридичні обов'язки зі сплати податків. У межах охоронних податкових правовідносин здійснюється захист суб'єктивних прав, запроваджуються у життя заходи юридичної відповідальності.

§ 4. Об'єкт податкових правовідносин

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

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

Об'єкти фінансових правовідносин різні за своєю формою, оскільки існує чимало видів правовідносин. Але за змістом це завжди державні грошові фонди, з приводу формування, розподілу і використання яких і формується певний юридичний зв'язок між суб'єктами фінансових правовідносин. Ю. А. Ровинський зазначав, що у фінансових правовідносинах виражається сукупність грошових відносин, що пов'язані з мобілізацією, розподілом і використанням коштів для розширення виробництва і задоволення потреб членів суспільства¹.

¹ Див.: Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. — С. 13.

§ 5. Суб'єкти податкових правовідносин

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

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

Податкова правоздатність — передбачена нормами податкового права здатність мати права й обов'язки щодо сплати податків. Іншими словами, це можливість особи бути учасником податкових правовідносин, тобто податкова правоздатність виступає його загальною юридичною властивістю. Змістом податкової правоздатності є сукупність прав і обов'язків, що їх суб'єкти можуть мати відповідно до чинного законодавства.

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

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

Податкові правоздатність і дієздатність доповнюють одна одну і фактично є взаємозалежними. Правоздатність виникає з моменту появи (народження громадянина, реєстрації юридичної особи і т. ін.), дієздатність — по досягненні якоїсь умови (певного віку, статусу підприємця тощо). Іноді виникнення правоздатності та дієздатності в податкових правовідносинах збігається в часі (практично одночасно з реєстрацією юридичної особи виникає необхідність постановки її на облік у подат-

ковій інспекції, а з цього моменту, навіть якщо немає діяльності, — обов'язок подавати звітність, отже, відповідати за ухилення від цього).

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

— державу (в особі органів влади, що встановлюють і регулюють оподаткування);

— податкові органи;

— платників податків.

Особливим суб'єктом податкових правовідносин є держава. Держава, як носій суверенітету і учасник податкових правовідносин, має важливі особливості і посідає у правовідносинах особливе місце. Державний суверенітет полягає, зокрема, у тім, що держава встановлює податки, наділяє місцеві органи правом встановлювати податки¹. У зв'язку з цією діяльністю держава є безпосереднім учасником податкових правовідносин. Стягнення податків, як і їхнє встановлення, слід розглядати як верховенство держави щодо влади, що виникає в процесі життєдіяльності суспільства².

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

¹ Див.: Конституція України // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — № 30. — Ст. 141; Стаття 1 Закону України від 18 лютого 1997 року «Про систему оподаткування» // Відомості Верховної Ради України. — 1997. — № 16. — Ст. 119.

² Див.: Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. — М., 1974. — С. 167.

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

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

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

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

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

§ 7. Підстави виникнення, зміни і припинення податкових правовідносин

Обов'язковим елементом характеристики податкових правовідносин є підстави їх виникнення. Податкові правовідносини виникають, змінюються, припиняються і реалізуються на

підставі певного комплексу різних за змістом взаємозалежних юридичних явищ, взаємодія яких припускає розвиток правовідносин. **Податкові правовідносини можуть змінюватися** під впливом:

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

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

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

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

Класифікувати юридичні факти можна за різними підставами.

За юридичними результатами:

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

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

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

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

За вольовою ознакою:

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

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

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

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

§ 8. Податково-правові норми

Вихідними елементами, що формують податкове право, є **податково-правові норми** — правила, способи поведінки, що складають зміст податкового права. Норми податкового права по суті є фінансовими та в основному тотожні їм. Податково-правові норми не мають принципових особливостей, що дозволили б виділити на цій підставі окрему підсистему в межах фінансових норм. Деякі риси фінансових норм при реалізації податкових правовідносин виділяються більш рельєфно, чітко (наприклад імперативність), що й дозволяє говорити про певну своєрідність податково-правових норм.

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

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

Особливості податкових норм як підвиду фінансових виявляються:

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

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

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

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

Традиційною є і **класифікація податкових норм**.

1. *За особливостями впливу* на учасників відносин:

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

— забороняючі — норми, що в категоричній формі встановлюють обов'язок не робити заборонених дій, які порушують порядок, закріплений податковими нормативними актами. Наприклад, законодавчо забороняється вносити зміни у принципові елементи податкового механізму (ставку, пільги, об'єкт тощо) без відповідних змін у бюджетному законі або протягом бюджетного року забороняється надавати індивідуальні податкові пільги;

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

2. За змістом:

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

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

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

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

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

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

Податкові санкції мають такі **особливостями**:

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

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

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

г) як і фінансові санкції в цілому, податкові передбачають поєднання правовідновлюючих і штрафних елементів. Пеня, штрафи, що стягуються з платників, як реалізація механізму

покарання порушника податкової норми, поповнюють власність держави (бюджетні доходи) або відшкодовують втрачену вигоду від їхнього недоодержання;

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

СИСТЕМА І ДЖЕРЕЛА ПОДАТКОВОГО ПРАВА

§ 1. Система податкового права

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

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

Загальна частина податкового права акумулює інститути, які закріплюють загальні підходи до регулювання системи оподаткування, що стосуються всіх видів податків і зборів, всіх норм Особливої частини. Загальна частина охоплює норми, винесені, так би мовити, за дужки. У дужках — інститути Особливої частини, саме до яких застосовуються положення Загальної частини, але вже в конкретному випадку, зумовленому певним податком чи збором. До Загальної частини віднесено норми, які визначають характер інституту податкового права, зміст податкової системи, податку, елементи правового механізму податку, підстави відповідальності за порушення податкового законодавства, усунення подвійного оподаткування тощо.

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

§ 2. Джерела податкового права

Джерело податкового права має встановлювати певні правила поведінки, які виключають його індивідуалізацію щодо окремого суб'єкта; має бути виданим компетентним органом (в основному органами державної влади); мати чітку відповідність матеріальної і процесуальної сторін функціонування податкового механізму.

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

Джерела податкового права можна поділити за кількома принципами.

I. За владно-територіальною ознакою (в основному це стосується видів нормативних актів):

- 1) загальнодержавні нормативні акти;
- 2) республіканські (Автономна Республіка Крим);
- 3) місцеві нормативні акти.

II. За характером правових норм:

- 1) нормативні — акти, що містять правові норми загального характеру, прийняті компетентними органами у встановленому порядку;
- 2) ненормативні — акти, що не містять правових норм загального характеру.

III. За особливостями правового регулювання і характером встановлення:

1. Звичай, який санкціонують компетентні органи у встановленому порядку. Найчастіше йдеться про звичай, на який є посилання в законі. Звичаєм, як правило, регулюються процесуальні сторони функціонування податкових актів, межі компетенції державних органів у сфері оподаткування.

2. Прецедент дістав широкого поширення в правових системах англо-саксонського типу, особливо за наявності пробілу в законодавстві. Специфіка в цьому разі полягає в тому, що правозастосовний орган фактично є нормотворчою структурою. Багато процесуальних норм народилися в ході судових слухань з податкових справ. Наприклад, розгляд податкових право-

порушень в американському суді ускладнювався посиланнями на п'яту поправку до Конституції США, що надавала право відмовитися від дачі показань, бо це могло призвести до «самозвинувачення». Верховний Суд США, наділений повноваженнями конституційного контролю, відмовив підозрюванім у можливості використувувати п'яту поправку до Конституції у разі розгляду справ з податкових правопорушень.

Подібні ситуації приводять до необхідності систематизації найважливіших судових рішень. У США судову нормотворчість здійснюють Верховний Суд, апеляційні суди, претензійний суд, федеральні окружні суди і податковий суд США¹.

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

4. Правова доктрина притаманна для мусульманських країн, де вона як одне з важливих джерел шаріату заповнює прогалини законодавства відповідно до приписів мусульманської доктрини².

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

§ 3. Податкове законодавство

Податкове законодавство, як форма реалізації податкового права, містить досить широке коло нормативних актів, які регулюють оподаткування. Основу податкового законодавства повинні становити тільки закони і найважливіші підзаконні

¹ Див.: *Козырин А. Н.* Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. — М., 1993. — С. 73—74.

² *Козырин А. Н.* Знач. праця. — С. 75.

акти (у більшості випадків — прирівняні до законів. Такими були Декрети Кабінету Міністрів України наприкінці 1992 — на початку 1993 року). Іншими словами, це нормативні акти, що встановлюють основні права й обов'язки платників, механізм дії окремого податкового важеля. С. Г. Пепеляєв вважає, що податкове законодавство містить тільки закони і рішення органів влади, які видають на основі Конституції¹.

Термін «законодавство» широко використовують у правовій системі переважно в значенні сукупності законів та інших нормативно-правових актів, які регламентують ту чи іншу сферу суспільних відносин і є джерелами певних галузей права. Цей термін без визначення його змісту використовує і Конституція України (статті 9, 19, 118, п. 12 Перехідних положень). У законах залежно від важливості та специфіки суспільних відносин, що регулюються, цей термін вживається в різних значеннях: одні мають на увазі лише закони; інші, насамперед кодифіковані, до поняття «законодавство» включають як закони й інші акти Верховної Ради України, так і акти Президента України, Кабінету Міністрів України, а в деяких випадках — також і нормативно-правові акти центральних органів виконавчої влади.

Частиною національного законодавства відповідно до ст. 9 Конституції України є також чинні міжнародні договори, згоду на обов'язковість яких дала Верховна Рада України.

Отже, термін «законодавство» охоплює закони України; чинні міжнародні договори України, згоду на обов'язковість яких дала Верховна Рада України; постанови Верховної Ради України; укази Президента України; декрети і постанови Кабінету Міністрів України, прийняті в рамках їх повноважень і відповідно до Конституції України та законів України.

Законодавчі акти, що є основою податкового законодавства, складають певну систему.

1. Загальні нефінансові закони — конституційні закони або закони, що належать до інших галузей права, які містять податкові норми. Найбільш принципові положення, що регулюють основи оподаткування, закріплюються на конституційно-

¹ Див.: Основы налогового права / Под ред. С. Г. Пепеляева. — М., 1995. — С. 105.

му рівні (повноваження органів державної влади і управління, загальні принципи оподаткування тощо). В деяких випадках приймають спеціальні конституційні й органічні закони — Закон ФРН про фінансову допомогу Федерації і земель 1969 року; Конституційний закон про фінанси, що визначає компетенцію Федерації і земель Австрії в сфері податків; Органічний закон 1979 року про статус автономії Країни Басків (Іспанія), розділ III якого цілком присвячений фінансовим питанням¹. Законодавчі акти інших галузей права в основному стосуються деяких аспектів податкових платежів або додаткових ознак, які характеризують податковий механізм. Найчастіше таким чином регулюються пільги, надані платникам (акти, що характеризують режим іноземного інвестування вільних економічних зон, статус ветеранів Великої Вітчизняної війни тощо).

2. Загальні фінансові закони — це в основному бюджетні закони. Причому це і фундаментальні бюджетні закони, які встановлюють основи бюджетної системи, місце податкових надходжень у доходах держави, і поточні бюджетні закони, якими щороку затверджується фінансовий план. Багато законів про державний бюджет України на рік більш ніж наполовину складають податкові норми.

3. Загальні податкові закони — законодавчі акти, які містять положення, що регулюють податкову систему в цілому, її основи, головні характеристики податкових важелів. У цих актах не деталізуються конкретні види податків. До загальних податкових законів в основному належать податкові кодекси, що поєднують матеріальні та процесуальні сторони податкової системи, а також основні закони загального характеру (закони України «Про Державну податкову службу в Україні» та «Про систему оподаткування»).

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

У деяких працях виділяють специфічні риси, притаманні податковим законам:

¹ Див.: *Козырин А. Н.* Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. — С. 82—83.

а) персоніфікований характер, за якого механізм регулювання спрямований на певну групу платників;

б) терміновий характер, що означає дію його в часі протягом певного обмеженого періоду, оскільки основні елементи податкового механізму (платник, об'єкт, ставки) змінюються досить часто;

в) характер податкових законів, оснований на презумпції винності платника. Крім того, громіздкість податкового законодавства, роль податкових органів, які є арбітрами у спірних питаннях і ставлять платника в положення залежного.

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

§ 1. Зміст податкової системи

Зміст податкової системи охоплює не лише набір податків і зборів — деякі її особливості реалізуються через певні співвідношення видів податків і зборів. Отже, існують різні підходи при побудові податкової системи і співвідношенні податків і зборів, що складають її зміст: орієнтація на оподаткування юридичних чи фізичних осіб, на майнове чи прибуткове оподаткування, співвідношення між прямим і непрямим оподаткуванням. Саме тому необхідно зупинитися на класифікації й аналізі цих підходів.

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

З іншого боку, **податкова система** містить досить широкий спектр *процесуальних відносин* зі встановлення, зміни, скасування податків, зборів, платежів, забезпечення їхньої сплати, організації контролю і відповідальності за порушення податкового законодавства. Це начебто тіньова, але не менш важлива частина податкової системи.

Отже, у широкому розумінні **податкова система** являє собою *сукупність податків, зборів і платежів, законодавчо закріплених у даній державі; принципів, форм і методів їхнього встановлення, зміни чи скасування; дій, що забезпечують їхню сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства.*

Важливо враховувати, що сформована в цілому податкова система (як сума податків, механізм їхнього вилучення) навряд чи зміниться в принципі, бо в основному вона відповідає

світовій практиці. Однак специфічна ситуація спаду виробництва і посилення кризи неплатоспроможності на тлі розвитку механізмів ринкового саморегулювання вимагають внесення до податкової системи серйозних коректив, поступового її пристосування до цих процесів.

Формування податкової системи, включення до неї певної кількості податків не є самоціллю. В основі цих процесів лежить чіткий орієнтир, визначальна база — обсяг бюджетних витрат. Податкова система й має забезпечити основні надходження для покриття цих витрат.

Незважаючи на тісний взаємозв'язок доходів державного бюджету і податкових надходжень, необхідно їх чітко розмежовувати. Часто в спеціальній і популярній літературі як синоніми вживають кілька термінів: «доходи держави», «доходи державного бюджету» і «податкові надходження». Певна річ, ці поняття важко розглядати ізольовано, але тільки з урахуванням їх відмінностей можна з'ясувати суть кожної категорії. Доходи держави відрізняються від доходів державного бюджету тим, що не мають прив'язки до яких-небудь меж, тоді як доходи державного бюджету обмежені визначеним періодом (бюджетним) і чітко визначеними каналами надходжень (Бюджетний кодекс України). І тільки як один з каналів таких надходжень у доходну частину державного бюджету законодавець передбачає надходження за нормативами, затвердженими Верховною Радою України. Але навіть ці надходження не складаються тільки з податків, оскільки до них належить і система зборів і платежів, що принципово відрізняються від податків і за механізмом нарахування.

Податкове регулювання здійснюється насамперед на основі права (компетенції) державного органа влади встановлювати податки і стягувати їх. У статті 1 Закону України від 18 лютого 1997 року «Про систему оподаткування» зазначено, що встановлення і скасування податків, зборів і платежів, а також пільг здійснює Верховна Рада України, Верховна рада Автономної Республіки Крим і місцеві ради, причому Верховна рада Автономної Республіки Крим і місцеві ради можуть встановлювати додаткові пільги в сфері оподаткування в межах сум, що надходять до їхніх бюджетів.

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

§ 2. Поняття і рівні податкового тиску

Законодавці багатьох держав постають іноді перед вибором: збільшити дохідну частину бюджету за рахунок надходження податкових платежів при підвищенні ставок податку чи податкового тиску в цілому й у такий спосіб скоротити дефіцит державного бюджету чи встановити середню оптимальну ставку, сформувати систему стійких стимулів для виробників і забезпечити мінімізацію дефіциту в найближчому майбутньому і перспективу стабілізації чи поліпшення економічного становища в цілому. Перший напрям притаманний в основному для рішення невідкладних проблем, значною мірою політичного характеру. Другий напрям, на наш погляд, більш зважений, бо в кінцевому підсумку створює впевненість у виробників, стимулює виробництво, що саме по собі приводить до скорочення дефіциту державного бюджету. Цей напрям відрізняється також додержанням одного з основних принципів оподаткування — стабільності використовуваних податкових важелів і методів стягнення податків.

Узагальненим показником у цьому разі 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 і Туреччині¹.

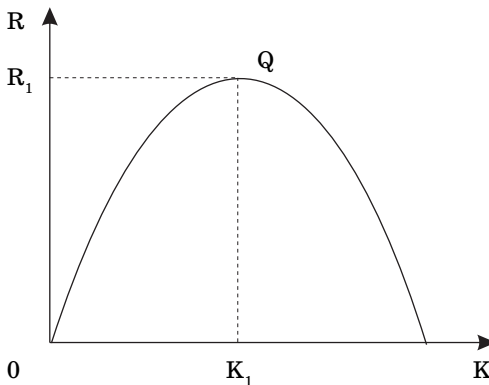
Необхідно звернути увагу на одну особливість категорії «податковий тиск». В основному під податковим тиском (тягарем, пресом) розуміють вплив податкових важелів, що складають тільки частину цього тягара. **Податковий тиск здійснюється на чотирьох рівнях:**

¹ Див.: Основы налогового права / Под ред. С. Г. Пепеляева. — С. 81.

1 — тиск *безпосередньо податкових важелів*;
 2 — тиск *усієї сукупності податків, зборів і платежів*;
 3 — використання *механізму пільг* платниками, надання пільгових кредитів, дотацій. При цьому податковий прес перерозподіляє тиск з одних платників на інші;

4 — використання *податкової техніки*, за якої посилюється тиск на платника. Наприклад, авансові платежі, що передбачають сплату податку платником до одержання результатів, за якими він повинен сплачуватися.

Співвідношення між податковою ставкою і податковою базою, що позначається на розмірі податкових надходжень, дозволило економісту з південнокаліфорнійського університету Артурові Лефферу показати залежність доходів бюджету від прогресивності оподаткування таким графіком:



K — податкова ставка на доходи;
 R — загальна сума податкових надходжень;
 K_1 — ставка податку, що забезпечує максимальні податкові надходження;

R_1 — максимальний обсяг податкових надходжень до бюджету;

Q — крайнє значення в динаміці кривої.

З графіка видно, що при зростанні податкових ставок (K) загальна сума надходжень (R) також зростає. Значенню ставки K_1 відповідає максимальний обсяг фінансових коштів, що відраховується у вигляді податків до бюджету (R_1). При про-

ходженні крапки Q подальше збільшення ставки K веде не до зростання податкових надходжень, а до їх скорочення, оскільки подібна ситуація підриває зацікавленість у збільшенні обсягів виробництва.

Встановлення середньої оптимальної податкової ставки формує низку стимулів. Спочатку за рахунок розширення виробництва, збільшення доходів зростає і податкова база. Потім відбувається міжгалузеве вирівнювання за рівнем рентабельності. Зменшується розрив між низько- й високооподатковуваними галузями. І нарешті, зменшується розмір тінювих доходів через зникнення стимулів для відхилення від податків, і доходи тіньової економіки трансформуються в легальні, законні форми.

Зростання податкових ставок наштовхується на певну межу. Нею є податкова границя — частина валового національного продукту, що перерозподіляється через податкові механізми, подальше збільшення якого спричинює різке загострення суспільних суперечностей. Досягнення цієї границі призводить до відтоку капіталу з країни, спаду підприємницької активності.

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКУ

§ 1. Поняття податку

Аналізуючи зміст податків, необхідно враховувати, що вони не є 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 ще й інші види вилучень до бюджетів: ліцензійні та реєстраційні збори, збори з населення. Крім того, підприємства і громадяни роблять обов'язкові відрахування в позабюджетні фонди, сплачують різні тарифи й інші обов'язкові платежі. Різноманіття форм вилучень зумовлює необхідність визначити, які ж із них є безпосередньо податком, а які — неподатковими платежами. Всю систему платежів, що входять до податкової системи, можна розділити на податки і платежі податкового характеру. Якщо до першої групи належать саме податки (на прибуток, на землю тощо), то друга група складається зі зборів і відповідних податкових платежів (мито, державне мито тощо).

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

ності в податку — це начебто «цивілістичний» відтінок цієї категорії. Тому, не залишаючи без уваги податкової сторони регулювання відносин власності, можна, мабуть, дещо згладити в цьому аспекті.

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

Щодо цього ми хотіли б погодитися з позицією І. Є. Криницького, який розглядає характер причини позбавлення права власності платника як одну з основних проблем при визначенні податку¹. Він звертає увагу на те, що поряд з неможливістю поширення на ці відносини таких способів, як реквізіція, націоналізація і конфіскація, цивільне законодавство також не передбачає сплату податку як одного з видів примусового вилучення майна у власника. Автор цілком аргументовано зазначає, що норми цивільного законодавства не дозволяють не тільки вирішити, а й, напевно, сформулювати цю проблему, оскільки, за загальними правилами, до відносин, основаних на адміністративному чи іншому владному підпорядкуванні однієї сторони іншій, у тому числі й до податкових, цивільне законодавство не застосовується.

Дійсно, право приватної власності охороняється законом. Однак цілком очевидно, що воно не належить до прав, що не підлягають обмеженню за жодних умов. Приватну власність може бути обмежено законом, але тільки тією мірою, якою це необхідно з метою захисту основ конституційного ладу, гарантії прав і свобод громадян, забезпечення безпеки держави. Власник може бути позбавлений власності тільки у випадках, пе-

¹ Криницький І. Е. Правовое регулирование налогообложения имущества: Дис. ... канд. юрид. наук. — Харьков, 2001. — С. 17—18.

редбачених законом. Але саме подібний випадок і закріплюється Конституцією України (ст. 67) як необхідна умова існування держави, як безумовна його вимога.

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

У статті 2 Закону України «Про систему оподаткування» визначено поняття податку і збору (обов'язкового платежу), окремого ж визначення податку законодавець не дає в жодному акті. Обрано спрощений, формальний шлях закріплення вичерпного переліку податків і зборів. І в цьому переліку обов'язкових платежів на формальному рівні розділяються податки і збори. У чому полягає їх істотна відмінність, чим вони відрізняються від обов'язкових платежів — не зрозуміло. Ймовірно, слід при цьому виходити з того, що обов'язкові платежі — це родове поняття, а податки і збори — його видові форми.

§ 2. Ознаки податку

Розмежовуючи види стягнень до бюджету і характеризуючи податки, важливо виділити, на наш погляд, основні риси, **ознаки** податку.

1. Це вид платежу, *закріплений актом компетентного органу державної влади*. С. Г. Пепеляєв підкреслює, що право парламенту затверджувати податок є вираженням права народу погоджуватися на його сплату. Однак це не означає згоди кожного конкретного члена чи суспільства або навіть окремих груп, верств. Наприклад, у багатьох країнах існують конституційні заборони на рішення питань про оподаткування шляхом референдуму. Питання про податки і бюджет вилучено із законів, що регулюють механізм референдуму (Конституція Італійської Республіки, ч. 2. ст. 75)¹.

¹ Див.: Основы налогового права / Под. ред. С. Г. Пепеляева. — С. 22.

2. З першою ознакою безпосередньо пов'язана ознака *індивідуальної безоплатності*, чи однобічного характеру встановлення податку. В основу цієї ознаки покладено однобічний рух коштів від платника до держави. При цьому платник не одержує (на перший погляд) натомість нічого, це означає, що держава не має зустрічних обов'язків. Кошти платника йдуть на задоволення суспільних потреб. Однак слід враховувати, що безоплатність має умовний характер через однобічний обов'язок платника. У загальному ж плані безоплатність означає, що кошти, які виплачуються як податок, переходять до державного бюджету без одержання зустрічного відшкодування або задоволення для платника.

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

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

5. Платіж *надходить до бюджету відповідного* рівня чи цільового фонду. Розподіл податків по бюджетах, фондах здійснюється відповідно до бюджетної класифікації і може йти двома основними напрямками: закріплення податку за певним бюджетом чи розподіл податку між бюджетами.

6. *Обов'язковий характер* податкового вилучення забезпечує нагромадження коштів у доходній частині бюджету. Це є основою закріплення на конституційному рівні сплати податків як першочергового обов'язку громадян.

Обов'язковість податку забезпечується силою держави в особі податкових, правоохоронних і судових органів і свідчить про те, що сплата податків має не добровільний, а примусовий

характер. Система способів примусу і санкцій впливає на платника податків для того, щоб поставити йому в обов'язок виконання своїх зобов'язань зі сплати податків. Такий примус дуже часто діє у вигляді погрози застосування санкцій. За словами П. Годме, «елемент примусу настільки важливий у понятті податку, що це спричиняє виключення з податкової сфери надходжень, що не мають примусового характеру»¹. Наприклад, не є податками добровільні збори й пожертвування до бюджету, а також державні позики.

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

8. *Платіж у грошовій формі*. Внесення податку до бюджету відбувається в грошовій формі. Сплату податку майном за загальним правилом чинним законодавством не передбачено. Грошова форма сплати податку визначена самою суттю податку, що є, як уже було сказано, внеском. Через це обов'язок платника податків зі сплати податку є однооб'єктним, оскільки тільки сплата податку в грошовій формі, за загальним правилом, розглядається (за додержання інших умов — про терміни, бюджети і т. ін.) як належне виконання його обов'язку.

§ 3. Функції податку

Функції податків, що визначають їхню сутність, є похідними від функцій фінансів і виконують такі самі завдання, але у вузких межах. Виходячи з цього, **функції** податків можна згрупувати в **два блоки**: основні та додаткові. Група *основних функцій* включає сутнісну функцію податку (фіскальну) і дві загальнофінансові (регулюючу та контрольну). Саме на базі цих функцій будується податковий механізм, і, діючи спільно, вони утворюють цілісний комплекс. *Додаткові функції* деталізують

¹ Годме П. Финансовое право. — М., 1978. — С. 373.

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 доходної частини бюджету, доходів держави для задоволення потреб суспільства. У період становлення буржуазної держави цю спрямованість податків вважали єдиною. Однак до кінця ХІХ ст. з'явилася нова концепція: податки розглядали як соціальний регулятор, знаряддя реформ, а вже до кінця 30-х рр. ХХ ст. — вже і як засіб регулювання економіки, забезпечення стабільного економічного зростання¹.

2. *Регулююча* функція слугує своєрідним доповненням попередньої і стосується як регулювання виробництва, так і регулювання споживання (наприклад непрямі податки). При цьому регулюючий механізм існує об'єктивно і вплив на платників здійснюється незалежно від волі держави. Дуже часто під регулюючою функцією розуміють лише надання пільг окремим виробникам чи галузям. Однак податкове регулювання — складніший механізм, що враховує не тільки податковий тиск, а й перспективи того чи іншого виду діяльності, рівні прибутковості і т. ін.

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

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

1. *Розподільна* функція являє собою своєрідне відображення фіскальної: наповнити скарбницю, щоб потім розподілити

¹ Див.: Финансовое право: Учебник / Под ред. проф. О. Н. Горбуновой. — М., 1996. — С. 181—182.

отримані кошти. Але на стадії розподілу ця функція дуже тісно переплітається з регулюючою, і в одній дії можуть виявлятися обидві функції. Наприклад, непрямі податки, регулюючи споживання, створюють основи для перерозподілу коштів одних платників на користь інших (акцизи на делікатесні види продуктів і т. ін.). Це дозволяє говорити про існування первинного і вторинного розподілу (перерозподілу) за рахунок податків.

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

3. *Накопичувальна* функція являє собою своєрідне узагальнення всіх попередніх функцій і головну — з позицій реалізації цілей держави в податковій системі. Найбільш узагальнюючою функцією податків, з якою пов'язані їх виникнення і розвиток, є фіскальна. Але це тільки на перший погляд. Вона має тимчасовий характер, виступає як етапне, реалізуюче насичення бюджету на певний період. Кінцева мета податків — не тільки сформувати бюджет, а й сформулювати 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 дуже 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 і має більш статичний характер.

§ 4. Співвідношення податку, збору й мита

На практиці часто як синоніми вживають поняття податку, збору, обов'язкового платежу. Дійсно, це дуже схожі категорії, але перебувають вони у певному співвідношенні. Поняття обо-

в'язкового платежу є родовим, що охоплює всю сукупність податків і зборів (при цьому слід враховувати, що йдеться про обов'язкові платежі податкового характеру, оскільки штрафи, стягнення також мають обов'язковий, але не податковий характер), і в широкому розумінні обов'язкові платежі податкового характеру і складають податкову систему. У свою чергу, податки та збори є видовими категоріями, являють собою форми обов'язкових платежів податкового характеру. У цілому ж обов'язкові платежі в нашому контексті включають:

- 1) податки;
- 2) збори;
- 3) податкові плати (мити, плату за торговий патент і т. ін.).

Розмежування податків, зборів, інших платежів є не тільки теоретичною проблемою, а й значною мірою проблемою практики.

По-перше, коли йдеться про податки, то це насамперед безумовні й нецільові платежі, і після їхнього надходження до бюджетів 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 таким чином чітку цільову прив'язку. Тому можна порушувати питання про нецільове використання коштів (може навіть йтися про самостійний склад правопорушення).

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

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

У законодавстві багатьох держав немає розмежування між цими категоріями, і податкову систему там характеризують як сукупність податків і зборів. Податкове законодавство Російсь-

кої Федерації закріплює поняття податку, яким визнається обов'язковий внесок, що має безеквівалентний характер, не пов'язаний зі здійсненням уповноваженим органом (установою чи посадовою особою) певних конкретних дій у відношенні платника податків, який сплатив цей внесок.

Природно, що податок, мито, збір мають певні загальні риси¹, зокрема, такі:

— *обов'язковість сплати* податків і зборів до відповідних бюджетів і фондів;

— *чітке надходження їх до бюджетів і фондів*, за якими вони закріплені;

— *стягнення їх на основі законодавчо закріпленої форми й порядку надходження*;

— *примусовий характер стягнення*;

— *здійснення контролю* єдиними органами Державної податкової служби;

— *безеквівалентний характер* платежів.

Попри схожість цих механізмів, вони, однак, мають чіткі розбіжності.

Мито і збір **відрізняються** від податків:

1. *За значенням.* Податкові платежі забезпечують до 80 відсотків надходжень у доходну частину бюджету, інші види відрахувань, відповідно, менше.

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

3. *За обставинами.* Податки являють собою безумовні платежі; мито і збір сплачуються у зв'язку з послугою, наданою платнику державною установою, що реалізує державно-владні повноваження.

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

5. *За періодичністю.* Збори, платежі, мито часто мають разовий характер і сплата їх здійснюється без певної системи; податки ж характеризуються певною періодичністю.

¹ Див.: Финансовое право: Учебник / Под ред. проф. Н. И. Химичевой. — С. 230.

Відмінності за періодичністю включають два підходи:

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

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

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

Отже, на відміну від загальних податкових платежів збори й мита мають індивідуальний характер і їм завжди властиві спеціальна мета і спеціальні інтереси¹.

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

збір — платіж за володіння особливим правом;

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

§ 5. Класифікація податків і зборів

Усю сукупність обов'язкових платежів податкового характеру можна класифікувати за кількома підставами. Виділимо найбільш важливі з них.

1. *Залежно від компетенції органу*, що вводить дію податкового платежу на відповідній території:

а) загальнодержавні — податки і збори, що їх встановлює Верховна Рада України, що вводяться в дію винятково законами України і діють на всій території України;

б) місцеві — податки та збори, перелік яких встановлює Верховна Рада України, вводять у дію місцеві органи самоврядування і які діють на території окремих регіонів України.

2. *Залежно від каналу надходження*. Відповідно до бюджетної системи України податкові платежі надходять до бюджетів

¹ Див.: Основи податкового права / Под ред. С. Г. Пепеляєва. — С. 27—30.

різних рівнів, на підставі чого податкові платежі можна розділити на закріплені та регульовані.

Закріплені податки безпосередньо і повністю надходять до конкретного бюджету чи позабюджетного фонду. Серед закріплених податків виділяють податки, що надходять до державного бюджету, місцевого бюджету, позабюджетного фонду. Регулюючі (різнорівневі) податки надходять одночасно до бюджетів 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 такі:

а) державні — податки, що повністю надходять до державного бюджету;

б) місцеві — податки, що повністю надходять до місцевих бюджетів;

в) пропорційні — податки, що розподіляються між державним і місцевим бюджетами у певній пропорції;

г) позабюджетні — податки, що надходять до певних фондів (у деяких випадках, щоправда, вони повинні все-таки пройти через бюджет).

3. Залежно від платника:

А. податки з юридичних осіб (податок на прибуток і т. ін.);

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

В. змішані — податки, що допускають як платника і юридичних, і фізичних осіб (податок з власників транспортних засобів, земельні податки і т. ін.). При цьому змішані податки можна розділити на:

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

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

4. Залежно від форми оподаткування:

А. Прямі (прибутково-майнові) — податки, що стягуються в процесі придбання та акумуляції матеріальних благ, визначаються розміром об'єкта обкладання, включаються в ціну то-

вару і сплачуються виробником або власником. Прямі податки, у свою чергу, розділяються на:

а) особисті — податки, що сплачуються платником податків за рахунок і залежно від отриманого ним доходу (прибутку) і з урахуванням його платоспроможності;

б) реальні (англ. real — майно) — податки, що сплачуються з майна, в основі яких лежить не реальний, а передбачуваний середній дохід¹.

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

5. Залежно від способу стягнення:

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

Б. Розкладкові (репартаційні) — податки, що нараховуються на цілу корпорацію платників, що самостійно здійснюють між собою остаточний розподіл податкового тягаря. Історично це перша форма стягнення податків, що проходила кілька етапів: перший — установлення загальної суми потреби держави в доходах; другий — розподіл цієї суми між територіальними одиницями; третій — розподіл її між платниками. Сьогодні застосовують на місцевому рівні. У Росії в 1885 році було встановлено додатковий розкладковий збір, стягнутий із промислових і торгових підприємств. Загальну його суму законодавчо визначали по губерніях, у губерніях — по повітах, де вже згідно з прибутковістю розподіляли між торговими і промисловими підприємствами.

¹ Див.: Основы налогового права / Под. ред. С. Г. Пепеляева. — С. 34—35.

6. Залежно від характеру використання:

А. Загального призначення — податки, що використовуються на загальні цілі (без конкретизації). Власне, це і є дійсно податки.

Б. Цільові податки — податки, що зараховуються до позабюджетних цільових фондів і 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; певна незалежність конкретного державного органу¹.

7. Залежно від періодичності стягнення:

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 чи дарування). Цей різновид податків має переважно характер зборів.

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

8. Залежно від обліку податкового платежу:

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

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

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

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

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

1) *збори економічного характеру;*

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

3) *збори природоресурсного характеру* (збір за спеціальне використання природних ресурсів і т. ін.).

¹ Див.: Финансовое право. Учебник / Под ред. проф. Н. И. Химичевой. — С. 231.

§ 6. Правовий механізм податку та його елементи

Правове регулювання обов'язкових податкових платежів визначається як особливостями компетенції органів державної влади і управління щодо встановлення, зміни і скасування, так і чітким закріпленням усіх елементів, що характеризують податок як цілісний механізм. Законодавчі акти щодо окремих податків і зборів відрізняються стабільною традиційною структурою. Її складовими виступають елементи правового механізму податку чи збору.

С. Г. Пепеляєв розкриває ці складові в «елементах закону про податок». Проте можна використовувати й інший термін — «елементи правового податкового механізму». Річ у тім, що правове забезпечення податкових важелів здійснюється і підзаконними актами на різних рівнях і, говорячи про елементи податкового закону, ми немов би абстрагуємося від податків, що деталізуються підзаконними актами.

При цьому необхідно виходити з того, що регулювання правового механізму податку здійснюється шляхом закріплення імперативного набору елементів, що визначають зміст і особливості реалізації податкового обов'язку. Податковим кодексом Російської Федерації закріплюються ці підстави. Наприклад, у ст. 17 закріплено, що податок вважається встановленим лише в тому разі, якщо визначені платники податків і елементи оподаткування, а саме:

- об'єкт оподаткування;
- податкова база;
- податковий період;
- податкова ставка;
- порядок нарахування податку;
- порядок і терміни сплати податку.

У необхідних випадках при встановленні податку в акті законодавства про податки і збори можуть також передбачатися податкові пільги і підстави для їхнього використання платником податків.

У даному разі сформований певний алгоритм побудови спеціальних законодавчих актів, якими регулюється сплата відповідних податків і зборів. Ці акти мають традиційну структуру —

розташування статей. (Певна річ, ми абстрагуємося від ситуації, коли в акті є яка-небудь спеціальна норма (бюджетне відшкодування; бандерольний спосіб сплати податку і т.д.), яку неможливо застосувати до інших податків.)

Система елементів правового механізму податку складається з обов'язкових і факультативних елементів. Обов'язкові елементи об'єднано у дві групи.

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

До *основних елементів* правового механізму податку і збору належать:

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

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

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

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

Отже, до додаткових елементів правового механізму податку належать:

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

Хотілося б підкреслити, що й основні, і додаткові елементи мають обов'язковий характер, без якого неможливо закріпити відповідний податковий механізм. Додатковість елемента підкреслює не його необов'язковість, а особливості регулювання (можливість делегування компетенції і т. ін.).

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

ПЛАТНИКИ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

§ 1. Поняття платника податків

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

Платникам податків властиві такі ознаки:

1. Платники податків є суб'єктами податкових правовідносин.

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

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

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

Різноманіття платників податків зумовлює потребу їх класифікації за різними підставами. Класифікація має важливе значення як для теорії податкового права, так і для податково-

го законодавства. По-перше, вона дає вичерпне уявлення про всі різновиди платників податків, і, по-друге, така класифікація закладає основи правового статусу того чи іншого платника податків.

Платників податків можна класифікувати за такими підставами:

I. Залежно від способу організації господарської діяльності:

- 1) фізичні особи;
- 2) юридичні особи;
- 3) іноземні юридичні особи; постійні представництва іноземних юридичних осіб;
- 4) юридичні та фізичні особи, що діють у складі групи, яка не має статусу юридичної особи (іноземні і/чи національні юридичні та фізичні особи, що діють в Україні на правах партнерів у складі групи, яка не є юридичною особою, на підставі договору про спільну діяльність);

5) відокремлені підрозділи без статусу юридичної особи;

6) консолідована група платників податків.

II. Залежно від податкової юрисдикції держави:

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

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

Розмежування резидентів і нерезидентів здійснюється на основі трьох принципів:

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

— джерела отриманих доходів;

— межі податкової відповідальності — повної чи обмеженої¹.

Принцип територіальності визначає національну належність джерела доходу. При цьому оподаткуванню в даній

¹ Див.: *Кучерявенко Н. П.* Налоговое право: Учебник. — Харьков: Легас, 2001. — С. 114—115.

країні підлягають тільки доходи, отримані на її території, у той час як будь-які доходи, отримані за її межами, звільнюються від оподаткування в даній країні.

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

III. Залежно від розмірів сукупного валового доходу:

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

2) середній платник податків — це особа (всі платники, перераховані в першій групі), обсяг сукупного валового доходу якої становить до 4 млн грн. У встановлених законодавством випадках ці суб'єкти можуть виступати малими платниками податків²;

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

1) юридичний платник податків;

2) фактичний платник податків.

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

¹ Див.: Інструкція про порядок обліку платників податків: Затверджено наказом Державної податкової інспекції України від 19 лютого 1998 р. №80 // Податки і бухгалтерський облік. — №53 (402). — 2 липня 2001 р. — С. 9.

² Див.: Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 р. №727 «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва»: Указ Президента України від 28 червня 1999 р. №646 (99) // Офіційний вісник України. — 1999. — № 26. — Ст. 1230.

Фактичний платник податків — це суб'єкт, що реально зобов'язаний надати грошові кошти в процесі придбання товару (роботи, послуги). До моменту сплати непрямого податку фактичний платник податків виступає носієм податку¹.

Більше відповідає змісту визначення платника податків саме юридичний платник, оскільки відповідальність за неперерахування, несплату податку лежить тільки на ньому. Чинне законодавство в даному разі визначає платником тільки одного суб'єкта. Відповідно до п. 1.3 ст. 1 Закону України «Про податок на додану вартість» платник податку — це особа, яка зобов'язана здійснювати утримання і внесення в бюджет податку, що сплачується покупцем².

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

§ 2. Обов'язки і права платників податків

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

Обов'язок платника податків — це передбачена нормою податкового права міра його належної поведінки, тобто платник податків не може відмовитися від виконання свого обов'язку. Обов'язок платника податків означає, що він повинний незалежно від свого бажання будувати свою поведінку

¹ Див.: *Кучерявенко Н. П.* Налоговое право: Учебник. — С. 111—112.

² Див.: *Відомості Верховної Ради України.* — 1997. — № 21. — Ст. 156.

таким чином, як це запропоновано йому податковим законом. Обов'язок платника податків зробити необхідну від нього за законом дію настає або в терміни, зазначені в податковому законодавстві, або за вимогою контролюючого органу.

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

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

При розгляді обов'язків і прав платників податків слід звернути увагу на порядок розташування цих категорій: спочатку — обов'язки, а потім — права. Пояснюється це самою природою обов'язку зі сплати податків і зборів, що визначається владними, імперативними розпорядженнями з боку держави щодо реалізації суб'єктом обов'язку зі сплати податків і зборів. Саме тому платник податків реалізує насамперед обов'язок, що визначає і низку прав¹.

§ 3. Фізичні особи як платники податків

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

¹ Див.: *Кучерявенко Н. П.* Налоговое право: Учебник. — С. 115.

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

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

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

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

У законодавстві України як кількісний критерій резидентства для фізичних осіб визначено 183 календарні дні (цілком або сумарно) протягом року². Цей критерій фізичної присутності встановлюється щорічно і діє в межах календарного року. Отже, податковими резидентами України визнаються фізичні особи, що фактично перебували на території Украї-

¹ Див.: Про підприємництво: Закон України от 7 лютого 1991 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1991. — №14. — Ст. 168.

² Див.: Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» // Відомості Верховної Ради України. — 1993. — № 10. — Ст. 77.

ни не менш ніж 183 дні (цілком чи сумарно) у будь-якому послідовному 12-місячному терміні, що розпочинається чи закінчується в податковому періоді. Днем перебування в Україні є будь-який календарний день, в який фізична особа фактично перебувала на території України, незалежно від тривалості цього перебування. До часу фактичного перебування на території України зараховується час безпосереднього перебування фізичної особи на території України, а також час, на який ця особа виїжджала за межі території України спеціально на лікування, відпочинок, навчання, у відрядження.

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

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

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

— наявність у власності майна, що підлягає оподаткуванню;

— здійснення операцій чи дій, що підлягають оподаткуванню;

— участь у відносинах, однією з умов яких є сплата мита чи зборів.

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

1. Місце постійного проживання. Це місце, де особа фактично проживає, а за неможливості встановити таке місце — місце, де ця особа зареєстрована як платник податку у встановленому порядку, чи місце, зазначене в паспорті або іншому посвідченні особи. Місцем перебування фізичної особи, яка не

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

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

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

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

§ 4. Юридичні особи як платники податків

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

Юридичними особами — платниками податків є:

- 1) українські підприємства й організації;
- 2) іноземні підприємства й організації.

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

ництва підприємств і організацій України за кордоном, що не здійснюють господарську діяльність.

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

Резидентство юридичних осіб—платників податків визначають на такій основі.

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

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

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

Юридичних осіб—платників податків класифікують також за такими підставами:

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

2) залежно від галузевої належності — на сільськогосподарські, промислові, торгові тощо;

3) залежно від цільової спрямованості діяльності — на прибуткові та неприбуткові.

§ 5. Іноземні юридичні особи. Постійні представництва іноземних юридичних осіб

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

Для того, щоб бути платником податків і зборів в Україні, іноземна юридична особа, що здійснює діяльність на її території, насамперед повинна стати на облік у податковому органі за місцем здійснення своєї діяльності. Законодавством передбачено¹, що для постановки на облік іноземній юридичній особі слід подати в податковий орган України оформлену заявку, до якої додати документи, що підтверджують факт створення і реєстрації іноземної юридичної особи відповідно до законодавства тієї держави, яка є місцем її реєстрації (виписка з торгового реєстру країни постійного місця перебування, документи, що підтверджують платоспроможність). Іноземна юридична особа, яка пройшла реєстрацію й одержала ідентифікаційний податковий номер і в силу цього стала потенціальним українським платником податків, бере на себе обов'язок сплачувати всі встановлені українським податковим законодавством податки, збори (обов'язкові платежі) у встановлених випадках. Однак на відміну від національних юридичних осіб джерелами правового регулю-

¹ Див.: Про внесення змін до Порядку ведення податкового обліку та складання податкової звітності результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи: Наказ Державної податкової адміністрації України від 16 січня 1998 р. №24 // Офіційний вісник України. — 1998. — №5. — С. 135.

вання оподаткування іноземних юридичних осіб є також міждержавні договори про запобігання подвійному оподаткуванню.

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

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

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

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

¹ Див.: Відомості Верховної Ради України. — 1997. — № 27. — Ст. 181.

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

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

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

Нерезидент (чи постійне представництво нерезидента), що є учасником договору про спільну діяльність на території України групи без статусу юридичної особи і має переваги, відповідно до міжнародних договорів України про звільнення (зменшення) від оподаткування доходу, отриманого в результаті спільної діяльності на території України, подає до податково-

го органу за місцезнаходженням платника податку відомості про доходи, що звільнені від оподаткування або обкладаються податком за ставками, встановленими таким договором, тобто обов'язок надання цих відомостей лежить не на платнику даної групи, а безпосередньо на самому нерезиденті (постійному представництві нерезидента).

§ 7. Відокремлений підрозділ без статусу юридичної особи

Багато юридичних осіб здійснюють свою господарську діяльність на території різних регіонів держави у формі філій або представництв. Згідно зі ст. 31 Цивільного кодексу України юридична особа може відкривати філії і представництва в порядку, встановленому цивільним законодавством. Філія являє собою відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза місцем його перебування і реалізує всі його функції чи їх частину, в тому числі функції представництва, тоді як представництво — це відокремлений підрозділ юридичної особи, розташований поза місцем її перебування, що представляє та захищає інтереси юридичної особи¹. Отже, представництво створюється лише для вираження зовні інтересів юридичної особи і забезпечення їхнього захисту, ніяких виробничо-господарських функцій воно не виконує. Філія ж — ширше поняття: вона може займатися усіма видами діяльності юридичної особи чи частиною їх, тобто безпосередньо виробничо-господарською діяльністю, і поряд з цим бути представником. І філії, і представництва створюються як відокремлені підрозділи, тобто вони не користуються правами юридичної особи і діють на підставі положень, що затверджуються юридичною особою.

Податкове законодавство неоднозначно підходить до визначення відокремлених підрозділів платниками податків: в одних випадках на них покладається цілий комплекс податко-

¹ Див.: *Комягин Д., Нарезный В.* Обособленное подразделение в российском налоговом и бюджетном законодательстве // *Хозяйство и право.* — 2000. — №9. — С. 44.

вих обов'язків (податкова реєстрація, сплата податку, податкова звітність); в інших — тільки частина такого комплексу (наприклад, обов'язок зі сплати податку виконує відокремлений підрозділ, а обов'язок з податкової звітності виконує юридична особа); у третіх — юридична особа, яка зареєструвала відокремлений підрозділ¹, усі податкові обов'язки такого підрозділу виконує самостійно.

Філії і представництва юридичних осіб податкове законодавство розглядає як самостійних платників податків тільки у разі, якщо на них покладено обов'язок сплачувати конкретні податки і збори. Відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»² філії, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на відміну від головного підприємства на території іншої територіальної громади, є платниками податку. При цьому платниками податку є тільки ті філії, що мають банківські рахунки, ведуть окремий облік своєї діяльності і складають баланс. Якщо філія має банківський рахунок, веде окремий облік своєї діяльності і складає баланс, але розташована на тій самій території територіальної громади, що і головне підприємство, то така філія не є самостійним платником податку. При цьому і головне підприємство, і філію розглядатимуть як єдиного платника податків. Відповідно, головне підприємство сплачуватиме податок виходячи із загального результату діяльності самого підприємства і його філій. Якщо філія відповідає критеріям платника податку, то відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» оподаткування можливе

¹ Філії не підлягають державній реєстрації, бо не є суб'єктами підприємницької діяльності — юридичними особами. Однак органи державної реєстрації варто повідомити про створення філії шляхом занесення відомостей про них у реєстраційну картку юридичної особи. Орган державної реєстрації в 10-денний термін повідомляє про створення філії в орган державної статистики та орган державної податкової служби за місцезнаходженням філії. Орган державної статистики включає філію у Єдиний державний реєстр підприємств і організацій України (ЄДРПОУ) і привласнює йому ідентифікаційний код, про що складається довідка про включення в ЄДРПОУ.

² Див.: *Кучерявенко Н. П., Александров С. В.* О налогообложении прибыли предприятий: Научно-практический комментарий. — Харьков, 1998.

за двома варіантами: або філія платить податок самостійно, або його головне підприємство переходить на сплату консолідованого податку. Якщо ж філія і головне підприємство не переходять на сплату консолідованого податку і сплачують податок окремо, то їх розглядають як окремих платників. У цьому разі до філії застосовуватимуть всі положення податкового законодавства (ведення обліку валових доходів і витрат, нарахування амортизації, складання декларації про прибуток).

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

§ 8. Консолідована група платників податків

Консолідована група платників податків — це створене і зареєстроване відповідно до національного законодавства об'єднання підприємств і організацій, що виступає як єдиний платник податку щодо одного чи кількох податків¹. Це не означає створення нової юридичної особи, а консолідовану групу розглядають як єдиного платника податків.

На сьогодні в податковому законодавстві України консолідація стосується саме консолідованого виконання податкових обов'язків одного платника податків², а не утворення консолідованої групи платників податків. Останній варіант існує в податковому законодавстві Російської Федерації.

Консолідована група платників податків може бути створена лише на підставі договору між її учасниками. При цьому тільки за умови, якщо учасниками цієї групи є підпри-

¹ Див.: *Кучерявенко Н. П.* Налоговое право: Учебник. — С. 130.

² Див.: стаття 2 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

емства й організації — податкові резиденти. Підприємство чи організація не може бути учасником більш ніж однієї консолідованої групи платників податків. Банки, страхові організації також можуть бути учасниками консолідованої групи платників податків за умови, що і всі інші учасники такої групи є або банками, або страховими організаціями. Після створення консолідованої групи платників податків її реєструє як таку податковий орган за місцем обліку головного підприємства.

Місцем діяльності консолідованої групи платників податків визнається місце діяльності головного підприємства цієї групи. Консолідована група платників податків має всі права і несе всі обов'язки платника податків відповідно до актів податкового законодавства. Права й обов'язки консолідованої групи платників податків реалізуються головним підприємством цієї групи. На головне підприємство такої групи покладаються, зокрема, обов'язки з ведення зведеного обліку, необхідного для правильного обчислення і сплати податків (зборів), щодо яких вона виступає як єдиний платник податку, з безпосередньої сплати цих податків (зборів), а також подання звіту учасниками цієї групи про виконання її податкових обов'язків. Учасники консолідованої групи платників податків звільняються від обов'язку безпосередньої сплати тих податків (зборів), щодо яких така група виступає як єдиний платник податку. Учасники такої групи несуть солідарну відповідальність за виконання її податкових зобов'язань по тих податках (зборах), щодо яких така група виступає як єдиний платник податку, а також зі сплати відповідних пені та штрафів при невиконанні чи неналежному виконанні головним підприємством покладених на нього відповідно до актів податкового законодавства обов'язків.

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

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

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

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

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

Банки і фінансово-кредитні установи як суб'єкти, що сприяють сплаті податків, зборів і мит, виконують доручення платників податків про перерахування податків і зборів у бюджет у встановлений законодавством термін. Цей обов'язок банків і фінансово-кредитних установ має законодавче закріплення. Відповідно до ч. 2 ст. 12 Закону України від 18 лютого 1997 року «Про систему оподаткування», банки й інші фінансово-кредитні установи виконують доручення платників податків і зборів (обов'язкових платежів) про перерахування податків і зборів (обов'язкових платежів) у Державний бюджет України і місцеві бюджети у встановлений законами України термін¹. Як особи, що сприяють сплаті податків зборів і мит, банки й інші фінансово-кредитні установи відповідно до ч. 1 ст. 12 Закону України «Про систему оподаткування» зобов'язані подавати державним податковим органам на їхній запит відомості про наявність і рух коштів на поточних і депозитних рахунках платників податків — клієнтів цих установ.

Банки і фінансово-кредитні установи виступають зобов'язаними суб'єктами, оскільки їхні обов'язки підкріплюються примусовою силою держави. Відповідно до ч. 3 ст. 12 За-

¹ Відомості Верховної Ради України. — 1997. — №16. — Ст. 119.

кону України «Про систему оподаткування» керівники й інші посадові особи банків та інших фінансово-кредитних установ за невиконання вимог, а також за ненадання органам податкової служби у встановлений законом термін повідомлень про закриття рахунків платників податків чи початку здійснення видаткових операцій по рахунку платника податків до одержання документально підтвердженого повідомлення податкового органу про взяття рахунка на облік в органах податкової служби притягуються до відповідальності.

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

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

Збирачі податків, зборів і мит (далі — збирачі податків) — це особи, що здійснюють приймання таких коштів від платників податків (платників зборів і мит), контролюють їхню сплату і перераховують до бюджету на основі податково-правових або інших норм. Такими діями збирачі податків сприяють податковим органам, бо виступають суб'єктами, що здійснюють «первинний» контроль за повнотою і своєчасністю сплати обов'язкових платежів.

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

§ 10. Облік платників податків

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

порядку (наприклад, Реєстр платників податку на додану вартість).

22 грудня 1994 року було прийнято Закон України «Про державний реєстр фізичних осіб—платників податків та інших обов'язкових платежів»¹ і в листопаді 1997 року податкові органи завершили формування автоматизованої інформаційної системи з контролю за сплатою фізичними особами податків та інших обов'язкових платежів, у результаті якого було створено державний реєстр фізичних осіб—платників податків та інших обов'язкових платежів. Кожній особі в державному реєстрі надається власний ідентифікаційний номер, без якого неможливо відкрити розрахунковий рахунок у банку й одержати заробітну плату. Ідентифікаційний номер містить дані про платника податків: дату народження, порядковий номер при реєстрації цього громадянина і стать. Остання десята цифра ідентифікаційного коду призначена для захисту від випадкових помилок.

22 січня 1996 р. постановою Кабінету Міністрів України було затверджено Положення «Про створення єдиного державного реєстру підприємств і організацій України»². Це положення закріплює єдину автоматизовану систему обліку, нагромадження й обробки даних про підприємства, організації всіх форм власності, а також їх окремі підрозділи (філії, відділення, представництва). Метою створення державного реєстру стало забезпечення єдиних принципів ідентифікації й обліку суб'єктів господарської діяльності, здійснення нагляду за структурними змінами в економіці, забезпеченням інформацією. До реєстру включаються дані про юридичних осіб, які розташовані і здійснюють свою діяльність на території України чи за її межами, але створені за участю юридичних осіб України. Реєстр створений як комплекс відомостей, куди ввійшли ідентифікаційні, класифікаційні, довідкові, реєстраційні й економічні дані.

Якщо суб'єкт підпадає під визначення ст. 2 Закону України «Про податок на додану вартість», тобто є платником такого податку, то він зобов'язаний зареєструватися як платник по-

¹ Відомості Верховної Ради України. — 1995. — № 2. — Ст. 10.

² Збірник постанов Уряду України. — 1996. — № 6. — Ст. 193.

датку на додану вартість відповідно до Положення про реєстр платників податку на додану вартість, затвердженого наказом Державної податкової адміністрації України від 1 березня 2000 року № 79¹. Реєстр платників податку на додану вартість — це автоматизована система збору, нагромадження й обробки даних про осіб, що відповідно до Закону України «Про податок на додану вартість» і Указу Президента України від 7 серпня 1998 року «Про деякі зміни в оподаткуванні»² зобов'язані здійснювати утримання і внесення в бюджет податку, що сплачується покупцем. При включенні до реєстру будь-якої особи, діяльність якої підлягає оподаткуванню, їй надається індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість. Індивідуальний податковий номер є єдиним для всього інформаційного простору України і зберігається за платником податку на додану вартість до моменту виключення його з реєстру в зв'язку з вибуттям зі складу платників податку на додану вартість.

Крім розглянутих видів реєстрацій платників податків існують ще й такі: реєстрація в Пенсійному фонді, Фонді соціального страхування з тимчасової втрати працездатності (не всі суб'єкти підприємницької діяльності проходять обов'язкову реєстрацію в цьому органі, що здійснюється відповідно до Інструкції про порядок надходження, обліку і витрати коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, затвердженої постановою Правління Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності від 26 червня 2001 р. №16); реєстрація у Фонді соціального страхування від нещасливих випадків на виробництві і професійних захворювань України (реєстрація в цьому Фонді буває обов'язкова і добровільна, відповідно до Інструкції про порядок перерахування, обліку і витрати страхових коштів Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України, затвердженої постановою Правління Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України від 20 квітня 2001р. №12); реєстрація у Фонді загальнообов'язко-

¹ Офіційний вісник України. — 2000. — № 14. — Ст. 584.

² Там само. — 1998. — № 32. — Ст. 1202.

вого державного соціального страхування України на випадок безробіття (така реєстрація стосується роботодавців, відповідно до Інструкції про порядок нарахування і сплати внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття й обліку їхнього надходження у Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, затвердженої наказом Міністерства праці і соціальної політики України від 18 грудня 2000 р. №339, роботодавці зобов'язані зареєструватися як платники страхових внесків у центрах зайнятості, на яких покладено функції робочих органів виконавчої дирекції Фонду).

ОБ'ЄКТ ОПОДАТКУВАННЯ

§ 1. Поняття об'єкта оподаткування

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

Необхідно враховувати, що законодавець не дає вичерпного переліку видів об'єктів оподаткування, а виділяє найпоширеніші з них, залишаючи перелік відкритим. Наприклад, об'єктом оподаткування може виступати фонд оплати праці і т. ін.

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

Певною мірою відкритим залишається і питання законодавчого регулювання поняття «об'єкт оподаткування». Тут деяка теоретична незавершеність проблеми реалізується у невизначеності нормативній. Закон України «Про систему оподаткування» від 18 лютого 1997 року як об'єкт оподаткування виділяє прибуток (доходи), додану вартість продукції,

вартість продукції (робіт, послуг), у тому числі митну чи її натуральні показники, спеціальне використання природних ресурсів, майно юридичних і фізичних осіб та інші об'єкти, визначені законами України (ст. 6). У ряді випадків має місце надмірна деталізація. Наприклад, характеристика доходу (прибутку) як об'єкта навряд чи потрібна, оскільки прибуток є одним з елементів доходу (нарівні із заробітною платою). Природно, прибуток і дохід — різні категорії, але подібна деталізація передбачає і подальший докладний аналіз, навряд чи доречний у статті основного закону, що регулює податкову систему.

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

§ 2. Види об'єктів оподаткування

Більшість економістів і фінансистів XIX століття вважали податковим об'єктом тільки чистий прибуток платника. Вони виходили з того, що рівність обов'язку нести податкову повинність полягає в рівності матеріального важеля цієї повинності, а рівність останньої полягає у відповідності податку коштам платника¹.

Саме підхід, що ґрунтується на характеристиці об'єкта як чистого прибутку в податках реальних (у непрямих податках чистий прибуток слугує об'єктом не прямо, а через споживан-

¹ Див.: Курс финансового права / Сост. Д. Львов. — Казань, 1888. — С. 288—289.

ня), було покладено в основу трактування об'єкта оподаткування законодавством Російської імперії. Наприклад, у першому томі Зводу Законів в Установі Міністерства фінансів підкреслюється: «нові способи для множення державних доходів не повинні торкатися капіталів, необхідних для добутку доходів з казенних і приватних закладів, промислів, оборотів і справ, а повинні стягуватися з чистих їхніх прибутків»¹. І. Х. Озеров під об'єктом оподаткування розуміє «факти чи предмети, внаслідок наявності яких податок сплачується, наприклад земля, промисел, особа...». Об'єктом оподаткування можуть бути (за Озеровим): 1) особистість; 2) предмети споживання; 3) окремі джерела доходу; 4) загальний доход; 5) майно платника; 6) моменти переходу майна². Оподаткування повинно бути пов'язане з таким предметом, станом чи процесом, в якому виражається господарська активність.

Серед об'єктів оподаткування громадян можна виділити:

- 1) доход (сукупний доход по прибутковому податку);
- 2) майно (у тому числі земля, нерухомість, предмети розкоші);
- 3) споживання (наприклад, акцизи на окремі види товарів);
- 4) ввіз і вивіз товарів за кордон (митні збори).

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

Хотілося б звернути увагу на одне з важливих питань податкового законодавства — на необхідність чіткого розмежування категорій, що має запобігти їх неоднозначному тлумаченню. Звичайно, цього неможливо уникнути цілком, але для основних понять вкрай необхідно.

¹ Див.: *Озеров И. Х. Основы финансовой науки.* — М., 1908. — С. 224.

² Див.: *Временник Демидовского юридического лицея. Книга сорок четвертая.* — Ярославль, 1887. — С. 3—4.

§ 3. Методи визначення об'єкта оподаткування

Дуже важливо при характеристиці виторгу, доходу і прибутку зупинитися на формуванні нагромаджень підприємств, елементи якого і виділяються як об'єкт оподаткування. Склалися два основних **методи визначення виторгу**.

1. *Формування виторгу в міру оплати*. У даному разі виторг формується по мірі надходження коштів до каси підприємства (при розрахунках готівкою) і при надходженні коштів на рахунки підприємств (при безготівкових розрахунках). Головна перевага цього методу в тім, що підприємство оперує коштами, що реально є в його розпорядженні.

2. *Формування виторгу по мірі відвантаження товарів* (виконання робіт, послуг) при пред'явленні замовнику розрахункових документів. В основі цього методу лежить перехід права власності в момент відвантаження товару. Головним недоліком такого методу є великий розрив у часі обліку виторгу, відображення цього в бухгалтерських документах (і відповідно в розрахунках з бюджетом) і реального надходження коштів (не можна виключати ситуацію, коли ці кошти не надійдуть зовсім, що трапляється, наприклад, у разі банкрутства замовника). Завершальним, визначальним фінансовим результатом господарської діяльності підприємства є один з елементів виторгу — прибуток. Хоча точніше буде виділити як кінцевий фінансовий результат чи прибуток збитки. Збитки можуть виникнути при надмірно завищених витратах на виробництво, порушенні господарських договорів, банкрутстві замовників і т. ін.

СТАВКА ОПОДАТКУВАННЯ

§ 1. Поняття ставки податку (оподаткування)

Чинне законодавство України не містить поняття ставки податку (оподаткування), проте український законодавець близький до його закріплення. На нашу думку, цілком можна погодитися з визначенням, викладеним у ст. 1006 законопроекту Податкового кодексу України (№ 3266-1, прийнятого в першому читанні 13 липня 2000 року): податкова ставка (норматив) — це величина податкових відрахувань на одиницю виміру бази оподаткування. Варто визнати, що наведене визначення тотожне поняттю податкової ставки, що дає ст. 53 Податкового кодексу Російської Федерації. Іншими словами, **ставка податку (норма податкового обкладання) являє собою законодавчо визначений розмір податкового платежу, що встановлюється на одиницю оподаткування.**

У сучасних умовах особливістю регулювання ставки податку є її предметний динамізм — найрухливіший, мабуть, з елементів правового механізму податку. Це дозволяє не тільки оперативно реагувати на реалії, що виникають, а й іти при цьому наче шляхом «найменшого опору». Однак найчастіше така підвищена мобільність містить негативні моменти, створюючи суперечності в чинному законодавстві. Наприклад, мабуть, жоден із законів про Державний бюджет України на конкретний рік не обминув перегляду ставок оподаткування.

Відповідно до статті 7 Закону України «Про систему оподаткування», ставки податків і зборів (обов'язкових платежів) встановлюють Верховна Рада України, Верховна Рада Автономної Республіки Крим і органи місцевого самоврядування відповідно до законів України про оподаткування, ці ставки не змінюються протягом бюджетного року. Податкові ставки і механізм стягування податків і зборів (обов'язкових платежів) не може змінювати Закон України про Державний бюджет України на відповідний рік.

За загальним правилом, ставки загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів) установлює Верховна Рада України. Компетенція Верховної Ради Автономної Республіки Крим і органів місцевого самоврядування у встановленні ставок оподаткування поширюються тільки на місцеві податки і збори, при цьому вона істотно обмежена чинним законодавством. Зокрема, згідно зі ст. 15 Закону України «Про систему оподаткування», місцеві податки і збори (обов'язкові платежі), механізм стягнення і порядок сплати встановлюють сільські, селищні, міські ради відповідно до переліку та у межах граничних розмірів ставок, встановлених законами України, крім збору за проїзд територією прикордонних областей, що встановлюють обласні ради.

§ 2. Види ставок податку (оподаткування)

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

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

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

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

— **базову (основну) ставку**, що застосовується до більшості платників, що не бере до уваги їх особливостей і характер здійснюваної ними діяльності, або інші критерії;

— **знижену ставку**, що застосовується до певної категорії платників, які характеризуються окремими ознаками або здійснюють певну діяльність, у якій на даному етапі найбільш зацікавлена держава, а тому й обов'язок зі сплати податку встановлюється в розмірі, нижчому за базову ставку;

— **підвищену ставку**, що застосовується до певної категорії платників, які характеризуються окремими ознаками або

здійснюють певну діяльність, в якій на даному етапі найбільш зацікавлена держава, а тому й обов'язок зі сплати податку встановлюється в розмірі, вищому за базову ставку.

2. Залежно від методу встановлення:

а) абсолютна (тверда, фіксована або специфічна) ставка — ставка податку, що встановлюється в чітко визначеній, конкретній величині, вираженій в абсолютній сумі. Останнім часом, зі зниженням рівня інфляції в Україні, спостерігається тенденція до розширення сфери застосування цього виду ставок;

б) відносна ставка — ставка податку, що встановлюється у визначеній пропорції до одиниці оподаткування. Відносні ставки бувають:

— **процентні** (адвалорні), або квоти — встановлюються у відсотках;

— **кратні** — встановлюються у величині, кратній певному показнику;

— **грошові** — встановлюються в конкретній грошовій сумі до частини предмета оподаткування;

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

3. Залежно від формування інтересу в платника:

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

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

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

4. Залежно від економічних наслідків оподаткування:

а) фактична ставка — ставка податку, зумовлена співвідношенням розміру податку, що сплачується, і величиною податкової бази;

б) економічна ставка — ставка податку, зумовлена співвідношенням розміру податку, що сплачується, і всього отриманого доходу.

ПРЕДМЕТ, МАСШТАБ І ОДИНИЦЯ ОПОДАТКУВАННЯ

§ 1. Предмет оподаткування

Найчастіше в юридичній науці поняття «предмет оподаткування» і «об'єкт оподаткування» ототожнюють, між ними фактично ставлять знак рівності. Ця суперечність залежить і від стану термінології чинного законодавства. Наприклад, у ст. 2 Закону України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» як об'єкти оподаткування фактично вказані предмети. Такий підхід не можна назвати правильним.

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

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

Слід зазначити, що нагальною потребою законодавчого регулювання є орієнтація на досягнення граничної чіткості і конкретизація при формулюванні законодавцем предмета оподаткування. У противному разі, у ході правозастосовної діяльності виникатимуть численні негативні колізії, що призведе до розвитку різних способів ухилення від сплати податків.

§ 2. Масштаб і одиниця оподаткування

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

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

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

Доречним буде приклад, коли в Україні при обкладанні податком такого майна, як автомобіль, можуть застосовувати різні масштаби: об'єм циліндрів двигуна (податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів); вартість транспортного засобу (мити). Той самий податок із власників транспортних засобів передбачає три масштаби податку:

- об'єм циліндрів двигуна;
- потужність двигуна;
- довжину транспортного засобу.

БАЗА ОПОДАТКУВАННЯ

§ 1. Поняття бази оподаткування

Базою оподаткування є конкретна (кількісна, фізична чи інша) характеристика певного об'єкта оподаткування. Для визначення суми податку, яку необхідно перерахувати в бюджет, об'єкта оподаткування недостатньо. Для цього необхідно скоригувати відповідно до законодавства кількісні характеристики об'єкта оподаткування. На підставі цього податкова база істотно відрізнятиметься від кількісних ознак самого об'єкта оподаткування. Вона за своїм змістом є об'єктом оподаткування, скоригованим і підготовленим до застосування податкової ставки, нарахування суми податку, що підлягає сплаті до бюджету.

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

Саме ці дії і є обставинами, що зумовлюють обов'язок сплатити акциз. Створення бази оподаткування не означає приховування, відсутність обліку чи заниження предмета (тим більше об'єкта) оподаткування. Склад «заниження об'єкта» за багатьма податками взагалі не застосовується: об'єкт цих податків можна сховати (не враховувати) тільки цілком, але не частково. Заниження бази оподаткування не можна кваліфікувати як приховування чи відсутність обліку оподаткування, оскільки платник податків заявляє про наявність об'єкта оподаткування.

§ 2. Податковий період

Податковим періодом є період (календарний рік тощо), протягом і по закінченні якого визначається податкова база й обчислюється сума податку, що підлягає сплаті платником податків. Податковим періодом є термін, протягом якого формується податкова база. Податковий період слід відрізнити від звітного періоду. Із самого початку податковий період не пов'язується з періодом формування об'єкта оподаткування. На підставі категорії податкового періоду й особливостей його застосування забезпечується періодичне надходження податків у бюджети за підсумками фактичної діяльності платника в податковому періоді.

Податковий період встановлюється для кожного податку окремо відповідним законодавчим актом, що закріплює певний податок. Він може дорівнювати календарному року чи становити інший термін, відповідно до характеру й особливостей конкретного податку.

Найчастіше податковий період збігається зі звітним. Але в деяких випадках їх слід розмежовувати. Підставою для цього є збіг чи розбіжність обов'язку зі сплати податку й обов'язку звітності зі сплати цього податку.

Податкові періоди можна класифікувати за такими підставами.

1. За термінами:

- а) річний податковий період;
- б) квартальний податковий період;
- в) місячний податковий період;
- г) інші (податкові періоди, пов'язані зі сплатою податку одноразово; сплатою податку за підсумками складених періодів — кілька років і т.ін.).

2. За особливостями формування податкового обов'язку:

- а) перший — період, в якому податковий обов'язок формується з дня виникнення до закінчення податкового періоду;
- б) триваючий (звичайний) — податковий обов'язок формується з початку податкового періоду і до його закінчення;
- в) останній — період, в якому податковий обов'язок визначається з початку податкового періоду і до останнього дня терміну податкового обов'язку платника.

Межі першого й останнього податкових періодів визначають відповідно до чинного податкового законодавства. У деяких випадках (коли законодавством остаточно не визначено це положення) ці терміни визначає платник податків разом з податковими органами за місцем обліку платника.

§ 3. Визначення податкової бази

Платники податків визначають податкову базу за підсумками кожного окремого податкового періоду на підставі даних податкового обліку об'єктів оподаткування чи об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням. Фактично обов'язки визначити податкову базу і сплатити податок виникають у платників податків за підсумками кожного податкового періоду. За рахунок визначення податкової бази і податкового періоду формуються підстави стабільного надходження податків протягом усього календарного року. При цьому законодавець не пов'язує ці розрахунки з періодом формування об'єкта оподаткування. Це диктується в першу чергу тим, що той самий об'єкт може мати кілька баз оподаткування, які відповідатимуть окремим податкам. Саме тому **база оподаткування встановлюється** по кожному податку окремо. Здійснюється це на підставі таких **принципів**:

- 1) однорідність бази оподаткування;
- 2) можливість застосування до бази оподаткування конкретної одиниці її виміру;
- 3) простота і зрозумілість визначення бази оподаткування;
- 4) зручність застосування бази оподаткування для нарахування податку;
- 5) можливість обліку бази оподаткування.

Податкова база може як збігатися, так і не збігатися з об'єктом оподаткування. При визначенні бази оподаткування застосовують одиницю її виміру (масштаб податку), за яку править конкретна вартість, фізична чи інша характеристика бази оподаткування або її частини, щодо якої застосовують ставку податку. Масштаб податку встановлюється по кожному податку окремо, він є єдиним для розрахунку й обліку податку.

Термін «податкова база» використовують для того, щоб кількісно виразити предмет оподаткування. У ряді випадків

податкова база (основа податку) фактично є частиною предмета оподаткування, до якої застосовують податкову ставку. Однак це правильно тільки в тому разі, якщо предмет оподаткування безпосередньо зумовлює і дозволяє застосувати до себе спосіб нарахування. Оподатковуваний прибуток, наприклад, може бути безпосередньо виражений й обчислений тільки в грошових одиницях.

При розрахунку бази оподаткування багато уваги приділяється визначенню одиниці виміру бази оподаткування — конкретній вартісній фізичній або іншій характеристиці бази оподаткування чи її частини, щодо якої застосовується ставка податку. Одній базі оподаткування має відповідати одна одиниця виміру бази оподаткування. При цьому одиниця виміру бази оподаткування є єдиною як для розрахунку податку, так і для податкового обліку.

Розмір бази оподаткування визначають тільки на підставі використання однієї одиниці її виміру. При цьому розмір бази оподаткування визначають як результат множення одиниці виміру бази оподаткування на кількість цих одиниць, що у цілому складають повний обсяг бази оподаткування.

Усі розрахунки податкової бази повинні здійснювати на підставі документально підтверджених даних про об'єкти оподаткування чи у зв'язку з оподаткуванням. У цьому разі платник зобов'язаний мати документальні підтвердження щодо обґрунтування будь-якої позиції податкової звітності. Якщо при цьому платник податків припускається помилки, то перерахунок податкового зобов'язання здійснюється тільки щодо того податкового періоду, в якому було допущено помилку.

ПОДАТКОВІ ПІЛЬГИ

§ 1. Поняття податкової пільги

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

Законодавство про оподаткування, закладаючи основи надання податкових пільг, в якості пільгових суб'єктів виділяє категорії платників, а не окремих юридичних чи фізичних осіб, тобто виділяє певну однорідну групу платників податків, що характеризуються конкретною ознакою, на підставі якої і формується пільговий податковий режим. Усі інші платники податків визначають об'єкт оподаткування, обчислюють податкову базу і суму податків у повному обсязі згідно з встановленими законодавством загальними правилами.

Отже, податковою пільгою визнається звільнення платника податків від нарахування і сплати податку чи сплата ним

податку в меншому розмірі за наявності підстав, визначених законодавством України.

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

Правове регулювання податкових пільг здійснюється на двох рівнях. *Перший* — податкові закони, що закріплюють принципові винятки для певних категорій платників чи галузей. *Другий* — підзаконні акти, що здійснюють тактичні цілі стосовно конкретних суб'єктів і вирішальні більш вузькі цілі.

Платник податків вправі використовувати податкову пільгу з моменту виникнення відповідних підстав для її застосування і в період усього терміну її дії самостійно, без попереднього повідомлення податкових органів.

§ 2. Система податкових пільг

Систему пільг по податках можна розділити на дві групи. *Перша* — це порівняно традиційні і стабільні звільнення від податку, незалежно від зміни обставин і навіть державного устрою.

Друга група пільг характеризується певною короткочасністю щодо конкретних об'єктів. У сучасних умовах становлення податкових систем і нестабільної господарської і політичної ситуації ця група відрізняється великою кількістю пільг і постійною їхньою зміною. Мабуть, закон про податкову систему повинен містити насамперед першу групу пільг, а другою має лише торкатися, оскільки вона деталізуватиметься при регулюванні конкретного податкового платежу.

Характеристика податкових пільг має бути основана на рівності в галузі оподаткування, і при наданні пільг критерієм повинно стати матеріальне становище суб'єкта оподаткування. Підстави для надання пільг навряд чи є правомірними,

якщо вони не пов'язані з майновим положенням. Класифікувати податкові пільги можна за різними принципами.

Найчастіше податкову пільгу визначають шляхом:

- 1) податкового відрахування, що зменшує базу оподаткування при нарахуванні податку;
- 2) зменшення податкового обов'язку після нарахування податку;
- 3) встановлення зниженої ставки оподаткування.

§ 3. Види податкових пільг

1. Відрахування (вилучення) — вид пільги в галузі оподаткування, яка полягає у виділенні окремих складових частин із загального об'єкта оподаткування з метою зменшення на їхню величину об'єкта при нарахуванні та сплаті податку.

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

а) *за видами платників:*

повні — надаються всім платникам;

часткові — надаються певним категоріям платників;

б) *за термінами:*

постійні — діють постійно протягом тривалого періоду часу;

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

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

в) *за елементами об'єкта:*

майнові — відрахування визначеної частини оподаткованого майна;

прибуткові відрахування — застосовуються до частини доходу платника залежно від виду діяльності.

2. Знижка — вид пільги в галузі оподаткування, що зменшує суму податку на певні величини. Сукупність цих величин, що складають основу знижки, визначається сумою витрат платника, що їх законодавець виводить з-під оподаткування шляхом зменшення на еквівалентну суму податкової бази. У такий спосіб реалізується зацікавленість суспільства у певній діяль-

ності платника, стимулюються його витрати у запланованому напрямі.

Тут можна застосувати таку класифікацію відрахувань (вилучень) в галузі оподаткування (за видами платників; за термінами; за елементами податкової бази):

а) лімітовані знижки, розмір яких обмежено прямо чи опосередковано;

б) нелімітовані знижки, за яких податкову базу може бути зменшено на всю суму витрат платника податків¹.

§ 4. Форми податкових пільг

Пільги щодо податку є винятками з загальної схеми нарахування конкретного виду податку, закріплені в нормативному акті і враховують особливості, що характеризують платника, об'єкт, ставку чи інші умови. При цьому пільги найчастіше є повним або частковим звільненням від податку. Пільги, що претендують на закріплення в основному законі, який регулює податкову систему, можуть бути такі:

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

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

3. *Звільнення від сплати податку окремих осіб чи категорій платників.* У такий спосіб законодавець відкриває великі можливості для одержання реальних доходів при зменшенні податкових вилучень, оскільки часто кошти на утримання цих суб'єктів виділяються з бюджету, і цей канал трохи спрощує рух коштів від платників податків у бюджет, а потім у зворотню

¹ Див.: Основи налогового права / Под ред. С. Г. Пепеляева. — С. 67.

му напрямку, до осіб, які їх вимагають. Досить розвинуту систему таких пільг передбачено Законом України «Про статус ветеранів війни, гарантії їхнього соціального захисту», що набрав чинності з 1 січня 1994 року (п. 18 ст. 12; п. 23 ст. 13; п. 17 ст. 14; п. 19 ст. 15 Закону). Відповідно до зазначених пунктів найбільш захищеною в цьому плані є категорія інвалідів війни, що повністю звільняються від сплати податків, зборів і мита усіх видів.

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

5. *Відрахування з податкового окладу* передбачає насамперед стягнення з податкового окладу, що здійснюється за певний розрахунковий період.

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

7. *Інші податкові пільги* (податкові канікули тощо).

Як своєрідні пільги можна розглядати і деякі особливості сплати податку, форми перерахунку, хоча це вже окреме питання, що повинно регулюватися на рівні інструкцій. Багато проблем було пов'язано з фіскальним характером авансових платежів, однак подібний механізм сплати може забезпечити і чимало зручностей для платника.

§ 5. Правове регулювання територіальних податкових пільг

Якщо розглядати податкові пільги як певне звільнення платників податків (а саме так підходить російський законодавець — ст. 56 Податкового кодексу Російської Федерації), то цілком обґрунтованим є виділення певних територій, на яких установлюється пільговий податковий режим. Такі **території** можуть існувати на **двох рівнях**:

1) *нижчий рівень* — території, що характеризуються звільненнями при використанні місцевих податків і зборів. Наприклад, відповідно до ст. 15 Закону України «Про систему оподат-

кування» місцеві органи самоврядування на свій розсуд можуть встановлювати частину місцевих податків і зборів і за рахунок цього формувати більш пільговий податковий режим на відповідних територіях;

2) *вищий рівень* — території спеціальних зон зі специфічним пільговим оподаткуванням, що регулюється спеціальним законодавством. Такі території поділяють на два підвиди:

а) території, розташовані за межами території України (до них належать насамперед офшорні зони), де надається пільговий режим оподаткування для податкових резидентів України;

б) території, розташовані в Україні, де надається пільговий податковий режим для податкових резидентів і нерезидентів України (вільні економічні зони).

Податкове законодавство України не дає чіткого визначення поняття «офшорна зона», і найчастіше термін «офшор» застосовується стосовно компаній, їх підрозділів. Офшорні компанії відрізняються спрощеною процедурою реєстрації, низькою ставкою корпоративного податку чи взагалі його відсутністю; мінімальним обсягом і спрощеною процедурою щорічної звітності. При виконанні деяких вимог податок на прибуток або зовсім не сплачується, або сплачується в чисто символічному розмірі.

Визначене законодавче забезпечення система офшорних зон дістала 2000 року. Президент України розпорядженням № 90/2000/РП від 21 лютого 2000 року доручив Кабінету Міністрів України визначити й опублікувати перелік офшорних зон і надалі забезпечувати його щорічне опублікування. Основною причиною, яка підштовхнула до закріплення цього переліку, послужив п. 18.3 ст. 18 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», що регламентує порядок роботи з платниками податків, які торгують з фірмами, зареєстрованими в офшорних зонах. А саме: при перерахуванні грошей таким фірмам за покупки дозволено відносити на витрати тільки 85% фактичної вартості товару. Інші 15% — з чистого прибутку. За невиконання цієї норми передбачені високі штрафні санкції. Поняття ж офшорних зон немає. Тому законодавець пішов дещо спрощеним шляхом — закріпити вичерпний перелік офшорних зон, а не роз'яснювати, у чому їхня сутність.

24 лютого 2003 року Кабінет Міністрів України затвердив перелік офшорних зон, до якого увійшли:

в Європі — Андорра, Гібралтар, Монако; Британські залежні території — острови Гернси, Джерсі, Мен, Олдерні;

у Центральній Америці — Беліз, Панама;

у Карибському регіоні — Ангілья, Антигуа і Барбуда, Аруба, Багамські острови, Барбадос, Бермудські острови, Британські Віргінські острови, Віргінські острови (США), Гренада, Кайманові острови, Монтсеррат, Нідерландські Антильські острови, Пуерто-Ріко, Сент-Вінсент і Гренадіни, Сент-Кітс і Невіс, Сент-Люсія, Співдружність Домініки, Теркс і Кайкос;

в Африці — Ліберія, Сейшельські острови;

у Тихоокеанському регіоні — Вануату, Маршалльські острови, Науру, Ніуе, острови Кука, Самоа;

У Південній Азії — Мальдівська Республіка¹.

Закон України від 23 лютого 1996 року «Про деякі питання валютного регулювання й оподаткування суб'єктів експериментальної економічної зони «Сиваш» регулює створення зони для залучення іноземних і національних інвестицій на основі Указу Президента України від 17 листопада 1995 року «Про заходи для проведення експерименту в північно-кримській експериментальній економічній зоні «Сиваш».

Ця територія не є в повному розумінні слова вільною економічною зоною. Вона не має спеціального митного кордону, і пільги поширюються не на всіх суб'єктів господарювання. Разом з тим зареєстровані суб'єкти зони сплачують 50 відсотків податку на прибуток і ПДВ, використовують особливий митний режим (спрощена процедура в'їзду-виїзду; звільнення від сплати мита, ПДВ, акцизного збору на імпорт для потреб власного виробництва тощо). На 50 відсотків зменшується сума податку на прибуток при використанні її на реалізацію інвестиційних проектів у межах зони.

У цілому всі **вільні економічні зони** поділяють на дві категорії:

1) **транспортно-транзитні** — зони, розташовані по периметру кордону України, що забезпечують залучення товарів на

¹ Див.: Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про перелік офшорних зон» від 24 лютого 2003 р. № 77-р // Офіційний вісник України. — 2003. — № 9. — Ст. 401.

територію України і потік транзитних товарів через територію України. Створюють їх з метою спрощення процедури переміщення цих товарів;

2) **промислові** — зони, розташовані на території України, закріплені законодавством, у них здійснюють інвестування і встановлено пільговий режим оподаткування.

ОБЧИСЛЕННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

§ 1. Методи оподаткування

Розміри ставок податку можуть змінюватися відповідно до обраного методу оподаткування. Під *методом оподаткування* розуміють механізм зміни ставок оподаткування залежно від збільшення податкової бази¹.

Існує кілька основних методів оподаткування.

1. *Рівне оподаткування* — метод оподаткування, за якого однакова сума податку встановлюється для кожного платника податків. Подібний метод припускає подушне оподаткування — самий стародавній і простий вид оподаткування. Цей метод не враховує майнового становища платника податків і тому застосовується лише у виключних випадках (цільові податки).

2. *Пропорційне оподаткування* — метод оподаткування, за якого встановлюється стабільна ставка, незалежно від збільшення об'єкта оподаткування. Приклад пропорційного оподаткування — податок на прибуток підприємств.

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

Метод прогресивного оподаткування передбачає використання кількох видів прогресії²:

а) проста порозрядна прогресія. Її суть полягає у тому, що для загального розміру податкової бази встановлюються сту-

¹ Див.: Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. — С. 201.

² Див.: Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. — С. 107.

пені (розряди) і для кожного розряду визначається сума податку, оклад в абсолютній величині;

б) проста відносна прогресія припускає встановлення для загального розміру податкової бази розрядів, за яких для кожного розряду визначаються різні ставки (як тверді, так і процентні). За цього методу ставка застосовується по всій базі оподаткування залежно від загального розміру бази;

в) складна прогресія, що розділяє базу на податкові розряди. Але кожен розряд існує самостійно й обкладається окремо за своєю ставкою, яка не залежить від загального розміру податкової бази. Прикладом цієї прогресії є шкала прибуткового податку з громадян, коли підвищена ставка застосовується не до всього доходу, а тільки до його частини, яка перевищує певний рівень;

г) приховані види прогресії передбачають використання системи пільг для доходів, що входять у різні розряди. У такому разі розряди та ставки є незмінними і зовні не буде помітною яка-небудь диференціація оподаткування.

3. *Регресивне оподаткування* — метод, за якого при зростанні податкової бази відбувається скорочення розміру ставки. У цьому разі податкові стягнення пропорційні збільшенню оподаткованого об'єкта. В економічному розумінні регресивними є непрямі податки (акцизний збір, податок на додану вартість), оскільки за самою своєю підставою непрямі податки, що справляються зі споживання, неминуче мають поголовний характер, тобто не розрізняють, хто споживає, чи може він бути визнаний податним суб'єктом, чи ні¹.

4. *Змішане оподаткування*² передбачає поєднання окремих елементів зазначених вище методів оподаткування. Відбувається начебто дроблення податкового об'єкта, за якого для окремих його елементів використовують різні методи оподаткування.

¹ Див.: Гурьев А. Н. Прямые и косвенные налоги. — СПб., 1893. — С. 45.

² Див.: Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. — С. 203.

§ 2. Порядок обчислення сум податків і зборів

Обчислення податку являє собою сукупність дій платника податків (податкового агента) або податкового органу з визначення суми податку, що підлягає сплаті до бюджетів або цільових фондів. Обов'язковість з обчислення податку покладається на платника податків, на податкові органи або на податкових агентів. Залежно від цього розрізняють:

1) *окладні* податки — обчислює безпосередньо податковий орган;

2) *неокладні* податки — обчислює самостійно платник податків:

а) безпосередньо неокладні — обчислює сам платник податків;

б) опосередковано неокладні — обчислює податковий агент;

3) *змішані* податки — обчислюють на різних етапах і платник податків, і податковий орган¹.

Основним положенням при обчисленні податків і визначенні об'єкта оподаткування виступає *однократність*, тобто ситуація, коли той самий об'єкт може обкладатися податком одного виду тільки один раз за певний (податковий) період. Визначення оподаткованої бази (кількісного вираження об'єкта податку) необхідно для обчислення суми податку. Існує два основних *методи формування бази*²: касовий і накопичувальний. Перший метод враховує момент одержання коштів та здійснення виплат у натурі. Цей метод називають касовим, тому що він враховує тільки ті суми (майно), які привласнені платником податку у певній юридичній формі (наприклад, отримані в касі готівкою, передані у власність через оформлення певних документів тощо). При застосуванні другого методу важливим є момент виникнення майнових прав і зобов'язань. Цей метод дістав назву «накопичувальний» або «метод нарахувань».

У теорії оподаткування виділяють кілька способів визначення розміру оподаткованої бази. Основним способом є прямий,

¹ Див.: Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. — С. 203.

² Див.: Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А. В. Брызгалова. — М., 1997. — С. 288—289.

відповідно до якого визначаються реальні та документально підтверджені показники платника податку. Непрямий спосіб визначення оподаткованої бази виникає у разі відсутності або занедбаності у платника податку обліку доходів, витрат і об'єктів оподаткування, тоді працівники податкових органів визначають розмір оподаткованого доходу на підставі даних, отриманих у результаті перевірок діяльності інших платників податків. Умовний (презумптивний) спосіб визначення доходу — це спосіб, з допомогою якого розмір доходу громадянина, як правило, визначається на підставі побічних ознак — суми орендної плати апартаментів, що знімаються, тощо. Паушальний спосіб оснований на визначенні не умовної суми доходу, а умовної суми податку¹.

Розрахунок суми податку пов'язаний з визначенням податкового періоду — строку, протягом якого формується оподаткована база і визначається розмір податкового зобов'язання. Визначення податкового періоду по кожному виду податків має принципове значення для оподаткованої бази і відіграє велику роль при використанні санкцій за податкові правопорушення. Обчислюється податок у межах одного податкового періоду, але здійснювати це можна кількома способами.

Існує два основних *способи обчислення податку*:

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

2. *Некумулятивний* — спосіб визначення податкової бази вроздріб. У цьому разі кожна частина доходу обкладається податком окремо, поза зв'язком з іншими джерелами доходів². Податковим законодавством України передбачене застосування обох способів, а також їх поєднання.

¹ Див.: *Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А. В. Брызгалова. — С. 289—291.*

² Див.: *Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. — С. 204—205.*

§ 3. Визначення сум податку

Як правило, обчислення податку, визначення сум, що підлягають внесенню до бюджетів і цільових фондів, є обов'язком платників податків, що деталізується по кожному податку і збору спеціальним податковим законодавчим актом. Однак це не виключає участі податкового органу у визначенні сум податку або збору. Здійснюється це у разі прямого делегування йому подібних обов'язків або в ситуаціях, коли платник податку ухиляється від обчислення і сплати податку. Якщо суму податкового обов'язку обчислює контролюючий орган, платник податку не несе відповідальності за своєчасність та повноту нарахування такої суми, однак несе відповідальність за своєчасне та повне погашення нарахованого податкового обов'язку і має право на оскарження цієї суми.

Контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податку, якщо:

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

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

в) контролюючий орган внаслідок проведення камеральної перевірки виявляє арифметичні або методологічні помилки, які призвели до заниження або завищення суми податкового зобов'язання;

г) згідно з законами з питань оподаткування особою, відповідальною за нарахування окремого податку або збору (обов'язкового платежу), є контролюючий орган.

Якщо контролюючий орган не може самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податків через неможливість встановити фактичне місцезнаходження підприємства або його відокремлених підрозділів, місцезнаходження фізичної особи або ухилення платника податків чи його посадових осіб від надання відомостей, передбачених законодавством, а також якщо неможливо визначити суму податкових зобов'язань через відсутність у платника податків податкового обліку

або визначених законодавством первинних документів, суму податкових зобов'язань платника податків може бути визначено за *непрямим методом*.

Нарахування податкового зобов'язання з використанням непрямого методу можуть здійснювати виключно податкові органи. Суми нарахованих податкових зобов'язань можуть бути оскаржені платником податків у загальному порядку.

СПЛАТА ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

§ 1. Форми сплати податків і зборів

Сплата податку являє собою сукупність дій платника податків щодо фактичного внесення сум податку, які підлягають сплаті, до відповідного бюджету або цільового фонду¹. Існує три форми сплати податків.

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

Відповідно до Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті² безготівкові розрахунки являють собою перерахування певної суми коштів з рахунків платників на рахунок одержувачів коштів, а також перерахування банками за дорученням підприємств та фізичних осіб коштів, внесених ними готівкою в касу банку, на рахунки одержувачів коштів. При цьому для підприємства, що вносить гроші в банк, ця операція є операцією з готівкою, і, тим самим, щодо неї діє обмеження суми платежу — не більше 3000 грн.

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

¹ Див.: Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. — С. 211.

² Див.: Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті: Затверджено постановою Правління НБУ від 29 березня 2001 р. № 135 // Офіційний вісник України. — 2001. — № 18. — Ч. 2. — Ст. 794.

продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна. Необхідно зазначити, що з 1 січня 2001 року істотно обмежено можливість проведення розрахунків готівкою між підприємствами. Істотно скоротилося коло підприємств, які мають право продавати товари або послуги за готівку без застосування реєстраторів розрахункових операцій.

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

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

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

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

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

Операції, які здійснюються на території України власники платіжних карток, виконуються тільки у валюті України. Винятки становлять одержання клієнтами готівки в іноземній валюті зі своїх картрахунків в іноземній валюті в касах і через банкомати уповноважених емітентів або в уповноважених банках, що надають платіжні картки від імені емітентів та одержання готівки в іноземній валюті в касах і через банкомати уповноважених банків власниками платіжних карток міжнародних платіжних систем, що є клієнтами емітентів-нерезидентів¹.

3. *Комплексна форма сплати податків* зумовлює взаємодію двох попередніх і використовується, наприклад, при зверненні стягнення на майно боржника за рахунок погашення недоїмки щодо податків і зборів. Відповідні податки, збори

¹ Див.: Положення про порядок емісії платіжних карток і здійснення операцій з їх застосуванням: Затверджено постановою Правління Національного банку України від 27 серпня 2001 р. № 367 // Офіційний вісник України. — 2001. — №47. — Ст. 2105.

(обов'язкові платежі) і неподаткові платежі, які не вносяться до бюджетів у встановлений термін сплати, вважаються недоїмкою. При надходженні сум на сплату недоїмки в першу чергу погашається недоїмка, а потім пеня. Утворення недоїмки є наслідком порушення податкового законодавства. Недоїмку стягують податкові органи в безперечному порядку з нарахуванням пені. Комплексність тут виявляється у тому, що, з одного боку, сума податку сплачується з джерел, які мають натуральні форми (конкретні види майна), з іншого — недоїмка все-таки погашається коштами, що отримані від реалізації майна платника податку. При цьому звернення стягнення може здійснюватися і безпосередньо на грошові кошти (кошти дебітора, що є на його рахунках у банку, за винятком бюджетних рахунків).

У деяких випадках способи сплати податків можна класифікувати за вольовою ознакою: на добровільні (якщо особа, яка зобов'язана сплатити податок, здійснює це самостійно) і примусові (коли сплата відбувається під примусом податкових органів). При цьому примусовий порядок сплати можна застосовувати тільки при виникненні недоїмки, тобто простроченої суми податків¹.

§ 2. Способи сплати податків і зборів

Існує три основних способи сплати податку²:

1. *Кадастровий* — спосіб сплати податків, в основу якого покладено перерахування суми відповідно до визначеної шкали, яка оснований на певному виді майна, тобто податок справляється на основі зовнішніх ознак передбачуваної середньої прибутковості майна. Він застосовується при обчисленні і справлянні прямих реальних податків. При цьому способі кадастр використовується як перелік найбільш типових об'єктів оподаткування, що класифікуються за певними ознаками та

¹ Див.: *Налоги и налоговое право: Учеб. пособие* / Под ред. А. В. Брызгаліна. — С. 316.

² Див.: *Кучерявенко Н. П.* *Налоговое право: Учебник.* — С. 213—214.

визначають середню прибутковість об'єкта оподаткування. Розрізняють два види кадастрів залежно від об'єктів оподаткування — промислові та поземельні.

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

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

б) реальний (характеризує земельну ділянку як об'єкт оподаткування в цілому, без розподілу земель на різні види залежно від особливостей використання). При справлянні подушного податку за кадастр править список населення певної території, а у зв'язку зі зміною фізичного стану майна та його вартості кадастр періодично уточнюють (актуалізують)¹.

2. *Деклараційний* — спосіб реалізації платником податків обов'язку щодо сплати податку на підставі надання до податкових органів офіційної заяви (декларації) про отримані доходи за певний період і про свої податкові зобов'язання. На підставі цієї заяви податковий орган нараховує податок і зобов'язує платника податків перерахувати його після повідомлення. Застосування деклараційного способу не виключає й поетапного внесення сум податку в формі авансових платежів. У цьому разі підсумкове надання декларації є певною заключною, контрольною дією платника. Авансовий податковий платіж являє собою спосіб сплати податку, за якого суми, що направляються до бюджету, сплачуються у встановленому порядку до настання терміну платежу за податком².

3. *Попередній (авансовий)* — застосовується в основному при безготівковому утриманні і полягає в тому, що податки

¹ Див.: Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. — М., 2000. — С. 119.

² Див.: Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А. В. Брызгалина. — С. 326—328.

стягуються з джерела доходу. Розрізняють джерело пасивних доходів і джерело активних доходів. Під джерелом пасивних доходів розуміють ті активи, що приносять дохід особі. У цьому разі джерело має бути виражене у певній формі — у формі майна, цінних паперів тощо. Під джерелом активних доходів розуміють безпосереднє виконання робіт, надання послуг тощо¹.

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

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

- напрямок платежу (до державного або місцевого бюджету);
- кошти сплати податку (у гривнях);
- механізм платежу (у безготівковому або готівковому порядку, натуральному);
- підставу платежу (сплата податку або збору);
- особливості контролю за сплатою податку.

§ 3. Терміни сплати податків і зборів

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

Терміном сплати податку визнаний період часу, що починається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку і завершується моментом закінчення

¹ Див.: *Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А. В. Брызгалина. — С. 330—331.*

*терміну сплати податку*¹. Терміни сплати податків залежать від виду останніх: термінові вони або періодично-календарні²:

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

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

а) декадні — сплачуються один раз у десять днів;

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

в) щоквартальні — сплачуються один раз на квартал (наприклад, податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість — залежно від обсягу операцій);

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

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

Якщо обов'язок платника податку, пов'язаний зі сплатою окремого податку, виникає після початку календарного року, то першим податковим періодом для нього є період, який розпочинається з дня виникнення цього обов'язку і триває до кінця календарного року. Якщо цей обов'язок виникає в період з 1 по 31 грудня, то першим податковим періодом для нього є період з дня виникнення цього обов'язку до кінця наступного календарного року. Платник податку зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового обов'язку, зазначену в поданій ним податковій декларації, протягом десяти календарних днів, що настають за останнім днем відповідного гра-

¹ Див.: Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. — С. 214.

² Див. докладніше: Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А. В. Брызгалина. — С. 326—327.

ничного терміну¹. Якщо відповідно до закону контролюючий орган самостійно визначає податковий обов'язок платника податку з причин, не пов'язаних з порушенням податкового законодавства, то платник зобов'язаний сплатити нараховану суму податкового обов'язку в терміни, визначені в законі про відповідний податок, а у разі їх відсутності — протягом десяти календарних днів з дня одержання податкового повідомлення про таке нарахування.

§ 4. Зміна терміну сплати податку

Зміною терміну сплати податку (збору) визнається перенесення уповноваженим органом встановленого терміну сплати податку (збору) на пізніший². Зміна терміну не скасовує існуючого і не створює нового обов'язку зі сплати податку (збору).

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

- відстрочення;
- розстрочення;
- податковий кредит.

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

¹ Див.: Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21 грудня 2000 року // Відомості Верховної Ради України. — 2001. — № 10. — Ст. 44.

² Див.: Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. — М., 2001. — С. 123.

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

Будь-який платник податків має право вимагати розстрочення або відстрочення його податкових зобов'язань, а орган, уповноважений приймати ці рішення, зобов'язаний задовольнити таку вимогу, якщо підстави, надані платником податків як обґрунтування, є тотожними підставам, наданим іншими платниками податків, щодо податкових зобов'язань яких були прийняті відповідні рішення.

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

2. *Розстрочення* являє собою розподіл суми податку на певні частини з установленням термінів їх сплати. Розстроченням податкових зобов'язань є надання платнику податків бюджетного кредиту на основну суму його податкових зобов'язань без урахування сум пені під проценти, розмір яких не може бути меншим за ставку Національного банку України. Розстрочен-

ня не може бути надано платнику податків, який раніше одержав його на таких самих підставах.

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

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

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

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

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

Договори про розстрочення, відстрочення може бути достроково розірвано:

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

б) за ініціативою податкового органу, якщо:

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

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

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

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

¹ Див.: Стаття 14 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» // Відомості Верховної Ради України. — 2001. — № 10. — Ст. 44.

ДЖЕРЕЛО СПЛАТИ ПОДАТКУ

До категорій, які доповнюють або тісно пов'язані з об'єктом оподаткування, належить і поняття джерела податку.

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

Іноді як джерело податку розглядають капітал платника податків, що вимагає додаткової аргументації. По-перше, доходи вже є елементом капіталу платника. По-друге, якщо мати на увазі майно платника, а точніше — кошти, отримані за його рахунок (суми від реалізації нерухомості, накопичені кошти), то в цьому разі — ситуація екстраординарна, оскільки часто для сплати податку реалізують об'єкт оподаткування (продають земельну ділянку для перерахування плати за землю) або здійснюють процеси, які в результаті все одно призводять до втрати права власності на об'єкт (податкові платежі за рахунок коштів, призначених для розширення, реконструкції; позикових коштів).

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

Якщо податок постійно виплачуватиметься за рахунок капіталу, то зрештою капітал вичерпається, зникне можливість

сплатити податок взагалі, тому податок необхідно сплачувати з доходів. Лише в екстраординарних ситуаціях, коли виникає погроза існуванню виробничої бази як такої, сплата податку за рахунок капіталу обґрунтована. Наприклад, в умовах стихійного лиха чи війни з метою збереження частини майна, що приносить доход, може бути продано частину цього майна. У протилежному разі втрата може загрожувати всьому капіталу, а, отже, і можливості одержання доходів у майбутньому.

Отже, **основним джерелом**, за рахунок якого виплачується основна маса податків, є **доход**. Існує також певний **порядок сплати податків за рахунок доходу**.

1. Спочатку оподаткований доход зменшується на майнові податки, мито та інші платежі.

2. На другому етапі перераховуються місцеві податки, витрати по сплаті яких відносять на фінансові результати діяльності платника.

3. На третьому етапі виплачуються всі податки, що залишилися, з тих, котрі сплачуються за рахунок доходу.

Специфічні особливості має внесення страхових внесків за рахунок доходу. Головне тут полягає в тому, що вони складають частину собівартості й обчислюються за встановленими ставками фактичних витрат на оплату праці. Таким чином реалізуються грошові нагромадження, з допомогою яких частина чистого доходу спрямовується на різні види обов'язкового державного страхування.

Отже, **джерело податку — кошти платника (переважно — доход), що він використовує для сплати податку**. Виключними джерелами сплати податку є:

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

Деталізований механізм, що регулює джерела сплати податків, закріплений ст. 7 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 року. Згідно з цією статтею, джерелами самостійної оплати податкових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків є будь-які власні кошти, у тому числі отримані від про-

дажу товарів (робіт, послуг), майна і немайнових цінностей, випуску цінних паперів, у тому числі корпоративних прав, отримані в позику (кредит), а також з інших джерел.

За рішенням платника податків оплату його податкових зобов'язань або погашення податкового боргу може бути здійснено шляхом проведення взаєморозрахунків непогашених зустрічних грошових зобов'язань певного бюджету перед таким платником податків, що виникли відповідно до норм податкового чи бюджетного законодавства або цивільно-правових угод, строк погашення яких настав до моменту виникнення податкових зобов'язань платника податків. Порядок проведення заліку визначається центральним податковим органом за погодженням з Державним казначейством України.

За податками, зборами (обов'язковими платежами), які відповідно до закону стягуються з об'єктів нерухомості, джерелом їх самостійної оплати можуть бути активи як власника таких об'єктів нерухомої власності, так і будь-якої іншої особи, на яку покладений обов'язок сплати, яка здійснюється виключно у грошовій формі. При цьому якщо особу, відповідальну за сплату податків або зборів (обов'язкових платежів), не виявлено, податкові процедури застосовуються безпосередньо до об'єктів такої власності, які підпадають під податкову заставу та підлягають продажу.

Джерелами погашення податкового боргу платника податків за рішенням органу стягнення є будь-які активи платника податків.

Не можуть бути використані як джерела погашення податкового боргу платника податків за його самостійним рішенням чи за рішенням органу стягнення:

а) майно платника податків, надане ним у заставу іншим особам, якщо таку заставу було належним чином зареєстровано у державних реєстрах застав рухомого або нерухомого майна до моменту виникнення права податкової застави;

б) активи, що належать на праві власності іншим особам і перебувають у тимчасовому розпорядженні або користуванні платника податків;

в) майнові права інших осіб, надані платнику податків у тимчасове користування або розпорядження, а також немайнові права інших осіб, у тому числі права інтелектуальної (про-

мислової) власності, передані в користування такому платнику податків без права їх відчуження;

г) кошти інших осіб, надані платнику податків у вклад (депозит) або довірче управління, а також власні кошти юридичної особи, що використовувалися для виплат заборгованості з основної заробітної плати за фактично відпрацьований час фізичним особам, які перебувають у трудових відносинах з такою юридичною особою, у розмірах та порядку, встановлених Кабінетом Міністрів України;

г) кошти кредитів або позик, наданих платнику податків кредитно-фінансовою установою, що обліковуються на позичкових рахунках, відкритих на користь такого платника податків;

д) майно, що включається до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації, у тому числі казенних підприємств. Порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства, встановлюється Фондом державного майна України;

е) активи, вільний обіг яких заборонений чи обмежений відповідно до законодавства. Якщо підприємницька діяльність з активами, що продаються, підлягає ліцензуванню відповідно до закону, то покупцями таких активів можуть бути тільки особи, які отримали відповідну ліцензію.

У разі якщо заходи з продажу активів платника податків за рішенням органу стягнення не привели до повного погашення суми податкового боргу, додатковим джерелом його погашення органом стягнення може бути визначено продаж активів платника податків, попередньо переданих ним у тимчасове користування чи розпорядження іншим особам відповідно до норм цивільно-правових договорів, або сума заборгованості інших осіб перед платником податків, право на вимогу якої переводиться на орган стягнення, включаючи право на отримання основної суми депозиту або кредиту, а також доходу за ними. Продаж або стягнення таких активів не зупиняє дію таких цивільно-правових договорів до кінця строків їх дії (крім депозитних договорів), а покупець таких активів набуває прав та обов'язків платника податків за такими договорами, у тому числі права на отримання доходу за ними. Якщо норми зазна-

ченого цивільно-правового договору передбачають право кредитора на його дострокове припинення або збільшення розміру доходів за ним чи прийняття інших рішень, які приводять до швидшого повернення суми основного боргу та/або доходу за ним, орган стягнення зобов'язаний прийняти рішення про такі дії.

Якщо у платника податків, який є філією або відособленим підрозділом юридичної особи, немає активів, достатніх для погашення його податкового обов'язку чи податкового боргу, додатковим джерелом погашення податкового обов'язку чи податкового боргу такого платника можуть стати активи юридичної особи, на які може бути звернене стягнення.

Якщо платник податків має податковий борг перед різними бюджетами або державними цільовими фондами, погашення такого боргу здійснюється в порядку черговості його виникнення, а в разі одночасного його виникнення — у рівних пропорціях.

ПОДАТКОВА ЗВІТНІСТЬ

§ 1. Поняття податкової звітності

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

Податкова звітність являє собою сукупність дій платника податків (або особи, що його представляє) і податкового органу зі складання, ведення і здачі документів установленої форми, що містять відомості про результати діяльності платника податку, його майнове становище і фіксують процес обчислення податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджету¹. Податкову звітність може здійснювати як платник податку самостійно, так і його представник або податковий агент.

На платника податку покладається обов'язок з податкової звітності у разі, якщо відповідним податковим законом на нього покладено обов'язок зі сплати податку. Наприклад, усі фізичні особи згідно зі ст. 1 Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян»² зобов'язані сплачувати прибутковий податок, причому обов'язок з податкової звітності таких осіб закріплений ст. 12 цього нормативного акта, відповідно до якої громадяни, крім тих, які одержували доходи тільки за місцем основної роботи, зобов'язані до 1 березня наступного року надати в податковий орган за місцем проживання декларацію про суму сукупного доходу, отриманого як за основним, так і не за основним місцем роботи.

Платник податків може не надавати податковому органу податкову звітність, якщо:

1) звітність про виконання податкового обов'язку надає податковий агент;

¹ Див.: *Кучерявенко Н. П.* Налоговое право: Учебник. — С. 225.

² Див.: Відомості Верховної Ради України. — 1993. — № 10. — Ст. 77.

2) платник податків входить до складу консолідованої групи платників по податках, звітність за якими надається головним підприємством.

Податкова звітність реалізується шляхом подання платником податку податкової документації, тобто документів, що містять відомості про обчислення і сплату податку. При цьому слід розрізняти податкову і фінансову звітність. Під фінансовою звітністю розуміють бухгалтерську звітність, що містить інформацію про фінансово-господарський стан і результати діяльності господарюючого суб'єкта за звітний період. Фінансова звітність відповідно до законодавства має дві форми: баланс і звіт про фінансові результати. Здійснення фінансової звітності регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р., постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р., якою затверджений Порядок подання фінансової звітності¹ й іншими нормативними актами. Податкова звітність — це вузьке поняття, яке містить винятково питання з оподаткування. У податковій документації фіксується саме процес нарахування і сплати податків і зборів (обов'язкових платежів). Особливістю податкової документації є те, що в її складі немає спеціалізованих «податкових» первинних документів, оскільки підставою для ведення податкового обліку є, як правило, первинні бухгалтерсько-облікові документи, які фіксують факт здійснення господарської операції². Виходячи з цього, інші відомості не можуть бути предметом податкової документації і податкові органи не мають права вимагати від платника податків подання відомостей, не передбачених законодавством про оподаткування, або подання податкової документації до настання термінів звітності.

Податкову звітність подають до податкових органів за підсумками звітного періоду у встановлений законодавством строк. Терміни здійснення податкової звітності встановлюються по кожному податку окремо. Першим днем подання

¹ Див.: Відомості Верховної Ради України. — 1999. — № 40. — Ст. 365; Офіційний вісник України. — 2000. — № 9. — Ст. 344.

² Див.: Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А. В. Брызгалова. — С. 309.

податкової звітності вважають день, що йде за днем закінчення звітного податкового періоду. Якщо останній день подання податкової звітності є вихідним або святковим, то днем подання звітності вважається наступний за вихідним або святковим операційний (банківський) день. Граничні терміни подання податкової звітності можуть бути продовжені за правилами і на підставах, передбачених податковим законодавством.

Реалізуючи обов'язок з податкової звітності, платник податків подає в податкові органи такі види податкових документів, в яких зафіксовано обчислення податку і визначено суму, що підлягає сплаті¹:

1. *Розрахунково-звітну документацію* — документи, в яких фіксуються податкові розрахунки і суми податків. По кожному податку існує єдиний податковий документ, в якому платник розраховує суму податку, що підлягає сплаті, і який подає платник податків до податкового органу у встановлений законодавством термін. Такі документи містять відомості про строки, базу оподаткування, податкові пільги, розміри податкового окладу, причому називатися вони можуть по-різному: декларація, розрахунок, звіт тощо. Прикладом розрахунково-звітної документації може бути (1) декларація про прибуток підприємства, обов'язок надання якої закріплений п. 16.4 ст. 16 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22 травня 1997 р., а форма і порядок її складання затверджені наказом податкової адміністрації від 29 березня 2003 р.²; (2) розрахункова відомість про нарахування і перерахування страхових внесків до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, форма і порядок заповнення якої затверджені наказом Міністерства праці і соціальної політики України від 18 груд-

¹ Див.: *Налоги и налоговое право: Учеб. пособие* / Под ред. А. В. Брызгаліна. — С. 309—314; *Кучерявенко Н. П.* *Налоговое право: Учебник.* — С. 226—227.

² Відомості Верховної Ради України. — 1997. — № 27. — Ст. 181; Порядок складання декларації з податку на прибуток підприємства: Затверджено наказом ДПА України від 29 березня 2003 р. // Офіційний вісник України. — 2003. — № 15. — Ст. 680.

ня 2000 р.¹; (3) розрахунок збору за забруднення навколишнього природного середовища, форма і порядок заповнення якого затверджені наказом Мінекобезпеки і Державної податкової адміністрації України від 19 липня 1999 р.² і т. ін.

2. *Супутню (чи довідкову) документацію* — документи, які містять довідкову інформацію, що деталізує дані для обчислення податків і розшифровує чи обґрунтовує податкові розрахунки. Така документація поділяється на:

а) документи, необхідні для обчислення податків, наприклад, звіт про результати діяльності виконавця довгострокових договорів (контрактів), форма і порядок заповнення якого затверджені наказом Державної податкової адміністрації України від 29 березня 2003 р.³;

б) документи довідкового характеру, які безпосередньо не впливають на обчислення сум податків, приміром, розрахунок — повідомлення розподілу консолідованого податку між юридичною особою та філіями, форма і порядок заповнення якого затверджені наказом податкової адміністрації від 10 квітня 1998 р.⁴;

3. *Облікову документацію* — це документи, що являють собою зведені форми податкового обліку. Первинні документи бухгалтерського обліку, які накопичуються і систематизуються в податковому обліку, підлягають узагальненню за певний податковий період. Після цього на підставі цих уже згрупованих документів визначається сума податків, що підлягає внесенню у відповідні фонди. Прикладом такого виду податкової

¹ Інструкція про порядок обчислення та сплати внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття, обліку їх надходження до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття: Затверджено наказом Мінпраці від 18 грудня 2000 р. // Офіційний вісник України. — 2001. — № 4. — Ст. 140.

² Інструкція про порядок обчислення та сплати збору за забруднення навколишнього природного середовища: Затверджено наказом Мінекобезпеки та ДПА України від 19 липня 1999 р. // Офіційний вісник України. — 1999. — № 32. — Ст. 1692.

³ Див.: Офіційний вісник України. — 2003. — № 15. — Ст. 680.

⁴ Методичні рекомендації щодо порядку нарахування та сплати консолідованого податку на прибуток: Затверджено наказом ДПА України від 10 квітня 1998 р. // Галицькі контракти. — 2001. — № 1. — С. 45.

документації є Книга обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва — юридичної особи, що застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, порядок ведення якої затверджений наказом податкової адміністрації від 12 жовтня 1999 р.¹

4. *Податкові повідомлення* — документи, які направляють податкові органи платникам. Вони містять відомості про терміни та суми податку, що підлягає сплаті. Згідно зі ст. 6 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами»² суму податку, зазначену в податковому повідомленні, яка підлягає сплаті, обчислює не самостійно платник податків, а податковий орган. Податкові повідомлення у колишньому СРСР вперше з'явилися 1934 року, коли було змінено так звані окладні листи по сільськогосподарському податку. За своєю суттю вони є офіційним повідомленням податкових органів про необхідність внесення платником податків відповідної суми податку у визначений термін.

§ 2. Форми реалізації податкової звітності. Податкова декларація

Найпоширенішою формою реалізації податкової звітності є надання відомостей з метою оподаткування письмово на бланках, які видають безкоштовно податкові органи. У спеціально передбачених законодавством випадках таку інформацію можна подавати в електронному вигляді на дискеті чи іншому носії, що допускає комп'ютерну обробку.

На практиці найчастіше податкова звітність полягає у поданні податкової декларації. Згідно з п. 1.11 ст. 1 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників по-

¹ Порядок ведення Книги обліку доходів та видатків суб'єкта малого підприємництва — юридичної особи, що застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності: Затверджено наказом ДПА України від 12 жовтня 1999 р. // Офіційний вісник України. — 1999. — № 42. — Ст. 2117.

² Див.: Відомості Верховної Ради України. — 2001. — № 10. — Ст. 44.

датків перед бюджетами і державними цільовими фондами»¹, податковою декларацією є документ, який подає платник податків до контролюючого органу у строки, встановлені законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування і сплата податку чи збору (обов'язкового платежу). Виходячи з цього, будь-який документ, що подається до податкового органу і призначений для нарахування та сплати обов'язкових платежів у певні фонди, є декларацією незалежно від того, яку назву має такий документ: розрахунок, довідка, звіт тощо. Отже, податкова декларація має характер податкового розрахунку, відповідно до якого платник податків самостійно обчислює суму податку і несе обов'язок щодо своєчасної його сплати.

Традиційно податкова декларація як форма податкової звітності відповідає такому порядку сплати податку, за якого обов'язок з його сплати покладається безпосередньо на платника. Податкову декларацію подають до податкового органу за місцем обліку платника у двох примірниках, один з яких повертається платнику з позначкою посадової особи податкового органу про дату її прийняття. Підпис посадової особи має бути засвідчений. Податкові декларації приймають контролюючі органи без попередньої перевірки зазначених у них даних. Форму податкової декларації (розрахунку) встановлює центральний (керівний) орган контролюючого органу за узгодженням з комітетом Верховної Ради України, що відповідає за проведення податкової політики. Затверджені форми податкових декларацій мають нормативно-правовий характер, що означає обов'язковість їх дотримання як для платника податків, так і для податкових органів.

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

а) календарному місяцю — протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

б) календарному кварталу чи календарному півріччю — протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);

¹ Див.: Відомості Верховної Ради України. — 2001. — № 10. — Ст. 44.

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

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

Граничні терміни подання податкової декларації можуть бути продовжені за рішенням керівника податкового органу (чи його заступника) за письмовим запитом платника податків лише у випадках, якщо такий платник податків протягом зазначених строків:

1) перебував за межами України;

2) був у плаванні на морських судах за межами України у складі команди (екіпажу) таких суден;

3) перебував у місцях позбавлення волі за вироком суду;

4) мав обмежену свободу пересування у зв'язку з ув'язненням чи полоном на території інших держав або через інші обставини непереборної сили, підтверджені документально;

5) був визнаний за рішенням суду безвісно відсутнім або перебував у розшуку у випадках, передбачених законодавством.

Продовження граничних строків подання податкових декларацій здійснюється у разі, якщо фізична особа—платник податків чи посадові особи юридичної особи—платника податків не мали можливості у встановлений термін виконати податкові обов'язки і скористатися податковими правами (причому власник такої юридичної особи має бути позбавлений можливості призначити інших посадових осіб для виконання цього обов'язку). Для продовження таких строків платник подає письмову заяву в довільній формі протягом 30 днів, наступних за днем закінчення вищевказаних обставин.

Встановлення форм або методів обов'язкової податкової звітності, які передбачають подання зведеної інформації щодо окремих доходів, витрат, пільг або інших елементів податкових баз, які раніше були відбиті у податкових деклараціях чи розрахунках з окремих податків або зборів (обов'язкових платежів), не дозволяється, якщо інше не встановлено законами з питань оподаткування.

Платник податків має право вибрати один з таких порядків подання податкової декларації:

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

б) пересиланням (датою подання декларації вважатимуть дату відправлення рекомендованого листа). У такому разі платник податків повинен не пізніше ніж за десять днів до закінчення граничного строку подання декларації надіслати її на адресу податкового органу поштою з повідомленням про вручення. Порядок оформлення зазначених поштових відправлень, а також нормативи їх обігу визначаються Кабінетом Міністрів України. Зазначимо, що у разі втрати або зіпсуття поштового відправлення чи затримки його вручення контролюючому органу відповідальність за неподання або несвоєчасне подання податкової декларації несе оператор поштового зв'язку в порядку, передбаченому законодавством, при цьому платник податків звільняється від будь-якої відповідальності за неподання або несвоєчасне подання такої податкової декларації;

в) в електронному вигляді, що означає: податковий орган зобов'язаний прийняти податкову звітність за дотримання відповідних умов. Наприклад, згідно з п. 4.4.2 ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами»¹ податкову звітність може бути подано за добровільним рішенням платника податків податковому органу в електронній формі, за умови реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

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

Податковий орган зобов'язаний прийняти декларацію, при цьому факт прийняття цього документу засвідчується поміткою на копії декларації. Цей момент є особливо важливим,

¹ Див.: Відомості Верховної Ради України. — 2001. — № 10. — Ст. 44.

оскільки виконання обов'язку щодо податкової звітності має чітко визначені часові межі, і платник повинен подати податкову декларацію у встановлений законодавством строк.

Податкова декларація містить такі обов'язкові відомості:

- 1) ідентифікаційний код платника податку;
- 2) повне найменування платника податку, відомості про його місцезнаходження або місце проживання;
- 3) період, за який подається декларація, чи дата, за станом на яку подається декларація;
- 4) дату подання до податкового органу податкової декларації;
- 5) розмір бази оподаткування;
- 6) суму і розмір витрат і пільг;
- 7) суму, що не оподатковується податком;
- 8) ставку оподаткування;
- 9) суму податку, що підлягає сплаті.

Декларацію підписує платник податків або його представник у межах своїх повноважень.

Податкову декларацію подає платник податків щодо кожного податку окремо за місцем його обліку у встановлений строк. Наприклад, обов'язок подання декларації щодо податку на додану вартість закріплено у п. 7.7.2 ст. 7 Закону України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 р. Форма і порядок заповнення цього документу затверджені наказом ДПАУ від 30 травня 1997 р.¹ Декларація з ПДВ (як повна, так і скорочена) складається з вступної частини і чотирьох розділів, причому платник заповнює тільки вступну частину і перші три розділи, а четвертий розділ заповнює податковий інспектор лише в оригіналі податкової декларації, який залишається в податковому органі. При поданні декларації з ПДВ до податкового органу платник також зобов'язаний надати всі необхідні додатки (довідки) до неї, наприклад, розрахунок експортного відшкодування, розрахунок коригування сум ПДВ тощо.

¹ Див.: Відомості Верховної Ради України. — 1997. — № 21. — Ст. 156; Порядок заповнення та подання податкової декларації з податку на додану вартість: Затверджено наказом ДПА України від 30 травня 1997 р. // Офіційний вісник України. — 1997. — № 28. — Ст. 397

Подання розрахункової відомості про нарахування і перерахування страхових внесків у Фонд загальнообов'язкового державного страхування України на випадок безробіття регулюється п. 6.7 Інструкції про порядок обчислення та сплати внесків на загальнообов'язкове державне страхування на випадок безробіття й обліку їх надходження у Фонд загальнообов'язкового державного страхування України на випадок безробіття, що затверджена наказом Міністерства праці і соціальної політики України від 18 грудня 2000 р.¹ Такий розрахунок складається з чотирьох розділів, де фіксуються суми фактичних витрат на оплату праці найманих робітників за звітний період, що включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати та інші виплати, які закріплені Законом України «Про оплату праці» і підлягають оподаткуванню.

Згідно з Декретом Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян»², громадяни, крім тих, які одержували доходи тільки за місцем основної роботи, зобов'язані до 1 березня наступного року подати до податкового органу за місцем проживання декларацію про суму сукупного доходу, отриманого як за основним, так і за неосновним місцем роботи. Форму і порядок її заповнення затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 21 квітня 1993 р.³ Така декларація складається з чотирьох розділів.

Розділ 1 декларації містить відомості про всі види доходів, отриманих протягом звітного календарного року, про суми витрат, безпосередньо пов'язаних з їх одержанням, а також суми утриманого прибуткового податку за місцем одержання доходу чи сплаченого авансом за розрахунками податкових органів. Відомості щодо отриманих доходів записуються у відповідну таблицю цього розділу декларації залежно від їх виду і місця одержання.

Розділ 2 декларації містить відомості про суми додаткових зменшень (пільг), на виключення яких із сукупного оподаткованого доходу має право особа, що подає декларацію. Право на

¹ Див.: Офіційний вісник України. — 2001. — № 4. — Ст. 140.

² Див.: Відомості Верховної Ради України. — 1993. — № 10. — Ст. 77.

³ Інструкція про прибутковий податок з громадян: Затверджено наказом ДПА України від 21 квітня 1993 р. // Бізнес. — 2002. — № 8/1. — С. 25.

проведення певних зменшень сукупного оподаткованого доходу (право на пільгу) має бути підтверджено відповідними документами.

У розділі 3 декларації вказуються відомості про фактичний річний сукупний дохід, що підлягає оподаткуванню (з якого нараховується прибутковий податок), а також повідомляється про суму доходу, яку передбачає одержати платник податку в наступному році.

У розділі 4 декларації вказуються відомості про власність і земельні ділянки, які є об'єктами оподаткування іншими податками (податок з власників транспортних засобів, плата за землю).

Платник податків не несе обов'язку щодо подання податкової декларації, якщо обов'язок з обчислення і сплати податків або зборів покладається на податковий орган, податкового агента або податкового представника.

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

Виходячи з викладеного, податковою декларацією вважається документ податкової звітності, який подає платник податків у формі заяви, з зазначенням у ньому відомостей про отримані ним за звітний період доходи і понесені витрати, майно, що є в його власності (має бути оподатковано), та інших відомостей, визначених податковим законодавством¹.

Розрізняють дві форми податкових декларацій.

1. *Майнова декларація* — відомості, надані фізичною особою про перелік майна, що є в його власності (у тому числі й

¹ Див.: *Кучерявенко Н. П.* Налоговое право: Учебник. — С. 227.

коштів), чи майна, яке може бути джерелом доходів, які формують об'єкти оподаткування.

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

Несвоечасне подання податкової декларації до податкового органу тягне за собою застосування фінансових санкцій, а саме: накладення штрафу в розмірі 10 неоподаткованих мінімумів доходів громадян за кожне неподання або затримку, і як доповнення до цього накладення штрафу в розмірі 10 відсотків суми податку за кожний повний або неповний місяць затримки податкової декларації, але не більше 50 відсотків суми нарахованого податку і не менше 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Окрім того, у разі неподання чи несвоечасного подання податкової декларації платником, з першого робочого дня, наступного за граничним строком її подання, у податкового органу виникає право на податкову заставу, і податковий орган самостійно нараховує суму податку, що має бути сплачено.

¹ Див.: Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д. Налоговое право: Вопросы и ответы. — М., 1998. — С. 66.

ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ

§ 1. Поняття податкового обов'язку

Поняття податкового обов'язку є однією з центральних категорій податкового права. У цій главі буде розглянуто природу виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку як сукупності обов'язків платника податків. У деяких виданнях і законодавчих актах використовують термін «податкове зобов'язання», під яким розуміють обов'язок зі сплати податку. Уявляється не зовсім точним застосування терміну «зобов'язання» у відносинах, регульованих імперативними нормами. Зобов'язання — термін, характерний для договірних відносин, де використовують диспозитивні методи, що розвиваються на певних відносинах рівності суб'єктів. Податкові відносини будуються на принципах влади і підпорядкування, регулюються шляхом владних розпоряджень з боку держави. Тому навряд чи зобов'язання може відображати природу комплексу обов'язків платника податків, що мають безумовний і першочерговий характер. Більш точним було б використання терміну «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 з приводу сплати податків і зборів. Державне керування у сфері фінансів вимагає підпорядкування суб'єкта вимозі уповноваженої особи, а точніше — вимозі органів, які здійснюють фінансову діяльність держави. Саме тому правове регулювання відносин у сфері фінансової діяльності держави орієнтовано на однієї владні розпорядження державних органів щодо суб'єктів, які беруть участь у фінансовій діяльності держави. Владність розпоряджень державних органів виявляється насамперед у

тому, що вони приймають рішення, обов'язкові для іншої сторони правовідносин, і ці рішення приймають у межах повноважень, що делеговані органу саме державою.

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

Податкові правовідносини регулюють систему відносин між суб'єктами. Особливості таких відносин визначаються державним примусом, специфічними санкціями. Наприклад, при порушенні платником податкового обов'язку податковий орган має право обов'язок застосовувати певні санкції. Невиконання цього з боку податкового органу вважають невиконанням функцій, якими ці органи наділені державою. Таке застосування державного примусу фактично виступає як право обов'язок компетентного органу. Інша сторона податкових правовідносин у разі правопорушення характеризується обов'язком випробувати примусовий захід, хоча це може доповнюватися низкою прав і обов'язків, що впливають з безумовного обов'язку сплати податку і залежать від цього.

Обов'язки суб'єктів у податкових правовідносинах є стабільними, закріплюються насамперед у нормативному фінансово-правовому акті. Навіть тоді, коли обов'язок суб'єктів встановлюється актами індивідуального регулювання, його зміст виступає як деталізація вимог, що містяться в нормативних актах. До особливостей обов'язків, що впливають з податкових правовідносин, можна віднести також їх складний характер. Іншими словами, сам обов'язок підлеглого суб'єкта становить найчастіше систему обов'язків. Наприклад, податковий обов'язок платника реалізується через обов'язок ведення податкового обліку, обов'язок сплати податків і зборів, обов'язок податкової звітності.

Реалізація податкового обов'язку регулюється податковими правовідносинами пасивного типу значно менше, ніж правовідносинами активного типу. Обов'язки суб'єктів у відносинах такого типу полягають насамперед у тому, щоб не перешкоджати компетентним органам здійснювати їхні права. Активні дії в 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 за певних обставин. Наприклад, податкові інспекції зобов'язані здійснювати податкові перевірки, але коли, в якому обсязі — вони вирішують самостійно.

Власне, скрізь податковий обов'язок ототожнюють з 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 розумінні. Однак **податковий обов'язок у широкому розумінні** 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 розумінні можна диференціювати і за видовими обов'язками платника податків, що виникають по кожному податку чи збору. Сукупність подібних окремих обов'язків і складатиме комплекс податкових обов'язків платника податків або податковий обов'язок у широкому розумінні.

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

Обов'язок зі сплати податку чи збору виникає, змінюється чи 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 і певні гарантії,

встановлюючи рамки для контролюючих органів: підстави виникнення, зміни і припинення обов'язків платника податків як об'єкта контролю мають встановлювати тільки податкові закони.

Найважливішим питанням при регулюванні правовідносин з приводу сплати податків і зборів є з'ясування моменту, з якого виникає обов'язок сплачувати податок. Нормативні акти, що регулюють порядок внесення цих платежів, пов'язують обов'язок їхньої сплати з настанням обставин, передбачених законами і підзаконними актами. Такою основою, зокрема, може бути наявність об'єкта обкладання при обов'язковому одержанні податкового повідомлення. Повідомлення є юридичним актом індивідуального характеру, що конкретизує зміст правовідносин щодо окремого суб'єкта. С. Д. Ципкін на підставі цього робить висновок, що для виникнення податкових правовідносин необхідна наявність як матеріальних умов, так і особливих актів фінансових органів. У такий спосіб 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 — безпосереднього і першочергового обов'язку платника податку зі сплати податку чи збору за наявності певних обставин. Такими обставинами є: 1) можливість віднесення конкретного суб'єкта до платника податку, зумовленого відповідно до чинного законодавства; 2) наявність у платника податку об'єкта оподаткування або здійснення їм діяльності, пов'язаної зі сплатою податку чи збору; 3) наявність нормативно-правового (насамперед законодавчого) регулювання всіх елементів податкового механізму.

Податковий обов'язок пов'язується не тільки з підставами його виникнення, а й чітко визначається конкретними термінами, протягом яких він має бути виконаний. При цьому важливо пам'ятати, що виконання податкового обов'язку є першочерговим стосовно інших обов'язків платника, що визначає зміст усіх інших обов'язків. Виконання податкового обов'язку реалізується сплатою податку. Однак можливі випадки, коли платник не може виконати податковий обов'язок у загаль-

ному порядку. У такій ситуації необхідні певні додаткові гарантії, що виділяються у формі способів забезпечення виконання податкового обов'язку. Податковий обов'язок як обов'язок платника податків сплатити необхідну суму податку у встановлений термін за наявності обставин, передбачених податковим законодавством, виникає з кожного виду податку окремо.

Існує чотири підстави припинення податкового обов'язку:

- 1) належне виконання податкового обов'язку;
- 2) ліквідація юридичної особи—платника податку;
- 3) смерть фізичної особи—платника податків або визнання її 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 інші підстави припинення податкового обов'язку фактично пов'язані з відсутністю особи, зобов'язаної сплачувати податки і збори (смерть фізичної особи, ліквідація юридичної особи).

У деяких випадках як підстава припинення податкового обов'язку розглядається скасування податку. Однак навряд чи тут зовсім однозначна ситуація. Дійсно, обов'язок щодо сплати податку припиняється, але тільки стосовно періоду, що впливає за скасуванням податку, а не у відношенні минулого періоду. Адже в кінцевому підсумку й обов'язку зі сплати податку з моменту його скасування не існує.

У встановлених законодавством випадках податковий обов'язок може бути припинений шляхом взаємозаліків з бюджетом шляхом спрямування сум переоплат з одного податку в рахунок погашення недоїмки за іншим чи майбутніх платежів за цим самим податком. Проведення подібних заліків може здійснюватися трьома способами:

— загальним порядком — переоплачена сума зараховується без заяви платника в погашення недоїмки за його іншими платежами. Податки в цьому разі сплачуються з допомогою податкових органів без участі платників податків, а про зроблений залік податкові органи зобов'язані сповістити платника податків після його здійснення;

— спеціальним порядком — податковий залік встановлюється відповідними законодавчими актами й інструкціями для конкретних податків;

— особливим порядком — податковий облік встановлюється щодо окремих груп підприємств і має тимчасовий характер.

§ 3. Виконання податкового обов'язку

Виконання податкового обов'язку в широкому розумінні припускає реалізацію всієї системи обов'язків платника податків, пов'язаних зі сплатою податків і зборів (обов'язку з обліку, сплаті та звітності). У вузькому розумінні виконання податкового обов'язку означає своєчасну і повну сплату податків. Однак сплата податку опосередковується також діями з обліку, обчислення податкового окладу, тобто всім комплексом обов'язків платника податків, що складають податковий обов'язок у широкому розумінні. Виконання податкового обов'язку розглядають переважно саме як сплату податку.

Виконанням податкового обов'язку визнається сплата платником податків сум податку у встановлений термін. Сплату податку здійснює платник податків безпосередньо, а у випадках, передбачених законодавчими актами, — податковий агент або податковий представник.

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

Найбільш поширеним моментом припинення обов'язку зі сплати податку є належне виконання цього обов'язку. Цей момент визначається різними способами, залежно від форми розрахунків і особливостей перерахування сум податків до бюджетів. Обов'язок 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 платни-

ка, достатніх для сплати податку, і оформлення доручення належним чином;

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

У разі 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 податків і він фактично не може вплинути на виконання свого податкового обов'язку власними діями.

§ 4. Податковий борг

Виконання податкового обов'язку може бути пов'язано і з виникненням податкового боргу як суми податку, що підлягає сплаті, але яку платник не може внести у відповідні фонди в необхідний момент часу. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 року № 2181-III¹ не тільки визначив поняття податкового боргу, а й закріпив особливості погашення податкового боргу і сум податку в цілому (статті 11—13, 18). При цьому законодавець виділив кілька варіантів подібної процедури.

Погашення податкового боргу платником податків, що перебуває у державній чи комунальній власності

Якщо платник податків, що перебуває у державній чи комунальній власності, не погашає суму податкового боргу в призначений термін, податковий орган здійснює заходи для продажу активів такого платника податків. Активи не повинні входити до складу цілісного майнового комплексу, який забезпечує здійснення основної діяльності платника податків. При недостатності отриманої суми податковий орган зобов'язаний звернутися до органу виконавчої влади, який здійснює управління таким платником податків, з пропозицією про ухвален-

¹ Відомості Верховної Ради України. — 2001. — № 10. — Ст. 44.

ня рішення щодо продажу частини акцій корпоративізованого підприємства за кошти чи під зобов'язання з погашення його податкового боргу протягом поточного бюджетного року. Інформацію зазначеного органу управління про прийняття чи відхилення запропонованого рішення має бути надано податковому органу протягом 30 календарних днів з дня звернення. Організація такого продажу здійснюється за правилами та в терміни, встановлені законодавством з питань приватизації. Якщо зазначений орган не прийме рішення щодо продажу частини акцій для погашення податкового боргу в зазначені дійсним пунктом терміни, податковий орган зобов'язаний у місячний термін з дня одержання такої відмови чи після закінчення встановленого для надання відповіді терміну звернутися до суду із заявою про визнання такого платника банкрутом.

Якщо боржником є платник, який не підлягає приватизації, податковий орган здійснює заходи для продажу його активів, що не входять до складу цілісного майнового комплексу, який забезпечує здійснення його основної діяльності. Якщо сума коштів, отриманих від такого продажу, не покриває суму податкового боргу і витрат, пов'язаних з організацією і проведенням публічних торгів, податковий орган зобов'язаний звернутися до органу виконавчої влади, сфера управління якого поширюється на такого платника податків, з поданням про ухвалення рішення щодо:

- надання відповідної компенсації бюджету, до якого повинна зараховуватися сума податкового боргу такого платника податків, за рахунок коштів, призначених для утримання такого органу виконавчої влади, до сфери управління якого належить платник податків;

- реорганізацію такого платника податків;

- ліквідацію такого платника податків і списання податкового боргу;

- визнання такого платника податків банкрутом у порядку, встановленому Законом України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом».

Відповідь про прийняття одного із зазначених рішень має бути надано податковому органу протягом 30 календарних днів з дня звернення. Якщо податковий орган не одержує зазначену відповідь у визначений дійсним пунктом термін чи одержує

незадовільну відповідь, податковий орган зобов'язаний звернутися до суду із заявою про визнання такого платника податків банкрутом.

Погашення податкового боргу в разі ліквідації платника податків

При прийнятті власником чи уповноваженим ним органом рішення про ліквідацію платника податків відповідно до ст. 12 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» активи цього платника податків використовуються в черговості, визначеній законодавством України.

Ліквідацією платника податків чи його філії, відділення чи іншого відокремленого підрозділу є ліквідація платника податків як юридичної чи особи призупинення реєстрації фізичної особи як суб'єкта підприємницької діяльності, а також ліквідація філії, відділення, відокремленого підрозділу платника податків, внаслідок якої відбувається закриття їх рахунків та/або втрата їх статусу як платника податків відповідно до законодавства.

Якщо при ліквідації платника податків чи скасуванні реєстрації фізичної особи як суб'єкта підприємницької діяльності частина його податкових зобов'язань чи податкового боргу залишається непогашеною у зв'язку з недостатністю його активів, то цю частину погашають за рахунок активів засновників або учасників такого підприємства.

Особою, відповідальною за погашення податкових зобов'язань або податкового боргу платника податків, є:

а) стосовно платника податків, який ліквідується, — ліквідаційна комісія чи інший орган, що проводить ліквідацію відповідно до законодавства;

б) стосовно філій, відділень, інших відокремлених підрозділів платника податків, який ліквідується, — такий платник податків;

в) стосовно фізичної особи—суб'єкта підприємницької діяльності — така фізична особа;

г) стосовно кооперативів, кредитних союзів, товариств співвласників житла чи інших колективних господарств — їхні члени (пайовики) солідарно;

г) стосовно інвестиційних фондів — інвестиційна компанія, що здійснює управління таким інвестиційним фондом.

Погашення податкових зобов'язань чи податкового боргу ліквідованого платника податків здійснюється в терміни, передбачені для списання безнадійного податкового боргу.

Ліквідація філії, відділення чи іншого відособленого підрозділу юридичної особи відбувається за рахунок юридичної особи, незалежно від того, чи є вона платником податку, збору (обов'язкового платежу), щодо якого виникло податкове зобов'язання чи податковий борг цієї філії, відділення чи інших відособлених підрозділів.

В інших випадках податкові зобов'язання чи податковий борг, що залишаються непогашеними після ліквідації платника податків, вважаються безнадійним боргом і підлягають списанню в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України. Це так само стосується фізичної особи — платника податків, що помер або визнаний судом безвісно відсутнім або померлим чи недієздатним, за винятком випадків, коли з'являються інші особи, що вступають у права спадщини, незалежно від часу придбання таких прав.

Якщо платник податків, що ліквідується, має суми надміру сплачених чи невідшкодованих податків, зборів (обов'язкових платежів) з відповідного бюджету, такі суми підлягають заліку в рахунок його податкових зобов'язань або податкового боргу перед таким бюджетом. Якщо сума надміру сплачених або невідшкодованих податків, зборів (обов'язкових платежів) з відповідного бюджету перевищує суму податкових зобов'язань або податкового боргу перед таким бюджетом, сума перевищення використовується для погашення податкової заборгованості чи податкового боргу перед іншими бюджетами, а якщо немає такої заборгованості (боргу) — надходить у розпорядження такого платника податків.

Погашення податкового боргу при реорганізації платника податків

У разі, коли власник платника податків чи уповноважений ним орган приймає рішення про реорганізацію такого платника податків, його податкова заборгованість чи податковий борг підлягає врегулюванню в такому порядку:

1) якщо реорганізація здійснюється шляхом зміни назви, організаційно-правового статусу чи місця реєстрації платника податків, такий платник податків після реорганізації набуває усіх прав і обов'язків щодо погашення податкових зобов'язань або податкового боргу, що виникли до його реорганізації;

2) якщо реорганізація здійснюється шляхом об'єднання двох чи більшої кількості платників податків в одного платника податків з ліквідацією платників податків, що об'єдналися, такий об'єднаний платник податків набуває усіх прав і обов'язків щодо погашення податкових зобов'язань чи податкового боргу всіх платників податку, що об'єдналися;

3) якщо реорганізація здійснюється шляхом розподілу платника податків на дві чи більше особи з ліквідацією такого платника податків, усі платники податків, що виникнуть після такої реорганізації, набувають усіх прав і обов'язків щодо погашення податку чи податкового боргу, що виникли до такої реорганізації.

Зазначені зобов'язання чи борг розподіляються між новоствореними платниками податків пропорційно часткам балансової вартості активів, отриманих ними у процесі реорганізації відповідно до розподільного балансу. Якщо одна чи більше з новостворених осіб не є платниками податків, щодо яких виникли податкові зобов'язання чи борг платника податків, який був реорганізований, зазначені податкові зобов'язання чи борг повністю розподіляються між особами, які є платниками таких податків, пропорційно часткам отриманих ними активів, без урахування активів, наданих особам, які не є платниками таких податків.

Реорганізація платника податків шляхом виділення з його складу іншого платника податків або внесення частини активів платника податків до статутного фонду іншого платника податків без ліквідації платника податків, який реорганізується, не тягне за собою розподілу податкових зобов'язань чи податкового боргу між таким платником податків і особами, створеними в процесі його реорганізації. Рішення про застосування солідарної або розподільної податкової відповідальності може бути прийняте податковим органом у разі, якщо активи платника податків, що реорганізовується, перебувають у податковій заставі на момент прийняття рішення про таку реорганізацію.

Реорганізація платника податків не змінює термінів погашення податкових зобов'язань або податкового боргу платниками податків, створеними в результаті такої реорганізації.

Якщо платник податків, що реорганізовується, має суми надміру сплачених або невідшкодованих податків, зборів (обов'язкових платежів), такі суми підлягають заліку в рахунок його непогашених податкових зобов'язань або податкового боргу з інших податків, зборів (обов'язкових платежів). Зазначена сума розподіляється між бюджетами і державними цільовими фондами пропорційно загальним суммам податкової заборгованості або податкового боргу такого платника податків.

Якщо сума надміру сплачених або невідшкодованих податків, зборів (обов'язкових платежів) платника податків перевищує суму податкових зобов'язань або податкового боргу за іншими податками, зборами (обов'язковими платежами), сума перевищення направляється в розпорядження правонаступників такого платника податків пропорційно їхній частці в активах, що розподіляються, відповідно до розподільного балансу або передаточного акта.

Списання і розстрочення податкового боргу

Списанню з платників податків підлягає податковий борг (крім пені та штрафних санкцій), який виник за станом на 31 грудня 1999 року і не сплачений на 20 лютого 2001 року (день набрання чинності ст. 18 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»).

Податковий борг, що виник у період з 1 січня 2000 року до 1 січня 2001 року і не сплачений на 20 лютого 2001 року, може бути за бажанням платника податків розстрочений на таких умовах:

а) розстрочка податкового боргу надається на термін, що не перевищує 60 календарних місяців від місяця виникнення податкового боргу, включаючи цей місяць. У разі консолідованого податкового боргу термін розстрочення відраховується від місяця виникнення першої складової такого консолідованого боргу;

б) основна сума податкового боргу (без пені і штрафних санкцій) підлягає сплаті рівними частинами в терміни, вста-

новлені для квартального податкового періоду, з відстроченням першого платежу на термін, який визначається платником податків, але не може бути більше двох квартальних податкових періодів, наступних за кварталним періодом, в якому був укладений договір про розстрочення;

в) розстрочення податкового боргу надається під проценти, розраховані за період, що розпочинається від місяця укладання договору про розстрочення і закінчується місяцем погашення розстроченого податкового боргу, виходячи з облікової ставки Національного банку України, що діє на момент сплати чергового квартального платежу. Визначені відсотки нараховуються платником податків, але не сплачуються;

г) податковий борг юридичних осіб, визнаних фіктивними відповідно до закону.

Керівник податкового органу (його заступник) зобов'язаний прийняти рішення про дострокове розірвання договору про розстрочення, що тягне за собою обов'язок платника податків сплатити невнесену суму розстроченого податкового боргу, а також відсотків, нарахованих на таку розстрочену суму податкового боргу, якщо платник податків, що уклав договір про розстрочення, до закінчення дії такого договору:

— накопичує новий податковий борг або не сплачує чергову частину реструктурованого податкового боргу протягом двох податкових періодів, наступних за податковим періодом виникнення такого нового податкового боргу, або податковим періодом, за який сплачується чергова частина реструктурованого податкового боргу;

— ліквідується;

— виїжджає за кордон на постійне місце проживання (якщо платник податків є фізичною особою);

— визнається неплатоспроможним за зобов'язаннями, іншими ніж податкові.

Податковий орган не може відмовити платникові податків в укладенні договору про розстрочення його податкового боргу на умовах, визначених цим пунктом, якщо письмове звернення такого платника податків буде надіслано податковому органу протягом 60 календарних днів з дня набрання чинності статті 18 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами».

Підлягає списанню безнадійний податковий борг, у тому числі пеня, нарахована на такий податковий борг, а також штрафні санкції.

Під терміном «безнадійний» слід розуміти:

а) податковий борг платника податків, визнаного у встановленому порядку банкрутом, вимоги щодо якого не були задоволені через недостатність активів банкрута;

б) податковий борг фізичної особи, яка:

— визнана в судовому порядку безвісно відсутньою або померлою, у разі недостатності майна, на яке може бути спрямоване стягнення відповідно до законодавства;

— понад 720 днів перебуває у розшуку;

в) податковий борг юридичних і фізичних осіб, щодо якого минув термін позовної давності;

г) податковий борг юридичних або фізичних осіб, який виник внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин);

г) податковий борг юридичних осіб, визнаних фіктивними відповідно до закону.

Якщо фізичну особу, яку визнано в судовому порядку безвісно відсутньою або померлою, розшукано, або фізичну особу, що перебувала в розшуку понад 720 днів, розшукано, списана заборгованість таких осіб підлягає відновленню і стягненню в загальному порядку, без дотримання строків позовної давності.

Обов'язок здійснювати щоквартальне списання безнадійного податкового боргу покладається на податкові органи.

§ 5. Строки давності

Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» закріплено терміни виконання податкового обов'язку, критерії строків давності (ст. 15). На підставі цієї статті податковий орган має право самостійно визначати суму податкових зобов'язань платника податків не пізніше закінчення 1095 дня, наступного за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, а у разі, якщо таку податкову декларація було подано пізніше, — за днем її фактичного по-

дання. Якщо протягом зазначеного строку податковий орган не визначив суму податкових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого податкового зобов'язання, а суперечка щодо такої декларації не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку.

Податкове зобов'язання може бути нараховане або провадження у справі про стягнення такого податку може бути розпочате без дотримання вказаного строку давності, якщо:

а) податкову декларацію за період, коли виникло податкове зобов'язання, не було подано;

б) судом встановлено скоєння злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою—платником податків щодо умисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов'язання.

Відлік строку давності зупиняється на будь-який період, протягом якого платник податків перебуває за межами України, якщо такий період є безперервним та дорівнює або перевищує 180 днів.

Якщо податок був нарахований податковим органом до закінчення строку давності, податковий борг, що виник у зв'язку з відмовою самостійно сплатити податок, може бути стягнутий протягом наступних 1095 календарних днів від дня узгодження податкового обов'язку. Якщо платіж стягується за рішенням суду, терміни стягнення встановлюються до повного погашення такого платежу або до визнання боргу безнадійним.

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

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

- перебував за межами України;
- перебував у плаванні на морських судах за кордоном України у складі команди (екіпажу) таких суден;
- перебував у місцях позбавлення волі за вироком суду;
- мав обмежену свободу пересування у зв'язку з ув'язненням чи полоном на території інших держав або через інші обставини непереборної сили, підтверджені документально;
- був визнаний за рішенням суду безвісно відсутнім або перебував у розшуку у випадках, передбачених законодавством.

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОНАННЯ ОБОВ'ЯЗКУ ЗІ СПЛАТИ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

§ 1. Гарантії забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів

Виконання обов'язку зі сплати податків і зборів ґрунтується на кількох факторах, серед яких слід виділити такі: рівень правової культури та податкової дисципліни платника податків; потенційна можливість застосування державного примусу в разі порушення норм податкового законодавства. Встановлення відповідальності за податкові правопорушення не може забезпечити повної і своєчасної сплати податків і зборів. Тому виникає необхідність у запровадженні спеціальних забезпечувальних заходів, зміст яких зумовлюють специфічні особливості предмета й методу правового регулювання в межах окремих галузей права.

На думку Б. М. Гонгала, «усвідомлення суб'єктом факту існування забезпечувальних заходів додає впевненості у здійсненості його права, захищеності його інтересу. Водночас вже тільки наявність забезпечувальних заходів стимулює осіб, зобов'язаних виконувати свої обов'язки. Таким чином забезпечується суб'єктивне право, захищається інтерес уповноваженої особи»¹.

У податковому праві забезпечувальні заходи спрямовані на виконання конституційного обов'язку платників податків. Вони виступають як додаткові гарантії публічних майнових інтересів держави й органів місцевого самоврядування в частині забезпечення надходжень до бюджетів і державних цільових фондів. Разом з тим, забезпечувальні заходи слід розглядати як додаткові (негативні) стимули для платників податків,

¹ Див.: Гонгало Б. М. Учение об обеспечении обязательств. — М., 2002. — С. 20.

адже сплата суми податкового боргу дозволяє їм нормалізувати власну фінансово-господарську діяльність.

Сутність способів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів зумовлена владно-майновою природою податкових правовідносин. У разі порушення власних майнових інтересів (при несплаті податків), держава в особі податкових органів використовує передбачені законодавством владні повноваження з метою імперативного забезпечення реалізації податкового обов'язку та відновлення порушеного суб'єктивного права.

Забезпечення виконання податкового обов'язку має низку принципових особливостей¹:

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

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

3. Виконання обов'язків зі сплати податків і зборів забезпечується саме додатковими гарантіями податкових органів, які примушують платника податків виконувати податковий обов'язок повною мірою й у встановлений термін.

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

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

Способи забезпечення податкового обов'язку зі сплати податків і зборів у сукупності становлять лише частину системи

¹ Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. — С. 259—260.

забезпечувальних заходів, які використовуються в податковому праві та спрямовані на забезпечення належного рівня податкової дисципліни. Поряд з ними виконання податкового обов'язку забезпечується також заходами відповідальності за податкові правопорушення, а також заходами адміністративної та кримінальної відповідальності¹. Але на відміну від відповідальності, заходи забезпечення виконання податкового обов'язку зі сплати податків не спрямовані на покарання платника податків.

На відміну від Податкового кодексу Російської Федерації², чинне податкове законодавство України не містить визначеного переліку способів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів. З урахуванням положень теорії податкового права та Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»³ слід виділити такі способи забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів:

- 1) податкова застава;
- 2) податкова порука;
- 3) пеня;
- 4) адміністративний арешт активів платника податків.

§ 2. Способи забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів

Податкова застава

Використання податкової застави у податкових правовідносинах є наслідком певного запозичення способів забезпечення

¹ Див.: *Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А.* Налоговое право России: Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. — М., 2001. — С. 216.

² Див.: пункт 1 ст. 72 Налогового кодекса РФ: «Исполнение обязанностей по уплате налогов и сборов могут обеспечиваться следующими способами: залогом имущества, поручительством, пеней, приостановлением операций по счетам и наложением ареста на имущество налогоплательщика» // Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. — М., 2001.

³ Відомості Верховної Ради України. — 2001. — №10. — Ст. 44.

цивільно-правових зобов'язань. Специфіка податкових правовідносин, зокрема відносин з погашення податкових зобов'язань і податкового боргу, дозволяє стверджувати про наявність спільних рис між ними та відносинами щодо виконання зобов'язань, урегульованих нормами цивільного права. Спільність способів забезпечення зобов'язань у цивільному праві та способів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів полягає в єдності їх сутності та функціонального призначення. Стосовно способів забезпечення цивільно-правових зобов'язань Є. О. Суханов зазначає, що вони «характеризуються майновим змістом та націленістю на спонукання боржника до виконання свого боргу»¹. Характеризуючи способи забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів, слід підкреслити владно-майновий зміст цих правовідносин, що зумовлює імперативне забезпечення податкових надходжень до бюджетів і державних цільових фондів.

Податкова застава — один з найефективніших способів забезпечення виконання обов'язку, адже при її застосуванні обмежуються права платника податків щодо розпорядження власним майном, а це, у свою чергу, негативно впливає на здійснення їм подальшої фінансово-господарської діяльності.

Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (п. 8.1 ст. 8) встановлено, що з метою захисту інтересів бюджетних споживачів активи платника податків, що має податковий борг, передаються у податкову заставу. Право податкової застави виникає згідно із законом та не потребує письмового оформлення.

Право податкової застави виникає у разі:

— неподання або несвоєчасного подання платником податків податкової декларації — з першого робочого дня наступного за останнім днем строку, встановленого законом про відповідний податок, збір (обов'язковий платіж) для подання такої податкової декларації;

— несплати у встановлені строки суми податкового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій

¹ Гражданское право: Учебник: В 2 т. / Под ред. Е. А. Суханова. — М., 1994. — Т. 2. — С. 28.

декларації, — з дня наступного за останнім днем зазначеного строку;

— несплати у встановлені строки суми податкового зобов'язання, визначеної контролюючим органом, — з дня наступного за останнім днем граничного строку такого погашення, визначеного у податковому повідомленні.

Порядок встановлення відповідних строків сплати сум податкових зобов'язань закріплений у Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами».

Право податкової застави поширюється на будь-які види активів платника податків, що перебували в його власності (повному господарському віданні) у день виникнення такого права, а також на будь-які інші активи, на які платник податків набуває прав власності у майбутньому, до моменту погашення його податкових зобов'язань або податкового боргу. Платник податків має право безоплатно зареєструвати податкову заставу в державних реєстрах застав рухомого або нерухомого майна, а податковий орган зобов'язаний безоплатно зареєструвати податкову заставу в державному реєстрі застав нерухомого майна за умови строку дії такої застави більше десяти днів.

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

Платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, здійснює вільне розпорядження ними, за винятком операцій, що підлягають письмовому узгодженню з податковим органом, як-то:

а) купівля чи продаж, інші види відчуження або оренди (лізингу) нерухомого та рухомого майна, майнових чи немайнових прав, за винятком майна, майнових і немайнових прав, що використовуються у підприємницькій діяльності платника податків (інших видах діяльності, які за умовами оподаткування прирівнюються до підприємницької), а саме готової продукції, товарів і товарних запасів, робіт і послуг за кошти за цінами, не меншими за звичайні;

б) використання об'єктів нерухомого чи рухомого майна, майнових чи немайнових прав, а також коштів для здійснення прямих або «портфельних інвестицій», а також цінних паперів, що засвідчують відносини боргу, надання гарантій, поручительств, уступку вимоги та переведення боргу, виплату дивідендів, розміщення депозитів або надання кредитів;

в) ліквідація об'єктів нерухомого або рухомого майна, за винятком їх ліквідації внаслідок обставин непереборної дії (форс-мажорних обставин) або відповідно до рішень органів державного управління.

Для своєчасного узгодження операцій з активами платника податків керівник податкового органу призначає з числа службових осіб такого органу податкового керуючого. Для узгодження окремої операції на підставі відповідної цивільно-правової угоди платник податків надає податковому керуючому запит, в якому роз'яснюється зміст операції та фінансово-економічні наслідки її проведення. Податковий керуючий має право видати припис про заборону здійснення такої операції, якщо за його висновками цінові умови та/або форми розрахунку за такою операцією призведуть до зменшення спроможності платника податків вчасно або у повному обсязі погасити податковий борг. Зазначений припис має бути затверджений керівником відповідного податкового органу. Якщо припис не видається протягом десяти робочих днів з моменту надходження зазначеного запиту, операція вважається узгодженою. Повноваження податкового керуючого закріплені в Положенні про призначення, звільнення та компетенцію податкового керуючого, затвердженому наказом Державної податкової адміністрації України від 2 серпня 2001 року №312¹.

Податкова застава є тимчасовим примусовим заходом, спрямованим на забезпечення належного виконання податкового обов'язку зі сплати податків і зборів до бюджетів та державних цільових фондів. У пункті 8.7 ст. 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» передбачено

¹ Офіційний вісник України. — 2001. — №37. — Ст. 1704.

підстави зупинення податкової застави. Активи платника податків звільняються від податкової застави з дня:

а) отримання податковим органом копії платіжного документа, завіреного обслуговуючим банком, що засвідчує факт перерахування до бюджету повної суми податкового зобов'язання, а у разі виникнення права податкової застави у зв'язку з неподанням або несвоєчасним поданням податкової декларації — з дня отримання такої податкової декларації контролюючим органом (за умови, якщо немає порушень платником податків вимог, визначених абзацом другим підпункту 8.2.1 п. 8.2 ст. 8 вказаного Закону);

б) визнання податкового боргу безнадійним, у тому числі внаслідок ліквідації платника податків як юридичної особи або зняття фізичної особи з реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності чи у зв'язку з недостатністю майна особи, оголошеної банкрутом;

в) отримання податковим органом довідки про смерть фізичної особи — платника податків або про визнання її померлою чи безвісно відсутньою згідно із законодавством, за винятком випадків, коли активи такої фізичної особи переходять за правом спадщини у власність інших осіб;

г) закінчення строків позовної давності щодо такого податкового боргу;

г) отримання податковим органом договору поруки на повну суму податкового боргу платника податків або інших видів його забезпечення, передбачених податковим законодавством;

д) прийняття рішення про арешт активів платника податків — на строк дії такого арешту;

е) отримання платником податків рішення відповідного органу про скасування раніше прийнятих рішень щодо нарахування суми податкового зобов'язання або його частини (пені та штрафних санкцій) внаслідок проведення процедури адміністративного або судового оскарження;

е) прийняття податковим органом рішення про розстрочення, відстрочення суми податкових зобов'язань (крім податкового боргу) або досягнення податкового компромісу у разі, якщо умови, визначені в рішенні про розстрочення, відстрочення або податковий компроміс, передбачають зупинення права податкової застави;

ж) прийняття окремого рішення судом у межах процедур, визначених законодавством з питань банкрутства.

Підставою для звільнення активів підприємства з-під податкової застави та її виключення з державних реєстрів застав рухомого або нерухомого майна є відповідний документ, що засвідчує закінчення будь-якої з подій, визначених підпунктами «а»—«ж» підпункту 8.7.1 п. 8.7 ст. 8 Закону. Перелік відповідних документів визначається за правилами, встановленими Кабінетом Міністрів України.

Законом «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» також передбачені обмеження щодо застосування податкової застави. За запитом платника податків, що має податковий борг, податковий орган може видати письмове повідомлення про звільнення окремих видів активів такого платника податків з-під податкової застави, якщо такий податковий орган визначає, що звичайна вартість інших активів, які залишаються у податковій заставі, перевищує суму податкового боргу, забезпеченого такою податковою заставою, у два чи більше разів, з урахуванням сум будь-яких інших прав дійсних вимог до активів такого платника податків, які мають пріоритет над таким правом податкової застави¹.

Механізм використання податкової застави як способу забезпечення податкового обов'язку органами податкової служби деталізований у Порядку застосування податкової застави органами державної податкової служби, затвердженому наказом Державної податкової адміністрації України від 28 серпня 2001 року № 338².

Податкова порука

Специфічним способом забезпечення виконання податкового обов'язку є податкова порука. Як спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку поруку може бути використано у випадках, передбачених податковим законодавством. Подат-

¹ Див.: підпункт 8.9.1 п. 8.9 ст. 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами».

² Офіційний вісник України. — 2001. — № 40. — Ст. 1816.

кова порука, як і податкова застава, має, так би мовити, цивільно-правову природу.

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

Порука як спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку відзначається тим, що податкові органи, з якими укладається договір поруки, не виступають кредиторами платників податків¹.

За договором податкової поруки банк-поручитель зобов'язується перед податковим органом відповідати за належне виконання платником податків обов'язків з погашення його податкового зобов'язання або податкового боргу у строки та за процедурою, визначені цим Законом.

У разі невиконання платником податків обов'язків із погашення податкового зобов'язання або податкового боргу банк-поручитель бере на себе відповідальність за таке погашення у такому самому обсязі, як і платник податків.

Банк-поручитель, який виконав зобов'язання з погашення податкового зобов'язання або податкового боргу платника податків, має право зворотної вимоги до такого платника податків у розмірі виплаченої суми.

Договір податкової поруки набирає чинності після його повідомчої реєстрації у податковому органі за місцезнаходженням (місцем податкової реєстрації) платника податків, що здійснюється на підставі надання податковому органу нотаріально посвідченого договору поруки. Податковий орган зобов'язаний видати платникові податків протягом одного робочого дня, наступного за днем отримання договору поруки, довідку про реєстрацію такого договору, на підставі якої активи платника податків вважаються звільненими з-під податкової застави. Договір поруки не може бути відкликаний поручителем до повного погашення податкового боргу. Поручитель не має права передоручати виконання зобов'язань за таким договором поруки третім особам.

¹ Див.: *Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А.* Налоговое право России: Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. — С. 230.

Банк-поручитель набуває усіх прав і обов'язків платника податків щодо строків погашення узгодженого податкового зобов'язання такого платника податків або його податкового боргу, а також щодо оскарження дій податкового органу в порядку, визначеному Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами».

Пеня

Пеня належить до міжгалузевих правових категорій, що використовуються з метою регулювання відносин, обов'язковою ознакою яких є майновий характер. У зобов'язальних відносинах, врегульованих нормами цивільного права, пеня нараховується у зв'язку з порушенням боржником установленого терміну виконання зобов'язання. У податковому праві поява пені стала закономірним результатом розвитку податкової системи від натурального обкладення до грошового, що зумовило необхідність привнесення у сферу податкових відносин компенсаційних засад, які забезпечують «ціннісний зміст» грошового зобов'язання¹.

Відповідно до п. 1.4 ст. 1 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» пеня є платою у вигляді процентів, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що справляється з платника податків у зв'язку з несвоечасним погашенням податкового зобов'язання.

У податковому праві пеня виконує стимулюючу та компенсаційну функції. Стимулююча функція реалізується шляхом покладання додаткових майнових обтяжень на платника податків у разі порушення ним терміну виконання податкового обов'язку. Компенсаційна функція пені зумовлена необхідністю відновлення порушених майнових інтересів держави та органів місцевого самоврядування у зв'язку з несвоечасним надходженням грошових коштів до бюджетів та державних цільових фондів. Особливість компенсаційної функції пені як податково-правової категорії полягає в тому, що вона є джере-

¹ Див.: *Стрельников В. В.* Правовой режим пени в налоговом праве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Воронеж, 2003. – С. 12.

лом додаткових надходжень публічних грошових фондів. Саме тому в податкових відносинах пеня має двоєдину правову природу: по-перше, вона є способом забезпечення обов'язку зі сплати податків і зборів, а по-друге, є санкцією за порушення терміну сплати податків і зборів.

Порядок нарахування та сплати пені регулюється статтею 16 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» та Інструкцією про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, затвердженою наказом ДПА України від 11 червня 2003 року № 290¹.

Пеня нараховується на суму податкового боргу після закінчення встановлених термінів погашення узгодженого податкового зобов'язання. Нарухування пені розпочинається:

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

б) при нарахуванні суми податкового зобов'язання контролюючими органами — від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання, визначеного у податковому повідомленні (за винятком випадків, коли платник податків у встановлені терміни розпочинає процедуру апеляційного узгодження);

в) при нарахуванні суми податкового зобов'язання податковим органом (якщо платник податків у встановлені терміни розпочинає процедуру апеляційного узгодження податкового зобов'язання) — від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання, визначеного за результатами апеляційного узгодження.

Якщо 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 вчинення злочину по-

¹ Офіційний вісник України. — 2003. — № 27. — Ст. 1347.

садовими особами платника податків або фізичною особою—платником податків щодо умисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов'язання.

Пеня нараховується на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності) з розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, що діє на день виникнення такого податкового боргу або на день його (його частини) погашення, при цьому для розрахунку використовується більша із зазначених ставок.

Зазначений розмір пені діє щодо всіх видів податків і зборів (обов'язкових платежів), крім пені щодо порушення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності, що встановлюється окремим законодавством.

Строк нарахування пені зупиняється у разі, якщо керівник податкового органу (його заступник) відповідно до процедури адміністративного оскарження приймає рішення про продовження встановлених строків розгляду скарги платника податків. Для нарахування пені протягом таких додаткових строків не мають значення результати адміністративного оскарження.

Нарахування пені закінчується у день прийняття банком (органом державного казначейства), який обслуговує платника податків, платіжного документа про суму податкового боргу. У разі часткової сплати суми податкового боргу нарахування пені зупиняється на таку сплачену частку.

При частковому погашенні податкового боргу сума такої частки визначається з урахуванням пені, нарахованої на таку частку. Податковий борг, що погашається частково, сплачується разом зі сплатою пені, нарахованої відповідно до такої частки, єдиним платіжним документом, в якому суми такого податкового боргу та такої пені визначаються окремо.

Пеня не нараховується: а) на пеню; б) на штрафи, що накладаються за адміністративні правопорушення; в) на несвоєчасно або неповністю зараховані суми податкових зобов'язань до бюджетів та державних цільових фондів, якщо це сталося через порушення банком строків перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів або державних цільових фондів, встановлених Законом України «Про платіжні системи та переказ грошей в Україні».

Адміністративний арешт активів

Процедура застосування адміністративного арешту активів платника податків як способу забезпечення податкового обов'язку регулюється ст. 9 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» та Порядком застосування адміністративного арешту активів платника податків, затвердженим наказом Державної податкової адміністрації України від 25 вересня 2001 року №386¹.

Адміністративний арешт активів платника податків є виключним способом забезпечення можливості погашення його податкового боргу. Арешт активів полягає у забороні вчиняти платникам податків будь-які дії щодо своїх активів, які підлягають такому арешту, крім дій з їх охорони, збереження і підтримки у належному функціональному та якісному стані. Арешт може бути накладений на будь-які активи юридичної особи, а щодо фізичної особи — на будь-які її активи, крім тих, що не підлягають арешту відповідно до чинного законодавства.

Рішення про застосування арешту активів платника податків приймає керівник податкового органу (його заступник) за поданням відповідного підрозділу податкової міліції за наявності таких підстав:

а) платник податків порушує правила відчуження активів, визначені в п. 8.6 ст. 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»;

б) фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон;

в) платника податків, який отримав податкове повідомлення або має податковий борг, визнано неплатоспроможним за зобов'язаннями (не податковими), крім випадків, коли стосовно такого платника податків запроваджено мораторій на задоволення вимог кредиторів у зв'язку з порушенням щодо нього провадження у справі про банкрутство;

г) платник податків відмовляється від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для цього або

¹ Офіційний вісник України. — 2001. — № 41. — Ст. 1873.

від допуску посадових осіб податкового органу до обстеження приміщень, що використовуються для одержання доходів або пов'язані з отриманням інших об'єктів оподаткування, електронних контрольно-касових апаратів, комп'ютерних систем, що застосовуються для розрахунків за готівку або з використанням карток платіжних систем, ваго-касових комплексів, систем і засобів штрихового кодування;

г) немає свідоцтва про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, спеціальних дозволів (ліцензій) на її здійснення, торгових патентів, сертифікатів відповідності електронних контрольно-касових апаратів, комп'ютерних систем;

е) особа не зареєстрована як платник податків в органі державної податкової служби, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до закону, або якщо платник податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, переводить активи за межі України, приховує їх або передає іншим особам.

Арешт активів платника податків може здійснюватися у двох формах:

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

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

Рішення про застосування арешту активів платника податків надсилається:

а) банкам, що обслуговують платника податків, з вимогою тимчасового припинення видаткових операцій за рахунками такого платника податків (якщо платником податку є банк — з вимогою припинення видаткових операцій за власними рахунками), крім операцій з:

— погашення податкових зобов'язань та податкового боргу;

— сплати боргу за виконавчими документами або за задовленими претензіями у порядку доарбітражного врегулювання спорів, якщо такі виконавчі документи або претензії набули юридичної сили до моменту виникнення права податкової застави;

б) платнику податків з вимогою тимчасової заборони відчуження його активів;

в) іншим особам, у володінні, розпорядженні або користуванні яких перебувають активи такого платника податків, з вимогою тимчасової заборони їх відчуження.

Функції виконавця рішення про арешт активів платника податків покладаються на податкового керуючого або іншого працівника податкового органу, призначеного його керівником (його заступником). Виконавець здійснює такі дії:

1) надсилає рішення про арешт активів платнику податків, банкам, що обслуговують платника податків, та іншим зазначеним вище особам;

2) організовує опис активів платника податків;

3) організовує вилучення оригіналів первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів, складає їх опис, що має скріплюватися підписами посадової особи податкового органу та платника податків, і залишає платникові податків копії таких документів.

Вилучення оригіналів первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів податковими органами в інших випадках не допускається, крім вилучень, що провадяться згідно із кримінально-процесуальним законодавством;

4) здійснює інші заходи, передбачені Законом України «Про виконавче провадження».

Арешт може бути накладено на активи терміном до 96 годин від години підписання відповідного рішення керівником

податкового органу (його заступником). Цей термін не може бути продовжений в адміністративному порядку, в тому числі за рішенням інших державних органів, за винятком випадків, коли власника арештованих активів не встановлено (не виявлено), — у цьому разі такі активи перебувають під режимом адміністративного арешту протягом строку, визначеного законодавством для визнання їх безхазяйними, або якщо такі активи швидко псуються — протягом граничного строку, визначеного законодавством, після якого вони підлягають продажу за процедурою, встановленою ст. 10 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами».

Адміністративний арешт не може бути накладено, якщо платник податків відмовляється допустити працівника контролюючого органу до документальної або матеріальної перевірки, через те, що такий працівник контролюючого органу не має підстав для її проведення, визначених законодавством, а також до обстеження приміщень, що використовуються для одержання доходів, або пов'язаних з отриманням інших об'єктів оподаткування, електронних контрольно-касових апаратів, комп'ютерних систем, що застосовуються для розрахунків за готівку або з використанням карток платіжних систем, ваго-касових комплексів, систем і засобів штрихового кодування.

Адміністративний арешт, як і податкова застава, є тимчасовим заходом. Адміністративний арешт активів платника податків припиняється за таких підстав:

а) скасування рішення керівника податкового органу (його заступника) про такий арешт;

б) погашення податкового боргу платника податків;

в) ліквідація платника податків, у тому числі внаслідок проведення процедури банкрутства;

г) надання податковому органу належних доказів третьою особою про належність арештованих активів до об'єктів права власності цієї третьої особи;

г) закінчення граничного строку накладення адміністративного арешту;

д) прийняття рішення судом про припинення адміністративного арешту згідно з вимогами законодавства з питань банкрутства;

є) подання платником податків свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності, спеціальних дозволів (ліцензій) на її здійснення, торгових патентів, сертифікатів відповідності електронних контрольно-касових апаратів, комп'ютерних систем, яких не було на момент прийняття рішення про адміністративний арешт.

ПОДАТКОВІ ПОВІДОМЛЕННЯ І ВИМОГИ

Певним нововведенням українського податкового законодавства є закріплення спеціального порядку (механізму) складання, направлення і виконання спеціальних процесуальних податкових документів — повідомлень і вимог у ст. 6 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»¹. Положення цієї статті встановлюють особливу процедуру, що застосовують податкові органи до платників податків і зборів до вживання заходів примусового стягнення сум обов'язкових платежів². Особливості здійснення такої процедури в тому, що:

1) вона є формою «допримусового» стягнення сум податків і зборів;

2) є підставою розмежування способів реагування на податкові злочини і податкові провини;

3) припускає виконання простроченого обов'язку зі сплати податків і зборів самостійно платником податків без застосування примусового стягнення таких сум.

§ 1. Податкове повідомлення

Податкове повідомлення — це письмове повідомлення контролюючого органу про обов'язок платника податків сплатити суму податкового обов'язку, визначену контролюючим органом. Подання податкового повідомлення пов'язано з діями саме контролюючих органів, до яких належать не тільки по-

¹ Див.: Відомості Верховної Ради України. — 2001. — № 10. — Ст. 44.

² Зазначимо, що в російському законодавстві про податки і збори, на відміну від українського, здійснення «допримусових» процедур стягнення податків і зборів закріплено тільки у формі податкової вимоги. Див.: Налоговый кодекс РФ: Часть первая: Постатейный комментарий / Под общ. ред. Слома В. Н. — М., 1999. — С. 181—187.

даткові, а й митні органи, установи Пенсійного фонду України і Фонду соціального страхування України. Однак сам порядок подання таких документів детально регламентований тільки для податкових органів відповідним наказом податкової адміністрації¹.

Податкове повідомлення є своєрідним нагадуванням платникам податків про податковий обов'язок, уточнення термінів його виконання, сум обов'язкових платежів, що підлягають сплаті.

Податкові повідомлення складають і направляють платникам податків податкові органи в таких випадках:

а) якщо платник податків не подав у встановлений термін податкову декларацію;

б) якщо дані документальних перевірок результатів діяльності платника податків свідчать про зниження або завищення суми його податкових зобов'язань, заявлених у податкових деклараціях;

в) якщо податковий орган у перебігу камеральної перевірки виявив арифметичні чи методологічні помилки у поданій платником податкової декларації, що призвели до зниження суми податкового зобов'язання;

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

Законодавством передбачено шість форм податкових повідомлень, які залежать від того, що є підставою їх складання: результати документальних чи камеральних перевірок, порушення граничного терміну сплати податку, визначення податкового зобов'язання із застосуванням непрямих методів тощо.

Податкове повідомлення складають і направляють по кожному окремому податку, збору (обов'язковому платежу). У ньому мають міститися:

1) підстави для нарахування такої суми обов'язкового платежу;

¹ Порядок направлення органами державної податкової служби України податкових повідомлень платникам податків: Затверджено наказом ДПА України від 27 травня 2003 р. // Офіційний вісник України. — 2003. — № 24. — Ст. 1159.

2) посилання на норму податкового закону, відповідно до якої був зроблений розрахунок чи перерахунок податкових зобов'язань;

3) сума податку чи збору, що підлягає сплаті;

4) сума штрафних санкцій (за їх наявності);

5) граничні терміни їхніх повноважень;

6) попередження про наслідки їхньої несплати у встановлений термін;

7) граничні терміни, передбачені законом для оскарження нарахованого податкового зобов'язання;

8) штрафні санкції у разі їх нарахування.

Якщо контролюючий орган приймає рішення про застосування і стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій, донарахованих сум податків, зборів (обов'язкових платежів) і пені за порушення законодавства по кількох податках, то складає відповідну кількість податкових повідомлень. Контролюючий орган веде реєстр податкових повідомлень, направлених окремим платником податків.

Після складання, у той самий день, податкове повідомлення направляють для вручення платнику податків. Податкове повідомлення вважається направленим (врученим) юридичній особі, якщо його передано посадовій особі такої юридичної особи під розписку чи направлено листом з повідомленням про вручення. Податкове повідомлення вважається направленим (врученим) фізичній особі, якщо його вручено особисто такому платнику (його законному представникові) чи направлено листом на його адресу за місцем проживання або останнім відомим місцезнаходженням з повідомленням про вручення.

Звернемо увагу на положення, закріплене Порядком направлення органами державної податкової служби України податкових повідомлень платникам податків, відповідно до якого, якщо податковий чи орган пошта не можуть вручити платникові податків податкове повідомлення (вимогу) через брак даних про його місце проживання чи місцезнаходження, то, після складання відповідного акту, його розміщують на дошці оголошень, встановленій при вході в приміщення податкового органу. При цьому день такого розміщення податкового по-

відомлення вважається днем його вручення платникові податків.

У разі згоди з нарахованою сумою податків і зборів у податковому повідомленні, платник податків зобов'язаний сплатити її протягом 10 календарних днів з моменту його одержання (чи в терміни, зазначені в податковому повідомленні). У такому разі направлення податкового повідомлення не зумовлює ніяких негативних наслідків для платників. У разі незгоди з нарахованою сумою обов'язкового платежу, платник податків має право, з дотриманням вимог Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби¹, оскаржити таке рішення податкових органів.

§ 2. Податкова вимога

Податкова вимога визначається як письмова вимога податкового органу до платника податків погасити суму податкового боргу. Порядок направлення органами державної податкової служби України податкових вимог платникам податків затверджений наказом податкової адміністрації від 3 липня 2001 р.²

Принципові розбіжності між податковим повідомленням і податковою вимогою полягають у такому.

По-перше, податкове повідомлення є своєрідним нагадуванням платникові податків про виконання податкового обов'язку, тоді як податкова вимога — це засіб реагування. В основі такого реагування лежить факт несвоєчасного виконання обов'язку, платнику надається можливість добровільно виконати прострочений обов'язок³. Отже, податкову вимогу податковий орган використовує для повідомлення платникові про існуван-

¹ Див.: Офіційний вісник України. — 2001. — № 12. — Ст. 509.

² Про затвердження направлення органами державної податкової служби України податкових вимог платникам податків: Наказ ДПА України від 3 липня 2001 року // Офіційний вісник України. — 2001. — № 29. — Ст. 1339.

³ См.: Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. — С. 235.

ня податкового боргу і дозволяє платнику добровільно виконати податковий обов'язок.

По-друге, направлення податкової вимоги пов'язано суто з діями податкових органів. Інші контролюючі органи, у разі погодженої суми податкового обов'язку, направляють відповідному податковому органу подання про вжиття заходів для погашення податкового боргу платника податків з розрахунком його розміру, порядок надіслання якого затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2001 р.¹

Багато положень, що регламентують процедуру застосування податкового повідомлення і вимоги, збігаються, але при податковій вимозі вони мають більш чіткий і твердий характер. Наприклад, у разі самостійного визначення платником податків сум податків і зборів (обов'язкових платежів) і подання про це податкової декларації, платник зобов'язаний сплатити їх протягом 10 календарних днів, рахуючи з останнього дня відповідного граничного терміну, передбаченого п. 4.1.4 ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»². Якщо ж платник податків не сплачує погоджену суму податкового обов'язку у встановлений термін, податковий орган направляє такому платникові податків податкові вимоги. Тобто підставою для складання і направлення податкової вимоги є наявність невиконаного (чи виконаного не в повному обсязі) обов'язку зі сплати сум обов'язкових платежів.

Податкова вимога містить усі дані про реалізацію платником податків обов'язку зі сплати обов'язкових платежів. У ній вказано:

¹ Порядок надіслання органам державної податкової служби подання про здійснення заходів з погашення податкового боргу платника податків та інформації про скасування або зміну суми нарахованого податкового зобов'язання за рішенням суду (господарського суду) від інших контролюючих органів: Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2001 р. // Офіційний вісник України. — 2001. — № 43. — Ст. 1931.

² Відомості Верховної Ради. — 2001. — № 10. — Ст. 44.

- 1) суму заборгованості, що підлягає сплаті (суму податків, пеню і штрафні санкції на момент направлення вимоги);
- 2) терміни сплати податків, пені, штрафів; тобто виконання вимоги;
- 3) примусові заходи стягнення при невиконанні податкової вимоги;
- 4) підстави нарахування, сплати і стягнення податків;
- 5) норму законодавчого акта, що закріплює підставу сплати платником зазначеної суми.

Податкова вимога містить як звичайну суму податкового боргу, так і суми податкового боргу за кожним окремим податком, збором (обов'язковим платежем). Якщо в платника податків, якому було направлено першу податкову вимогу, виникає новий податковий борг, друга податкова вимога має містити суму консолідованого боргу. Okремо податкова вимога про новий податковий борг не висувається. Податковий орган веде реєстр виданих податкових вимог щодо кожного окремого платника податків.

Сам процес направлення податкової вимоги складається з двох етапів.

1. Якщо платник податків не сплачує погоджену суму в зазначений термін, йому не пізніше п'ятого робочого дня з моменту закінчення граничних термінів сплати сум податків податковий орган надсилає першу податкову вимогу, що містить повідомлення про факт узгодження податкового зобов'язання і виникнення права податкової застави на активи платника податків, обов'язок погасити суму податкового боргу і можливі наслідки непогашення його вчасно. У цьому разі платнику пропонують сплатити борг протягом 30 календарних днів з дня направлення (вручення) такої вимоги.

2. Якщо платник податків не погасить у повному обсязі суму податкового боргу протягом 30 календарних днів з дня направлення йому першої податкової вимоги, то податковий орган не пізніше п'ятого робочого дня, починаючи з останнього із зазначених 30 календарних днів, готує і надсилає другу податкову вимогу. Остання, додатково до відомостей, зазначених у першій податковій вимозі, містить вказівку на дату і час проведення опису активів платника податків, що перебувають у

податковій заставі, а також на дату і час проведення публічних торгів з їх продажу.

У разі непогашення податкової заборгованості після одержання платником податків другої податкової вимоги (30 днів) податкові органи можуть стягувати кошти з рахунків таких платників, вилучати готівку з каси, вилучати й реалізовувати рухоме й нерухоме майно та цінні папери.

Отже, у разі несплати самостійно погодженого податкового зобов'язання податкова вимога надсилається відразу, минаючи процедуру податкового повідомлення. Однак зазначимо, що податкове повідомлення і податкова вимога взаємопов'язані, мають загальні риси, проте не нерозривні. Навряд чи можна стверджувати, що податкові вимоги повинні передувати податковому повідомленню. Це дві самостійні процедури. Податкове повідомлення деталізує своєчасне виконання обов'язку зі сплати податку, тоді як податкова вимога уточнює податкову заборгованість, що вже відбулася¹. У деяких випадках направлення податкової вимоги може передувати процедура направлення податкового повідомлення. Це відбувається, коли податковий орган (контролюючий орган) самостійно визначає суму податкового обов'язку, згідно з п. 4.2.2 ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», після чого направляє платникові податків податкове повідомлення. Якщо протягом 10 днів (чи іншого терміну, зазначеного в податковому повідомленні) боржник не сплатить зазначену в повідомленні суму податку, то далі здійснюють процедуру податкової вимоги.

Податкові вимоги направляють платникові податків у такому самому порядку, як і податкові повідомлення. Але, відповідно до законодавства про податки і збори, можливе деяке коригування порядку надання податкового повідомлення і податкової вимоги, що пов'язано з уточненням положень цих документів чи їхнім відкликанням. Наприклад, згідно зі ст. 6 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань плат-

¹ Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. — С. 235.

ників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» податкові повідомлення чи вимоги вважають відкликаними, якщо:

а) суму податкового зобов'язання чи податкового боргу, а також пені і штрафних санкцій (за їх наявності) самостійно погашає платник податків;

б) контролюючий орган скасовує чи змінює раніше прийняте рішення про нарахування суми податкового зобов'язання (чи пені, штрафних санкцій) або податкового боргу в результаті їхнього адміністративного оскарження;

в) рішення контролюючого органу про нарахування суми податкового зобов'язання або стягнення податкового боргу скасовує або змінює суд (господарський суд);

г) податкові зобов'язання (крім податкового боргу) розстрочуються або відстрочуються чи стосовно них досягається податковий компроміс та про це зазначається у відповідному рішенні про розстрочення, відстрочення або податковий компроміс;

г) податковий борг визнається безнадійним.

Істотні нововведення в механізм направлення податкових вимог внесено податковим роз'ясненням ст. 6 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», затвердженим наказом податкової адміністрації від 21 листопада 2001 р.¹ Відповідно до цього роз'яснення, з метою запобігання додаткових витрат коштів бюджету і запобігання ситуації, за якої витрати на формування податкових вимог платникам податків перевищать потенційні надходження в бюджети і державні цільові фонди за рахунок погашення податкового боргу, економічно обґрунтованим для формування податкових вимог є обсяг податкового боргу платника податків, що перевищує 10 гривень. Отже, якщо податковий борг платника податків менший 10 гривень, то податкову ви-

¹ Про податкове роз'яснення положень статті 6 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»: Наказ ДПА України від 21 листопада 2001 р. // Бізнес. — 2001 — № 48/1. — С. 26.

могу йому не направляють. Однак такий податковий борг не анулюється, і всі активи платника податків у такому випадку потрапляють у податкову заставу, правовий режим якої припускає здійснення цілої низки господарських операцій, тільки за умови погодження їх проведення з податковим органом.

Отже, регулювання специфічних процесуальних відносин при здійсненні процедур направлення податкових повідомлень і податкових вимог є одним з напрямів у податковому праві та законодавстві, що має перспективи успішного розвитку в майбутньому.

ПОДАТКОВІ ОРГАНИ

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

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

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

- 1) податкові органи;
- 2) митні органи;
- 3) органи Пенсійного фонду України;
- 4) органи Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності;
- 5) органи Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань;
- 6) органи Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття;

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

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

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

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

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

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

Органи Пенсійного фонду України. Діяльність органів Пенсійного фонду в Україні регулюється Положенням про Пенсійний фонд України, затвердженим Указом Президента України від 1 березня 2001 року, Законом України від 26 червня 1997 року «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування», Інструкцією про порядок обчислення і сплати підприємствами, установами, організаціями та громадянами збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, інших платежів,

а також обліку їх надходження до Пенсійного фонду України, затвердженою постановою Правління Пенсійного фонду України від 19 жовтня 2001 року. Контроль за правильним обчисленням, своєчасним і повним перерахуванням та надходженням збору здійснюють також органи Пенсійного фонду України відповідно до Закону України від 21 травня 1999 року «Про здійснення контролю за сплатою збору на обов'язкове державне пенсійне страхування та збору на обов'язкове соціальне страхування»¹.

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

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

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

Органи Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності як органи, що здійснюють мобілізацію коштів до централізованих фондів держави, контролюють надходження страхових внесків до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності насамперед від осіб, що є обов'яз-

¹ Див.: Офіційний вісник України. — 1999. — № 23. — Ст. 1030.

ковими страховиками. Ця функція забезпечується обліком обов'язкових і добровільних страховиків; визначенням ставок страхового внеску для різних груп платників, що є диференційованими; дією системи звітності платників за цим платежем.

Органи Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України. Як і в попередньому випадку, сплата страхового внеску до цього Фонду може бути обов'язковою і добровільною на підставі Інструкції про порядок перерахування, обліку та витрачання страхових коштів Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України, затвердженої постановою правління Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України від 20 квітня 2001 року.

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

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

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

Органи Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття як органи, що здійснюють мобілізацію коштів до централізованих фондів дер-

жави, контролюють надходження страхових внесків у цей Фонд. Ця функція забезпечується обліком обов'язкових і добровільних страховиків; визначенням ставок страхового внеску для різних груп платників, що є диференційованим; дією системи звітності за цим платежем.

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

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

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

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

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

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

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

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

Наприклад, за державну реєстрацію (перереєстрацію) суб'єктів підприємницької діяльності реєстраційний збір становить: для громадян-підприємців — 1,5, для юридичних осіб —

7 неоподатковуваних податком мінімумів доходів громадян. Реєстраційний збір передбачений також за прискорену (протягом одного дня) державну реєстрацію (перереєстрацію) суб'єктів підприємницької діяльності (потрійний розмір відповідного реєстраційного збору); за державну реєстрацію змін (доповнень) до установчих документів суб'єктів підприємницької діяльності (30% реєстраційного збору); за видачу дубліката свідчення про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності (10% реєстраційного збору).

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

§ 2. Система податкових органів

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

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

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

та інших неподаткових платежів та не залежить у своїй діяльності від інших державних органів.

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

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

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

До системи органів державної податкової служби належать: Державна податкова адміністрація України, державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

9. Накладати адміністративні штрафи на керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій, на громадян-підприємців, на громадян, що порушують законодав-

ство про підприємництво в порядку, встановленому законодавством.

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

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

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

§ 3. Податкові адміністрації і податкові інспекції

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

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

державну податкову службу в Україні», «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»¹.

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

§ 4. Податкова міліція

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

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

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

¹ Див.: Про внесення змін і доповнень до Закону України «Про державну податкову службу в Україні»: Закон України від 24 грудня 1993 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1994. — №15. — Ст. 84; Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21 грудня 2000 р. № 2181 // Відомості Верховної Ради України. — 2001. — № 10. — Ст. 44.

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

Завданнями податкової міліції є:

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

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

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

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

До складу податкової міліції входять:

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

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

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

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

Податкову міліцію очолює начальник податкової міліції — Перший заступник Голови Державної податкової адміністрації України. Податкову міліцію в державних податкових адміні-

страціях в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі очолюють начальники управлінь податкової міліції — перші заступники голів відповідних державних податкових адміністрацій.

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

ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ

§ 1. Поняття і зміст податкового контролю

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

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

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

¹ Прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) 1977 року // Президентський контроль. — 1994. — №1. — С. 72.

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

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

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

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

Досліджуючи системний характер податкового контролю як складового елемента державного управління податковою сферою, в його структурі виокремлюють кілька основних елементів: суб'єкт податкового контролю; об'єкт контролю; форми і методи (методики) контролю; документи контролю; заходи податкового контролю та порядок їх здійснення¹.

Відповідно до ст. 2 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» найважливішим завданням органів державної податкової служби є здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також

¹ *Ногина О. А.* Налоговый контроль: вопросы теории. – СПб.: Питер, 2002. – С. 38.

неподаткових доходів, установлених законодавством¹. З метою організації ефективної контрольної діяльності органів державної податкової служби в Україні створюються загальнодержавні системи обліку платників податків, формується база нормативно-правових актів, що визначають методику ведення бухгалтерського (податкового) обліку фінансово-господарських операцій платників податків, а також форми документів податкової звітності, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

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

митні органи — стосовно ввізного та вивізного мита, акцизного збору, податку на додану вартість, інших податків і зборів (обов'язкових платежів), які відповідно до законів справляються при ввезенні (пересиланні) товарів і предметів на митну територію України або вивезенні (пересиланні) товарів і предметів з митної території України;

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

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

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

Податковий контроль здійснюється у конкретних формах, які мають обов'язкове законодавче закріплення. Форма податкового контролю — це сукупність конкретних організаційно-процесуальних заходів, які здійснюються уповноваженими

¹ Відомості Верховної Ради України. — 1994. — №15. — Ст. 84.

суб'єктами в процесі контрольної діяльності. Таким формами є: податкові перевірки, облік платників податків, оперативно-бухгалтерський облік податкових надходжень, контроль за відповідністю витрат фізичних осіб їх доходам¹. Іншими формами податкового контролю виступають: отримання пояснень платників податків, податкових агентів; перевірка даних обліку і звітності; огляд приміщень і територій, що використовуються з метою отримання доходу (прибутку)².

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

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

Попередній податковий контроль у часі передуює здійсненню фінансово-господарської діяльності платників податків. Цей вид контролю охоплює взяття на облік платників податків в органах державної податкової служби та органах фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування. З метою організації ефективного попереднього податкового контролю створюються різні державні реєстри платників податків, які містять систематизовану інформацію про них та забезпечують єдиний державний облік³.

Поточний контроль здійснюється в процесі фінансово-господарської діяльності платників податків. Цей вид передбачає

¹ Див.: Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений: Учебно-практич. пособие / Под ред. Ю. В. Кваши. — М., 2001. — С. 24.

² Див.: ч. 1 ст. 82 Податкового кодексу РФ // Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. — М., 2001. — С. 75.

³ Див. наприклад: Закон України «Про Державний реєстр фізичних осіб—платників податків та інших обов'язкових платежів» від 22 грудня 1994 р. № 320/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. — 1995. — №2. — Ст. 10; Постанова Кабінету Міністрів України «Про створення Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України» від 22 січня 1996 р. № 118 // Збірник постанов Уряду України. — 1996. — № 6. — Ст. 193; Наказ ДПА України «Про затвердження Положення про реєстр платників податків на додану вартість» від 1 березня 2000 р. № 79 // Офіційний вісник України. — 2000. — №14. — Ст. 584.

використання різних методів, серед яких слід виділити облік податкових надходжень до бюджетів та державних цільових фондів¹, перевірку правомірності використання податкових пільг, проведення обстежень виробничих, складських, торговельних та інших приміщень, що використовуються для одержання доходів або пов'язані з отриманням інших об'єктів оподаткування².

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

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

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

Фактичний податковий контроль зумовлює використання контролюючими органами специфічних прийомів і способів, що дозволяють встановити фактичні дані щодо кількісних та якісних показників об'єктів оподаткування, їх відповідності даним податкового обліку. Відповідно до п. 3 ч. 1 ст. 11 Закону

¹ Див.: Наказ ДПА України «Про внесення змін до Інструкції про порядок ведення органами державної податкової служби оперативного обліку податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів» від 3 вересня 2001 р. № 342 // Офіційний вісник України. — 2001. — №43. — Ст. 1937.

² Див.: Наказ ДПА України «Про затвердження Порядку періодичності перевірок та проведення обстежень виробничих, складських, торговельних та інших приміщень» від 30 липня 1998 р. № 371 // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. — 1999. — №3. — С. 246.

України «Про державну податкову службу в Україні» органи державної податкової служби мають право обстежувати будь-які виробничі, складські, торговельні та інші приміщення підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності та житло громадян, якщо вони використовуються як юридичні адреса суб'єкта підприємницької діяльності, а також для отримання доходу.

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

Поряд із вказаними, фахівці виділяють й такі види податкового контролю: комплексний і тематичний, плановий і позаплановий, обов'язковий та ініціативний та ін.¹

§ 2. Податкова перевірка в системі податкового контролю

Основна форма податкового контролю — податкова перевірка. Саме ця форма контролю є найбільш ефективною з точки зору виявлення та стягнення недоїмок, забезпечення податкових надходжень до бюджетів і державних цільових фондів. Податкові перевірки забезпечують безпосередній контроль за повнотою і правильністю обчислення податків і зборів, який може бути реалізований тільки шляхом порівняння податкових розрахунків (декларацій), що їх подають платники податків, з фактичними даними щодо їх фінансово-господарської діяльності².

Податкова перевірка як форма податкового контролю — це діяльність податкових та інших контролюючих органів у межах визначеної компетенції з метою встановлення правильності обчислення та сплати податків і зборів (обов'язкових пла-

¹ Див.: *Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А.* Налоговое право России: Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. – С. 264—265; *Кучеров И. И.* Налоговое право России: Курс лекций. – С. 190—193.

² Див.: *Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений: Учебно-практич. пособие / Под ред. Ю. В. Кვაши.* — С. 25.

тежів). Залежно від видів податкового контролю зміст її охоплює, по-перше, дослідження документів податкового обліку і звітності, в яких відображаються результати фінансово-господарської діяльності платників податків протягом звітного періоду, а по-друге, обстеження приміщень, що використовуються для одержання доходів або пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування.

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

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

Суб'єктами податкових перевірок є учасники контрольних податкових правовідносин, які мають відповідні права та обов'язки. Як і в інших податкових правовідносинах, уповноважений суб'єкт (посадова особа податкового чи іншого контролюючого органу) наділений владними повноваженнями відносно підконтрольного суб'єкта (платника податків, податкового агента). Розкриваючи особливості змісту контрольних податкових правовідносин, О. А. Ногіна вказує на базове положення, яке полягає в тому, що «праву уповноваженої сторони (контролюючого суб'єкта) перевіряти дотримання своєчасності, правильності й повноти сплати податків і зборів та виконання інших установлених податковим законодавством обов'язків кореспондує обов'язок іншої сторони (підконтрольного суб'єкта) створювати необхідні умови для здійснення контрольної діяльності та виконувати вимоги уповноваженого органу»¹.

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

З урахуванням вказаних особливостей змісту контрольних податкових правовідносин, що виникають при проведенні податкових перевірок, вирішального значення набуває питання зміцнення законодавчих гарантій забезпечення прав платників податків, а також дотримання посадовими особами контролюючих органів встановленого законодавством порядку здійснен-

¹ Див.: Ногіна О. А. Налоговый контроль: вопросы теории. — С. 59.

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

§ 3. Класифікація податкових перевірок

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

Залежно від особливостей інформативних джерел, які досліджують під час проведення податкових перевірок, із сукупності останніх слід виокремлювати документальні та фактичні податкові перевірки. Документальна перевірка є родовим поняттям, що передбачає наявність окремих її видів. Види документальних перевірок визначають з урахуванням конкретних правових підстав і особливостей їх проведення. У Порядку оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового та валютного законодавства суб'єктами підприємницької діяльності — юридичними особами, їх філіями, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами, затвердженому наказом ДПА України від 16 вересня 2002 р. № 429¹, визначені типи перевірок, які проводять державні податкові органи. Але якщо проаналізувати пункт 1.2 вказаного Порядку, то більш обґрунтованим видається позиція щодо визнання документальної перевірки як типу контрольної діяль-

¹ Див.: Офіційний вісник України. — 2003. — №1. — Ст. 38.

ності, а наведені в цьому пункті планова, позапланова, комплексна та зустрічна перевірки, на нашу думку, є видами саме документальних перевірок. Камеральну перевірку також слід відносити до типу документальної перевірки. Її принципова відмінність від інших видів документальних перевірок полягає в тому, що предметом дослідження є дані, внесені до податкової декларації. Первинні облікові документи під час камеральної перевірки не досліджують.

Документальна перевірка передбачає дослідження первинних документів — це документи, в яких зафіксовані факти здійснення господарських операцій¹. Документальну перевірку фінансово-господарської діяльності підприємства проводять за місцезнаходженням підприємства та/або за місцезнаходженням об'єкта, якого перевіряють. За результатами документальної перевірки складається акт. Акт документальної перевірки повинен містити систематизований виклад виявлених у ході перевірки фактів порушень, зокрема норм податкового та валютного законодавства, а також невиконання платником податків законних вимог посадових осіб податкових органів. За результатами документальної перевірки в акті викладаються всі істотні обставини фінансово-господарської діяльності суб'єкта підприємницької діяльності, які стосуються фактів виявлених порушень податкового та валютного законодавства.

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

¹ Див.: частина перша ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» // Відомості Верховної Ради України. — 1999. — №40. — Ст. 365.

² Див.: Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 20 лютого 2003 р. № 550-IV // Урядовий кур'єр. — 2003. — №56.

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

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

Виїзна податкова перевірка є антиподом камеральної з точки зору місця її проведення. Така перевірка завжди проводиться за місцем знаходження платників податків або податкових агентів. На думку фахівців у галузі податкового контролю, виїзні перевірки є більш ефективними, оскільки дозволяють податковому органу використати різноманітні методи контрольної діяльності та відповідно отримати більше інформації про фінансово-господарську діяльність платника податків¹.

Серед основних завдань виїзної податкової перевірки слід виділити такі:

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

¹ Див.: Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / Под ред. И. И. Кучерова. — М., 2001. — С. 34—35.

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

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

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

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

— формування пропозицій щодо усунення викритих порушень та притягнення платників податків до відповідальності за вчинення податкових правопорушень¹.

Відповідно до п. 1 Указу Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» від 23.07.1998 р. № 817² виїзні перевірки, що здійснюються органами виконавчої влади, уповноваженими від імені держави на проведення перевірок фінансово-господарської діяльності (контролюючими органами), поділяють на планові та позапланові.

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

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

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

Враховуючи, що суб'єкти підприємницької діяльності відповідно до законодавства виступають платниками податків, пе-

¹ Див.: Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений: Учебно-практич. пособие / Под ред. Ю. В. Кვაши. — С. 129—130.

² Офіційний вісник України. — 1998. — № 30. — Ст. 1119.

редбачені зазначеним Указом Президента України виїзні перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють органи державної податкової служби та митні органи, слід вважати податковими перевірками.

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

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

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

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

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

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

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

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

д) проводиться реорганізація (ліквідація) підприємства.

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

Комплексна перевірка — це документальна перевірка фінансово-господарської діяльності підприємства, якою охоплюються питання повноти нарахування та своєчасності сплати всіх видів податків, зборів, інших обов'язкових та інших платежів, контроль за якими покладено на органи державної податкової служби України. При проведенні комплексної документальної перевірки складається один зведений акт комплексної перевірки. Складовими частинами зведеного акта комплексної перевірки є довідки, які складають посадові особи податкового органу як з окремого питання, так і з кількох питань плану перевірки¹.

Зустрічною податковою перевіркою є позапланова документальна перевірка підприємства з питань фінансово-господарської діяльності разом з іншими суб'єктами підприємницької діяльності². Зустрічну перевірку проводять на підставі:

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

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

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

Оперативна перевірка відповідно до ст. 2 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у

¹ Див.: пункт 1.2 Порядку оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового та валютного законодавства суб'єктами підприємницької діяльності — юридичними особами, їх філіями, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами, затвердженого наказом ДПА України від 16 вересня 2002 р. № 429 // Офіційний вісник України. — 2003. — №1. — Ст. 38.

² Див. там само.

сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 1 червня 2000 р. № 1776-III є «сукупністю заходів контролюючих органів, спрямованих на здійснення контролю за дотриманням суб'єктами підприємницької діяльності вимог цього Закону, інших нормативно-правових актів, що визначають порядок проведення розрахунків, обліку товарів та грошових коштів, а також порядок виконання операцій купівлі-продажу іноземної валюти»¹. Відповідно до вказаного Закону проведення оперативних перевірок покладено на органи державної податкової служби України. Особливості проведення оперативних перевірок органами державної податкової служби закріплені в Порядку проведення оперативних перевірок і розгляду матеріалів по них, затвердженому розпорядженням ДПА України від 25 вересня 1998 р. № 272-р².

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

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

¹ Див.: Відомості Верховної Ради України. — 2000. — №38. — Ст. 315.

² Див.: Право и практика. — 2000. — №10. — С. 82.

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

§ 1. Відповідальність за порушення податкового законодавства в системі юридичної відповідальності

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

1) здійснюються з метою забезпечення режиму законності у сфері оподаткування та дотримання правил сплати податкових платежів;

2) поширюються як на юридичних, так і на фізичних осіб; підстави та порядок їх застосування визначаються фінансовим, адміністративним і кримінальним законодавством;

3) їх застосування є результатом реалізації державно-владних повноважень посадовими особами спеціальних державних органів;

4) метою податкового примусу є спонукання платників податків до виконання податкового обов'язку;

5) різнобічний характер цих заходів (за значущістю, силою впливу та масштабом застосування);

6) спрощений процесуальний порядок застосування податкового примусу;

7) забезпечення законності при застосуванні заходів податкового примусу, здійснення прокурорського нагляду, а також забезпечення можливості оскарження відповідних рішень¹.

¹ Див.: *Старілов Ю. Н.* Ответственность за нарушения налогового законодательства: Пособие по спецкурсу // Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. — М., 1996. — С. 469—471.

Державний примус у податковій сфері реалізується через установлений законодавством механізм юридичної відповідальності. Для встановлення взаємозв'язку між державним примусом і юридичною відповідальністю важливе значення має поняття «обов'язок». Досліджуючи природу юридичної відповідальності, С. М. Братусь зазначав, що юридична відповідальність — це виконання обов'язку на основі державного примусу. Головне призначення відповідальності полягає у державному примусі до реального виконання обов'язків¹. У податковому праві, враховуючи специфіку предмета і методу правового регулювання, застосування юридичної відповідальності до зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин завжди пов'язано з невиконанням або неналежним виконанням ними податкового обов'язку.

Особливістю відповідальності за порушення податкового законодавства є її компенсаційно-каральний характер. Зміст компенсаційної ознаки полягає в необхідності відшкодування збитків держави та органів місцевого самоврядування внаслідок неотримання надходжень податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів. Поряд із цим застосування відповідальності спрямовано на покарання конкретного правопорушника (платника податків, податкового агента) у зв'язку з невиконанням ним покладеного на нього обов'язку, а також на попередження податкових правопорушень. Отже, відповідальність за порушення податкового законодавства поєднує різні моделі (конструкції) юридичної відповідальності: правовідновлювальну (компенсаційну) та штрафну (каральну). Для правовідновлювальної відповідальності істотно важливим є визначення існуючих обов'язків правопорушника та їх, у разі необхідності, примусове здійснення. Для штрафної — правильна кваліфікація правопорушення, індивідуалізація покарання або стягнення, реалізація застосованих до правопорушника заходів примусу, звільнення його від відповідальності у разі, якщо її цілі досягнуто².

¹ Див.: Братусь С. Н. Юридическая ответственность и законность. — М., 1976. — С. 85, 118.

² Див.: Лейст О. Э. Санкции и ответственность по советскому праву (теоретические проблемы). — М., 1981. — С. 130.

Указаний феномен відповідальності за порушення податкового законодавства зумовлений сутністю податкових правовідносин, а саме — їх владно-майновим характером. Якщо владному компоненту кореспондується застосування санкцій безпосередньо до платника податків у разі невиконання податкового обов'язку, опосередковане державним примусом, то акцент на майновому характері вимагає створення умов для відновлення порушеного публічного майнового інтересу, тобто примусового забезпечення податкових надходжень до бюджетів і державних цільових фондів. При цьому сплаті підлягає не тільки сума податкового боргу, а й передбачені законом додаткові майнові санкції. В результаті бюджети та державні цільові фонди отримують додаткові грошові надходження у вигляді штрафних санкцій і пені. Специфіку відповідальності за окремі види порушень податкового законодавства фахівці вбачають у її безпосередній спрямованості на відшкодування фінансових втрат держави або муніципальних утворень на стадії формування ними фондів грошових коштів як фінансової бази власної діяльності¹.

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

У теорії податкового права, зокрема російськими вченими, підкреслюється, що податкова відповідальність може мати місце лише у разі вчинення податкових правопорушень, а також їх різновиду — порушень законодавства про податки і збори у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон².

¹ Див.: *Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А.* Налоговое право России: Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. — С. 356.

² Див.: *Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А.* Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / Под ред. И. И. Кучерова. — С. 169.

М. В. Кустова пропонує відповідальність за майнові порушення у податковій сфері на даному етапі її розвитку та юридичного оформлення виокремлювати як податкову відповідальність, не виключаючи можливості її визначення у майбутньому як фінансової відповідальності (або її різновиду)¹.

Поряд із загальними ознаками юридичної відповідальності, податкова відповідальність характеризується низкою специфічних рис²:

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

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

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

¹ Див.: Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России: Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. — С. 361.

² Див.: Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений: Учебно-практич. пособие / Под ред. Ю. В. Кваши. — С. 268.

§ 2. Підстава відповідальності за порушення податкового законодавства

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

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

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

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

Некодифікованість податкового законодавства України є на сьогодні істотною перешкодою для остаточного вирішення проблеми окремих видів порушень податкового законодавства. Закріплення у Податковому кодексі поняття податкового правопорушення та окремих складів податкових правопорушень дозволить сформулювати обґрунтовані критерії розмежування власне податкових правопорушень і порушень податкового законодавства, які мають ознаки адміністративних правопорушень.

Для визнання діяння правопорушенням і, відповідно, застосування передбачених правовими нормами санкцій необхідно встановити наявність у діянні складу правопорушення. Під

складом правопорушення розуміють закріплену законом сукупність обов'язкових ознак, що характеризують дане діяння як правопорушення. Елементами складу правопорушення є об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт і суб'єктивна сторона.

Об'єктом порушення податкового законодавства слід вважати врегульовані нормами податкового права суспільні відносини, яким у результаті правопорушення завдається шкода. У межах цих відносин здійснюється реалізація податкового обов'язку платниками податків. Такий погляд є домінуючим у теорії податкового права, але існують ще й інші підходи до вирішення цього питання. На думку А. В. Бризгаліна, об'єктом податкового правопорушення є фінансові інтереси держави, доходна частина бюджету і позабюджетних фондів, а також інші блага, що охороняються податковим законом¹. Фактично об'єктом податкового правопорушення є суспільні відносини, що виникають у сфері фінансової діяльності держави і в процесі реалізації яких формується доходна частина бюджетів і державних цільових фондів. Такі суспільні відносини, врегульовані нормами податкового права, складають *родовий об'єкт* указаних правопорушень. Поряд із родовим об'єктом виокремлюється безпосередній об'єкт, яким визнається конкретний, специфічний вид податкових відносин. Безпосередній об'єкт є критерієм розмежування окремих складів правопорушень у податковій сфері. Саме за безпосереднім об'єктом відокремлюються порушення правил ведення податкового обліку, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, подання податкової звітності.

Залежно від особливостей об'єкта виокремлюють два види податкових правопорушень²:

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

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

¹ Див.: *Налоги и налоговое право: Учебное пособие* / Под ред. А. В. Бризгаліна. — С. 458—459.

² Див.: *Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А.* *Налоговое право России: Общая часть: Учебник* / Отв. ред. Н. А. Шевелева. — С. 366.

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

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

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

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

Суб'єктами порушення податкового законодавства визнають платників податків (юридичних та фізичних осіб), податкових агентів, а також банки, тобто лише тих учасників податкових правовідносин, які відповідно до законодавства виконують обов'язок з нарахування, сплати, подання податкової звітності. Банки виконують обов'язок щодо своєчасного перерахування

коштів до бюджетів і державних цільових фондів. Суб'єктами указаних правопорушень завжди виступають лише ті учасники податкових правовідносин, які представляють зобов'язану сторону в таких правовідносинах.

Фізичних осіб як суб'єктів правопорушень слід розділяти на дві групи: 1) фізичні особи, що характеризуються досягненням встановленого віку та осудністю як здатністю усвідомлювати свої дії (бездіяльність) та керувати ними; 2) фізичні особи, що мають спеціальний статус (керівник, головний бухгалтер, інші службові особи). Службовими є особи, які постійно чи тимчасово здійснюють функції представників влади, а також обіймають постійно або тимчасово на підприємствах, в установах чи організаціях незалежно від форми власності посади, пов'язані з виконанням організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських обов'язків, або виконують такі обов'язки за спеціальними повноваженнями¹.

Деліктоздатність юридичних осіб—платників податків виникає з моменту їх державної реєстрації і припиняється у зв'язку з ліквідацією. Порухення юридичною особою податкового законодавства завжди є наслідком протиправних дій (бездіяльності) службових осіб такої юридичної особи. Тому законодавство містить норми, відповідно до яких сплата штрафу не звільняє платника податків від адміністративної або кримінальної відповідальності².

Певну специфіку має відповідальність банків, оскільки вони зобов'язані перераховувати до бюджетів і державних цільових фондів податкові платежі за дорученням своїх клієнтів—платників податків. Відповідно до підпункту 16.5.1 п. 16.5 ст. 16 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» за порушення строків перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів або державних цільових фондів, встановлених Законом України «Про пла-

¹ Див.: примітка до ст. 364 Кримінального кодексу України // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. — 2001. — № 6. — С. 179.

² Див.: пункт 17.1.9 ст. 17 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами».

тіжні системи та переказ грошей в Україні» банк сплачує пеню за кожний день прострочення, включаючи день сплати, у розмірах, встановлених підпунктом 16.4.1 п. 16.4 ст. 16, та штрафні санкції, встановлені підпунктом 17.1.7 п. 17.1 ст. 17 цього Закону, а також несе іншу відповідальність, встановлену цим Законом, за порушення порядку своєчасного та повного внесення податку, збору (обов'язкового платежу) до бюджету або державного цільового фонду. При цьому платник податків, зборів (обов'язкових платежів) звільняється від відповідальності за несвоєчасне або неповне перерахування таких платежів до бюджетів і державних цільових фондів, включаючи нараховану пеню або штрафні санкції.

Суб'єктивна сторона порушення податкового законодавства характеризує його внутрішню сторону, відображає психічне ставлення суб'єкта до вчиненого ним правопорушення та його наслідків. Основним елементом суб'єктивної сторони правопорушення є вина. Проблема вини, її форм не знайшла достатнього відбиття у чинному податковому законодавстві. Закріплюючи окремі склади податкових правопорушень у законах України «Про державну податкову службу в Україні» та «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», законодавець у диспозиціях відповідних норм не вказує на конкретну форму вини платників податків. Це пояснюється тим, що в такий спосіб держава намагається спростити процедуру надходжень від сплати штрафів за порушення податкового законодавства. В Інструкції про порядок застосування та стягнення фінансових санкцій органами державної податкової служби, затвердженій наказом Головної державної податкової інспекції України від 28 квітня 1995 року №28¹ було встановлено, що «фінансові санкції застосовуються незалежно від причин, з яких сталося заниження платником суми податку, іншого платежу чи внеску в податкових деклараціях, розрахунках. Для застосування фінансових санкцій не має значення і наявність умислу у діях відповідних працівників підприємств, установи, організації чи громадянина-платника». Цією Інструкцією

¹ Див.: Бюлетень законодавства і юридичної практики України. — 2000. — №3. — С. 454.

також було передбачено, що фінансові санкції застосовуються і в тому разі, якщо порушення сталося через помилкове застосування законодавства про оподаткування, недбалість, недовідченість чи розрахункову помилку.

Визнання юридичних осіб суб'єктами порушень податкового законодавства вимагає з'ясування питання щодо особливостей їхньої вини. Чинне законодавство України не вирішує цього питання. У зв'язку з цим корисним є досвід інших держав. Податковим кодексом Російської Федерації (п. 4 ст. 110) встановлено, що «вина організації у вчиненні податкового правопорушення визначається залежно від вини її посадових осіб або її представників, дії (бездіяльність) яких зумовили вчинення даного податкового правопорушення»¹. Ідея такого підходу полягає в тому, що при встановленні вини організації презюмуються зумовлені посадовим становищем її працівників об'єктивний обов'язок та реальна суб'єктивна можливість усвідомлювати характер своєї поведінки та можливі її наслідки².

§ 3. Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства

Підставою *адміністративної відповідальності* за порушення податкового законодавства є вчинення адміністративного правопорушення. Відповідно до ст. 9 Кодексу України про адміністративні правопорушення³ (далі — КпАП) адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія або бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність. КпАП закріплює низку складів порушень податкового законодавства:

¹ Див.: Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть первая. — М., 2001.

² Див.: Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России: Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. — С. 381.

³ Див.: Бюлетень законодавства і юридичної практики України. — 2003. — № 6.

(ст. 164¹ «Ухилення від подання декларації про доходи»; ст. 164² «Порушення законодавства з фінансових питань»; ст. 165¹ «Ухилення від реєстрації в органах Пенсійного фонду України, Фонду соціального страхування України платників обов'язкових страхових внесків та порушення порядку обчислення і сплати внесків на соціальне страхування»).

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

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

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

— на посадових осіб підприємств, установ і організацій, а також на громадян—суб'єктів підприємницької діяльності, які виплачували доходи, винних у неутриманні, неперерахуванні до бюджету сум податку на доходи фізичних осіб, перерахуванні по-

датку за рахунок коштів підприємств, установ і організацій (крім випадків, коли таке перерахування дозволено законодавством), у перекрученні даних, у неповідомленні або несвоечасному повідомленні державних податкових інспекцій за встановленою формою відомостей про доходи громадян, — у розмірі трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а за ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за одне з зазначених правопорушень, — у розмірі п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

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

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

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

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

Відповідно до ст. 12 КпАП, адміністративній відповідальності підлягають особи, які досягли на момент вчинення адміністративного правопорушення шістнадцятирічного віку. Спеціальними суб'єктами адміністративної відповідальності є посадові особи. Згідно зі ст. 14 КпАП, вони підлягають адміністративній відповідальності за адміністративні правопорушення, пов'язані з недодержанням установлених правил у сфері охорони поряд-

ку управління, державного і громадського порядку, природи, здоров'я населення та інших правил, забезпечення виконання яких входить до їхніх службових обов'язків. Отже, посадові особи підлягають адміністративній відповідальності за порушення податкового законодавства у разі вчинення адміністративного правопорушення, тобто у разі невиконання або неналежного виконання службових обов'язків, наслідком чого стало порушення встановленого порядку оподаткування. З усіх видів адміністративних стягнень податковим органам надане право використовувати адміністративний штраф. Розмір його визначається в межах, установлених за здійснення відповідних правопорушень, у сумах, кратних визначеному показнику — неоподатковуваному мінімуму доходів громадян.

Чинне законодавство про адміністративну відповідальність, зокрема Закон України «Про державну податкову службу в Україні», передбачає застосування штрафних санкцій до юридичних осіб. Враховуючи положення ст. 24 КпАП щодо можливості встановлення законами України й інших, окрім зазначених у цій статті, видів адміністративних стягнень, постає питання про визнання штрафних санкцій видом адміністративних стягнень. При вирішенні цього питання слід виходити з того, що адміністративне стягнення є заходом адміністративної відповідальності (ст. 23 КпАП), а це означає, що воно може застосовуватись лише в межах загального галузевого механізму відповідальності, тобто лише до фізичних осіб¹.

§ 4. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства

Законодавче закріплення можливості застосування штрафних санкцій до юридичних осіб за порушення податкового законодавства зумовлює необхідність розгляду питання щодо правової природи цих санкцій. Ю.П. Битяк зазначає, що для

¹ Існують і протилежні погляди з цього питання: *Китела І.* Фінансова відповідальність платників податків // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. — 2002. — №16/1. — С. 194.

підвищення ефективності законодавства про адміністративну відповідальність юридичних осіб слід чітко визначити загальні засади такої відповідальності та встановити механізм притягнення юридичних осіб до адміністративної відповідальності¹. Оскільки на сьогодні КпАП не визнає юридичних осіб суб'єктами адміністративних правопорушень, то необхідно з'ясувати важливе теоретичне і практичне питання щодо належності штрафних санкцій, які застосовують до платників податків — юридичних осіб, до певного виду юридичної відповідальності.

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

Конституційний Суд України в рішенні від 30 травня 2001 р. №7-рп/2001 у справі № 1-22/2001 (справа про відповідальність юридичних осіб)² зазначив, що вказаною нормою Конституції безпосередньо не встановлюються види юридичної відповідальності. Отже, логічним є припущення, що перелік видів юридичної відповідальності включає також й інші види, які прямо не вказані в Конституції України. Додатковим аргументом на користь цієї позиції є положення, встановлене підпунктом 17.1.9 п. 17.1 ст. 17 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», яким передбачено сплату штрафу у разі, якщо платник податків здійснює продаж (відчуження) товарів (продукції) або здійснює грошові виплати без попереднього нарахування та сплати податку, збору (обов'язкового платежу), якщо відповідно до законодавства таке нарахування та сплата є обов'язковою передумовою такого продажу (відчуження) або виплати. При цьому законодавець зазначає, що сплата зазначеного штрафу не звільняє платника податків від адміністративної або кримінальної відповідальності та/або конфіскації таких товарів (продукції) або коштів відповідно до закону.

¹ Див.: Адміністративне право України: Підручник для юрид. вузів і фак. / За ред. Ю. П. Битяка. — Харків, 2000. — С. 175.

² Див.: Офіційний вісник України. — 2001. — № 24. — Ст. 1076.

Останнє положення, на наш погляд, має особливе значення з урахуванням частини першої ст. 61 Конституції України: «ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення». Отже, у підпункті 17.1.9 п. 17.1 ст. 17 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» законодавець безпосередньо відокремлює штрафні санкції (штраф) від адміністративної відповідальності, а штрафні санкції за порушення податкового законодавства в такому разі слід визнати заходом окремого виду юридичної відповідальності, а саме — фінансової відповідальності.

Фінансова відповідальність є формою реалізації державно-владного примусу, що виникає у разі порушення приписів фінансово-правових норм і полягає у застосуванні спеціально уповноваженими державними органами до правопорушника передбачених законом санкцій. Визнаючи фінансову відповідальність самостійним видом юридичної відповідальності, фахівці вказують на головну її особливість, яка полягає в тому, що крім штрафних санкцій вона передбачає і правовідновлювальні санкції, які стимулюють виконання фізичними та юридичними особами обов'язків, передбачених фінансовим (податковим) законодавством, а також забезпечують компенсацію шкоди, завданої державі в результаті їх протиправної поведінки¹.

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

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

— є заходами державного примусу, що застосовується до правопорушників;

— мають за мету покарання правопорушників, а також компенсацію майнових втрат бюджетів і державних цільових

¹ Див.: Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / Под ред. И. И. Кучерова. — С. 143.

фондів внаслідок ненадходження або несвоєчасного надходження податків і зборів;

— мають майновий (грошовий) характер.

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

Механізм застосування штрафних санкцій до платників податків за порушення правил оподаткування деталізовано в Інструкції про порядок застосування та стягнення сум штрафних (фінансових санкцій) органами державної податкової служби, затвердженій наказом Державної податкової адміністрації України від 17 березня 2001 року № 110¹.

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

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

¹ Див.: Офіційний вісник України. — 2001. — №13. — Ст. 578.

прав, примусове виконання обов'язків, усунення протиправного стану¹.

Порядок ведення органами державної податкової служби обліку нарахування і погашення пені, що справляється з платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням узгодженого податкового зобов'язання, регулюється ст. 16 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», а також Інструкцією про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, затвердженою наказом ДПА України від 11 червня 2003 року № 290².

§ 5. Кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства

Відповідно до частини першої ст. 2 Кримінального кодексу України підставою кримінальної відповідальності є вчинення особою суспільно небезпечного діяння, яке містить склад злочину, передбаченого цим Кодексом. Стаття 212 КК передбачає кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Частина перша цієї статті встановлює кримінальну відповідальність за умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (що входять до системи оподаткування, введених у встановленому законом порядку), вчинене службовою особою підприємства, установи, організації незалежно від форми власності, або особою, яка займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів або державних цільових фондів коштів у значних розмірах. Значним розміром коштів є сума

¹ Див.: *Соловьев В.* Правовосстановительная ответственность частного субъекта в налоговом законодательстве // *Хозяйство и право.* — 2002. — №4. — С. 92.

² Див.: *Офіційний вісник України.* — 2003. — № 27. — Ст. 1347.

податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які в тисячу і більше разів перевищують неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

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

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

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

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

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

Диспозиція частини першої ст. 212 КК передбачає притягнення до кримінальної відповідальності особи, яка вчинила саме умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Вчинення ухилення від сплати податків, зборів, інших податкових платежів з необережності не тягне кримінальної відповідальності. У постанові Пленуму Верховного Суду України «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» від 26 березня 1999 року №5¹ вказується на необхідність розмежування ухилення від сплати обов'язкових платежів і несвоечасної їх сплати за відсутності умислу на їх несплату. Особу, яка не мала наміру ухилитися від сплати обов'язкових платежів, але не сплатила їх з інших причин, може бути притягнуто до встановленої законом адміністративної відповідальності за порушення, пов'язані з обчисленням і сплатою цих платежів.

¹ Див.: Юридичний вісник України. — 1999. — № 24.

УСУНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

§ 1. Поняття ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Поняття «подвійне оподаткування» означає обкладання одного податкового об'єкта або окремого платника тим самим (чи аналогічними) податком за один податковий період.

Проблема подвійного оподаткування перебуває на своєрідному стику категорій об'єкта оподаткування і платника. З одного боку, виникає досить складна ситуація при визначенні оподаткованої бази, оскільки її непросто виділити при різноманітті доходів як за межами держави, так і в її межах. З іншого боку, розмежування платників на резидентів і нерезидентів вимагає своєрідної системи обліку доходів і, відповідно, податкових платежів.

Відповідно до статті 18 Закону України «Про систему оподаткування» від 18 лютого 1997 року, що регулює усунення подвійного оподаткування, сума доходу, отримана за кордоном, зараховується до загальної суми доходу, що підлягає оподаткуванню в Україні і враховується при визначенні розміру податку. При цьому розмір зарахованих сум не може перевищувати суму податку, що підлягає сплаті в Україні. У такому разі обов'язковим є письмове підтвердження податкового органу відповідної іноземної держави про факт сплати податку і наявності міжнародних договорів про усунення подвійного оподаткування.

Подвійне оподаткування не обов'язково означає буквальне використання однакових податкових важелів, воно можливе й за часткового накладення одного об'єкта на інший, причому це може відбуватися як у межах однієї держави, так і у різних податкових системах. Важливо зазначити, що подвійне оподаткування стосується суперечностей, що складаються в однотипних податкових механізмах (наприклад, у системі прямих чи у межах непрямих податків), але не при оподаткуванні об'єктів різних за типом податків (прямих і непрямих).

§ 2. Види подвійного оподаткування

Виділяють кілька **видів подвійного оподаткування**¹, серед яких найбільш поширені:

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

— вертикальне — сплата однакового податку на місцевому і державному рівнях (у Швеції, наприклад, сплачують місцевий і державний прибутковий податки);

— горизонтальне — оподаткування на одному адміністративному рівні за рахунок розбіжностей у визначенні об'єкта оподаткування (у США при сплаті прибуткового податку в деяких штатах вважаються доходом тільки доходи громадян, отримані в межах цього штату; в інших — тільки доходи, отримані за межами штату; у третіх — усі види доходів²).

2. *Зовнішнє* (міжнародне) — оподаткування, за якого зіштовхуються національні законодавства у визначенні об'єкта оподаткування чи платника, розглядаючи його як зобов'язану особу за аналогією з законодавством іншої держави.

§ 3. Шляхи і методи усунення подвійного оподаткування

Подвійне оподаткування можна усунути двома **шляхами**:

— *односторонньо* — зміною національного податкового законодавства;

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

Для усунення подвійного оподаткування використовують кілька **методів**.

¹ Див.: *Козырин А. Н.* Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. — С. 42—43; Податкова система України: Підручник / За ред. В. М. Федосова. — К., 1994. — С. 104—106.

² См.: *Козырин А. Н.* Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. — С. 42—43.

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

2. *Звільнення* — означає право на оподаткування певного виду доходу, що належить одній з договірних сторін. При цьому перераховують доходи, оподатковувані в одній країні та звільнені від обкладання в іншій.

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

4. *Знижка* — розглядають податок, сплачений за кордоном, як витрати, на які зменшується сума доходів, що підлягають оподаткуванню¹. Кредит і знижка дуже схожі, хоча між ними існує принципова різниця: кредит зменшує розмір податку, що підлягає сплаті, а знижка зменшує об'єкт оподаткування.

§ 4. Міжнародний договір як механізм усунення подвійного оподаткування

Міжнародний договір є найважливішим джерелом міжнародного податкового права. Податкова угода (у цій праці ми не зупиняємося на різниці між договором, угодою, конвенцією), як зазначає С. Г. Пепеляєв, має подвійну природу. Дійсно, з одного боку, вона регулюється міжнародним правом, з іншого — після її інкорпорації в національне податкове право стає елементом внутрішньодержавного податкового законодавства.

За юридичною силою міжнародні податкові угоди бувають двох видів.

— *які мають більшу юридичну силу порівняно з національними податковими законами.* Наприклад, в Україні, Російській Федерації, де міжнародні договори мають більшу юридичну силу, ніж національні закони, незалежно від того — раніше

¹ См.: *Козырин А. Н.* Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. — С. 44.

чи пізніше їх було прийнято (ст. 19 Закону України «Про систему оподаткування» від 18 лютого 1997 року № 77/97-ВР).

— *які мають рівну юридичну силу* (США, Великобританія). Така ситуація породжує багато суперечностей, в основі яких лежить зіткнення окремих положень рівних за силою національних і міжнародних норм, хоча після затвердження міжнародний договір стає актом, рівним національному, і за особливостями використання мало чим відрізняється від знов прийнятого національного закону.

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

1. *Умовно податкові* — угоди, в яких питання оподаткування регулюються поряд з іншими, які не входять до предмету податкового чи фінансового права.

2. *Загальноподаткові* — угоди, присвячені загальним, основним проблемам оподаткування між договірними країнами (угоди про усунення подвійного оподаткування).

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

Завдання податкових угод (усунення подвійного оподаткування і механізм цього процесу, захист національного платника, доступ договірних сторін до необхідної інформації) реалізуються при розгляді чотирьох груп проблем:

- а) сфери застосування договору;
- б) закріплення конкретних видів податків за державами;
- в) усунення подвійного оподаткування і механізму, що його забезпечує;
- г) поведінка договірних сторін.

Загальна **податкова угода** про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталу (майна) звичайно *складається з трьох частин*: у першій встановлюється сфера дії угоди, у другій визначаються податкові режими, у третій передбачаються методи і порядок виконання угоди.

Перша частина складається, як правило, з двох статей, що визначають коло осіб, охоплених угодою, і податки, про які йдеться в угоді.

До *другої частини* включено статті, що регулюють межі юрисдикції кожної країни з обкладання конкретних видів до-

ходів і капіталу (майна). Ці статті можна умовно поділити на три групи: статті, що стосуються доходів від «активної» діяльності (тобто пов'язаної з присутністю на території іншої держави); статті, що регулюють режим обкладання «пасивних» доходів; статті про оподаткування капіталу (майна). Крім того, сюди ж включено статті, що дають визначення деяких термінів, що вживаються в угоді.

У *третьої частині* згруповано статті, які визначають порядок відносин і співробітництва між компетентними органами з виконання угоди, а також дуже важливі статті про погоджений між сторонами метод усунення подвійного оподаткування і статті про вступ у силу і припиненні дії угоди.

ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

На сучасному етапі податок на додану вартість є однією з найважливіших складових податкових систем 42 держав, з яких 17 європейських країн — члени Організації економічного співробітництва і розвитку. На долю цього податку припадає приблизно 13,8% податкових надходжень бюджетів країн і 5,5% валового внутрішнього продукту. Перевага, що надається податку на додану вартість в цих країнах, зумовлена тим, що цей податок забезпечує державі значні надходження, з його допомогою набагато краще оподатковувати послуги і звільняти засоби виробництва. Крім цього, його податковий механізм не дозволяє вільно ухилятися від оподаткування.

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

§ 1. Платник податку на додану вартість

Платник податку — особа, яка зобов'язана здійснити утримання і внесення до бюджету податку, що сплачується покупцем, або особа, яка ввозить (пересилає) товари на митну територію України. Головною особливістю платника податку

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

Фактично всю систему платників можна розділити на дві групи: юридичні та фізичні особи. *Особа* — це будь-яка із зазначених далі осіб, незалежно від того, чи є така особа резидентом або ні:

— суб'єкт підприємницької діяльності, у тому числі підприємство з іноземними інвестиціями незалежно від форми та часу внесення цих інвестицій;

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

— фізична особа (громадянин, іноземний громадянин або особа без громадянства), діяльність якої віднесено до підприємницької відповідно до законодавства, або та, яка ввозить (пересилає) товари на митну територію України¹.

Якщо при виникненні податку на додану вартість його можна було б віднести до податків з юридичних осіб, то на цей час він є класичним варіантом податку, що передбачає змішаного платника. Тому серед платників цього податку стійку групу складають фізичні особи, що здійснюють підприємницьку діяльність. У цьому разі можна говорити про виділення фізичної особи як умовного платника. Іншими словами, він виступатиме платником податку на додану вартість виключно за таких умов:

¹ Див.: Про податок на додану вартість: Закон України від 3 квітня 1997 р. // Відомості Верховної ради України. — 1997. — № 21. — Ст. 156.

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

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

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

Платника ПДВ можна представити як певну систему суб'єктів.

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

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

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

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

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

6. Особа, яка надає послуги зв'язку і здійснює консолідований облік доходів і витрат, пов'язаних з наданням таких послуг і отриманих (понесених) іншими особами, що перебувають в її підпорядкуванні¹.

Центральний податковий орган України веде реєстр платників податку. Будь-яка особа, діяльність якої підлягає опо-

¹ Див.: стаття 2 Закону України «Про податок на додану вартість».

даткуванню, отримує індивідуальний податковий номер, що використовується при справлянні податку.

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

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

Для реєстрації особи як платника податку на додану вартість необхідно, щоб ця особа була поставлена на облік до органів Державної податкової служби за місцем її перебування або за місцем проживання¹.

§ 2. Об'єкт оподаткування

Однією з головних умов закріплення об'єкта оподаткування є наявність його певної характеристики (вартісної, кількісної тощо), щодо якої можна було б потім визначити базу

¹ Положення про Реєстр платників податку на додану вартість: Затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 1 березня 2000 р. № 79 // Офіційний вісник України. — 2000. — №14. — Ст. 584.

оподаткування. З урахуванням цього, не зовсім зручно видається характеристика цього поняття щодо податку на додану вартість, якою визначають операції платників податків. Немає сенсу наполягати на тому, що в статті, яка закріплює об'єкт оподаткування, необхідні чіткі вартісні прив'язки (це більш характерно для бази оподаткування), але певний момент, від якого можна прямувати до конкретних кількісних чи інших характеристик, повинен бути обов'язковим¹.

Об'єкт оподаткування охоплює основні *складові*, що визначають:

- оборот від реалізації товарів (робіт, послуг);
- оборот від реалізації з частковою оплатою або без оплати вартості товарів всередині підприємства;
- оборот від передачі товарів в обмін на інші товари, без оплати їх вартості;
- оборот з передачі товарів безкоштовно або з частковою оплатою іншим підприємствам або особам².

Стаття 3 Закону України «Про податок на додану вартість» має назву «Об'єкт оподаткування та операції, що не є об'єктом оподаткування». Фактично *об'єкт оподаткування з податку на додану вартість включає три форми*:³

1. Операції з продажу товарів (робіт, послуг) на митній території України, в тому числі операції з оплати вартості послуг за договорами оренди (лізингу) та операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору) для погашення кредиторської заборгованості заставодавця. Цей різновид об'єкта оподаткування з податку на додану вартість є, мабуть, найістотнішим, оскільки саме за рахунок сплати

¹ Слід зазначити, що для розрахунку суми податку, яку необхідно перерахувати до бюджету, визначення лише об'єкта оподаткування недостатньо. Для цього необхідно використовувати (відповідно до законодавства) кількісні характеристики останнього. Як відомо, база оподаткування являє собою конкретну, вартісну або іншу характеристику певного об'єкта оподаткування. Тому податкова база відрізнятиметься від кількісних ознак самого об'єкта. Вона необхідна саме для обчислення податку, але не визначається як безпосередня обставина, що породжує обов'язок сплатити податок, тобто об'єкт оподаткування.

² Див.: *Кучерявенко Н.П.* Налоговое право: Учебник. — С. 349.

³ Стаття 3 Закону України «Про податок на додану вартість».

податку від операцій з реалізації здійснюються основні надходження коштів. При реалізації товарів до складу обороту входять основні найбільш важливі елементи доданої вартості. Серед них необхідно виділити амортизаційні відрахування, елементи прибутку, заробітної платні.

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

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

3. Вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України та надання послуг (виконання робіт) для їх споживання за межами митної території України. Особливістю цього різновиду об'єкта оподаткування з податку на додану вартість є комплексний характер відносин, які в даному разі регулюються відповідними нормами. По-перше, визначення об'єкта оподаткування з податку на додану вартість при вивезенні (пересиланні) товарів за межі митної території України передбачає певне митне регулювання подібних відносин, яке повинно впливати на податкове. По-друге, ця форма об'єкта податку на додану вартість реалізується з допомогою складного бюджетно-податкового інституту — бюджетного відшкодування.

Обчислення розмірів доданої вартості може здійснюватися двома методами.

Перший — метод складання заробітної платні та прибутку.

Другий — метод, за якого від повної вартості віднімають вартість сировини, матеріалів і послуг виробничого характеру.

Найпоширенішим в Україні є другий метод, що має назву «сальдовий», або залишковий.

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

§ 3. Ставки податку на додану вартість

Особливістю законодавчого регулювання ставки податку на додану вартість є фактично її однозначність, коли закріплюється виключно одна ставка податку, тоді як щодо інших податків йдеться про певну систему ставок, яка включає пільгові, підвищені та базові ставки. Наприклад, Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» використовує кілька рівнів податкових ставок. Таке положення ще раз підкреслює тезу про виключний характер імперативного регулювання саме податку на додану вартість як головного каналу надходжень до державного бюджету.

В Україні податок на додану вартість з'явився як податок з двома рівнями ставок — 28% і 22%¹. Постає запитання: якими підставами керувався законодавець, зупинившись саме на ставці в 28%? Річ у тім, що в податковій системі Радянського Союзу діяли два непрямі податки — з обороту та з продажу. Перехід до формування української податкової системи і застосування в ній податку на додану вартість мав зберегти відповідні надходження до бюджету. А цього можна було досягти тільки при справлянні податку за ставкою в 28%.

Статтею 6 Закону України «Про податок на додану вартість» закріплюється ставка в 20%, що передбачає і ставку в 16,67%. Перша з них є основною і поширюється на обороти, які обчислюються за цінами без обчислення податку на додану вартість. Якщо ж використовуються ціни і тарифи, що включають цей

¹ Стаття 6 Закону України «Про податок на додану вартість» від 20 грудня 1991 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1992. — № 14. — Ст. 184.

податок, застосовується інша ставка — 16,67%. Нагадаємо, що ставка на рівні 20—28% негативно впливає на високотехнологічні підприємства, а також стимулює інфляційні процеси в цілому. Це зумовлено тим, що податок на додану вартість є податком на кінцевого споживача і при його великій ставці відбувається зростання цін, що знижує купівельну спроможність населення.

Об'єкти оподаткування, за винятком операцій, звільнених від оподаткування, і операцій, до яких застосовується нульова ставка, обкладаються податком за ставкою 20%. Податок становить 20% бази оподаткування і додається до ціни товарів (робіт, послуг).

Нульова ставка застосовується щодо операцій з продажу товарів, що були вивезені (експортовані) платником податку за межі митної території України. При цьому товари вважаються вивезеними (експортованими) платником податку за межі митної території України, якщо їх вивезення (експортування) засвідчено належно оформленою вантажною митною декларацією.

Здається доцільним зберегти в чинному законодавстві дворівневий підхід до ставки податку на додану вартість за умови, якщо перший рівень закріплюватиме загальну (базову) ставку, а другий — пільгову. Наприклад, загальна ставка може застосовуватися на рівні 15—17%, тоді як пільгова дорівнюватиме 5—7%. Остання може застосовуватися при оподаткуванні соціально значущих для суспільства дій (реалізація ліків, продуктів дитячого харчування тощо). Звичайно, про оптимальну ставку може йтися лише в рамках загальної податкової системи, коли визначено податкове навантаження від усіх податків, а не виключно з податку на додану вартість.

§ 4. Пільги щодо податку на додану вартість

Система пільг з податку на додану вартість досить різноманітна. Так, статті Закону України «Про податок на додану вартість» закріплюють оподаткування за нульовою ставкою, операції, що звільняються від оподаткування і які не є об'єкта-

ми оподаткування. Взагалі *система пільг щодо податку на додану вартість* містить три групи звільнень.

1. *Майно, товари (роботи, послуги)*, на які не нараховується цей податок. Наприклад, звільняються від оподаткування операції з продажу товарів спеціального призначення для інвалідів, сільськогосподарська продукція (її переробка), видана за рахунок оплати праці робітникам сільськогосподарських підприємств (крім товарів, заборонених для оплати заробітної плати натурою тощо).

2. Звільнення *при перетинанні майна та імпортованих матеріальних цінностей* через митний кордон України (наприклад, експорт товарів за межі України).

3. *Звільнення для певних підприємств*. Наприклад, листом Державної податкової адміністрації України закріплено, що звільняються від оподаткування податком на додану вартість представництва міжнародних організацій, що створені та діють на території України відповідно до міжнародних договорів, в яких бере участь Україна. Як відомо, представництва міжнародних організацій не можна розглядати як дипломатичні представництва держав і принцип взаємності стосовно них не застосовується. Обсяг пільг і привілеїв, у тому числі щодо податку на додану вартість, для таких організацій та їх персоналу повинен визначатися відповідними положеннями міжнародних договорів України, згідно з якими вони створені¹.

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

Основою обчислення податку на додану вартість є вартість обороту, що оподатковується, який включає вартість реалізованих товарів (робіт, послуг) без включення до неї самої суми

¹ Про звільнення від податку на додану вартість іноземних дипломатичних представництв в Україні та дипломатичних представництв України за кордоном: Лист Державної податкової адміністрації України від 7 лютого 1995 р. № 07-115/11-539 // Бюлетень законодавства та юридичної практики України. — 2000. — №2.

податку. Такий спосіб обчислення широко поширений і має назву «залікового», оскільки вартість обороту заліковує вартість усіх товарів (робіт, послуг). Цей спосіб використовують у багатьох країнах світу, які справляють податок на додану вартість, в тому числі й в Україні. При використанні цього способу додана вартість включає суми, які додаються на стадії власного виробництва або споживання до «старої вартості», яка закріплюється в діючих засобах виробництва (спорудження, будови, механізми тощо) та використаній сировині. Фактично складові, які входять до вартості оподаткованого обороту, складаються із сум амортизаційних відрахувань, які відносяться саме до цієї стадії виробництва; заробітної платні; відрахувань на соціальне страхування; прибутку.

Такий спосіб розрахунку податку має певні недоліки. Наприклад, не беруть до уваги період між сплатою податку на додану вартість за придбані матеріали і повернення цієї суми від споживача у вартості реалізованої продукції. Необхідно звернути увагу, що перехід майна не завжди розглядають як підставу для нарахування податку на додану вартість (він може бути пов'язаний з безвідплатною передачею його з балансу на баланс між установами та організаціями, без зміни права власності на вказані об'єкти, і ця операція не повинна обкладатися цим податком)¹.

Обчислення та сплату податку на додану вартість за товари, які ввезені на територію України, здійснюють до і після митного оформлення на основі вантажної митної декларації, в якій нарахована сума податку виділяється окремим рядком. При надходженні імпортованих товарів, ввезених за цільовим призначенням і використовуваних не за призначенням або з комерційною метою, податок на додану вартість обчислюють виходячи з ціни їх реалізації з урахуванням податку на додану вартість, але не нижче їх митної вартості з урахуванням фактично сплачених сум митних зборів, мита, акцизного збору за відповідні товари і податку на додану вартість.

Датою виникнення податкових зобов'язань з продажу товарів (робіт, послуг) вважають дату, яка припадає на податко-

¹ Див. докладніше: *Кучерявенко М.П.* Основи податкового права: Навч. посібник. — Харків, 2001. — С. 187—189.

вий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

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

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

Порядок обчислення податку обов'язково передбачає закріплення дати, на яку здійснюється розрахунок податку. Незважаючи на те, що цей елемент належить до додаткових при правовому регулюванні податку, але в цій системі він, напевно, є одним з найважливіших. Це відбувається тому, що без таких конкретних дат неможливо визначити розмір податкового обов'язку. При цьому, звісно, необхідно розмежовувати дату, на яку здійснюється обчислення суми податку, що підлягає сплаті, і дату, яка є заключною «крапкою» в попередньому додатковому елементі (обчисленні податку) і датою сплати.

У чинному Законі України «Про податок на додану вартість» (п. 7.3 ст. 7) закріплено положення, яке встановлює, що датою виникнення податкових зобов'язань є дата, коли відбувається будь-яка з таких подій: дата зарахування коштів від покупця (замовника) або дата відвантаження товарів (валютних цінностей).

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

По-перше, платник може не отримати його взагалі і тоді в нього не буде податкового обов'язку. По-друге, як можна ви-

значити суму податку до сплати, коли в нього фактично ще немає об'єкта оподаткування (при визначенні очікуваного обороту на підставі попередніх періодів). По-третє, врешті-решт, такий механізм не вигідний і для держави. Пояснюється це тим, що платник у цьому разі, сплачуючи податок не з отриманих доходів, а з власних коштів, фактично буде змушений скорочувати розмір коштів, які він виділяє у виробництво та які збільшують оборот, що в кінцевому підсумку зменшує об'єкт оподаткування. Змушуючи його сплачувати податок із зменшених власних коштів, держава фактично зменшує об'єкт оподаткування, з якого обчислюватиметься сума податку, що підлягає сплаті, і таким чином, своїми діями зменшує податкові надходження до бюджетів.

Сплата податку провадиться не пізніше 20 числа місяця, що настає за звітним періодом. Сплата податку не виключає щомісячного звіту платників перед податковими органами, у формі декларацій, які вони подають у встановленій формі. При цьому щомісячні розрахунки по цьому податку, надані платниками до відповідних державних податкових інспекцій, є основними документами.

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

Податкову звітність здійснює платник податку, який надає податковому органу документи, що містять інформацію про обчислення і сплату податку. Податкові органи не вправі вимагати від платника податку інформації, яка не передбачена податковим законодавством або надання податкової документації до настання строку. Податкову звітність платник податку може подавати безпосередньо до податкового органу або надсилати йому поштою. Цей документ повинен ґрунтуватися на даних податкового обліку доходів і витрат платника податку. Ненадання платником податкової звітності в строк не звільняє його від обов'язку здачі цієї звітності.

Сплата податку не виключає щомісячного звітування платників перед податковими органами у формі декларації, де ви-

значаються відомості про отримані за звітний період доходи та здійснені витрати. Податкову декларацію подає платник по кожному податку окремо за місцем свого обліку.

Необхідно згадати ще один специфічний момент характеристики дати визначення податкового обов'язку з податку на додану вартість. Річ у тім, що законодавець повинен більш чітко висвітлити в законодавчому акті таке положення. Дата виникнення податкового обов'язку пов'язана з висвітленням дати сплати податку. Але остання автоматично приводить до необхідності чіткої кореспонденції з датою виникнення права на бюджетне відшкодування. Тобто момент сплати податку на додану вартість поєднує як фактичне виконання податкового обов'язку платника щодо сплати податку на додану вартість, так і факт виконання права платника на бюджетне відшкодування і, відповідно, обов'язку держави щодо податкового кредиту.

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

Бюджетне відшкодування — це сума, що підлягає поверненню платнику податку на додану вартість з бюджету у зв'язку з надмірною сплатою податку у випадках, визначених Законом України «Про податок на додану вартість» і Указом Президента «Про деякі зміни в оподатковуванні».

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

Операції з відшкодування сум податку здійснюються на підставі даних декларації з податку на додану вартість, що надають платники до органів державної податкової служби за місцем реєстрації, і стосується це тільки тих платників, у яких настали терміни відшкодування податку на додану вартість відповідно до законодавства.

Підставою для одержання відшкодування є дані винятково податкової декларації за звітний період. За наявності у платника податкового боргу минулих податкових періодів по сплаті податку на додану вартість (у тому числі відстроченого і розстроченого) сума, задекларована платником до відшкодування, зараховується в погашення такої заборгованості.

Підлягає відшкодуванню сума податку на додану вартість у розмірі, що не перевищує суму заборгованості платника податку або його кредитора (кредиторів) перед державним бюджетом по кредитах і бюджетних позичках.

Слід зазначити, що за бажанням платника податків сума бюджетного відшкодування може бути повністю або частково зарахована в рахунок платежів з цього податку або шляхом перерахування грошових сум з бюджетного рахунка на рахунок платника податку в установі обслуговуючого його банку, а також шляхом зарахування суми відшкодування в рахунок інших податків, зборів (обов'язкових платежів), що надходять до Державного бюджету України¹. (Це суперечить ст. 7 Закону «Про податок на додану вартість».)

Податковий орган за місцем реєстрації платника податку, якому належить відшкодування податку на додану вартість на поточний рахунок, за його бажанням видає платнику податку довідку про стан відшкодування з бюджету суми податку на додану вартість. Після згоди у встановленому порядку протокольного рішення про проведення розрахунку орган державної податкової служби формує висновок про відшкодування з бюджету сум податку на додану вартість. Висновок формується на суму, зазначену в протокольному рішенні, на розрахунковий рахунок платника податку, відкритий органом Державного казначейства за зверненням платника та передається відповідному органу Державного казначейства України².

¹ Порядок відшкодування податку на додану вартість: Затверджено наказом ДПА України та Державного казначейства України від 21 травня 2001 р. № 200/86 // Офіційний вісник України. — 2001. — №24. — Ст. 1087.

² Див.: Порядок проведення розрахунків щодо відшкодування сум податку на додану вартість у рахунок погашення наданих платнику податку або його кредитору (кредиторам) кредитів, залучених під гарантії держави та бюджетних позичок: Затверджено наказом МФУ, ДКУ, ДПАУ від 11 березня 2002 р. № 173/32/100 // Офіційний вісник України. — 2002. — №12. — Ст. 635.

Отже, відшкодування податку на додану вартість з бюджету здійснюється органами Державного казначейства за висновками податкових органів або за рішенням суду. Висновки надаються не пізніше ніж за 5 робочих днів до закінчення терміну відшкодування податку на додану вартість, встановленого чинним законодавством. На підставі висновків про відшкодування податку на додану вартість органи Державного казначейства України протягом п'яти днів своїми платіжними дорученнями перераховують кошти з рахунку обліку доходів державного бюджету на рахунок, зазначений у висновку або в рішенні суду.

Державне казначейство України і Державна податкова адміністрація України приймають рішення про надання дозволу на проведення розрахунків у частині відшкодування сум податку на додану вартість у сумі понад 300 тис. грн., а на суму до 300 тис. грн. рішення про надання дозволу приймають їх відповідні територіальні органи.

Термін, протягом якого належна платнику сума податку на додану вартість підлягає відшкодуванню з Державного бюджету України, встановлюється залежно від виду операцій, які здійснює платник у звітному періоді.

У разі відшкодування сум податку на додану вартість у рахунок погашення наданих платнику податку або його кредитору (кредиторам) кредитів, отриманих під гарантії держави, і бюджетних позичок, розрахунки здійснюються між органом державної податкової служби за місцем реєстрації платника, якому відшкодовується сума податку на додану вартість, і кредитором (кредиторами) платника, в якого (яких) є зазначена заборгованість.

Необхідно звернути увагу на те, що діючий порядок відшкодування податку на додану вартість спричинює великі проблеми для бюджету, певні деформації механізму відшкодування цього податку негативно позначаються на загальній економічній ситуації, їх слід усунути. При значному збільшенні експорту до повернення може належати більше податку на додану вартість, ніж одержує бюджет. Результат діяльності ДПА в 2000 — 2001 роках підтверджує, що суми виплат відшкодування збільшуються. Наприклад, за вісім місяців 2000 р. було виплачено відшкодування на 5,8 млрд грн., а за

аналогічний період 2001 року — 8,6 млрд грн., а надходження податку на додану вартість до бюджету становили відповідно 4 та 4,3 млрд грн.¹

Бюджетна заборгованість по податку на додану вартість — це суми, не відшкодовані платникові протягом визначених законодавством термінів відшкодування. На суму бюджетної заборгованості податкові органи на особовий рахунок платника після повного перерахування коштів з бюджету нараховують відсотки на рівні 120 відсотків річних від дисконтної ставки Національного банку України, встановленої на момент її виникнення, протягом терміну її дії, включаючи день погашення. Податкові органи повідомляють платника податку про належні йому суми відсотків по бюджетній заборгованості. Платник у будь-який момент після виникнення бюджетної заборгованості має право звернутися до суду з позовом про стягнення коштів бюджету і притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у несвоєчасному відшкодуванні зайво сплачених податків. Для визначення суми бюджетного відшкодування необхідні такі дані:

- податковий кредит розрахункового періоду;
- відсоток експортних обсягів продажу товарів (робіт, послуг), що обкладаються за нульовою ставкою, від загального обсягу оподатковуваних операцій з продажу товарів (робіт, послуг) у розрахунковому періоді².

§ 6. Податкова накладна

Податкова накладна — один з найважливіших документів для осіб, зареєстрованих як платники податку на додану вартість. Вона є підставою для можливого отримання податкового кредиту у покупця та податкового обов'язку у продавця. Її відсутність не дає права включення до податкового кредиту будь-яких витрат щодо сплати податку.

¹ Див.: Дяківський Д. А. Проблема бюджетного відшкодування ПДВ // Фінанси України. — 2002. — №3. — С. 58—64.

² Див.: Про затвердження форми податкової декларації та Порядку її заповнення і подання: Наказ ДПАУ від 30 травня 1997 р. № 166 // Офіційний вісник України. — 1997. — №28. — С. 391.

Податкова накладна — це звітний податковий документ, що підтверджує виникнення податкового обов'язку платника податків у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) і одночасно підтверджує право на податковий кредит у покупця — платника податків у зв'язку з придбанням таких товарів (робіт, послуг). Треба звернути увагу на той факт, що ніякий касовий або товарний чек на суму понад 20 грн. не може замінити податкову накладну, оскільки п. 7.2.6 ст. 7 Закону України «Про податок на додану вартість» передбачає такі моменти. Тобто податкову накладну не виписують тільки у трьох випадках:

- 1) якщо обсяг разового продажу товарів (робіт, послуг) не більший 20 гривень;
- 2) у разі продажу транспортних квитків;
- 3) при виписуванні готельних рахунків.

Податкову накладну складає особа, яка зареєстрована як платник податку в податковому органі і має індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість. Податкова накладна виписується платником податку — продавцем товарів (робіт, послуг) у момент виникнення податкового обов'язку в двох примірниках. Оригінал видається покупцеві, а копія залишається у продавця.

Податкова накладна видається у разі продажу товарів покупцю — платнику податку на додану вартість на його вимогу. Порядок заповнення податкової накладної затверджений Наказом Державної податкової адміністрації України від 30 травня 1997 року. Податкова накладна надає право покупцеві, зареєстрованому як платник податку, включити до податкового кредиту витрати зі сплати податку на додану вартість.

Податкова накладна видається у разі продажу товарів (робіт, послуг) покупцеві на його вимогу. У будь-якому випадку видається товарний чек або інший розрахунковий чи платіжний документ, що підтверджує передачу товарів (робіт, послуг) і (або) прийняття платежу з вказівкою суми податку. У разі порушення продавцем порядку виписки податкової накладної покупець має право звернутися до кінця поточного податкового періоду з відповідною заявою до податкової інспекції за своїм місцезнаходженням. До заяви додаються копії товарних чеків або інших розрахункових документів, що засвідчують придбан-

ня товарів (робіт, послуг). Вчасно подана заява є підставою для включення до податкового кредиту суми податку на додану вартість, сплачену в зв'язку з придбанням цих товарів. У разі продажу товарів (робіт, послуг) покупцеві (не зареєстрованому як платник податку на додану вартість), включаючи поставання на експорт, продавець складає податкову накладну в двох примірниках.

Для операцій, оподатковуваних або звільнених від оподаткування, складають окремі податкові накладні, тобто при одночасному продажі одному покупцеві, як оподатковуваних товарів (робіт, послуг), так і звільнених від оподаткування, продавець складає окремі податкові накладні.

Податкова накладна засвідчується уповноваженою особою і завіряється печаткою, що виготовлена за умови дотримання норм Інструкції¹.

Книга обліку придбання — це книга, яку ведуть особи, зареєстровані як платники податку на додану вартість. Якщо філії та інші структурні підрозділи платника податку не мають розрахункового рахунку, але при цьому самостійно здійснюють продаж товарів (робіт, послуг) і розрахунки з поставальниками і споживачами, то зареєстрований платник податку, до складу якого входять такі філії, може надати філії або структурному підрозділу право ведення книги обліку придбання.

Облік придбаних товарів (робіт, послуг) на митній території України у осіб, що не зареєстровані як платники податку на додану вартість, ведеться на підставі товарного чека або іншого розрахункового або платіжного документа, що затверджує передачу товарів (робіт, послуг) і проведення розрахунків.

¹ Інструкція про порядок видачі міністерствам та іншим центральним органам виконавчої влади, підприємствам, установам, організаціям, господарським об'єднанням та громадянам дозволів на право відкриття та функціонування штемпельно-граверних майстерень, виготовлення печаток і штампів, а також порядок видачі дозволів на оформлення замовлень на виготовлення печаток і штампів, та затвердження Умов і правил провадження діяльності з відкриття та функціонування штемпельно-граверних майстерень, виготовлення печаток і штампів: Затверджено наказом Міністерства внутрішніх справ України від 11 січня 1999 р. № 17 // Офіційний вісник України. — 1999. — №17. — Ст. 765.

Книга обліку продажу — це книга, яку ведуть особи, зареєстровані як платники податку на додану вартість. У книзі обліку продажу товарів (робіт, послуг) окремо обліковуються операції, які пов'язані з продажем товарів (робіт, послуг), що обкладаються податком за ставкою 20% чи 0%, звільнених від оподаткування, тих, котрі не є об'єктом оподаткування, як для осіб — платників податку на додану вартість, так і тих осіб, що не зареєстровані як платники податку на додану вартість.

Книга обліку продажу товарів (робіт, послуг) містить порядок обліку операцій з продажу і визначає основу для можливості віднесення до податкових зобов'язань сум податку на додану вартість, нарахованих у складі ціни покупцю в звітному періоді у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) як власного виробництва, так і придбаних для їх подальшого продажу.

Податковий кредит — це сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду. Податковий кредит звітного періоду складається із сум податків, сплачених (нарахованих) платником податку в звітному періоді у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких включається до складу валових витрат та основних фондів або нематеріальних активів, що підлягають амортизації. Право на податковий кредит має платник податку, у якого виникає податковий обов'язок.

Не дозволяється включення до податкового кредиту будь-яких витрат зі сплати податку, не підтверджених податковими або митними деклараціями. При імпорті робіт (послуг) підтверджуючим документом є акт прийняття робіт (послуг) або банківський документ, що засвідчує перерахування коштів в оплату вартості таких робіт (послуг). Підставою для включення до податкового кредиту сум, сплачених при імпорті робіт і послуг, є наявність акта виконаних робіт (наданих послуг) або банківських документів, що підтверджують перерахування коштів в оплату таких робіт (послуг).

Датою виникнення права на податковий кредит вважається:

1) дата першої з подій:

— дата списання коштів з банківського рахунка платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), дата виписки відпові-

дного рахунка (товарного чека) — у разі розрахунків з використанням кредитних, дебетових карток або комерційних чеків;

— дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг);

2) для операцій з ввезення (пересилання) товарів (робіт, послуг) — дата сплати податку по податкових зобов'язаннях;

3) для бартерних (товарообмінних) операцій — дата здійснення заключної (балансуючої) операції, що відбулася після першої із зазначених подій;

4) датою виникнення права замовника на податковий кредит з контрактів, визначених довгостроковими відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», є дата збільшення валових витрат замовника довгострокового контракту. (Слід зазначити, що за товарами (роботами, послугами) з офшорних зон податковий кредит по податку на додану вартість визначається у повному обсязі.)

Податкова декларація — це документ, який подає платник податку до контролюючого органу в терміни і за формою, встановленими законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування або сплата податку, збору (обов'язкового платежу). Податкові декларації приймає контролюючий орган без попередньої перевірки зазначених у них показників. Якщо відповідно до правил податкового обліку, визначених законами, податкова звітність щодо окремого податку, збору (обов'язкового платежу) складається наростаючим підсумком, то податкова декларація за результатами останнього податкового періоду року прирівнюється до річної податкової декларації, при цьому остання не надається¹.

Декларацію щодо податку на додану вартість подає до податкового органу за місцем реєстрації особа, яка зареєстрована як платник податку на додану вартість відповідно до вимог закону, з урахуванням норм, встановлених Указом Президента України від 7 серпня 1998 р. «Про деякі зміни в оподаткуванні», а також особа, що здійснює облік результатів спільної діяльності відповідно до договору про спільну діяльність.

Оригінал декларації подає платник до податкового органу за місцем свого перебування. Декларацію платник подає неза-

¹ Див.: Відомості Верховної ради України. — 2001. — №10. — Ст. 44.

лежно від того, чи виник у звітному періоді у нього податковий обов'язок, тобто незалежно від стану фінансово-господарської діяльності платника податку. Платник податку самостійно обчислює суму податкового обов'язку, що вказує в декларації. Дані, наведені в декларації, мають відповідати даним бухгалтерського обліку платника і даним книги податкового обліку.

Платник податку на додану вартість, що не надає податкову декларацію в терміни, визначені відповідним Порядком, або затримує терміни її надання, несе відповідальність у порядку, передбаченому чинним законодавством України.

Податковий вексель

Механізм регулюється Постановою Кабінету Міністрів України від 1 жовтня 1997 р. № 1104 «Про затвердження Порядку випуску, обігу і погашення векселів, які видаються на суму податку на додану вартість при ввезенні (пересиланні) товарів на митну територію України».

Податковий вексель — це простий вексель, який видається платником податку на додану вартість на суму податкового зобов'язання при ввезенні товарів на митну територію України. Обов'язок зі сплати податку на додану вартість при ввезенні (пересиланні) товарів на митну територію України виникає в день оформлення митної вантажної декларації, однак сплату можна відстрочити шляхом видачі податкового векселя. Податковий вексель може видати лише особа, яка відповідає таким вимогам:

- 1) є платником податку на додану вартість;
- 2) зареєстрована як платник податку на додану вартість і внесена до реєстру платників податку на додану вартість;
- 3) має індивідуальний податковий номер, наданий як платнику податку на додану вартість;
- 4) має право на відшкодування податку на додану вартість з бюджету за результатами попереднього звітного періоду, якщо таку заборгованість з відшкодування податку на додану вартість на день видачі податкового векселя не погашено;
- 5) платник здійснює ввезення товарів за прямими договорами для власних виробничих потреб.

Видача податкового векселя здійснюється за бажанням платника податку на додану вартість. Векселедержателем є

Державна податкова адміністрація за місцем реєстрації векселедавця як платника податку на додану вартість. Податковий вексель складається на суму податкового зобов'язання, тобто на суму податку на додану вартість, що нарахована і повинна бути сплачена при ввезенні (пересиланні) товарів на митну територію України. При митному оформленні ввезеного (пересланого) на митну територію України товару сума податкового обов'язку по одній митній декларації не може бути частково оплачена векселем, а частково — грошима. Вексель видається на повну суму податкового обов'язку, нарахованого за вантажною митною декларацією, і окремо для кожної митної декларації. Термін, на який видається податковий вексель, не може перевищувати 30 днів, включаючи дату його видачі. Податковий вексель видається у трьох примірниках:

— винятково на вексельному бланку, що виданий банківською установою і відповідає вимогам Постанови Кабінету Міністрів України і Національного банку України від 10 вересня 1992 р. «Про затвердження правил виготовлення і використання вексельних бланків»;

— у грошовій одиниці України, перерахованій за валютним (обмінним) курсом Національного банку України на дату виникнення податкового обов'язку.

Податковий вексель є податковим звітним документом і підлягає обліку і збереженню за правилами й у терміни, встановлені для первісних бухгалтерських документів.

АКЦИЗНИЙ ЗБІР

§ 1. Поняття акцизного збору

Акцизи являють собою непрямі податки на окремі товари, які включаються до ціни товару й оплачуються покупцями. Ці податки встановлюються, як правило, на дефіцитну та високорентабельну продукцію і товари, що є монополією держави. Особливістю акцизного збору треба визнати, насамперед, більш яскраво виділену, порівняно з іншими, регулюючу функцію податків. Саме через неї здійснюється коригування попиту та пропозиції при підвищенні ціни товару за рахунок включення до неї акцизного збору під час реалізації товарів. Отже, держава виділяє товари, що можуть бути віднесені до предметів розкоші або становлять сферу споживання забезпечених верств населення, і акумулює кошти, які сплачуються цією групою населення при купівлі подібних товарів. Саме за рахунок цих коштів формуються фонди, які використовуються на фінансування соціальних програм, видатків для підтримки малозабезпечених верств населення.

Механізм акцизних зборів дуже схожий з податком на додану вартість. При цьому вони і введені в Україні фактично разом. Ці податки збільшують ціну товару, оскільки входять до неї у вигляді певної надбавки на стадії реалізації. Акцизний збір і податок на додану вартість визначаються розміром споживання і не залежать від доходу або майна платника. Врешті, вони спрямовані на споживача товарів (послуг), а особа, яка реалізує товари (роботи, послуги), є фактично «агентом» держави зі збирання і перерахування податків до бюджету. Ці податки належать до непрямих, що зумовлено їх впливом на зростання цін на товари, і тим, що вони сплачуються споживачами не прямо, а у вигляді надбавки до ціни товару. Отже, діє прихована форма перерозподілу частини доходів кінцевих споживачів.

Але існують принципові моменти, які відрізняють акцизний збір від податку на додану вартість.

1. Акцизним збором в Україні обкладаються тільки товари (продукція), а податком на додану вартість — операції з прода-

жу як товарів, так і робіт, послуг незалежно від того, який характер вони мають, — виробничий або невиробничий.

2. Акцизним збором обкладається порівняно невелика група підакцизних товарів; податком на додану вартість — всі, за невеликим винятком, товари.

3. Ставки акцизного збору численні і залежать від групи товарів. Він нараховується і сплачується тільки один раз; податок на додану вартість передбачає дві ставки: 20 відсотків і нульову та сплачується багаторазово, на кожному етапі виробництва і продажу товару.

4. Споживачами підакцизних товарів, як правило, є більш вузькі верстви населення, тоді як податок на додану вартість має універсальний характер і справляється фактично з усіх споживачів.

5. Акцизний збір справляється один раз при первісній реалізації виробленої підакцизної продукції або при ввезенні підакцизних товарів на територію України. Цим акцизний збір відрізняється від податку на додану вартість, який являє собою складний багатоступінчастий податок¹.

Механізм акцизного збору закріплено Декретом Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. «Про акцизний збір». Першою статтею цього нормативного акта закріплено поняття акцизного збору як непрямого податку на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні, що включається до ціни цих товарів (продукції). Відповідно до Закону України від 22 березня 2001 р. «Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» істотно змінено формулювання поняття «акцизний збір». У ньому об'єднано три ключові ознаки. По-перше, акцизний збір є непрямим податком. На даний час це єдиний податок, який визначено чинним податковим законодавством непрямим. По-друге, це податок на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні. По-третє, суми акцизного збору підлягають включенню до ціни підакцизних товарів (продукції)².

¹ Докладніше див.: Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. — М., 2000. — С. 277, 279.

² Див.: *Іванов Ю.* Акцизный сбор: нюансы-2001 // Бухгалтерия. — 2001. — №22. — С. 15—21.

§ 2. Платники акцизного збору

Платників акцизного збору законодавство України поділяє на такі категорії.

1. Суб'єкти підприємницької діяльності, а також їх філії, відділення (інші відокремлені підрозділи) — *виробники підакцизних товарів на митній території України*, у тому числі з давальницької сировини по товарах (продукції), на які встановлені ставки акцизного збору у твердих сумах, а також замовники, за дорученням яких виготовляється продукція на давальницьких умовах по товарах, на які встановлені ставки акцизного збору у відсотках до обороту, які сплачують акцизний збір виробнику. Отже, якщо предметом операції з переробки давальницької сировини є виробництво продукції, що обкладається акцизним збором по ставках, визначених у відсотках до обороту, платником виступає замовник, який, до речі, сплачує цей податок не до бюджету, а виробнику, тобто переробнику. По-друге, якщо предметом договору з переробки давальницької сировини є підакцизні товари (продукція), на які встановлені ставки акцизного збору в твердих сумах, платником є суб'єкт підприємницької діяльності — виробник таких товарів, тобто переробник. До цієї ж групи відносяться *нерезиденти*, які здійснюють виготовлення підакцизних товарів (послуг) на митній території України безпосередньо або через свої постійні представництва або осіб, прирівняних до них, відповідно до законодавства. Необхідно зазначити, що якщо перша підгрупа платників діє на території України відповідно до загального податкового навантаження, до загальних та вичерпних норм національного податкового законодавства, то податковий режим другої підгрупи виробників підакцизних товарів та послуг деталізується статусом їх як нерезидентів та, відповідно до цього, цілою низкою міжнародних угод щодо оподаткування.

2. По ввезеним на територію України товарам — суб'єкти підприємницької діяльності, інші юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, які імпортують на митну територію України підакцизні товари.

Умовою сплати акцизного збору та підакцизного вантажу при перевезенні є надання митниці копії платіжного доручен-

ня, яке завізовано митним органом за місцем державної реєстрації підприємства, на загальну вартість обов'язкових платежів, що повинні бути сплачені до державного бюджету. Вони перераховуються на депозитні рахунки митних органів за місцем державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності. Ця сума повинна відповідати сумі визначених податкових платежів, яку необхідно сплатити за партію товару, ввезену за однією акцизною вантажною митною декларацією. Ця декларація являє собою документ, який заповнюється на уніфікованому бланку і містить відомості про вантаж, що буде ввезено на територію України з метою імпорту. Він використовується митними органами для посилення контролю за митним оформленням підакцизного товару.

Акцизні декларації подаються до митниці за місцем державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності разом з такими документами:

- 1) зовнішньоекономічним контрактом;
- 2) двома копіями платіжного доручення, завіреними суб'єктом підприємницької діяльності на суму встановлених платежів;
- 3) примірником заявки розрахунку з оцінкою податкової інспекції про суму фактично сплаченого акцизного збору під час купівлі марок акцизного збору.

3. *Фізичні особи* — резиденти або нерезиденти, які ввозять (пересилають) підакцизні речі або предмети на митну територію України у вигляді супроводжувального або несупроводжувального багажу, а також фізичні особи, які одержують такі підакцизні речі (предмети), що переслані з-за митного кордону України у виді поштових чи інших відправлень або несупроводжувального багажу, в обсягах або вартістю, що перевищують норми безмитного провезення (пересилання) для таких фізичних осіб, визначені митним законодавством. До цієї категорії платників належать юридичні або фізичні особи, які купують (одержують) в інші форми володіння, користування або розпорядження підакцизні товари у податкових агентів.

Податковий агент не є платником акцизного збору, але є особою, уповноваженою законодавством нараховувати, стягувати акцизний збір з його платників та вносити його до бюджету, а також нести відповідальність за невиконання або неналежне виконання таких повноважень.

Згідно із Законом України «Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» при ввезенні в Україну податковими агентами підакцизних товарів вони не сплачують акцизний збір при розмитуванні цих товарів, а при продажу на території України зобов'язані включити до їх вартості відповідну суму акцизного збору, одержати її від покупців і перерахувати до бюджету. Слід зазначити, що відповідно до останньої частини ст. 7 Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір», податкові агенти практично не матимуть можливості здійснювати діяльність з тими підакцизними товарами, що підлягають ліцензуванню або маркіруванню акцизними марками¹.

§ 3. Об'єкт оподаткування

Об'єкт оподаткування залежить від характеру й основ класифікації підакцизних товарів, тобто окреслюється головними підходами до визначення предмета оподаткування. Предмет оподаткування дуже близький до об'єкта, однак необхідно зазначити, що об'єкт є підсумковим поняттям, а предмет оподаткування визначається конкретними особливостями. Стаття 3 Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» від 26 грудня 1992 р. виділяє три основних підходи до визначення об'єкта оподаткування, і в цьому законодавчому акті зроблено спробу встановити зв'язок між статтею, що закріплює категорію платників акцизного збору, та об'єктами оподаткування.

По-перше, це *обороты з реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)*, в тому числі з давальницької сировини, шляхом їх продажу, обміну на інші товари (продукцію, роботи, послуги), безоплатної передачі товарів (продукції) або з їх частковою оплатою, а також обсяги відвантажених підакцизних товарів (продукції), виготовлених з давальницької сировини.

¹ Див.: Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір»: Закон України від 18 листопада 1999 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1999. — №52. — Ст. 469.

По-друге, *обороти з реалізації (передачі) товарів (продукції) для власного виробництва*, промислової переробки (крім оборотів з реалізації (передачі) для виробництва підакцизних товарів), а також для своїх працівників.

По-третє, *вартість товарів (продукції), що імпортуються (ввозяться, пересилаються)* на митну територію України, в тому числі в межах бартерних (товарообмінних) операцій або без оплати їх вартості або з частковою оплатою¹. Митна вартість є базою для обчислення податків і зборів, що справляються митницею. Відомості про митну вартість товарів та інших предметів, переміщуваних через митний кордон, декларанти заявляють під час декларування відповідно до правил, що діють в Україні. Вони повинні ґрунтуватися на достовірній, кількісно визначеній і документально підтвердженій інформації. Податкове навантаження на ввезення (вивезення) продукції в Україну (з України), що забезпечується митницею відповідно до кожного податку або збору, можна описати формулою:

$$П = Б \times С,$$

де П — сума податку (збору), що підлягає сплаті;

Б — база оподаткування, що ґрунтується на митній вартості або на фізичних показниках товару;

С — ставка податку (збору).

Основою для визначення об'єкта оподаткування і нарахування акцизного збору є вантажна митна декларація, де обчислена сума акцизного збору вказується окремим рядком. Акцизний збір нараховують, виходячи з митної вартості, перерахованої за курсом Національного банку України, який діяв на день надання вантажної митної декларації. Фактично сплачена сума мита і митних зборів враховується лише у разі, якщо за імпорتنі підакцизні товари, ввезені для виробництва підакцизних товарів та за які до або під час проведення митних процедур не був сплачений акцизний збір. Обов'язковою умовою при цьому є використання товарів не для виробництва підакцизних товарів.

¹ Див.: Про акцизний збір: Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1993. — № 10. — Ст. 84.

§ 4. Ставки акцизного збору

У статті 4 Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» від 26 грудня 1992 р. визначено два типи ставок акцизного збору: у відсотках до обороту з продажу та в твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції). Додаток є необхідним елементом нормативних актів, який регулює механізм акцизного збору і містить перелік товарів (продукції), що закріплені як підакцизні. Цей перелік тісно пов'язаний з кількома статтями, що закріплюють рівень ставок цього збору. Як відомо, ст. 4 Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» визначає ставки акцизного збору, а за окремими товарами їх конкретизовано в додатку. Як уже зазначалося, особливістю закріплення акцизного збору є відсутність базової ставки і використання системи конкретних ставок для окремих товарів. Цей перелік підакцизних товарів і ставок дуже різноманітний. Рівень ставок становить від 10 до 300 відсотків. Такий розрив відбувся у зв'язку з появою в якості об'єкта оподаткування митної вартості імпортованих товарів. Використання ставок такого рівня пояснюється тим, що відбувається розрахунок щодо імпортованих товарів у відсотках до митної вартості з урахуванням мита.

Обов'язковим елементом системи нормативних актів, що регулюють справляння акцизного збору, є кілька додатків. У сучасних умовах це перелік підакцизних товарів та ставок, що їм відповідають¹. Здається, що стосовно акцизного збору такий механізм є дієвим, оскільки перелік підакцизних товарів досить широкий, його часто змінюють, тому дуже незручно закріпити його в самому акті, який регулює справляння акцизного збору.

Використання додатка, що закріплює перелік підакцизних товарів і їх ставок, можна розглядати як певне положення, що кореспондує механізму правового регулювання ставок і пільг. Застосування ставок від 10 до 300% чітко вказує на інтереси держави у виробництві або імпортуванні тих або інших товарів, коли деяким з них за рахунок більш низьких ставок надаються за підсумками пільгові умови.

¹ Див.: Про внесення змін до Закону України «Про ставки акцизного збору и ввізного мита на деякі транспортні засоби та шини до них»: Закон України від 12 червня 1997 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1997. — №34. — Ст. 212.

§ 5. Пільги щодо акцизного збору

Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. буде закріплювати з 1 січня 2004 р. такі види звільнення від акцизного збору.

1. Акцизний збір не справляється з товарів, що були вивезені (експортовані) платником акцизного збору за межі митної території України. Акцизний збір не справляється з підакцизних товарів, що імпортуються на митну територію України, якщо з таких товарів згідно із законодавством України не справляється ПДВ у зв'язку із звільненням, передбаченим для транзитних товарів, товарів на митних складах, реекспортованих товарів, товарів, що спрямовуються до магазинів безмитної торгівлі, товарів, що призначаються для переробки під митним контролем. В цьому разі акцизний збір треба включати до ціни відвантаженої продукції і сплата його до бюджету здійснюється у встановлені строки. Система звільнення від сплати податків під час експорту виконує два завдання: а) проведення політики, яка спрямована на розширення експортного потенціалу держави; б) усунення перешкоди міжнародного обміну товарами.

2. Не підлягає оподаткуванню оборот від реалізації легкових автомобілів спеціального призначення для інвалідів, спла-та вартості яких проводиться органами соціального захисту, а також легкових автомобілів спеціального призначення (швидка медична допомога тощо) за переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України. Вказана пільга діє тільки щодо спецавтомобілів, які ввозяться на митну територію України.

Також не підлягають оподаткуванню акцизним збором підакцизні товари, які переміщуються через митну територію України транзитом. У разі надходження платежів при настанні гарантованого випадку при транзиті товарів через територію України, їх перерахування до Державного бюджету здійснюється в порядку, який передбачено чинним законодавством¹. Товари, які ввозяться на територію України у режимі

¹ Див.: Положення про надання фінансових гарантій митним органам незалежними фінансовими посередниками щодо обов'язкової доставки товарів до митниць призначення: Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 4 жовтня 1996 р. // Зібрання постанов Уряду України. — 1996. — № 18. — Ст. 518.

тимчасового ввезення з умовою про зворотне вивезення, не підлягають оподаткуванню акцизним збором.

Отже, щодо акцизного збору податкові пільги дещо скорочені і складають вищезазначені блоки системи пільг. Але, на нашу думку, необхідно звернути увагу на одну важливу особливість пільг щодо акцизного збору. Можна виділити окремих своєрідний різновид податкових пільг — похідні. Особливістю цих пільг є інший порядок державних обмежень. За іншими видами податків податкові пільги стосуються всіх предметів оподаткування і їх обмеження встановлюється саме через систему пільг. Щодо акцизного збору перший рівень обмежень держави встановлюється ще на стадії закріплення вичерпного переліку підакцизних товарів, а податкові пільги застосовуються вже до цього обмеженого кола і, таким чином, пільгового переліку. Необхідно пам'ятати, що пільги щодо акцизного збору стосуються саме сплати податку і не звільняють платника від обов'язку податкового обліку та звітності (у тому числі щодо пільгових товарів).

§ 6. Порядок обчислення і сплати акцизного збору

Акцизний збір може розраховуватись за ставкою у процентах до обороту з продажу:

— з товарів, що вироблені на митній території України, — виходячи з їх вартості, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами на товари, які він виробляє, без податку на додану вартість та акцизного збору;

— товарів, що імпортуються на митну територію України, — виходячи з їх вартості, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари, які він імпортує, без ПДВ та акцизного збору (але не менше митної вартості таких товарів з урахуванням сум ввізного мита без ПДВ та акцизного збору).

Ставки акцизного збору затверджує Верховна Рада України. Єдина для всіх країн Гармонізована система опису і кодування товарів дає чітке визначення підакцизного товару (це позбавило можливості зменшувати суми акцизного збору).

Якщо підприємець постійно проживає в Україні і реалізує товари вітчизняного виробництва, то акцизний збір на вказані товари не нараховується. У разі реалізації імпортованих товарів, на які немає документів про сплату акцизного збору, акцизний збір нараховується на загальних умовах, виходячи з митної вартості на аналогічні товари.

Терміни та особливості перерахування коштів до бюджетів залежать від різновиду акцизного збору. Якщо це платіж від реалізації імпортованих товарів, то строк його сплати залежить від дати перетинання митного кордону або моменту випуску товару зі складу у вільне використання на митній території України у встановленому порядку (при інших митних режимах — у співвідношенні з цими режимами). Як правило, акцизний збір перераховується до бюджету по мірі реалізації, виходячи з її фактичних оборотів за минулий період.

Ставки акцизного збору єдині на всій території України та забезпечують надходження коштів до державного (з товарів, ввезених на територію України) та місцевих бюджетів (частково з товарів, вироблених на даній території, за місцем їх виробництва) у співвідношеннях, встановлених Верховною Радою України.

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

— дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника акцизного збору як оплата товарів (продукції), які продаються, а у разі продажу товарів (продукції) за готівку — дата їх оприбуткування в касі платника акцизного збору, за відсутності такої — дата інкасації готівкових коштів у банківській установі, що обслуговує платника акцизного збору;

— дата відвантаження (передачі) товарів (продукції).

Суб'єкти підприємницької діяльності, які імпортують підакцизні товари (продукцію), в обов'язковому порядку при перетинанні кордону їх декларують та надають органам митного контролю декларацію в двох екземплярах, один із яких ці органи відсилають до податкових інспекцій за місцем пере-

бування суб'єктів підприємницької діяльності для справляння акцизного збору.

Власник готової продукції, на яку встановлена ставка акцизного збору в твердих сумах і яка виготовлена на давальницьких умовах, сплачує акцизний збір виробнику (переробнику) не пізніше дня відвантаження готової продукції її замовнику або за його дорученням іншій особі. Умовою відвантаження виробником (переробником) готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, його власнику або за його дорученням іншій особі є документальне підтвердження банківської установи про перерахунок відповідної суми акцизного збору на розрахунковий рахунок виробника (переробника).

Терміни сплати акцизного збору:

а) підприємства—виробники алкогольних напоїв сплачують акцизний збір на 3-й робочий день після здійснення обороту з реалізації.

Підприємства вторинного виноградного виноробства сплачують акцизний збір при придбанні акцизних марок на суму, розраховану із ставок акцизного збору на готову продукцію, виготовлену з виноградних виноматеріалів або суслу з використанням спирту етилового;

б) підприємствами — виробниками, які реалізують тютюнові вироби, — щомісяця до 16-го числа місяця, що настає за звітним, виходячи з фактичного обсягу реалізації тютюнових виробів за останній місяць;

в) власниками (замовниками) алкогольних напоїв, що містять спирт питний або етиловий, пиво і тютюнові вироби, які виготовлені на території України з використанням давальницької сировини, — не пізніше дня одержання готової продукції;

г) підприємствами (крім підприємств-виробників), що реалізують алкогольні напої (включаючи спирт питний або етиловий, пиво, тютюнові вироби) і власників давальницької сировини, у яких середньомісячні суми акцизного збору за минулий рік становили понад 25 тисяч гривень, — щодавно 15—25 числа поточного місяця, 5 числа місяця, що настає за звітним, виходячи з фактичного оподаткованого обороту за відповідну декаду;

г) підприємствами (крім підприємств-виробників), що реалізують алкогольні напої (включаючи спирт питний або спирт етиловий, пиво, тютюнові вироби), і власниками (замовника-

ми) таких, виготовлених у межах України з використанням давальницької сировини, у яких середньомісячні суми акцизного збору за минулий рік складали до 25 тисяч гривень включно, а також особами, що займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи і мають постійне місце проживання на території України, — щомісяця не пізніше 15 числа місяця, що настає за звітним від фактичного оподаткованого обороту за минулий місяць.

Акцизний збір не справляється при реалізації підприємствами—виробниками підакцизних товарів на експорт за іноземну валюту на умовах документального підтвердження здійснення експортної операції, а саме:

довідкою установи банку про надходження коштів в іноземній валюті на розрахунковий рахунок платника;

копією вантажної митної декларації з оцінкою прикордонної митниці про перетинання товаром митного кордону України, скріпленою особистою номерною печаткою працівника митниці.

Центральний податковий орган визначає порядок нарахування сум акцизного збору, виходячи з норм Закону від 21 грудня 2000 р. з питань оподаткування окремим видом акцизного збору. Новостворені підприємства, крім підприємств-виробників, що реалізують алкогольні напої, включаючи спирт етиловий або питний, пиво, тютюнові вироби, а також підприємства, що раніше не були платниками акцизного збору, сплачують акцизний збір, виходячи з фактичного оподаткованого обороту за кожен місяць. Після тримісячного терміну з реалізації підакцизних товарів (продукції) акцизний збір сплачується щодакдно 15—25 числа поточного місяця, 5 числа місяця, що настає за звітним, і щомісяця не пізніше 15 числа місяця, що настає за звітним.

Усі платники акцизного збору, незалежно від того, виник податковий обов'язок в звітному місяці або ні, зобов'язані не пізніше 20 числа місяця, що настає за звітним, подати до органів державної податкової служби за місцем реєстрації розрахунок акцизного збору¹.

¹ Див.: Положення про порядок нарахування, терміни сплати та подання розрахунку акцизного збору: Затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 19 березня 2001 р. № 111 // Офіційний вісник України. — 2001. — №14. — Ст. 636.

§ 7. Сплата акцизного збору. Акцизні марки

З 1996 року в Україні застосовується специфічний засіб сплати податку, який має назву «бандерольного».

Акцизний збір, фактично, — єдиний податок, в якому застосовується «бандерольний» спосіб сплати, який здійснюється шляхом наклеювання акцизних марок¹. В Україні акцизні марки з'явилися у 1996 році відповідно до Указу Президента України від 18 вересня 1995 р. «Про запровадження марок акцизного збору на алкогольні напої і тютюнові вироби». Цей нормативний акт визначає марку акцизного збору як спеціальний знак, яким маркуються алкогольні напої і тютюнові вироби, її наявність на цих товарах підтверджує сплату акцизного збору². Реалізація на території України імпортованих напоїв і тютюнових виробів без марок акцизного збору забороняється. У протилежному разі такі товари підлягають конфіскації або знищенню.

Відповідно до пунктів 32—34 Положення про виробництво, зберігання, продаж марок акцизного збору і маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів марки акцизного збору, що не використовуються для маркування товарів через їх пошкодження, приймаються від покупців цих марок для утилізації. Оформлені належним чином пошкоджені марки акцизного збору повертаються продавцю марок, який складає акт про їх знищення³.

¹ Слід пам'ятати про ще один із видів обов'язкових платежів податкового характеру, який діяв на території України і мав дуже схожий механізм сплати — гербовий збір. Це був загальнодержавний збір, який підлягав обов'язковій сплаті суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності при ввезенні на митну територію України товарів, предметів і транспортних засобів.

² Див.: Про запровадження марок акцизного збору на алкогольні напої і тютюнові вироби: Указ Президента України від 18 вересня 1995 р. // Урядовий кур'єр. — 1995. — №145—146. — С. 5.

³ Див.: Про запровадження марок акцизного збору нового зразка з голографічними захисними елементами для маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів: Постанова Кабінету Міністрів України від 23 квітня 2003 р. № 567 // Офіційний вісник України. — 2003. — № 17. — Ст. 761.

Якщо акцизні марки мають явні ознаки підроблення та інші відхилення, то їх за рішенням продавця марок акцизного збору слід надіслати підприємству-виробнику для проведення відповідної експертизи, про що покупцеві марок видається відповідна довідка. Підприємством-виробником є Банкотно-монетний двір Національного банку України, який виготовляє марки акцизного збору встановленого зразка на замовлення Державної податкової адміністрації України та відвантажує їх регіональним податковим адміністраціям відповідно до рознарядки (зведеної заявки-розрахунку на виготовлення необхідної кількості марок).

Після одержання висновку експертизи Банкотно-монетного двору складається акт, на підставі якого зазначені марки підлягають знищенню, а у разі визнання їх фальшивими або підробленими — надсилаються до органів Міністерства внутрішніх справ. У таких випадках, згідно з Постановою Кабінету Міністрів України «Про виготовлення бланків цінних паперів та документів суворого обліку» Банкотно-монетний двір Національного банку України має виключне право на виготовлення документів суворого обліку, в тому числі й марок акцизного збору¹.

¹ Див.: Про виготовлення бланків цінних паперів та документів суворого обліку: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 серпня 1997 р. // Офіційний вісник України. — 1997. — №35. — Ст. 10.

ПОДАТОК НА ПРИБУТОК

§ 1. Місце податку на прибуток у системі оподаткування України

Податок на прибуток є класичним варіантом прямого податку. З 1 січня 1995 р. основним видом прямого податку з юридичних осіб в Україні став податок на прибуток, який було введено Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 р. № 334/94-ВР¹. Усі попередні три роки характеризувалися коливаннями законодавця між оподаткуванням доходів і прибутку.

Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій»² було прийнято 21 лютого 1992 року і протягом усього 1992 року він діяв на території України. В умовах пошуку оптимальних податкових важелів з початку 1993 року як основний прямий податок було введено податок на прибуток (Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на прибуток підприємств і організацій» від 26 грудня 1992 р. №12-92³). Однак, незважаючи на більш прогресивний характер, його було скасовано Законом України «Про Державний бюджет України на 1993 рік» від 9 квітня 1993 р. №3091-ХІІ⁴ (статті 7 і 8), і, починаючи з другого кварталу 1993 року, було відновлено дію Закону України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій». Таку зміну в 1993 році було зумовлено спробою сформулювати державний бюджет, не збільшуючи його дефіциту. Одним з важелів цієї політики було обрано повернення до більш напруженого податкового тиску. І знову ж Законом України «Про Державний бюджет України на 1994 рік» від 1 лютого 1994 року №3898-ХІІ⁵ було продовжено чинність Закону України «Про оподаткування доходів підприємств і органі-

¹ Відомості Верховної Ради України. — 1995. — №4. — Ст. 28.

² Там само. — 1992. — №23. — Ст. 333.

³ Там само. — 1993. — №10. — Ст. 76.

⁴ Там само. — 1993. — №20. — Ст. 212.

⁵ Там само. — 1994. — №20. — Ст. 120.

зацій» у 1994 році, хоча і з цілою низкою змін не на користь платника (збільшення ставки, скорочення пільг).

Нині Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» діє в редакції, що була затверджена Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22 травня 1997 р. №283/97-ВР¹.

§ 2. Платник податку на прибуток

Поняття платника податку на прибуток є родовим, адже включає окремі види платників, перелік яких міститься у ст. 2 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». В основі їх розмежування лежить критерій резидентства.

Відповідно до п. 1.15 ст. 1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» резидентами є юридичні особи та суб'єкти господарської діяльності України, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо), які створені та здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням на її території; дипломатичні представництва, консульські установи й інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет, а також філії і представництва підприємств і організацій України за кордоном, що не здійснюють господарської діяльності.

З числа резидентів платниками податку є суб'єкти господарської діяльності, бюджетні, громадські та інші підприємства, установи та організації, що здійснюють діяльність, спрямовану на одержання прибутку як на території України, так і за її межами.

Платниками податку визнаються філії, відділення й інші відокремлені підрозділи платників податку—резидентів, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на території іншої, ніж такий платник податку, територіальної громади. Платник податку, який має такі філії, може прийняти рішення щодо сплати консолідованого податку та сплачувати пода-

¹ Відомості Верховної Ради України. — 1997. — №27. — Ст. 181.

ток до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням філій, а також до бюджету територіальної громади за своїм місцезнаходженням, визначений згідно з нормами зазначеного Закону та зменшений на суму податку, сплаченого до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням філій.

Суму податку на прибуток філій за відповідний звітний (податковий) період розраховують виходячи із загальної суми податку, нарахованого платником податку, розподіленого пропорційно питомій вазі суми валових витрат філій та амортизаційних відрахувань, нарахованих за основними фондами такого платника податку, які розташовані за місцезнаходженням філії, у загальній сумі валових витрат та амортизаційних відрахувань цього платника податку.

Платниками податку на прибуток від господарської діяльності залізничного транспорту є управління залізниці. Перелік робіт і послуг, що належать до господарської діяльності залізничного транспорту, затверджує Кабінет Міністрів України. Доходи залізниць, одержані від господарської діяльності залізничного транспорту, визначаються у межах доходних надходжень, перерозподілених між залізницями в порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України. Платниками податку на прибуток, що одержаний не від господарської діяльності залізничного транспорту, є підприємства залізничного транспорту та їх структурні підрозділи.

Як специфічних платників цього податку можна визначити Національний банк України та установи пенітенціарної системи.

Національний банк України та його установи (крім госпрозрахункових, що оподатковуються у загальному порядку) сплачують до Державного бюджету України суму перевищення валових доходів над валовими витратами та частиною валових витрат років, що передують звітному року (якщо їх не відшкодовано валовими доходами таких років) після закінчення фінансового року.

Установи пенітенціарної системи та їх підприємства, які використовують працю спецконтингенту, спрямовують доходи, отримані від діяльності, визначеної Державним департаментом України з питань виконання покарань, на фінансування господарської діяльності таких установ та підприємств, з

включенням таких сум доходів до відповідних кошторисів їх фінансування, затверджених Державним департаментом України з питань виконання покарань.

Інша група платників податку на прибуток — нерезиденти. Відповідно до п. 1.16 ст. 1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» нерезидентами визнаються юридичні особи та суб'єкти господарської діяльності України, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо) з місцезнаходженням за межами України, які створені та здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства іншої держави; розташовані на території України дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва іноземних держав, міжнародні організації та їх представництва, що мають дипломатичні привілеї та імунітет, а також представництва інших іноземних організацій і фірм, які не здійснюють господарської діяльності відповідно до законодавства України.

З числа нерезидентів платниками податку є фізичні чи юридичні особи, створені у будь-якій організаційно-правовій формі, які отримують доходи з джерелом їх походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичний статус або імунітет згідно з міжнародними договорами України або законом. Платниками податку також є постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження з України або виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників.

§ 3. Об'єкт оподаткування

Об'єктом оподаткування, відповідно до ст. 3 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат і суму амортизаційних відрахувань.

Однією зі складових при визначенні об'єкта оподаткування є поняття «валовий дохід». *Валовий дохід — це 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.

Валовий дохід включає:

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

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

3) доходи від операцій особливого виду, передбачених ст. 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»;

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

5) доходи, не враховані в обчисленні валового доходу періодів, що передують звітному, та виявлені в звітному періоді;

6) доходи з інших джерел, закріплені підпунктом 4.1.6 ст. 4 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Пунктом 4.2 ст. 4 цього Закону закріплено перелік грошових сум, що не включаються до складу валового доходу.

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

До складу валових витрат включаються:

1) суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг) і охроною праці, у тому числі витрати з придбання електричної

енергії (включаючи реактивну), з урахуванням обмежень, передбачених законом;

2) суми коштів або вартість товарів (робіт, послуг), добровільно перераховані (передані) протягом звітного року до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування, до неприбуткових організацій, у розмірі, що становить не менше двох та не більше п'яти відсотків оподатковуваного прибутку попереднього звітного року, за винятком відрахувань, визначених пунктом 5.8 цієї статті, та внесків, передбачених законом;

3) суми коштів, перераховані підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за основним місцем роботи не менше 75% таких осіб, цим об'єднанням для проведення їх благодійної діяльності, але не більше 10% оподатковуваного податком прибутку попереднього звітного періоду;

4) суми коштів, внесених до страхових резервів;

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

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

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

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

8) суми безнадійної заборгованості в частині, що не віднесена на валові витрати, у разі коли відповідні заходи щодо стягнення таких боргів не привели до позитивного наслідку, а та

кож суми заборгованості, стосовно яких закінчився строк позовної давності;

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

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

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

Поряд із валовими доходами та валовими витратами для обчислення об'єкта оподаткування необхідно з'ясувати суму амортизаційних відрахувань. Під терміном *«амортизація» основних фондів і нематеріальних активів слід розуміти поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку в межах норм амортизаційних відрахувань.*

Амортизації підлягають витрати:

1) на придбання основних фондів і нематеріальних активів для власного виробничого використання;

2) на самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб, включаючи витрати на виплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних фондів;

3) на проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації й інших видів поліпшення основних фондів;

4) капітальні поліпшення якості земель, не пов'язані з будівництвом, а саме: іригація, осушення, збагачення та інші подібні капітальні поліпшення землі.

Не підлягають амортизації та повністю належать до складу валових витрат звітного періоду витрати платника податку на:

— придбання і відгодівлю продуктивної худоби;

— вирощування багаторічних плодоносних насаджень;

— придбання основних фондів або нематеріальних активів з метою їх подальшого продажу іншим особам чи їх використання як комплектуючих (складових частин) інших основних фондів, призначених для подальшого продажу іншим особам;

— утримання основних фондів, що перебувають на консервації.

Не підлягають амортизації та здійснюються за рахунок відповідних джерел фінансування:

- витрати бюджетів на будівництво та утримання споруд благоустрою й жилих будинків, придбання і збереження бібліотечних і архівних фондів;

- витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування;

- витрати на придбання та збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок бюджетів, бібліотечних і архівних фондів;

- витрати на придбання, ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих фондів.

Відповідно до підпункту 8.2.2 ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» основні фонди підлягають розподілу на чотири групи. До першої групи віднесено будинки, споруди, їхні структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі жилі будинки та їх частини (квартири і місця загального користування), вартість капітального поліпшення землі. Основні фонди цієї групи мають мінімальну (порівняно з іншими групами) квартальну норму амортизації — 2%. Друга група включає автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього; меблі, побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них. Квартальна норма амортизації основних фондів другої групи становить 10%. Третю групу складають будь-які основні фонди, що не включені до першої, другої та четвертої груп. До четвертої групи належать електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, їх програмне забезпечення, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів). Норми амортизації третьої і четвертої груп основних фондів становлять відповідно 6% та 15%.

Платник податку може прийняти рішення про застосування інших норм амортизації, що не перевищують встановлені. Зазначене рішення приймає платник податку до початку звіту-

ного податкового року, і його не може бути змінено протягом такого року, а також воно доводиться до відома податкового органу разом із поданням декларації за перший квартал такого звітного податкового року.

Для платників податку, визнаних монополістами згідно із законом, сума амортизаційних відрахувань не є обов'язковою складовою тарифів, інших видів цін на їх послуги.

Сума амортизаційних відрахувань звітного періоду визначається як сума амортизаційних відрахувань, нарахованих для кожного із календарних кварталів, що входять до такого звітного періоду. Сума амортизаційних відрахувань кварталу, щодо якого проводяться розрахунки (розрахунковий квартал), визначаються шляхом застосування норм амортизації до балансової вартості груп основних фондів на початок такого розрахункового кварталу. Суми амортизаційних відрахувань вилученню до бюджету не підлягають, а також не можуть бути базою для нарахування будь-яких податків, зборів (обов'язкових платежів).

Для суб'єктів космічної діяльності тимчасово, до 1 січня 2009 р., встановлено щорічну 20-процентну норму прискореної амортизації основних фондів групи 3.

Платники податку мають право протягом звітного періоду віднести до валових витрат будь-які витрати, пов'язані з поліпшенням основних фондів, що підлягають амортизації, у сумі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок такого звітного періоду. Витрати, що перевищують зазначену суму, збільшують балансову вартість груп 2, 3 і 4 чи окремих об'єктів основних фондів групи 1, пропорційно сукупній балансовій вартості таких груп та таких окремих об'єктів основних фондів групи 1 на початок розрахункового кварталу.

Виведення з експлуатації основних фондів будь-якої групи здійснюється на підставі наказу керівника платника податку або у разі їх примусового відчуження чи конфіскації згідно із законом.

Проведення будь-яких робіт, пов'язаних з поліпшенням основних фондів, без наявності вказаних вище документів не є свідченням про виведення таких основних фондів з експлуатації.

§ 4. Ставка податку

Прибуток платників податку, включаючи підприємства, засновані на власності окремої фізичної особи, оподатковується за ставкою 30 відсотків до об'єкта оподаткування. З 1 січня 2004 року ставку податку на прибуток буде зменшено до 25 відсотків¹.

Платник податку, який здійснює виплату виграшів у лотерею або інші види ігор чи розиграшів, які передбачають придбання особою права на участь у таких іграх чи розиграшах до їх проведення, зобов'язаний утримувати та вносити до бюджету 30 відсотків суми таких виграшів.

Будь-яка особа, яка здійснює виплату особі у зв'язку із виграшем у казино, бінго, інші ігри у гральних місцях (домах), зобов'язана утримувати та вносити до бюджету 30 відсотків суми прибутку такої особи, який визначається як різниця між її доходами, отриманими у вигляді виграшів за відповідний робочий день, та витратами, понесеними такою фізичною особою протягом такого робочого дня, пов'язаними з таким виграшем, але не більше суми такого виграшу.

Встановлення порядку податкового обліку виграшів та витрат осіб, а також порядок звітності суб'єктів грального бізнесу віднесено до компетенції Державної податкової адміністрації України².

Особливості оподаткування страхової діяльності передбачені п. 7.2 ст. 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Оподатковувані доходи від страхової діяльності (крім страхування життя) страховиків-резидентів оподатковуються за ставкою у розмірі 3 відсотки суми валового доходу, одержаного від страхової діяльності, та не підлягають оподаткуванню за базовою ставкою податку на прибуток. Оподатковувані доходи страховиків-резидентів від страхування життя

¹ Див.: Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 24 грудня 2002 р. // Офіційний вісник України. — 2003. — №3. — Ст. 61.

² Див.: Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Порядку податкового обліку виграшів та витрат осіб, а також порядок звітності суб'єктів грального бізнесу» від 19 січня 1998 р. № 35 // Офіційний вісник України. — 1998. — №8. — Ст. 308.

оподатковуються (крім доходів від операцій, здійснених за договорами довгострокового страхування життя) за ставкою у розмірі 3 відсотки.

Оподатковувані доходи страховиків-резидентів, отримані за договорами довгострокового страхування життя, оподатковуються за ставкою 0 відсотків у разі дотримання вимог до таких договорів.

У разі порушення вимог договору довгострокового страхування життя, в тому числі його дострокового розірвання, доходи, одержані страховиком за таким договором, оподатковуються за ставкою 6 відсотків.

Особливості оподаткування нерезидентів передбачені ст. 13 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Будь-які доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, від провадження господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в гривнях) оподатковуються у порядку і за ставками відповідно до зазначеної статті Закону.

Сума доходів нерезидентів, яку виплачують резиденти як оплату вартості фрахту, оподатковується за ставкою 6 відсотків у джерела виплати таких доходів за їх рахунок. При цьому: а) базою для оподаткування є базова ставка такого фрахту; б) особою, уповноваженою стягувати цей податок та вносити його до бюджету, є резидент, який виплачує такі доходи, незалежно від того, чи є він платником цього податку чи ні, а також чи є він суб'єктом спрощеного оподаткування чи ні.

Страховики (інші резиденти), які здійснюють виплати у межах договорів страхування або перестрахування ризиків (у тому числі страхування життя) на користь нерезидентів, зобов'язані оподатковувати суми такого страхування або перестрахування таким чином:

а) при страхуванні або перестрахуванні ризику в страховиків та перестраховиків—нерезидентів, рейтинг фінансової надійності (стійкості) яких відповідає вимогам, встановленим Кабінетом Міністрів України на підставі прилюдного оголошення рейтингів таких компаній, — за ставкою 0 відсотків;

б) в інших випадках — за ставкою 15 відсотків від суми таких виплат за власний рахунок.

Резиденти, які здійснюють виплати нерезидентам від наданих рекламних послуг на території України, сплачують податок за ставкою 20 відсотків від суми таких виплат за власний рахунок.

§ 5. Пільги з податку на прибуток

Відповідно до підпункту 10.2.3 ст. 10 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» не підлягають оподаткуванню виграші у державні грошові лотереї. Під державними грошовими лотереями слід розуміти лотереї, які передбачають наявність призового фонду у розмірах не менш як 50 відсотків суми отриманих доходів, а також відрахувань до Державного бюджету України в розмірі не менш як 30 відсотків доходів, що залишаються у розпорядженні після відрахувань до призового фонду.

Згідно з п. 13.4 ст. 13 Закону не підлягають оподаткуванню доходи, отримані нерезидентами, у вигляді процентів або доходу (дисконту) на державні цінні папери, продані (розміщені) нерезидентам за межами території України через уповноважених агентів—нерезидентів, або процентів, сплачених нерезидентам за отримані Україною позики (кредити або державні зовнішні запозичення), які відображаються у Державному бюджеті України чи кошторисі Національного банку України.

Від оподаткування звільняються певні доходи неприбуткових організацій, визначені у підпунктах 7.11.2—7.11.7 ст. 7 зазначеного Закону. Такі доходи можуть бути отримані у вигляді:

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

— пасивних доходів;

— коштів або майна, що надходять неприбутковим організаціям від проведення їх основної діяльності;

— разових або періодичних внесків засновників і членів неприбуткових організацій;

— коштів або майна, які надходять неприбутковим організаціям як компенсація вартості отриманих державних послуг; коштів, які надходять до кредитних спілок та пенсійних фондів

у вигляді внесків на додаткове пенсійне забезпечення або внесків на інші потреби, передбачені законодавством;

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

— доходів від надання культових послуг.

Якщо доходи неприбуткових організацій, отримані протягом звітного (податкового) року на кінець першого кварталу наступного за звітним року перевищують 25 відсотків від загальних валових доходів, отриманих протягом такого звітного (податкового) року, така неприбуткова організація зобов'язана сплатити податок з нерозподіленої суми прибутку за базовою ставкою (30 відсотків, а з 1 січня 2004 року — 25 відсотків) до суми такого перевищення.

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

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

б) благодійні фонди і благодійні організації, створені у порядку, визначеному законом для проведення благодійної діяльності, в тому числі громадські організації, створені з метою провадження екологічної, оздоровчої, аматорської спортивної, культурної, освітньої та наукової діяльності, а також творчі спілки та політичні партії, громадські організації інвалідів та їх місцеві осередки, створені згідно з Законом України «Про об'єднання громадян», науково-дослідні установи та вищі навчальні заклади III—IV рівнів акредитації, внесені до Державного реєстру наукових установ, яким надається підтримка держави, заповідники, музеї-заповідники;

в) пенсійні фонди, кредитні союзи;

г) спілки, асоціації й інші об'єднання юридичних осіб, створені для представлення інтересів засновників, що утримують-

ся лише за рахунок внесків таких засновників і не здійснюють підприємницької діяльності, за винятком отримання пасивних доходів;

д) релігійні організації;

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

З метою здійснення обліку неприбуткових організацій в Україні створено Реєстр неприбуткових організацій та установ¹. Порядок визначення структури ознаки неприбуткових установ (організацій) закріплено наказом Державної податкової адміністрації України від 3 липня 2000 року № 355².

Відповідно до п. 7.12 ст. 7 цього Закону, звільняється від оподаткування прибуток підприємств та організацій громадських організацій інвалідів³, майно яких є їх власністю, отриманий від продажу товарів (робіт, послуг), крім підакцизних товарів та прибутку, одержаного від грального бізнесу, де протягом попереднього звітного (податкового) періоду кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менше 50 відсотків загальної чисельності працюючих за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менше 25% суми витрат на оплату праці, що належать до складу валових витрат виробництва.

Звільняється від оподаткування прибуток підприємств, отриманий від продажу на митній території України спеціальних продуктів дитячого харчування власного виробництва, спрямований на збільшення обсягів виробництва та зменшення роздрібних цін таких продуктів⁴.

¹ Див.: Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Положення про реєстр неприбуткових організацій та установ» від 11 липня 1997 р. № 233 // Офіційний вісник України. — 1997. — №32. — С. 95.

² Див.: Офіційний вісник України. — 2000. — №31. — Ст. 1328.

³ Див.: Постанова Кабінету Міністрів України «Про всеукраїнські громадські організації інвалідів, підприємства яких звільняються від сплати податку на прибуток з операцій з продажу товарів» від 27 липня 1998 р. № 1137 // Офіційний вісник України. — 1998. — №30. — Ст. 1123.

⁴ Див.: Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку спеціальних продуктів дитячого харчування і порядку віднесення таких продуктів до продукції власного виробництва» від 8 серпня 1997 р. № 859 // Офіційний вісник України. — 1997. — №33. — С. 20.

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

Також звільняються від оподаткування:

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

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

Податком у розмірі 50% діючої ставки оподатковується прибуток:

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

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

§ 6. Обчислення і сплата податку на прибуток

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

При використанні **методу нарахувань** облік доходів і витрат платник податків проводить, виходячи з часу придбання платником податків права на ці доходи або визнання за ним цих

витрат, незалежно від часу фактичного одержання доходів чи здійснення платежів.

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

Платник податків, що використовує метод нарахувань, отримує можливість використання **податкового дисконту** — поправки, на яку з метою оподаткування необхідно збільшити отримані платником податків доходи. Його застосовують, якщо платник податків одержує додаткову й обумовлену виключно цим методом обліку вигоду від того, що момент здійснення витрат передує хоча б одному з таких моментів:

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

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

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

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

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

Податок обчислюють:

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

2. З урахуванням пунктів, у яких зазначено:

а) особливості оподаткування підприємств громадських організацій інвалідів;

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

Відповідно до підпункту 16.4 ст. 16 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» податок за звітний період сплачує його платник до відповідного бюджету у строк, визначений законом для квартального податкового періоду. Платники податку в строки, визначені законом, подають до податкового органу податкову декларацію про прибуток за звітний період, розраховану наростаючим підсумком з урахуванням від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових періодів у разі його наявності відповідно до пункту 6.1 статті 6 цього Закону. При цьому за звітні квартали, півріччя та три квартали платники податку подають спрощену декларацію, а за результатами звітного року — повну. Форми декларацій з цього податку встановлює центральний податковий орган за узгодженням з комітетом Верховної Ради України, що відповідає за проведення податкової політики.

Підприємства, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, подають декларацію про прибуток у строки, визначені законом для річного податкового періоду за формою, що встановлює Державна податкова адміністрація України.

Бюджетні організації сплачують податок на прибуток, отриманий від господарської діяльності, щоквартально за наростаючим підсумком з початку звітного податкового року.

Неприбуткові організації сплачують податок на прибуток від неосновної діяльності у загальному порядку.

Нерезиденти, що проводять діяльність на території України через постійне представництво, ведуть бухгалтерський облік та звітність згідно з законодавством України, щоквартально подають податковим органам за місцезнаходженням постійного представництва декларацію про прибуток, одержаний із

джерел в Україні, а також розрахунок нарахованого податку на прибуток за встановленою формою. У разі зупинення діяльності постійного представництва до закінчення звітного кварталу, зазначені документи подаються державному податковому органу протягом 15 календарних днів з моменту такого зупинення.

Податок на прибуток нерезидента обчислюється платником податку і підлягає підтвердженню податковим органом за місцезнаходженням постійного представництва.

Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» (п.16.14) прямо передбачено, що обов'язок по сплаті податку реалізується тільки платником податку, а сплата податку іншими, ніж платник податку, особами не дозволяється.

Зараховування податку на прибуток до бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України.

ПОДАТОК З ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

§ 1. Місце податку з доходів фізичних осіб у системі податків і зборів України

Одним з ефективних фіскальних важелів для різних податкових систем є оподаткування фізичних осіб. Основною метою введення податку з доходів фізичних осіб є забезпечення бюджетних надходжень та створення рівнонапруженого податкового тиску на основі прямого визначення доходів платника податків.

Законодавче регулювання оподаткування фізичних осіб в Україні протягом 90-х років ХХ століття і дотепер було досить стабільним, якщо порівнювати його з іншими податками і зборами. 5 липня 1991 року було прийнято Закон Української РСР «Про прибутковий податок з громадян Української РСР, іноземних громадян та осіб без громадянства» №1306-ХІІ¹. Дію цього Закону було зупинено Декретом Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» від 26 грудня 1992 року №13-92².

На сучасному етапі розвитку податкової системи України виникла необхідність оптимізувати механізм оподаткування доходів фізичних осіб. З цією метою 22 травня 2003 року Верховна Рада України прийняла Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» № 889-IV³, набирає чинності з 1 січня 2004 року.

§ 2. Платники податку

Законом «Про податок з доходів фізичних осіб» в основу розмежування усієї сукупності платників цього податку по-

¹ Відомості Верховної Ради Української РСР. — 1991. — №43. — Ст. 568.

² Відомості Верховної Ради України. — 1993. — №10. — Ст. 77.

³ Офіційний вісник України. — 2003. — №28. — Ст. 1361.

кладено критерій резидентства. При цьому не має першочергового значення, чи є фізична особа громадянином України, громадянином іноземної держави чи особою без громадянства.

Законом «Про податок з доходів фізичних осіб» передбачено кілька підстав визначення резидентства платника податку:

по-перше, фізичною особою—резидентом є фізична особа, яка має місце проживання в Україні;

по-друге, у разі, якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні;

по-третє, якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні;

по-четверте, 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;

по-п'яте, якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи за попередніми підставами, 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 Законом «Про податок з доходів фізичних осіб» або нормами міжнародних угод України.

Достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення нею основного місця проживання на території України у порядку, встановленому Законом «Про податок з доходів фізичних осіб», або реєстрація її як самозайнятої особи.

Відповідно до п. 2.1 ст. 2 Закону «Про податок з доходів фізичних осіб» платниками податку є:

— резиденти, які отримують як доходи з джерелом їх походження з території України, так і іноземні доходи;

— нерезиденти, які отримують доходи з джерелом їх походження з території України.

Винятком є нерезиденти, що отримують доходи з джерелом їх походження з території України і мають дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені на умовах взаємності міжнародним договором, згоду на обов'язковість якого надано Верховною Радою України, щодо доходів, одержуваних ними безпосередньо від такої дипломатичної чи прирівняної до неї таким міжнародним договором іншої діяльності.

§ 3. Об'єкт оподаткування

Закон «Про податок з доходів фізичних осіб» передбачає розмежування об'єктів оподаткування залежно від резидентського статусу платника податку.

Об'єктом оподаткування резидента є:

- загальний місячний оподатковуваний дохід;
- чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального річного оподаткованого доходу на суму податкового кредиту такого звітного року;
 - доходи з джерелом їх походження з України, які підлягають кінцевому оподаткуванню при їх виплаті;
 - іноземні доходи.

Об'єктом оподаткування нерезидента є:

- загальний місячний оподатковуваний дохід з джерелом його походження з України;
- загальний річний оподатковуваний дохід з джерелом його походження з України;
 - доходи з джерелом їх походження з України, які підлягають кінцевому оподаткуванню при їх виплаті.

Загальний річний оподатковуваний дохід складається з суми загальних місячних оподатковуваних доходів звітного року, а також іноземних доходів, одержаних протягом такого звітного року.

Перелік окремих видів доходів, які включаються та не включаються до складу загального місячного доходу, встановлені відповідно пунктами 4.2 та 4.3 ст. 4 Закону «Про податок з доходів фізичних осіб».

Новацією Закону «Про податок з доходів фізичних осіб» стосовно визначення об'єкта оподаткування резидентів є поняття податкового кредиту. Відповідно до п. 1.16 ст. 1 Закону «Про

податок з доходів фізичних осіб» податковим кредитом є сума (вартість) витрат, понесених платником податку—резидентом у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів — фізичних або юридичних осіб протягом звітного року (крім витрат на сплату податку на додану вартість та акцизного збору), на суму яких дозволяється зменшення суми його загального річного оподатковуваного доходу, одержаного за наслідками такого звітного року, у випадках, визначених цим Законом. Таким чином, право на податковий кредит має виключно платник податку—резидент, що має індивідуальний ідентифікаційний номер.

Порядок застосування платником податку податкового кредиту за наслідками звітного податкового року визначений у ст. 5 Закону.

Підстави для нарахування податкового кредиту із зазначенням конкретних сум відображаються платником податку в річній податковій декларації. До складу податкового кредиту включаються фактично понесені витрати, підтверджені платником податку документально, а саме: фіскальним або товарним чеком, касовим ордером, товарною накладною, іншими розрахунковими документами або договором, які ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) та визначають суму таких витрат. Вказані документи не надсилаються податковому органу, але підлягають зберіганню платником податку протягом року, достатнього для проведення податковим органом податкової перевірки стосовно нарахування такого податкового кредиту.

Перелік витрат, дозволених до включення до складу податкового кредиту, визначено у п. 5.3 ст. 5 Закону «Про податок з доходів фізичних осіб».

Загальна сума нарахованого податкового кредиту не може перевищувати суми загального оподатковуваного доходу платника податку, одержаного протягом звітного року як заробітна плата.

Право на застосування податкового кредиту має обмеження. Якщо платник податку не скористався правом на нарахування податкового кредиту за наслідками звітного податкового року, то таке право на наступні податкові роки не переноситься.

Особливості нарахування та сплати окремих видів доходів передбачені відповідними пунктами статті 9 Закону «Про по-

даток з доходів фізичних осіб», зокрема: п. 9.1 — оподаткування доходу від надання нерухомості в оренду (суборенду), житловий найм (піднайм); п. 9.2 — оподаткування процентів; п. 9.3 — оподаткування дивідендів; п. 9.4 — оподаткування роялті; п. 9.5 — оподаткування вигравів та призів; п. 9.6 — оподаткування інвестиційного прибутку; п. 9.7 — оподаткування благодійної допомоги; п. 9.8 — оподаткування доходів, отриманих за договорами довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного страхування; п. 9.9 — оподаткування іноземних доходів; п. 9.10 — оподаткування сум надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрадження або під звіт та не повернутих у встановлений строк; п. 9.11 — оподаткування доходів, одержаних нерезидентами; п. 9.12 — оподаткування доходів, отриманих фізичною особою — суб'єктом підприємницької діяльності або фізичною особою, яка сплачує ринковий збір.

Закон «Про податок з доходів фізичних осіб» визначає особливості оподаткування окремих видів операцій або доходу: стаття 10 — операцій, пов'язаних з іпотечним житловим кредитуванням; стаття 11 — операцій з продажу об'єктів нерухомого майна; стаття 12 — операцій з продажу або обміну об'єкта рухомого майна; стаття 13 — доходу, отриманого платником податку внаслідок прийняття ним у спадщину коштів, майна, майнових чи немайнових прав; стаття 14 — доходу, отриманого платником податку як подарунок (або внаслідок укладення договору дарування); стаття 15 — операцій із заміщення втраченої власності.

§ 4. Ставка податку

Закон «Про податок з доходів фізичних осіб» не передбачає встановлення єдиної ставки податку, а тому залежно від особливостей об'єкта оподаткування застосовується одна з таких ставок.

Фактично базовою є ставка, встановлена п. 7.1 ст. 7 Закону «Про податок з доходів фізичних осіб». Така ставка податку становить 15% від об'єкта оподаткування, але у період з 1 січня 2004 року до 31 грудня 2006 року така базова ставка встановлюється на рівні 13% від об'єкта оподаткування.

Ставка податку становить 5% від об'єкта оподаткування, нарахованого податковим агентом у разі, якщо таким об'єктом є:
процент на депозит (вклад) у банк чи небанківську фінансову установу відповідно до закону (крім страховиків);
процентний або дисконтний дохід за ощадним (депозитним) сертифікатом;

в інших випадках, прямо визначених відповідними нормами Закону «Про податок з доходів фізичних осіб».

Ставка податку становить подвійний розмір ставки, визначеної п. 7.1 ст. 7 Закону, від об'єкта оподаткування, нарахованого як виграш чи приз (крім у державну лотерею у грошовому виразі), або будь-яких інших доходів, нарахованих на користь нерезидентів—фізичних осіб, за винятком доходів, визначених у підпункті 9.11.3 пункту 9.11 статті 9 Закону «Про податок з доходів фізичних осіб».

Ставка податку може становити інший розмір, визначений відповідними нормами Закону «Про податок з доходів фізичних осіб».

§ 5. Пільги з податку

Одним із нововведень Закону «Про податок з доходів фізичних осіб» порівняно з Декретом Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» є впровадження податкових соціальних пільг.

Відповідно до п. 6.1 ст. 6 Закону «Про податок з доходів фізичних осіб» платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу, отримуваного з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги у розмірі, що дорівнює одній мінімальній заробітній платі (у розрахунку на місяць), встановленій законом на 1 січня звітного податкового року, — для будь-якого платника податку. Залежно від особливостей окремих категорій платників, розмір суми податкової соціальної пільги може дорівнювати 150% та 200% розміру мініимальної заробітної плати.

Податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого місячного доходу платника податку у вигляді заробітної плати виключно за одним місцем його нарахування (виплати).

Податкова соціальна пільга починає застосовуватися до нарахованих доходів у вигляді заробітної плати з дня отримання працедавцем заяви платника податку про застосування пільги.

У разі якщо платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги з двох і більше підстав, податкова соціальна пільга застосовується один раз з підстави, що передбачає її найбільший розмір. При цьому платник податку зазначає про таке право у заяві про застосування пільги та додає відповідні підтверджуючі документи за формою, визначеною центральним податковим органом.

Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, отриманого платником податку як заробітна плата протягом звітного податкового місяця, якщо його розмір не перевищує суми місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень.

§ 6. Нарахування, утримання та сплата податку

Закон «Про податок з доходів фізичних осіб» передбачає, що нарахування та сплата податку здійснюється двома типами суб'єктів: самостійно платником податку або податковим агентом.

Податковим агентом є юридична особа (її філія, відділення, відокремлений підрозділ) або фізична особа чи нерезидент або його представництво, які незалежно від їх організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати цей податок до бюджету від імені та за рахунок платника податку, вести податковий облік та подавати податкову звітність податковим органам відповідно до закону, а також нести відповідальність за порушення норм Закону «Про податок з доходів фізичних осіб».

Стосовно оподаткування окремих видів доходів платника податку законодавець визначає суб'єкта, який виступає податковим агентом та нараховує, утримує та сплачує відповідну суму податку до бюджету. Податковий агент, який нараховує (виплачує) оподатковуваний дохід на користь платника подат-

ку, утримує податок від суми такого доходу за його рахунок, використовуючи відповідну ставку податку.

Податок підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банки не мають права приймати платіжні документи на виплату доходу, які не передбачають сплати (перерахування) цього податку до бюджету. Якщо оподатковуваний дохід нараховується, але не виплачується платнику податку особою, що його нараховує, то податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, підлягає сплаті (нарахуванню) до бюджету в строки, встановлені законом для місячного податкового періоду.

Якщо окремі види оподатковуваних доходів (прибутків) не підлягають оподаткуванню при їх нарахуванні чи виплаті, то платник податку зобов'язаний самостійно включити суму таких доходів до складу загального річного оподаткованого доходу та подати річну декларацію з цього податку.

Платник податку, що отримує доходи, нараховані особою, яка не є податковим агентом, зобов'язаний включити суму таких доходів до складу річного оподаткованого доходу та подати річну декларацію з цього податку. Особою, яка не є податковим агентом, вважається нерезидент або фізична особа, яка не має статусу суб'єкта підприємницької діяльності.

Порядок сплати (перерахування) податку до бюджету передбачений ст. 16 Закону «Про податок з доходів фізичних осіб».

Податок, утриманий з доходів резидентів, підлягає зарахуванню до бюджету згідно з нормами Бюджетного кодексу України. Податок, утриманий з доходів нерезидентів, підлягає зарахуванню до бюджету територіальної громади за місцем утримання такого податку.

Сума податку за звітний місяць, яка підлягає перерахуванню до місцевого бюджету за місцезнаходженням відокремлених підрозділів юридичної особи, які розташовані на території іншої територіальної громади, ніж така юридична особа, визначається юридичною особою або уповноваженим підрозділом самостійно, виходячи із загальної кількості громадян, які працюють у цих підрозділах, та суми виплаченого (нарахованого) оподаткованого доходу.

Юридична особа за своїм місцезнаходженням та місцезнаходженням своїх підрозділів, а уповноважений підрозділ за

своїм місцезнаходженням, одночасно з поданням документів на отримання коштів для виплати належних платникам податку доходів, сплачує (перераховує) суми утриманого додатку на відповідні розподільчі рахунки, відкриті в територіальних управліннях Державного казначейства України. Територіальні управління Державного казначейства України в установленому Бюджетним кодексом порядку здійснюють розподіл зазначених коштів згідно з нормативами, встановленими ст. 65 Бюджетного кодексу України, та спрямовують такі розподілені суми до відповідних місцевих бюджетів.

Фізична особа, відповідальна згідно з вимогами Закону «Про податок з доходів фізичних осіб» за нарахування та утримання податку, сплачує (перераховує) його до відповідного бюджету:

- у випадку, коли така фізична особа є податковим агентом, — за місцем реєстрації у податкових органах;
- в інших випадках — за її податковою адресою.

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

Особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з інших доходів, є:

для оподатковуваних доходів з джерелом їх походження з України — податковий агент;

для іноземних доходів та тих, чиє джерело виплати знаходиться в осіб, звільнених від обов'язків нарахування, утримання та сплати (перерахування) податку до бюджету, — платник податку, отримувач таких доходів;

для доходів, що виплачуються на користь платника додатку фізичними особами, — такий платник податку.

§ 7. Звітність платників податку

Обов'язок щодо подання податкової звітності є невід'ємним елементом змісту податкового обов'язку платника податків. Формою податкової звітності є річна декларація про майновий стан і доходи — податкова декларація. Податкова декларація подається платником податку, який зобов'язаний подавати

таку декларацію відповідно до законодавства, або має право подати таку декларацію для отримання податкового кредиту. Обов'язок платника податку з подання декларації вважається виконаним, якщо він отримував доходи виключно від податкових агентів, зобов'язаних подавати звітність з цього податку у встановленому порядку.

Платники податку—резиденти, які виїжджають за кордон на постійне місце проживання, зобов'язані подати податковому органу декларацію не пізніше закінчення 60 календарного дня, що передує такому виїзду.

Податковий орган зобов'язаний протягом 30 календарних днів від дня отримання такої декларації визначити податкове зобов'язання та надіслати податкове повідомлення платнику податку, який зобов'язаний сплатити належну суму податку та отримати довідку про таку сплату або про відсутність податкових зобов'язань з цього податку, яка здається органам митного контролю під час перетину митного кордону та є підставою для проведення митних процедур.

Платники податку звільняються від обов'язку подання декларації у таких випадках:

а) незалежно від видів та сум отриманих доходів платника податку, які:

є неповнолітніми або недієздатними особами і при цьому перебувають на повному утриманні інших осіб та/або держави станом на кінець звітного податкового року;

перебувають під арештом або є затриманими чи засудженими до позбавлення волі, перебувають у полоні або ув'язненні на території інших держав станом на кінець граничного строку подання декларації; перебувають у розшуку станом на кінець звітного податкового року; перебувають на строковій військовій службі станом на кінець звітного податкового року;

б) в інших випадках, визначених Законом «Про додаток з доходів фізичних осіб».

МИТО

§ 1. Місце митних платежів у системі податків і зборів України

У системі платежів до доходної частини бюджету входить досить стійка група надходжень за здійснення державними органами юридично значущих дій. Вони посідають специфічне місце в системі фіскальних платежів. З одного боку, вони дуже схожі з податковими платежами як за історією виникнення, так і за механізмом вилучення. Найбільш близько митні платежі примикають до непрямих податків (деякі автори поєднують їх в одну групу платежів). З іншого боку, на відміну від податків подібні платежі мають чітко виражений умовний характер, що не властиво податкам.

У цій праці слід розглянути митні платежі з кількох причин. По-перше, важко уявити механізм акцизів хоча б без згадування про мито, що реалізує однакову чи близьку акцизам мету. По-друге, відбувається своєрідне зближення, а іноді і взаємопроникнення чисто податкових механізмів і специфічних — митних платежів (наприклад, законодавець ввів у механізм регулювання об'єкта податку на додану вартість специфічний елемент — митну вартість). І, по-третє, митні платежі являють собою важливий канал накопичення бюджету і характеризувати податковий прес (тиск), не розглядаючи мито, — означає розглядати проблему поверхово.

§ 2. Мито, його специфіка і види

Мито являє собою один з головних видів митних платежів і виступає у формі обов'язкового внеску, що стягується митними органами.

Мито — це вид митного платежу, що стягується з товарів, які перетинають митний кордон держави (ввезених, тих, що вивозять або надходять транзитом). Поряд з чисто фіскальною

мито виконує як стимулюючу, так і захисну функцію. Захисна функція мита припускає формування бар'єрів, що перешкоджають проникненню на територію держави товарів, більш конкурентоздатних щодо національних або в яких держава не зацікавлена.

Стимулююча функція формує передумови інтересу до збільшення експорту. Економічно розвинуті країни орієнтовані, насамперед, на регулювання імпорту надходжень. Експорт товарів, зроблених у країні, не обмежується, оскільки подібні процеси сприяють розвитку економіки. Було б помилкою вважати, що це порівняно нова ідея. На подібних позиціях стояли кілька століть тому представники школи «меркантилістів», хоча вони й надмірно зміщали акценти в бік торгівлі.

Мито має багато спільних рис з непрямими податками і, насамперед, з акцизним збором:

— як і акциз, сплачується в остаточному підсумку за рахунок споживача;

— збільшує ціну товару на стадії формування ціни реалізації;

— контроль за правильністю сплати як акцизу, так і мита здійснюють податкові органи (у широкому розумінні слова).

Однак умовний характер мита (перетинання митного кордону) не дозволяє віднести його до податків.

Диференціювати види мита можна за кількома критеріями. Наприклад, за характером спрямованості переміщуваних товарів, об'єктів розрізняють мито:

- а) ввізне;
- б) вивізне;
- в) транзитне.

Платниками мита є особи, що ввозять (вивозять) або переміщують товари через митний кордон держави. Специфікою платника є те, що ним може бути як власник товару, так і уповноважена особа (декларант). На відміну від податкового регулювання, тут можлива передача обов'язку зі сплати митних платежів іншій особі, що не має відношення до товару. При характеристиці платника мито поділяють на таке, що сплачується:

- а) юридичними особами;
- б) фізичними особами. У цьому разі значно відрізняються ставки мита залежно від мети використання ввезеного товару:

для особистого користування (ставки порівняно невеликі) або виробничого (рівень ставок вище).

Об'єкт мита являє собою митну вартість переміщуваних товарів, щодо яких нараховується мито. Митна вартість перераховується у національній валюті за курсом Національного банку України, що діє на день подання митної декларації.

Ставки мита єдині на всій території. Це, однак, не виключає різноманіття ставок:

а) адвалорні — ставки, що встановлюються у відсотках до митної вартості оподатковуваних товарів;

б) специфічні — ставки, що нараховуються у встановленому розмірі на одиницю виміру ввезеного товару (кілограм, метр тощо). Ця ставка припускає специфічну характеристику товару, тоді як попередня припускає знеособлений предмет обкладання;

в) комбіновані (змішані) — ставки, що поєднують взаємодію обох видів митного обкладання при нарахуванні мита. Змішане мито використовують як доповнення до специфічних або у разі їх недостатньої ефективності, зокрема в Австралії. У США при обкладанні імпорту годинників митна ставка встановлюється як залежно від ціни, так і від кількості каменів у годиннику;

г) сезонні — ставки, за допомогою яких можливо оперативне реагування на ввезення і вивезення на територію держави сезонних товарів. Як правило, термін їх введення не може перевищувати шести місяців;

г) особливі — являють собою ставки, що реалізують захисні функції мита:

— антидемпінгові — ставки, що являють собою певну надбавку до звичайного імпортного мита. Застосовуються при ввезенні на територію держави товарів за цінами більш низьким (демпінговими, непридатними), чим їх ціна в країні, що вивозить, і тому загрожують підірвати основи виробництва країни-імпортера. За допомогою антидемпінгового мита ціни імпортованих товарів піднімаються до рівня, на якому з ними можуть конкурувати вітчизняні.

Досить гостро стоїть питання про чітке юридичне визначення поняття «демпінг». У 1967 році Женевська конференція ГАТТ прийняла Міжнародний антидемпінговий кодекс, рати-

фікований більшістю розвинутих країн, що вступив у силу в 1968 році. До цього часу приймали аналогічні національні акти (США — 1921 рік; Франція — 1958 рік; Великобританія — 1957 рік; ФРН — 1962 рік; Італія — 1963 рік). Австрійський антидемпінговий закон відрізняється досить чітким визначенням, відповідно до якого експорт вважається демпінговим, якщо експортні ціни на 20 відсотків і більше нижчі за ціну товару на внутрішньому ринку і мінімум на 8 відсотків за світові;

— спеціальні — ставки мита, що захищають митну територію від ввезення товарів, що загрожують вітчизняним виробникам (аналогічних або безпосередньо конкуруючих). Іноді спеціальні мита використовують як відповідний захід щодо дій інших держав, що загрожують інтересам вітчизняних виробників;

— компенсаційні — ставки мита, що застосовуються до ввезених товарів, щодо яких використовувався механізм субсидій, що відповідно занизило їх ціну, і це загрожує вітчизняному виробництву.

Механізм застосування **пільг** при сплаті мита досить різноманітний і включає:

1. Звільнення від сплати мита визначених категорій платників.
2. Зменшення ставок мита.
3. Повернення раніше сплачених сум мита.
4. Звільнення від мита певних предметів.

Порядок сплати і ставки мита визначаються Єдиним митним тарифом України. Митний тариф являє собою систему ставок мита, застосовуваних до товарів, що їх переміщують через митний кордон.

В Україні оподатковувані товари зосереджено в товарній класифікаційній схемі, заснованій на Гармонізованій системі опису і кодування товарів. Усі товари, що підлягають митному оформленню, зосереджено в 21 розділі, 97 главах, 1241 товарній групі, 5019 товарних позиціях. Кожен товар має чотиризначний цифровий код, де два перших знаки означають товарну групу, два інших — товарну позицію.

В основі обчислення мита лежить митна вартість товару і транспортного засобу. **Митну вартість** визначають кількома *методами*:

1. *Метод оцінки за ціною угоди з ввезеними товарами* — митну вартість визначають як ціну угоди, фактично сплачену або таку, що підлягає сплаті, за ввезений товар на момент перетинання їм митного кордону.

2. *Метод оцінки за ціною угоди з ідентичними товарами* (використовується за неможливістю використання першого) — митна вартість визначається як ціна угоди з ідентичними товарами. Ідентичність припускає подібність за основними характеристиками (виробник, країна виготовлення, якість, знос).

3. *Метод оцінки за ціною угоди з однорідними товарами* — нагадує механізм попереднього методу. При цьому однорідні товари не обов'язково однакові у всіх відносинах, але мають подібні характеристики.

4. *Метод оцінки на основі визначення вартості* — митна вартість визначається як ціна за продаж ідентичних або однорідних товарів на внутрішньому ринку за винятком сум імпортичних митних платежів, комісійних винагород, витрат на транспортування тощо.

5. *Метод оцінки на основі додавання вартості* — митна вартість визначається як сума загальних витрат, характерних для продажу ідентичних або однорідних товарів.

6. *Резервний метод* — використовують за неможливістю застосувати попередні методи. Ціну угоди визначають з урахуванням світової практики і на основі чинного законодавства. Рішення про використання цього методу приймають митні органи.

Мито сплачується безпосередньо митному органу одночасно з прийняттям митної декларації або до її прийняття. Мито зараховується до державного бюджету, а митні органи здійснюють контроль за правильністю його нарахування і збору. Механізм внесення мита припускає певні гарантії (форми забезпечення внесення платежів):

- застава товарів;
- гарантії фінансово-кредитних установ;
- гарантії третіх осіб;
- внесення належних сум на депозит.

ДЕРЖАВНЕ МИТО

Державне мито за своєю суттю є не винятково податковим платежем, а скоріше судовим або цивільним більш детально воно регулюється не тільки податковим законодавством, а й цивільним, процесуальним, господарсько-процесуальним.

Державне мито являє собою плату, що стягують за здійснення юридично значущих дій в інтересах юридичних і фізичних осіб уповноважені на це компетентні органи і видають відповідні документи, що мають правове значення¹.

Отже, державне мито — це плата за дії (послуги) уповноважених органів, що стягується з метою покриття витрат, які виникають у зв'язку з цим. Головна особливість державного мита — його індивідуальна відплатність. Сплачуючи державне мито, платник переслідує певні інтереси, пов'язані зі здійсненням на його користь дій публічно-правового характеру. З іншого боку, метою стягування державного мита є покриття витрат державного або іншого органу, у зв'язку з його діяльністю.

Особливості застосування механізму державного мита в Україні регулюються Декретом Кабінету Міністрів України від 21 січня 1993 р. «Про державне мито», а деталізує його застосування Інструкція про порядок обчислення і стягування державного мита, затверджена наказом Головної Державної податкової інспекції України від 22 квітня 1993 р. №15.

Платниками державного мита на території України є фізичні та юридичні особи за здійснення в їх інтересах дій та видачу документів уповноваженими на те органами.

Державне мито стягується:

1) із позовних заяв, заяв з переддоговірних спорів, заяв (скарг) у справах окремого провадження і скарг на рішення, прийняті щодо релігійних організацій, з касаційних скарг на рішення судів і скарг на рішення, що набрали законної сили, а також за видачу судами копій документів;

¹ Див.: *Кучерявенко Н.П.* Налоговое право: Учебник. — С. 459.

2) із позовних заяв і заяв кредиторів у справах про банкрутство, що подаються до господарських судів, та заяв про перевірку рішень, ухвал, постанов у порядку нагляду, а також про їх перегляд за нововиявленими обставинами;

3) за здійснення нотаріальних дій державними нотаріальними конторами і виконавчими комітетами сільських, селищних, міських рад народних депутатів, а також за видачу дублікатів нотаріально засвідчених документів;

4) за реєстрацію актів громадянського стану, а також видачу громадянам повторних свідоцтв про реєстрацію актів громадянського стану і свідоцтв у зв'язку зі зміною, доповненням і поновленням записів актів громадянського стану;

5) за видачу документів на право виїзду за кордон і про запрошення в Україну осіб з інших країн, за продовження строку їх дії і за внесення змін до цих документів; за реєстрацію національних паспортів іноземних громадян або документів, що їх замінюють; за видачу або продовження посвідчень на проживання; за видачу візи до національного паспорта іноземного громадянина або документа, що його заміняє, на право виїзду з України та в'їзду в Україну, а також з заяв про прийняття до громадянства України і про вихід з громадянства України;

6) за видачу нового зразка паспорта громадянина України (крім обміну нині діючого паспорта на паспорт нового зразка); за оформлення нового зразка паспорта громадянина України для поїздки за кордон; за видачу громадянам України закордонного паспорта на право виїзду за кордон або продовження строку його дії;

7) за пропуску громадян або реєстрацію місця проживання;

8) за видачу дозволів на право полювання та рибальства;

9) за операції з випуску (емісії) цінних паперів, крім облігацій державних та місцевих позик, та з видачі приватизаційних паперів;

10) за операції з об'єктами нерухомого майна, що здійснюються на товарних біржах, крім операцій з примусового відчуження такого майна у випадках, передбачених законами України;

11) за проведення прилюдних торгів (аукціону, тендеру) об'єктами нерухомого майна, крім операцій з примусового відчуження такого майна у випадках, передбачених законами України;

12) за дії, що пов'язані з одержанням патентів на сорти рослин і підтриманням їх чинності;

13) за подання до Кабінету Міністрів України проекту створення промислово-фінансової групи.

Перелік ставок державного мита досить великий, оскільки встановлюється щодо конкретних видів об'єктів оподаткування.

Державне мито сплачується за місцем розгляду й оформлення документів і зараховується до бюджету місцевого самоврядування, крім мита, стягнутого з позовних заяв, що їх подано до господарського суду, із заяв про перевірку рішень, ухвал та постанов господарських судів у порядку нагляду, а також за дії, пов'язані з одержанням патентів на сорти рослин, підтримкою їх дії та за подання до Кабінету Міністрів України проекту створення промислово-фінансової групи, що зараховується до Державного бюджету України. Державне мито з позовних заяв і заяв кредиторів по справах про банкрутство, що надходять з інших держав і розглядаються відповідними органами України, зараховується до Державного бюджету України. Підтвердити факт надходження і зарахування, у разі такої необхідності, державного мита до відповідного бюджету може тільки орган, на рахунок якого воно надійшло, незалежно від того, де зберігаються платіжні документи, тобто територіальний орган державного казначейства.

Сплата державного мита може здійснюватися у кількох формах:

1. Готівкою:

— безпосередньо в національній валюті;

— в іноземній валюті в перерахунку за курсом Національного банку України;

2. У безготівковому порядку (перерахуванням через відділення банків сум мита з рахунків платників);

3. Митними марками.

З позовів, що подають до суду або господарського суду в іноземній валюті, а також за дії та операції в іноземній валюті державне мито сплачується в іноземній валюті. Якщо розмір ставок державного мита передбачено в частинах неоподаткованого мінімуму доходів громадян, державне мито сплачується в іноземній валюті з урахуванням курсу грошової одиниці Національного банку України.

ПЛАТА (ПОДАТОК) ЗА ЗЕМЛЮ

Земля (земельна ділянка) була одним з перших об'єктів оподаткування. В окремі періоди історичного розвитку земельний податок був головним, мав найбільше фіскальне навантаження. Цілком природно, що в сучасній податковій системі України застосовують такий традиційний податковий важіль, як податок на землю.

Сплата цього податку передбачена ст. 14 Закону України «Про систему оподаткування» і регулюється Законом України «Про плату за землю» (у редакції від 19 вересня 1996 року), Земельним кодексом України, постановами Кабінету Міністрів України.

Користування землею в Україні є платним. Плата за землю стягується у виді земельного податку або орендної плати, розмір яких не залежить від господарської діяльності власників та користувачів землі або орендарів і визначається залежно від грошової оцінки земельних ділянок.

§ 1. Платники податку

У статті 5 Закону України «Про плату за землю»¹ досить часто згадуються категорії «суб'єкт» і «платник». Ця норма права потребує істотного й принципового доопрацювання, оскільки законодавець, змішуючи ці поняття, фактично припускає сполучення публічного і приватно-правового регулювання. Регулювання орендних відносин має бути винесено за межі податкового законодавства і суб'єктом податку повинний бути тільки власник земельної ділянки.

Що ж стосується закріпленого законом порядку, то платником плати за землю є власник землі і землекористувач, у тому числі орендар, якими можуть виступати як юридичні, так і фізичні особи.

¹ Закон України «Про плату за землю» від 19 вересня 1996 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — №45. — Ст. 238.

Платники сплачують податок на землю з дня виникнення права власності або права користування ділянкою, а у разі втрати платником цих прав податок сплачується за період фактичного перебування у нього ділянки в поточному році. Облік платників (товаровиробників сільськогосподарської продукції і громадян) і нарахування земельного податку здійснюється щорічно за станом на 1 травня, інших платників — за станом на 1 лютого.

Право на земельну ділянку може належати кільком особам, тому, як характерну рису плати за землю, слід зазначити існування в цьому разі консолідованого платника.

§ 2. Об'єкт оподаткування

Об'єктом плати за землю є земельна ділянка, що перебуває у власності або користуванні, у тому числі й орендованої. При цьому законодавець виділяє три категорії земель: землі сільськогосподарського користування, землі населених пунктів і землі промисловості, транспорту, зв'язку, оборони тощо. Стаття 79 Земельного кодексу України містить поняття земельної ділянки, як частини земної поверхні зі встановленими межами, певним місцем розташування і закріпленими щодо нього правами. Одиницею оподаткування відносно сільськогосподарських угідь є законодавчо закріплений один гектар орних земель, луків, пасовищ, багаторічних насаджень.

Право власності на землю і право постійного користування земельною ділянкою виникає після одержання його власником або користувачем документа, що задовольняє це право і його державної реєстрації. Право на оренду земельної ділянки виникає після висновку договору оренди та його державної реєстрації. Приступати до використання земельної ділянки до встановлення його межі у натурі (на місцевості), одержання документа, що засвідчує право на нього (державного акта) і державної реєстрації заборонено.

§ 3. Ставки податку

Власники землі та землекористувачі сплачують плату за землю у формі земельного податку, а орендарі — у формі орендної плати.

Стаття 1 Закону України «Про плату на землю» встановлює ставку податку як законодавчо визначений річний розмір плати за одиницю площі оподаткованої земельної ділянки. Стаття 4 цього закону уточнює таке визначення, вказуючи, що ставка земельного податку обчислюється в розрахунку на 1 квадратний метр.

Ставки земельного податку з одного гектара сільськогосподарських земель встановлюються у відсотках до їх грошової оцінки. Що стосується інших земельних ділянок, то ставки по них диференціюють і затверджують відповідні місцеві ради, виходячи із середніх ставок податку, функціонального використання і місця розташування ділянки, але не вище, ніж удвічі від середніх ставок з урахуванням коефіцієнтів, встановлених Законом України «Про плату за землю».

Чинне законодавство передбачає застосування підвищених ставок податку у випадках:

- нецільового використання землі;
- перевищення норм відводу.

§ 4. Пільги щодо податку

Законом передбачено такі пільги щодо плати за землю, як звільнення від сплати податку, а також його несправляння. Залежно від критеріїв, узятих за основу при поділі, пільги з цього податку можна поділити на три групи:

1. За територіальною ознакою — поширюються на окрему територію, що не обов'язково збігається з адміністративно-територіальною одиницею (зона радіоактивного забруднення в результаті Чорнобильської катастрофи; територія спеціальних економічних зон «Азов» і «Донецьк», територія пріоритетного розвитку в Житомирській області тощо). Законодавець висуває ряд додаткових умов, за наявності яких платник має право на це пільгове оподаткування (наприклад, суб'єкт на цій території повинен здійснювати визначені інвестиційні проекти).

2. За видимою ознакою — щодо певних видів земельних ділянок (заповідники, національні природні парки, ботанічні сади, пам'ятки природи, дендрологічні і зоологічні парки; землі, що перебувають у тимчасовій консервації або в стадії сільськогосподарського освоєння тощо).

3. За суб'єктною ознакою — залежно від суб'єкта податку застосовуються як до фізичних осіб (інваліди I і II груп, громадяни, що виховують трьох і більше дітей, громадяни, що постраждали від Чорнобильської катастрофи тощо), так і до юридичних осіб (органи державної влади й органи місцевого самоврядування; зареєстровані релігійні і благодійні організації, що не займаються підприємницькою діяльністю тощо).

Крім того, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, органи місцевого самоврядування можуть встановлювати такі пільги:

- часткове звільнення від сплати податку;
- зменшення суми земельного податку, але в межах коштів, зарахованих на спеціальні бюджетні рахунки відповідних бюджетів.

§ 5. Обчислення і сплата податку

Обчислення податку на землю провадиться на підставі даних Державного земельного кадастру.

Державний земельний кадастр включає дані реєстрації права власності, права користування землею і договорів оренди земельних ділянок, обліку кількості і якості земель, зонування територій населених пунктів, економічної і грошової оцінки земель.

Юридичні особи самостійно обчислюють суму податку щорічно за станом на 1 січня та до 1 лютого подають дані до відповідної державної податкової інспекції. Нарахування плати за землю громадянам проводять державні податкові інспекції, та до 15 липня поточного року видають платнику платіжне повідомлення про сплату податку.

Платежі за землю зараховуються на спеціальні бюджетні рахунки сільської, селищної або міської рад, відповідно, на території, де розміщені земельні ділянки, при цьому 30 відсотків цих коштів централізуються на спеціальному бюджетному рахунку Державного комітету України з земельних ресурсів, 10 відсотків — на спеціальних бюджетних рахунках Автономної Республіки Крим і областей.

Закон України «Про плату за землю» крім регулювання податкового механізму також визначає напрям використання коштів, що надійшли від плати за землю.

Кошти від плати за землю використовуються на фінансування заходів щодо раціонального використання й охорони земель, підвищення родючості ґрунтів, відшкодування витрат власників землі та землекористувачів, пов'язаних з господарюванням на землях гіршої якості, ведення Земельного кадастру, здійснення землевпорядження і моніторингу земель, проведення земельної реформи і розвитку інфраструктури населених пунктів.

ПОДАТОК З ВЛАСНИКІВ ТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ ТА ІНШИХ САМОХІДНИХ МАШИН І МЕХАНІЗМІВ

§ 1. Місце податку з власників транспортних засобів у системі податків і зборів України

Протягом багатьох десятиліть громадяни—власники транспортних засобів сплачували місцевий збір. З прийняттям у 1981 р. Положення про місцеві податки збір було замінено місцевим податком, і до оподаткування було притягнуто як населення міст, так і сільське населення. Починаючи з 1988 р., податок поширився і на транспортні засоби підприємств. В Україні податок з власників транспортних засобів справлявся на основі Закону України від 11 грудня 1991 р. «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» (зі змінами та доповненнями). 18 лютого 1997 р. було прийнято Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів».

§ 2. Платники податку

Платниками зазначеного податку є юридичні та фізичні особи (як українські, так і іноземні, або особи без громадянства), які мають власні транспортні засоби, зареєстровані в Україні. До платників податку належать також власники моторних човнів, мотосаней тощо, що сплачують податок до місцевих бюджетів за місцем перебування власників транспортних засобів. До числа платників не належать філії та інші відокремлені підрозділи юридичних осіб. Тому обчислювати та вносити до бюджету податок з власників транспортних засобів повинні саме юридичні особи.

Податком з власників транспортних засобів оподатковуються транспортні засоби, що у встановленому порядку підлягають реєстрації з одержанням реєстраційних знаків (державних) для участі в дорожньому русі. Реєстрація, перереєстрація або технічний огляд транспортних засобів без пред'явлення квитанції і платіжного доручення про сплату податку не проводиться. Хотілося б зробити одне зауваження. Річ у тім, що навряд чи правомірно акцентувати увагу на тому, що платником є власник транспортного засобу. У певній ситуації ним користується особа за генеральним дорученням, і реально податок оплачує вона, а не власник. Саме цю особливість враховано Законом України від 16 червня 1999 р. «Про внесення змін у деякі закони України щодо фінансування дорожнього господарства», де зазначено, що податок сплачує або власник, або від його імені особа, якій передано право користування.

Графіки проходження технічного огляду узгоджують з органами місцевого самоврядування, в обов'язковому порядку подають органам Державної податкової адміністрації, ці графіки, зазвичай, передбачають проведення техогляду до 1 серпня. При перенесенні дати проведення техогляду підприємство зобов'язане вчасно сповістити про це органи Державної податкової адміністрації. Необхідно звернути увагу на те, що Рекомендаціями про порядок обліку платників нарахування податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів (затвердженими Державною податковою адміністрацією України за погодженням з Державтоінспекцією, Держтехоглядом і Держфлотоглядом України) встановлено обов'язкове щорічне проходження технічного огляду тим транспортом (як юридичних, так і фізичних осіб), що використовується в комерційних цілях. Якщо для таких транспортних засобів передбачено проведення техогляду два або більше разів на рік, податок сплачується перед проходженням першого з таких техоглядів.

§ 3. Об'єкт оподаткування

Враховуючи те, що податок на транспортні засоби справляється з власників транспортних засобів, що зареєстрували їх, однією з вимог постанови Кабінету Міністрів України № 1388

від 7 вересня 1998 р. «Про затвердження Правил державної реєстрації й обліку автомобілів, автобусів, а також самохідних машин, сконструйованих на шасі автомобілів, мотоциклів усіх типів, марок і моделей, причепів, напівпричепів і мотоколясок» є обов'язковість реєстрації транспортних засобів протягом 10 діб після їх придбання, одержання або появи обставин, що вимагають внесення змін до реєстраційних документів. Відповідно до Закону України від 30 червня 1993 р. «Про дорожній рух» (ст. 34) державній реєстрації й обліку підлягають призначені для експлуатації на вулично-дорожній мережі загального користування автомобілі, автобуси, самохідні машини, сконструйовані на шасі автомобілі, мотоцикли всіх типів, марок і моделей, причепа, напівпричепа і мотоколяски.

Транспортні засоби реєструють на підприємства та громадян. Якщо транспортний засіб належить кільком громадянам, то реєстрація здійснюється на одного з них (громадянина, на якого оформлені документи, що підтверджують правомірність придбання засобу). Реєстрація транспортних засобів здійснюється на підставі заяви власника, документів, що підтверджують його особу, а також документів, що підтверджують правомірність придбання або одержання транспортного засобу, відповідність конструкції транспортного засобу встановленим вимогам безпеки, а також вимогам, які є основою для внесення змін у реєстраційні документи. Реєстрація транспортних засобів здійснюється за умови сплати передбачених податків, зборів та інших видів платежів (при перетинанні через митний кордон України транспортного засобу імпортер має надати документ, що підтверджує сплату мита, акцизного збору і ПДВ). Правомірність придбання транспортних засобів, номерних агрегатів підтверджується документами, виданими торговими організаціями, митними органами і судами, нотаріусами, органами соціального захисту населення, підприємствами — виробниками транспортних засобів, військовими частинами, відділами матеріальних фондів оперативних командувань підприємств, підрозділів Державтоінспекції тощо.

Особливістю чинної редакції Закону є високий ступінь деталізації об'єктів оподаткування: вперше в податковому законодавстві (не враховуючи акцизного збору і митних зборів) об'єкти оподаткування закріплені чотиризначним кодом

відповідно до Гармонізованої системи опису і кодування товарів, що значною мірою спрощує роботу зі сплати цього податку, оскільки розділом другим Рекомендацій про порядок обліку платників, нарахування податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів дана докладна характеристика кожного виду транспортного засобу.

Оподатковуванню підлягають усі включені до об'єкта оподаткування і зареєстровані в Україні відповідно до чинного порядку транспортні засоби (включаючи відомчу реєстрацію транспорту військових частин, технологічного транспорту — органами Держнаглядорозхоронпраці, спортивних автомобілів — органами Держкомспорту тощо), а не тільки ті, які підлягають реєстрації в органах Державтоінспекції України.

§ 4. Ставка оподаткування

Ставки податку встановлені в гривні за 100 см³ обсягу циліндрів двигуна, з розрахунку на 1 кВт (для транспортних засобів з електродвигунами) або розрахунку на 100 см довжини (для катерів і яхт).

Прив'язка ставок податку до обсягу циліндрів двигуна транспортного засобу в сучасних умовах, на наш погляд, не відображає особливостей оподаткування транспортних засобів. Річ у тім, що той самий обсяг циліндрів двигуна може мати різну потужність. І при цьому потужність двигуна (до якої, по суті, повинне прив'язуватися оподаткування транспортного засобу) не відображається його обсягом; варто також врахувати і деякі способи, що збільшують потужність двигуна (турбонадуви тощо). Саме тому необхідно при встановленні ставок оподаткування за основу брати кількість кінських сил, що відображає потужність двигуна транспортного засобу.

Ставка податку розраховується на 1 день кварталу, в якому здійснюється сплата податку. За більшістю транспортних засобів (особливо за легковими автомобілями) ставку податку порівняно з попередньою редакцією Закону істотно збільшено.

Законодавством встановлено обов'язок сплати податку з власників автомобілів легкових, вантажних (вантажопідйомністю більше 7 т), автобусів. Усі транспортні засоби, що належать до цих категорій, підлягають оподатковуванню за одні-

ми ставками, для інших самохідних машин та механізмів передбачено використання інших розмірів ставок податку. При цьому слід мати на увазі, що пасажирські автомобілі місткістю до 8 чоловік, включаючи водія, належать до легкових автомобілів, понад 8 чоловік — до автобусів.

На відміну від основної маси податкових платежів, що використовують відносні ставки, цей податок передбачав систему абсолютних ставок (від 50 копійок до 2 карбованців 04 копійок), що при значних темпах інфляції було абсурдно. Зміни ст. 3 саме і торкнулися цієї сторони проблеми, внаслідок чого були закладені ставки в частинах від мінімальної заробітної плати без індексації (від 0,005 до 0,03 мінімальної зарплати), а потім в ЕКЮ. І в підсумку знову відбулося повернення до ставок, виражених у національній валюті України: від 0,5 грн. до 30 грн. (Закон України від 16 червня 1999 року). Розмір ставки податку встановлюється залежно від об'єкта оподаткування (автомобілі легкові, вантажні, мотоцикли, моторолери, мотоблоки тощо), визначеного відповідно до коду по Гармонізованій системі опису і кодування товарів, і ставки податку на рік: з 100 см³ об'єму циліндрів двигуна, з 1 кВт потужності двигуна або 100 см довжини. Ставка податку закріплена в гривні і варіює в межах від 0,5 грн. з 1 кВт по автомобілях з електродвигуном до 30 грн. по легкових автомобілях з об'ємом циліндрів від 3501 куб. см і більше.

Закон не передбачає прогресивне оподаткування, оскільки об'єкт оподаткування незмінний, і припускає застосування твердих ставок податку.

§ 5. Пільги щодо податку

Порівняно традиційну систему пільг можна поділити на дві групи. Перша — платники, яких повністю звільнено від сплати податку. Це підприємства автомобільного транспорту загального користування, державні бюджетні установи й організації, інваліди, що мають мотоколяски або автомобілі з ручним керуванням тощо. Друга група — платники, для яких ставка податку скорочується на 50 відсотків (пожежні машини, машини швидкої допомоги тощо). Закон надає право місцевим орга-

нам державної влади звільняти повністю або частково від сплати податку окремих платників за наявності вагомих причин. Законом України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» передбачено такі **пільги щодо цього податку**.

Повністю звільнені від сплати податку:

а) підприємства автомобільного транспорту загального користування — щодо транспортних засобів, зайнятих на перевезенні пасажирів, на які в установленому законом порядку визначено тарифи оплати проїзду. Така пільга була й раніше, але при її застосуванні слід пам'ятати, що передача таких транспортних засобів в оренду (навіть якщо їх використовуватиме орендар для перевезення пасажирів і за тими самими тарифами) розглядається як нецільове використання транспорту, а, отже, орендодавець втрачає право на пільгу, що підтверджується листом Державної податкової адміністрації України № 17-114-4/10-447 від 28 жовтня 1996 р.;

б) навчальні заклади, які повністю фінансуються з бюджетів щодо навчальних транспортних засобів за умови використання їх за призначенням.

Ліміти кількості одиниць транспортних засобів установлює вищестояща організація, про що видається лімітна довідка про витрати бюджету на наступний рік.

Якщо установи й організації, що фінансуються з державного бюджету, використовують транспортні засоби не за цільовим призначенням, права користування такою пільгою бюджетна організація не має. Що стосується використання в розмірі ліміту кількості транспортних засобів, то, якщо кількість транспортних засобів перевищує встановлений ліміт, податок бюджетними установами й організаціями за такі одиниці транспортних засобів сплачується на загальних підставах;

в) особи, зазначені в пунктах 1 і 2 ст. 14 Закону України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи»¹, статтях 4—11 Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»², статтях 6 і 8 Закону України «Про основні засади соці-

¹ Відомості Верховної Ради України. — 1999. — № 13. — Ст. 178.

² Там само. — 1993. — № 45. — Ст. 425.

ального захисту ветеранів праці та інших громадян похилого віку в Україні»¹, можуть користатися пільгою² на один легковий автомобіль з об'ємом циліндрів двигуна до 2500 см³, а інваліди I і II груп незалежно від об'єму циліндрів, або на один мотоцикл з об'ємом циліндрів двигуна до 650 см³ або на один моторний човен або катер (крім спортивного) з довжиною корпусу до 7,5 м.

Отже, якщо громадянин відповідно до положень законодавства, що втратили чинність, звільнявся від сплати цього податку на всі особисті транспортні засоби при проведенні технічного огляду, то при проведенні технічного огляду транспортних засобів після 1 вересня 1996 р. він відповідно до вимог зазначеної постанови може бути звільнений від сплати податку лише на транспортні засоби, зазначені в постанові, а на інші особисті транспортні засоби податок необхідно сплачувати на загальних підставах. Це роз'яснення дається в листі Державної податкової адміністрації України № 17-0317-110/10-1375 від 24 лютого 1997 р.;

г) особи, зазначені в пунктах 3 і 4 ст. 14 Закону України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи» — щодо одного легкового автомобіля з об'ємом циліндрів двигуна до 2500 см³ або одного мотоцикла з об'ємом циліндрів до 650 см³ або одного човна моторного або катера (крім спортивного) з довжиною корпусу до 7,5 м до їх відселення та протягом трьох років після переселення з зони гарантованого добровільного відселення та зони посиленого радіоекологічного контролю.

Звільняються від сплати податку на 50 відсотків:

а) сільськогосподарські підприємства-товаровиробники за трактори колісні, автобуси та спеціальні автомобілі для перевезення людей з кількістю місць не менше десяти (спеціалізація підприємства визначається статутом або загальним класифікатором галузей господарства Міністерства статистики України);

¹ Відомості Верховної Ради України. — 1994. — № 4. — Ст. 18.

² Лист Державної податкової адміністрації України «Щодо термінів сплати податку з власників транспортних засобів громадян» // *Налогов і бухгалтер.* — 1997. — № 9.

б) громадяни, у власності яких є легкові автомобілі (код 87.03), вироблені в країнах СНД і поставлені на облік в Україні до 1990 року включно.

Пільга в поточному році надається, якщо право на неї виникло до настання терміну сплати податку, тобто перед реєстрацією або перереєстрацією і технічним оглядом транспортних засобів. З появою права на пільгу після терміну сплати податку пільга в даному році не надається.

Не визнаються об'єктами оподаткування: трактори на гусеничному ході; мотоцикли, мопеди і велосипеди з обсягом циліндра двигуна до 50 см³; автомобілі спеціального призначення: швидкої допомоги і пожежні; машини і механізми для сільськогосподарських робіт; транспортні засоби вантажні, самохідні, які використовуються на заводах, у портах і аеропортах для перевезення вантажів на короткі відстані; окремі види яхт, вітрильних судів і човнів, спортивний водний транспорт. Транспортні засоби, які не є об'єктами оподаткування, перераховано в розділі 3 рекомендацій до Гармонізованої системи опису і кодування товарів «Товарна номенклатура зовнішньоекономічної діяльності».

Податок з власників транспортних засобів не справляється за транспортні засоби, якщо вони не перебувають на обліку Державтоінспекції або інших органах, які проводять їх реєстрацію, перереєстрацію або техогляд. Якщо право користування транспортним засобом передано за дорученням іншій особі, податок з власників транспортних засобів сплачується його власником від його імені або особою, якій воно передано, якщо це передбачено в дорученні на право користування транспортним засобом за місцем проживання власника.

Відповідно до Закону України «Про систему оподаткування» Верховна Рада Автономної Республіки Крим, сільські, селищні, міські ради можуть встановлювати додаткові пільги з оподаткування в межах сум, що надходять до їх бюджетів. Для вирішення питань про надання додаткової пільги щодо податку з власників транспортних засобів платник повинен звернутися до відповідної ради. Подача заяви про звільнення від сплати податку не припиняє його сплати або справляння. Якщо подання підприємства про надання додаткової пільги буде задоволено відповідною радою, в особовому рахунку платника на підставі такого рішення робиться відповідний запис.

§ 6. Обчислення і сплата податку

Терміни сплати податку практично прив'язуються до часу здійснення технічного огляду транспортного засобу. Сплачується податок щорічно, але не пізніше першого півріччя перед реєстрацією, перереєстрацією або щорічним технічним оглядом. Обчислення податку здійснюється, виходячи із сумарної потужності транспортного засобу, з урахуванням його різновиду і ставки, встановленої в статтях 2 і 3 Закону «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів»¹.

Конкретні терміни сплати податку Законом не передбачено, однак зафіксовано, що він виплачується перед реєстрацією або перереєстрацією технічним оглядом транспортних засобів. При цьому органам Державтоінспекції та іншим органам, уповноваженим проводити реєстрацію або технічний огляд, пред'являються квитанції (платіжні доручення) про сплату податку або документи, що є підставою для надання пільги (для громадян цими документами є посвідчення, посвідчення про право на пільги, а також довідки, видані органами Міністерства оборони, Міністерства внутрішніх справ, Служби безпеки України).

Нова редакція Закону передбачає різні терміни сплати податку. Якщо для фізичних осіб він збігається з моментом здійснення технічного огляду перед реєстрацією, перереєстрацією, технічним оглядом транспортного засобу, то юридичні особи сплачують його щоквартально рівними частками до 15 числа місяця, наступного за звітним кварталом.

Суми, що надходять за рахунок цього податку, розподіляються у співвідношенні: 85% — використовуються на фінансування ресурсів, пов'язаних з будівництвом, реконструкцією, ремонтом і утриманням автомобільних доріг загального користування, а також сільських доріг; 15% — надходять до бюджетів місцевого самоврядування на ремонт і утримання вулиць у населених пунктах, що є в комунальній власності, автомобільних доріг і доріг загального користування державного значення. Податок з власників транспортних засобів є джерелом фінансування будівництва, реконструкції, ремонту і утриман-

¹ Відомості Верховної Ради України. — 1997. — № 15. — Ст. 117.

ня автомобільних доріг загального користування і проведення природоохоронних заходів на водоймищах. Підприємства сплачують податок щокварталу рівними частинами, виходячи з розрахунку суми податку за рік, а громадяни можуть його сплачувати щорічно або один раз у два роки, але не пізніше першого півріччя року, у якому здійснюється технічний огляд. Сума податку розраховується на підставі діючих ставок. За украдений транспортний засіб податок не сплачується за умови, що факт крадіжки підтверджено документами органів, які порушили кримінальну справу.

Контроль за правильністю справляння податку відповідно до Закону України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» покладено на державні податкові органи й органи, що здійснюють реєстрацію, перереєстрацію і техогляд транспортних засобів. Державні податкові інспекції зобов'язані систематично контролювати в органах, що здійснюють реєстрацію, перереєстрацію і техогляд транспортних засобів, у тому числі водних, правильність справляння податку, повноту і своєчасність сплати податку й у разі несплати податку вживати заходів з його стягнення.

ПОДАТОК НА ПРОМИСЕЛ

§ 1. Місце податку на промисел у податковій системі України

Сплата податку на промисел здійснюється в Україні відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України «Про податок на промисел» від 17 березня 1993 р.

Особливістю цього податку є те, що його застосування поширюється тільки на торгову діяльність фізичних осіб, не зареєстрованих як суб'єкти підприємницької діяльності. З торгової діяльності, власне, розпочався процес демонополізації економіки.

Концепція розвитку внутрішньої торгівлі України визначає загальну стратегію і пріоритетні напрями державного регулювання розвитку внутрішньої торгівлі в ринково орієнтованій системі господарських відносин і спрямована на підвищення ефективності організаційно-економічних перетворень у торгівлі. Перехід до системи вільного переміщення товарів поки що не призвів до формування повноцінного споживчого ринку. Споживчий ринок сьогодні — це ринок деформованої структури попиту через неплатоспроможність населення; ринок товарів низької якості; ринок, у якому масові порушення з боку суб'єктів господарювання стали об'єктивною реальністю. У зв'язку з нестабільністю економіки України поки що неможливо відійти від стихійних нерегульованих ринків, що формуються за рахунок виплати заробітної плати в натуральній формі, торгівлі продукцією, вирощеною на власній земельній ділянці тощо.

§ 2. Платники податку на промисел

Платниками податку на промисел є громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства (далі — громадяни), які мають або не мають постійного місця проживання в

Україні, якщо вони не зареєстровані як суб'єкти підприємництва і здійснюють несистематичний, не більше чотирьох разів протягом календарного року, продаж виготовленої, переробленої або купленої продукції, предметів або товарів.

Платниками виступають громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства та особи, що не мають постійного місця проживання. Підставою для подібного розмежування є статус громадянина, що визначається Законом України від 18 січня 2001 р. «Про громадянство України». Громадянство України визначає постійний правовий зв'язок особи і держави, що полягає в їх взаємних правах і обов'язках.

Іноземці мають право займатися в Україні підприємницькою діяльністю, передбаченою законодавством України. При цьому вони мають такі самі права й обов'язки, як і громадяни України, якщо інше не встановлено Конституцією і законами України. Іноземці сплачують податки і збори відповідно до законів України і міжнародних договорів України.

І ще кілька зауважень щодо цього елемента правового механізму податку на промисел. По-перше, платниками є особи, які не зареєстровані як суб'єкти підприємницької діяльності. По-друге, платники здійснюють несистематичну діяльність з продажу товарів (у цьому разі законодавець закріпив і кількісний критерій несистематичності — чотири рази в календарному році). По-третє, несистематичному продажу підлягає: а) виготовлена; б) перероблена; в) придбана продукція.

§ 3. Об'єкт оподаткування

Об'єктом оподаткування є сумарна вартість товарів за ринковими цінами, що визначається громадянином у декларації, поданій до державної районної (міської) податкової інспекції за місцем проживання, а громадянином, що не має постійного місця проживання в Україні, — за місцем реалізації товару.

Плата за придбаний одноразовий патент є різновидом сплати прибуткового податку. Відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» об'єктом оподаткування є сумарний річний доход громадян (оподаткування, як правило, відбувається щодо фактично отриманого доходу). Однак якщо використовується метод спла-

ти прибуткового податку виходячи з оцінного доходу, то за результатами отриманого доходу протягом календарного року провадиться перерахунок прибуткового податку і визначається боржник (держава або платник).

Особливістю визначення об'єкта оподаткування є те, що придбаний одноразовий патент є фіксованою платою і надалі не підлягає перерахунку. Для захисту інтересів платника (тобто для дотримання принципу справедливості оподаткування) при декларуванні товару необхідно використовувати ринкові ціни. Ціна являє собою грошове вираження зобов'язання здійснити платіж за продажу продукцію. Ціна виражається в одиницях національної валюти за одиницю товару. Рівень цін складається під впливом низки об'єктивних обставин: особливостей товару, конкурентоспроможності, співвідношення попиту та пропозиції тощо. У кожному регіоні складаються свої центри торгівлі, так звані «основні ринки», ціни яких визнаються базисними в торгівлі відповідними товарами і залежать від кількості посередників на шляху товару до кінцевого споживача.

Залежно від особливостей платників податку на промисел існує *два методи придбання одноразового патенту*:

а) за місцем проживання платника (якщо громадянин має прописку);

б) за місцем здійснення торгової діяльності (якщо громадянин не має прописки).

Придбання патенту здійснюється на підставі поданої декларації, в якій зазначаються: прізвище, ім'я, по батькові платника; адреса проживання; найменування і вартість товару; кількість днів; кількість товару; вартість одиниці товару; сумарна вартість товару. Декларація, на підставі якої визначається об'єкт оподаткування, подається до податкової інспекції за місцем проживання громадян України або до податкового органу за місцем реалізації товару (якщо громадянин не має постійного місця проживання). У декларації, крім загальних відомостей про громадянина, вказується перелік товарів, що передбачається реалізувати, та їх вартість.

Форма декларації встановлюється Державною податковою адміністрацією України.

§ 4. Ставка податку

Ставка податку на промисел встановлена в розмірі 10 відсотків від зазначеної в декларації вартості товару, що підлягає продажу протягом трьох днів, але не менше розміру однієї мінімальної заробітної платні. У разі збільшення терміну продажу товарів до семи днів ставка податку збільшується до 20 відсотків. Отже, ставка для визначення вартості одноразового патенту при здійсненні торгової діяльності з урахуванням податку на промисел становить:

- 1) 10% — у разі придбання одноразового патенту на 3 дні;
- 2) 20% — у разі придбання одноразового патенту на 7 днів.

Збільшення ставки залежно від збільшення терміну продажу товару до 7 днів зумовлено тим, що за 7 днів можливість реалізувати більший обсяг товарів зростає, і, отже, для забезпечення доходної частини місцевого бюджету податок стягується в подвійному розмірі. Особливістю сплати податку на промисел є те, що вартість патенту, що придбається, не може бути нижче граничного розміру (одного неоподаткованого мінімуму), що встановлений ст. 3 Декрету. У цьому разі не має значення кількість задекларованого товару, якщо процентне співвідношення не відповідає встановленому мінімальному розміру сплати одноразового патенту, тобто не приймається плата менше 17 гривень.

§ 5. Пільги щодо податку на промисел

За допомогою пільг створюються умови для активізації інвестиційних процесів, насамперед у пріоритетних сферах матеріального виробництва, що відповідає основним напрямкам структурної перебудови за конкретними програмами і проектами збільшення випуску і здешевлення необхідних товарів.

Згаданий Декрет передбачає своєрідну пільгу: не декларується і не оподатковується реалізація продукції, виробленої в особистому підсобному господарстві, як у сирому вигляді, так і у вигляді первинної обробки. Особливим є те, що цю пільгу не виділено ні в окрему статтю, ні в окремих пункт, а включено до ст. 2 «Об'єкт оподаткування».

Ще однією з пільг, закріплених Декретом, є надання права фізичним особам, без реєстрації суб'єктами підприємницької діяльності і без придбання одноразового патенту, здійснювати продаж особистих автотранспортних засобів. Ця пільга застосовується у разі здійснення такого продажу не більш одного разу в рік.

§ 6. Обчислення і сплата податку

Податок на промисел сплачується шляхом придбання одноразового патенту на торгівлю, вартість якого визначається на підставі зазначеної платником сумарної вартості товарів і ставки податку. Мінімальний термін дії одноразового патенту — три, максимальний — сім днів. Одноразовий патент видається податковою інспекцією, виручена сума зараховується до місцевого бюджету за місцем придбання патенту. Форму патенту встановлює Державна податкова адміністрація України.

У зв'язку з тим, що здійснення торгової діяльності з придбанням одноразового патенту передбачає несистематичну діяльність, то і вести облік доходів і витрат не потрібно. Умовою здійснення несистематичної торгової діяльності за допомогою придбання одноразового патенту є реалізація товару винятково на території ринків. Придбання одноразового патенту при торгівлі на території ринку не звільняє громадянина, що здійснює таку торгівлю, від сплати ринкового збору і дотримання правил торгівлі на ринках.

Вимогою ст. 1 Декрету є те, що при здійсненні несистематичної торгової діяльності (не більше чотирьох разів у календарному році) громадяни можуть здобувати одноразовий патент і здійснювати торгівлю діяльність без державної реєстрації суб'єктом підприємницької діяльності. У разі здійснення торгової діяльності більше чотирьох разів на рік (тобто якщо вона є систематичною) необхідно зареєструватися суб'єктом підприємницької діяльності, оскільки відповідно до вимог Декрету здійснення самостійної, ініціативної діяльності на власний ризик з метою одержання прибутку є підприємницькою діяльністю. Також відповідно до Закону України «Про підприєм-

ництво» громадянин, який здійснює продаж товару більше чотирьох разів на рік, повинен зареєструватися як суб'єкт підприємницької діяльності.

Особливістю відповідальності платників податків є те, що при недотриманні вимог Декрету застосовуються адміністративні штрафи у разі:

1) здійснення продажу товарів без придбання одноразового патенту;

2) здійснення продажу товарів, не внесених у декларацію.

За ці порушення адміністративний штраф стягується в розмірі від 1 до 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. За повторне порушення санкція застосовується у розмірі від 10 до 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Адміністративні штрафи застосовуються тільки у разі, якщо ці порушення здійснюють громадяни, що займалися торгівлею не більше чотирьох разів у календарному році. Якщо контролюючі органи встановили, що продаж здійснювався більше чотирьох разів у календарному році, то розмір адміністративних штрафів регулюється Декретом Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» і розглядається як здійснення торгової діяльності без державної реєстрації.

Податок на промисел зараховується до місцевих бюджетів за місцем придбання одноразового патенту.

ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНІ ЗБОРИ

§ 1. Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету

Відрахування за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, стягуються з користувачів надр, що здійснюють видобуток корисних копалин на раніше розвіданих родовищах. Відповідно до Кодексу України про надра¹ надра надаються організаціям, підприємствам і громадянам виключно в користування і тільки в тому разі, якщо в них є спеціальний дозвіл (ліцензія) на використання ділянки надр.

Закон України «Про систему оподаткування»² відрахування за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, відносить до загальнодержавних. Виходячи з цього, при видобутку корисних копалин на території України діють єдині правила обчислення і сплати таких відрахувань. При цьому не має значення якість видобутих корисних копалин і умови їх видобутку.

Платниками збору за геологорозвідувальні роботи є користувачі надр усіх форм власності, у тому числі підприємства з іноземними інвестиціями, що добувають корисні копалини на раніше розвіданих родовищах, а також на розміщених на території України, її континентальному шельфі, у виключній (морський) економічній зоні, родовищах, що були заздалегідь оцінені й за згодою зацікавлених надрокористувачів передані їм для промислового освоєння.

Об'єкт оподаткування, а також механізм справляння збору за геологорозвідувальні роботи визначені Інструкцією³ про по-

¹ Відомості Верховної Ради України. — 1994. — № 36. — Ст. 30.

² Там само. — 1997. — № 16. — Ст. 119.

³ Інструкція про порядок справляння збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету: Затверджено наказом Держкомгеології і ДПА України від 23 червня 1999 р. // Офіційний вісник України. — 1999. — № 29. — Ст. 1509.

рядок справляння збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету, а також постановою Кабінету Міністрів України від 29 січня 1999 р. «Про затвердження порядку встановлення нормативів збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету, і його справляння»¹. Зокрема, нормативи збору за геологорозвідувальні роботи встановлені окремо для кожного виду корисних копалин чи групи близьких за призначенням корисних копалин (природний газ, тверде паливо, торф, чорні метали, кольорові метали, рідкі метали тощо) у гривнях до одиниці видобутку чи погашення в надрах запасів корисних копалин і приведені в додатку до вищезгаданої постанови Кабінету Міністрів України.

Розмір таких відрахувань визначається користувачами самостійно, виходячи з вартості видобутої мінеральної сировини чи продукції його переробки за певний період на основі нормативів з обліком офіційно встановленого й опублікованого індексу інфляції і понижувальних коефіцієнтів.

Понижувальні коефіцієнти застосовують у таких випадках:

1. Якщо геологорозвідувальні роботи виконувалися частково за рахунок власних коштів, то, сплачуючи збір, застосовують коефіцієнти для окремих родовищ. Підставою для застосування коефіцієнтів є довідка Держкомгеології. Для оформлення довідки необхідно подати Державному інформаційному геологічному фонду засвідчені копії документів, що підтверджують небюджетне фінансування виконання геологорозвідувальних робіт.

2. Якщо добувається більше одного виду корисних копалин, які одночасно залягають на одному родовищі.

Зазначимо, що при видобутку більше одного виду корисних копалин збір за геологорозвідувальні роботи обчислюється за кожен їх вид окремо.

Платники складають розрахунок збору за геологорозвідувальні роботи, що подають до органів державної податкової служби за місцем реєстрації платника такого збору протягом 40 днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу. Причому користувач надр, зареєстрований у податковому органі не того району (міста), в якому лежить експлуатоване їм родовище корисних копалин, додатко-

¹ Офіційний вісник України — 1999. — № 5. — Ст. 169.

во протягом 40 днів, наступних за останнім днем звітного кварталу, направляє копію розрахунку збору за геологорозвідувальні роботи до податкового органу за місцезнаходженням такого родовища корисних копалин з відміткою органа державної податкової служби, що прийняла оригінал розрахунку.

Збір за виконані геологорозвідувальні роботи не справляється при видобутку:

1) раніше погашених запасів корисних копалин, віднесених у процесі розробки родовищ до категорії втрачених у надрах;

2) вуглецевої сировини з нерентабельних шпар з метою недопущення вибухонебезпечних газопроявів у населених пунктах нафтогазопромислових районів;

3) підземних вод, які не використовуються у господарстві, видобуток яких є технологічно змушеним у зв'язку з видобутком інших корисних копалин у обсягах, погоджених з відповідними органами Державного гірського нагляду, Державного геологічного контролю й охорони навколишнього природного середовища;

4) копалин, що здійснюється для усунення забруднення надр;

5) копалин для усунення їх шкідливої дії (засолення, заболочування, забруднення тощо).

Збір за геологорозвідувальні роботи сплачують у два етапи.

1. Здійснюються авансові платежі у строки: до 20 числа третього місяця звітного кварталу і до 20 числа місяця, наступного за звітним кварталом у розмірі однієї третини суми розрахованого збору.

2. Остаточна сплата відрахувань здійснюється протягом 10 днів, наступних за останнім днем граничного терміну надання розрахунку збору, з обліком сплачених авансових внесків.

Збір за геологорозвідувальні роботи в повному обсязі зараховується до державного бюджету на рахунок, відкритий відповідно до коду бюджетної класифікації.

§ 2. Збір за спеціальне використання природних ресурсів

Специфіка збору за спеціальне використання природних ресурсів полягає в тім, що його назва відображає смислове навантаження платежу, але не дає його точного визначення. До збору за використання природних ресурсів належать:

- 1) плата за спеціальне використання лісових ресурсів;
- 2) плата за спеціальне використання водних ресурсів;
- 3) плата за спеціальне використання надр при видобутку корисних копалин.

Плата за спеціальне використання лісових ресурсів

Справляння плати за спеціальне використання природних ресурсів здійснюється відповідно до статей 89—91 Лісового кодексу України і Порядку справляння збору за спеціальне використання лісових ресурсів і користування земельними ділянками лісового фонду, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 6 липня 1998 р. й інших нормативних актів¹. Розрізняють спеціальне та загальне використання лісових ресурсів. Спеціальне використання лісових ресурсів здійснюється тільки на території земельних ділянок, наданих у користування. Такими користувачами можуть бути один чи кілька тимчасових лісокористувачів у тому разі, якщо використовуються кілька лісових ресурсів. Дозволяється здійснювати такі види спеціального використання лісових ресурсів: заготівлю деревини під час рубки головного користувача; заготівлю живиці; заготівлю другорядних лісових матеріалів (піль, дуб, кора й інше); побічне лісове використання.

Постійними користувачами можуть бути: спеціалізовані лісгосподарські підприємства, інші підприємства, установи, організації, у яких створені спеціалізовані підрозділи для ведення лісового господарства, а також для спеціального використання лісових ресурсів, потреб мисливського господарства, культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних і туристичних цілей, а також проведення науково-дослідних робіт. Для постійного використання можуть надаватися земельні ділянки лісового фонду, площа яких не перевищує 5 гектарів. Пра-

¹ Відомості Верховної Ради України. — 1994. — № 17. — Ст. 99; Офіційний вісник України. — 1998. — № 27. — Ст. 997; Інструкція про механізм справляння збору за спеціальне використання лісних ресурсів і користування земельними ділянками лісного фонду: Затверджено наказом Державного комітету лісного господарства України від 15 жовтня 1999 р. // Офіційний вісник України. — 1999. — № 46. — Ст. 2285.

во постійного користування земельними ділянками лісового фонду закріплюється державним актом на право постійного користування землею.

Тимчасовими користувачами можуть бути: підприємства, установи, організації, об'єднання громадян, релігійні організації, громадяни України, іноземні юридичні особи і громадяни. Земельні ділянки лісового фонду надаються в тимчасове користування за умови згоди постійного лісокористувача земельними ділянками лісового фонду. Тимчасове користування земельними ділянками лісового фонду може бути короткостроковим — до 3-х років і довгостроковим — від 3-х до 25 років. У тимчасове користування земельні ділянки лісового фонду можуть надаватися на умовах оренди. Умови оренди визначаються за згодою сторін у договорі.

За спеціальне використання лісових ресурсів передбачені такі **види плати**:

- 1) за встановленими таксами;
- 2) у вигляді орендної плати;
- 3) у вигляді доходу, отриманого від реалізації лісових ресурсів на конкурсних умовах.

Розмір збору за спеціальне використання лісових ресурсів встановлюється, виходячи з лімітів їх використання, такс на лісову продукцію і послуг з урахуванням якості та доступності. Такси і порядок справляння збору на лісові ресурси державного значення встановлює Кабінет Міністрів України, а на лісові ресурси місцевого значення — Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації. У разі застосування конкурсних умов реалізації лісових ресурсів плата встановлюється не нижче чинних такс. Розмір орендної плати встановлюється за згодою сторін у договорі оренди, однак не нижче встановлених такс на лісові ресурси.

Розрахунок збору подають платники протягом 40 днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу.

Платежі за спеціальне використання лісових ресурсів державного значення **зараховуються** в розмірі 80 відсотків до державного бюджету, 20 відсотків — до місцевих бюджетів за їх місцезнаходженням. Плата за спеціальне використання лісо-

вих ресурсів місцевого значення зраховується відповідно до бюджетів місцевого самоврядування. Ці платежі спрямовуються на виконання робіт з відновлення лісів, проведення лісогосподарських заходів і утримання лісів у належному санітарному стані.

Плата за спеціальне використання водних ресурсів

Відповідно до Водного кодексу України¹, плата за спеціальне водовикористання справляється з метою забезпечення раціонального використання й охорони вод, відновлення водних ресурсів і включає плату за забір води з водних об'єктів і за скидання в них забруднюючих речовин. До спеціального використання водних ресурсів належить використання водних ресурсів для задоволення водою виробничих і сільськогосподарських потреб, а також потреб населення. Воно здійснюється за допомогою спеціальних пристроїв і установок або без їх застосування, що впливає на якісні і кількісні показники стану водних ресурсів.

Плата встановлена за спеціальне використання водних ресурсів загальнодержавного і місцевого значення. До водних ресурсів загальнодержавного значення належать:

- а) поверхневі води, віднесені до басейнів рік, що розташовані чи використовуються на території кількох областей, включаючи всі припливи;
- б) підземні прісні води.

До водних ресурсів місцевого значення належать водні ресурси, що не є ресурсами загальнодержавного значення. Перелік водних ресурсів місцевого значення визначає Державний комітет з водного господарства за участю Міністерства охорони навколишнього природного середовища.

Спеціальне використання водних ресурсів можливо тільки за наявності відповідного дозволу, порядок видачі якого затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10 серпня 1992 р. «Про порядок видачі дозволів на спеціальне використання природних ресурсів і встановлення лімітів використан-

¹ Відомості Верховної Ради України. — 1995. — № 24. — Ст. 189.

ня ресурсів загальнодержавного значення»¹. Крім того, Порядок справляння збору за спеціальне використання водних ресурсів і збору за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту визначений постановою Кабінету Міністрів України від 16 серпня 1999 р.²

Платниками платежів за спеціальне використання водних ресурсів є суб'єкти підприємницької діяльності — водокористувачі незалежно від форм власності, які є юридичними особами, включаючи підприємства гідроенергетики і водного транспорту, підприємства з іноземними інвестиціями, їх філії, представництва, відділення та інші відособлені підрозділи, які не є юридичними особами, але мають окремий баланс, розрахункові рахунки у банку. Плату за спеціальне використання водних ресурсів вносять також господарські виробничі підрозділи, що не мають юридичного статусу і підвідомчі негоспрозрахунковим організаціям. У деяких випадках фізичні особи також зобов'язані платити за спеціальне використання води.

Об'єктом обчислення плати за спеціальне використання водних ресурсів є обсяг води, що водокористувачі беруть для власних потреб, незалежно від того, надходить ця вода безпосередньо з водогосподарчих систем (поверхневих чи підземних джерел) чи від інших водокористувачів або від підприємств комунального господарства. Підприємства, що використовують на потреби охолодження устаткування оборотну систему водопостачання, плату в бюджети вносять тільки за воду, що відбирають з водогосподарчих систем і використовують для поповнення оборотної системи. Розмір плати за забір води з водних об'єктів визначається на основі нормативів оплати фактичного забору води і встановлених лімітів на забір води.

¹ Див.: Положення про порядок установа лімітів використання природних ресурсів загальнодержавного значення: Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 10 серпня 1992 р. // Зібрання постанов Уряду України. — 1992. — №9. — Ст. 217.

² Порядок справляння збору за спеціальне використання водних ресурсів і збору за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту: Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 16 серпня 1999 р. // Бізнес. — 2002. — № 38/1-2. — С. 208.

Розмір плати за скидання забруднюючих речовин у водні об'єкти визначається на основі нормативів оплати фактичного скидання забруднюючих речовин і встановлених лімітів скидання. Нормативи платежів і порядок їх справляння регулюються Інструкцією про порядок обчислення і справляння збору за спеціальне використання водних ресурсів від 1 жовтня 1999 р. і Законом України «Про охорону навколишнього природного середовища» від 25 червня 1991 р.¹ Нормативи плати за спеціальне використання водних ресурсів затверджує Кабінет Міністрів України².

Плата за спеціальне використання водних ресурсів не справляється:

а) за воду, що відпускається платниками збору за спеціальне використання прісних водних ресурсів іншим водокористувачам;

б) за використання підземних вод, що є сировиною в технологічному процесі, для витягу компонентів, що містяться в них;

в) за використання підземних вод, що витягаються з надр разом з видобутком корисних копалин, а також забір яких допомагає усувати небезпечну дію вод у господарській діяльності (забруднення, підтоплення, засоленість, заболоченість, зрушення тощо);

г) за воду, що використовують для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення;

д) за воду, що використовують для протипожежних потреб тощо.

Суму платежу за спеціальне використання водних ресурсів обчислюють платники самостійно з урахуванням пільгових коефіцієнтів. Платежі обчислюються кварталним розрахунком виходячи з фактичного обсягу використаної води, встановленого ліміту і нормативів плати з урахуванням пільг. За спеціальне використання водних ресурсів платники сплачують про-

¹ Відомості Верховної Ради України. — 1991. — № 41. — Ст. 546; Офіційний вісник України. — 1999. — №42. — С. 285.

² Нормативи плати за спеціальне використання водних ресурсів і плати за використання водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту: Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 18 травня 1999 р. // Офіційний вісник України. — 1999. — №20. — Ст. 889.

тягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем граничного терміну подання розрахунку збору за місцем податкової реєстрації.

Плата за спеціальне використання водних ресурсів загальнодержавного значення в розмірі 100% перераховується до державного бюджету, а плата за використання водних ресурсів місцевого значення — до місцевих бюджетів.

Плата за спеціальне використання надр при видобутку корисних копалин

Плату за спеціальне використання надр при видобутку корисних копалин введено на підставі Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища» і Закону України «Про підприємництво», що передбачає наявність ліцензії при здійсненні видобутку корисних копалин, Кодексу України про надра, постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження базових нормативів плати за користування надрами для видобутку корисних копалин і Порядку справляння плати за спеціальне використання надр для видобутку корисних копалин» та іншими нормативними актами¹.

Відповідно до Кодексу України про надра, надра — це частина земної кори, що розташована під поверхнею суші і дном водойм і сягає глибин, доступних для геологічного вивчення й освоєння. Надра надаються тільки в користування, бо вони є виключно власністю держави.

Платниками збору за спеціальне використання надр при видобутку корисних копалин є суб'єкти підприємницької діяльності (незалежно від форм власності), у тому числі підприємства з іноземними інвестиціями, що здійснюють видобуток корисних копалин.

Об'єктом плати за спеціальне використання надр при видобутку корисних копалин є обсяг фактично погашених у надрах балансових і позабалансових запасів корисних копалин. Обсяг погашених балансових запасів корисних копалин визна-

¹ Див.: Відомості Верховної Ради України. — 1991. — №41. — Ст. 546; 1994. — №36. — Ст. 340; Право і практика. — 2002. — №22—23. — С. 91; Офіційний вісник України. — 1997. — №38. — Ст. 8.

чається як сума обсягів добутих корисних копалин і фактичних їх втрат у надрах під час їх видобутку. Але існують втрати, що не підлягають обліку при визначенні розміру платежів за використання надр при видобутку корисних копалин.

Відповідно до Інструкції про порядок обчислення і справляння плати за користування надрами для видобутку корисних копалин від 13 червня 2000 р.¹ установлені нормативи плати за використання надр для видобутку корисних копалин, що визначені для кожного виду корисних копалин. Вони розділені на групи корисних копалин з подальшою їх диференціацією залежно від геологічних особливостей і умов експлуатації родовищ. Базові нормативи плати за видобуток корисних копалин установлюються: для вугілля кам'яного, вугілля бурого, металевих корисних копалин, нерудної сировини для металургії, гірничо-хімічної, гірничо-рудної галузей і будівельної сировини — як фіксована сума відрахувань у гривнях за одиницю погашених у надрах запасів корисних копалин; для нафти, конденсату, газу природного, підземних вод (мінеральних, термальних, промислових), мінеральних брудів і мулу — як фіксована сума відрахувань у гривнях за одиницю добутих корисних копалин; для урану, сировини ювелірного (дорогоцінні камені), ювелірно-виробничого (напівдорогоцінні камені), виробничого (виробничі камені) призначення і для лицювальних матеріалів — як частина (відсоток) вартості добутих (погашених у надрах запасів) корисних копалин. При перевищенні зазначених базових нормативів справляється плата в подвійному розмірі.

Розмір плати за використання надр для видобутку корисних копалин визначається надкористувачами самостійно накопичувальним підсумком з початку року: для вугілля кам'яного, вугілля бурого, металевих корисних копалин, нерудної сировини для металургії, гірничо-хімічної, гірничорудної галузей і будівельної сировини — виходячи з обсягів погаше-

¹ Інструкція про порядок обчислення і справляння плати за користування надрами для видобутку корисних копалин: Затверджено наказом Міністерства екології, Міністерства фінансів, Державної податкової адміністрації і Міністерства праці України від 13 червня 2000 р. // Офіційний вісник України. — 2000. — №27. — Ст. 1151.

них у надрах балансових і забалансових запасів корисних копалин і нормативів плати й одиниці погашення в надрах запасів корисних копалин; для нафти, конденсату, газу природного, підземних вод, мінеральних брудів і мулу — виходячи з обсягів добутих корисних копалин і нормативів плати за одиницю добутих корисних копалин; для урану, сировини ювелірного, ювелірно-виробничого, виробничого призначення і для лицювальних матеріалів — виходячи з вартості мінеральної чи сировини продукції його первинної обробки і нормативів плати. У разі встановлення лімітів плата за використання надр для видобутку корисних копалин обчислюється з їх урахуванням.

Згідно зі ст. 29 Кодексу про надра, від сплати цього збору **звільняються** землевласники, землекористувачі, що добувають корисні копалини без подальшої їх реалізації (тобто для власних потреб). Пільги передбачені при використанні надр для господарських і побутових нестатків, якщо земельні ділянки перебувають у власності чи в користуванні суб'єктів, що добувають корисні копалини. Крім того, Кабінет Міністрів України може надавати знижки до платежів за використання надр особам, що здійснюють видобуток:

— дефіцитних корисних копалин при низькій економічній ефективності розробки покладів, об'єктивно обумовленої і не пов'язаної з порушенням умов раціонального використання розвіданих запасів;

— корисних копалин із запасів, що залишилися, зниженої якості, крім випадків погіршення якості запасів корисних копалин у результаті вибіркового відпрацювання родовищ.

Суб'єкти підприємницької діяльності—користувачі надр зобов'язані вносити плату до бюджету протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання розрахунку за місцезнаходженням корисних копалин, а за видобуток корисних копалин у межах континентального шельфу і виключної економічної зони — за місцем податкової реєстрації платника. Плата справляється з фактичного обсягу добутих корисних копалин.

Плата за користування надрами може справлятися як у грошовій формі, так і в натуральній — наприклад, частиною ви-

добутої мінеральної сировини чи іншої виготовленої користувачем надр продукції, виконанням робіт чи наданням інших послуг, крім матеріалів, продуктів і послуг, перелік яких визначає Кабінет Міністрів України.

§ 3. Збір за забруднення навколишнього природного середовища

Цей загальнодержавний збір визначено ст. 14 Закону України «Про систему оподаткування»¹. Підприємства, установи, організації, які забруднюють навколишнє середовище, підлягають державному обліку і зобов'язані безкоштовно надавати інформацію установам, що здійснюють охорону навколишнього природного середовища, про обсяги викидів, скидань забруднюючих речовин, використання природних ресурсів, виконання завдань з охорони навколишнього природного середовища та іншу інформацію в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України².

Збір справляється з підприємств незалежно від форм власності за:

- 1) викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними і пересувними джерелами забруднення;
- 2) скидання забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- 3) розміщення відходів.

Обчислення суми платежу здійснює самостійно платник відповідно до виду забруднюючих речовин і класу небезпеки

¹ Відомості Верховної Ради України. — 1997. — №16. — Ст. 119.

² Порядок встановлення нормативів за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору: Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 1 березня 1999 р. // Офіційний вісник України. — 1999. — №9. — Ст. 347; Інструкція про порядок обчислення та сплати збору за забруднення навколишнього природного середовища: Затверджено наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища і державної податкової адміністрації України від 19 липня 1999 р. // Офіційний вісник України. — 1999. — №32. — Ст. 1692.

відходів на підставі затверджених лімітів, виходячи з фактичних обсягів викидів, скидань і розміщення відходів і коригувальних коефіцієнтів.

Сплата збору провадиться щокварталу протягом 10 днів місяця, наступного за звітним кварталом. Остаточний річний розрахунок збору подають платники до податкової інспекції в десятиденний строк після подання річної звітності про кількість викидів, скидань, розміщених відходів використаного палива. Остаточний розрахунок збору за звітний рік і сплата збору здійснюють платники до 15 січня.

§ 4. Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування

Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування сплачується відповідно до Закону України від 26 червня 1997 р. «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування»¹.

Види платників збору на обов'язкове державне пенсійне страхування перераховані в ст. 1 вищевказаного Закону. Ними є:

1) суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності, їх об'єднання, бюджетні, громадські й інші установи й організації, об'єднання громадян та інші юридичні особи, а також фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, які використовують працю найманих робітників;

2) філії, відділення й інші відособлені підрозділи платників податку, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на іншій території територіальної громади, ніж платник зборів;

3) фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, які не використовують працю найманих робітників, а також адвокати, їх помічники, приватні нотаріуси, інші особи, які не є суб'єктами підприємницької діяльності і займаються діяльністю, пов'язаною з одержанням доходу;

4) фізичні особи, які працюють на умовах трудового договору (контракту), і фізичні особи, що виконують роботи (послуги) відповідно до цивільно-правових договорів, у тому числі

¹ Відомості Верховної Ради України. — 1997. — № 37. — Ст. 237.

члени творчих союзів, творчі працівники, які не є членами творчих союзів;

5) юридичні і фізичні особи, які здійснюють операції з купівлі-продажу валют;

6) суб'єкти підприємницької діяльності, що здійснюють торгівлю ювелірними виробами з золота (крім обручок), платини і дорогоцінного каміння тощо.

Об'єктом оподаткування є:

1) для суб'єктів підприємницької діяльності — фактичні витрати на оплату праці працівників, що включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати й інших заохочувальних і компенсаційних виплат при обчисленні середньомісячної заробітної плати для призначення пенсій, затверджуваних Кабінетом Міністрів України, а також винагороди, виплачувані громадянам за виконання робіт (послуг) за угодами цивільно-правового характеру;

2) для платників збору — фізичних осіб і фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності — сума оподаткованого доходу (прибутку), яка обчислена у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України відповідно до законодавства України;

3) для фізичних осіб, що працюють на умовах трудового договору, — сукупний оподаткований дохід, обчислений відповідно до законодавства України.

Отже, при визначенні об'єкта збору до Пенсійного фонду існує певний взаємозв'язок прибуткового податку і пенсійного збору, тобто, якщо не існує об'єкта оподаткування відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок із громадян»¹, — немає і пенсійного збору. Крім того, існує Перелік видів оплати праці й інших видів виплат, на які не нараховується збір на обов'язкове державне пенсійне страхування і які не враховуються при обчисленні середньомісячної заробітної плати для призначення пенсій, що затверджені Постановою Кабінету Міністрів України².

¹ Відомості Верховної Ради України. — 1993. — №10. — Ст. 77.

² Перелік видів оплати праці й інших видів виплат, на які не нараховується збір на обов'язкове державне пенсійне страхування і які не враховуються при обчисленні середньомісячної заробітної плати для призначення пенсій: Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 18 травня 1998 р. // Офіційний вісник України. — 1998. — №20. — Ст. 741.

Ставки збору, що надходить до Пенсійного фонду, диференційовано залежно від платника й об'єкта оподаткування, наприклад:

1) для суб'єктів підприємницької діяльності різних форм власності, їх об'єднань, бюджетних, громадських та інших установ і організацій, їх філій, об'єднань громадян та інших юридичних осіб, а також фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності, що використовують працю найманих робітників — 32 відсотки від об'єкта оподаткування;

2) з фізичних осіб, що працюють на умовах трудового договору (контракту), і з фізичних осіб, що виконують роботи (послуги) відповідно до цивільно-правових договорів, — у розмірі 1 відсотка від сукупного оподаткованого доходу, обчисленого відповідно до Декрету Кабінету Міністрів «Про прибутковий податок з громадян», якщо такий дохід не перевищує 150 грн., і 2 відсотків — якщо такий дохід перевищує 150 грн.;

3) з юридичних і фізичних осіб, що здійснюють операції з купівлі-продажу валюти, збір до Пенсійного фонду справляється із суми операцій з купівлі-продажу валюти у розмірі 1 відсотка;

4) із суб'єктів підприємницької діяльності, що здійснюють торгівлю ювелірними виробами з золота (крім обручок, гладко-шлифованих і з алмазною обробкою), платини і дорогоцінного каміння, — в розмірі 5 відсотків від вартості реалізованих ювелірних виробів;

5) з юридичних і фізичних осіб, що відчужують легкові автомобілі (крім тих, якими забезпечуються інваліди і які переходять у власність у спадщину), — 3 відсотки від вартості легкового автомобіля тощо.

Обчислення і сплата цього платежу здійснюються відповідно до Порядку сплати збору на обов'язкове пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій, а також Інструкції про порядок розрахунку і сплати підприємствами, установами, організаціями і громадянами збору на обов'язкове пенсійне страхування¹. Зокрема, платники зобов'язані що-

¹ Порядок сплати збору на обов'язкове пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій: Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 3 листопада 1998 р. // Офіційний вісник України. — 1998. — №44. — Ст. 1632; Інструкція про порядок розрахунку і сплати підприємствами, установами, організаціями і громадянами збору на обов'язкове пенсійне страхування: Затверджено постановою правління Пенсійного фонду від 19 жовтня 2001 р. // Бухгалтерія. — 2002. — № 51/1—2. — С. 150.

місяця надавати розрахунок зобов'язань зі сплати збору на обов'язкове державне страхування.

Строки сплати збору до Пенсійного фонду:

1. *Суб'єкти підприємницької діяльності* з утворенням юридичної особи і фізичні особи—суб'єкти підприємницької діяльності з найманням робочої сили — сплачують одночасно з одержанням коштів в установах банку на оплату праці. Якщо приватні підприємці здійснюють свою діяльність без відкриття розрахункового рахунку в установах банку і заробітна плата найманим робітникам виплачується з виторгу від реалізації продукції чи зроблених послуг, то збір у Пенсійний фонд має бути перераховано наступного дня після виплати заробітної плати найманим робітникам (ці строки сплати для приватних підприємців застосовуються тільки щодо найманих робітників).

2. *Фізичні особи* — суб'єкти підприємницької діяльності, які працюють без наймання робочої сили, приватні нотаріуси, адвокати, а також громадяни, діяльність яких заснована на приватній власності фізичної особи і виключно на її праці, — щокварталу. Сплата провадиться із сум фактично отриманого доходу за звітний період (квартал), не пізніше 20 квітня, 20 липня, 20 жовтня поточного року і 1 лютого року, наступних за звітним. При цьому сплата зборів за четвертий квартал календарного року провадиться авансом до 15 грудня із сум очікуваного доходу за цей період.

Визначимо, що у разі нестачі у платників збору коштів на оплату праці і сплату збору в повному обсязі, видача коштів на оплату праці та сплата збору здійснюються в пропорційних розмірах.

§ 5. Збір на обов'язкове соціальне страхування

Збір на обов'язкове соціальне страхування є одним з видів обов'язкових платежів, особливість якого передусім в тому, що його поняття охоплює такі види платежів:

1) збір на обов'язкове соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності й витратами, зумовленими народженням і похованням;

2) збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття;

3) збір на обов'язкове соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, що спричинили втрату працездатності.

Зазначимо, що раніше механізм справляння цих зборів було закріплено у Законі України «Про збір на обов'язкове соціальне страхування» та Порядку справляння збору на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття, затвердженому наказом Міністерства праці і соціальної політики України, які втратили силу в зв'язку з прийняттям 11 січня 2001 року Закону України «Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування»¹.

Платниками зборів на обов'язкове соціальне страхування є:

1) суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності, а також фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, що використовують працю найманих робітників;

2) філії, відділення й інші відособлені підрозділи платників податку, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на іншій території територіальної громади, ніж платник зборів;

3) фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, що не використовують працю найманих робітників, а також адвокати, приватні нотаріуси;

4) фізичні особи, що працюють на умовах трудового договору (контракту), і фізичні особи, що виконують роботи (послуги) відповідно до цивільно-правових договорів;

Отже, при визначенні платників цих зборів необхідно виділяти дві категорії суб'єктів.

1. Роботодавці, до яких належать підприємства, установи, організації і фізичні особи, що використовують найману працю, а саме:

а) суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності та господарювання, виду діяльності і галузевої належності і їх відособлені підрозділи;

б) установи й організації, що утримуються за рахунок державного чи місцевого бюджетів;

¹ Відомості Верховної Ради України. — 2001. — № 11. — Ст. 47. Відповідно до цього нормативного акта, категорію «збір» на обов'язкове соціальне страхування замінено категорією «внесок».

в) приватні (приватно-арендні) сільськогосподарські підприємства, селянські (фермерські) господарства, господарчі товариства, сільськогосподарські кооперативи й інші суб'єкти господарювання, незалежно від форм власності, що займаються сільськогосподарською діяльністю;

г) профспілкові, релігійні, благодійні й інші неприбуткові організації, об'єднання громадян, громадські організації і суспільства, що утримуються за рахунок членських внесків (садово-городні, гаражні кооперативи тощо);

г) фізичні особи, у тому числі суб'єкти підприємницької діяльності;

д) розташовані в Україні іноземні підприємства, установи, організації (у тому числі міжнародні), філії чи представництва, що використовують працю найманих робітників, якщо інше не передбачено міжнародними договорами України, згода на обов'язковість яких дана Верховною Радою України.

2. Наймані робітники, тобто фізичні особи, які працюють за трудовим договором (контрактом) на підприємстві, в установі і організації чи у фізичної особи.

Об'єктом оподаткування є сума оплати праці, що включає основну і додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що підлягають оподаткуванню з громадян.

Не є об'єктом оподаткування збором на обов'язкове соціальне страхування згідно з п. 2 ст. 5 Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок із громадян» ті суми виплат, що зазначені в п. 1 ст. 5 цього Декрету. У пункті 2 ст. 5 Декрету визначено, що суми виплат, які не включаються до складу сукупного оподаткованого податком доходу, також не враховуються при визначенні бази обкладання податками і зборами, що нараховуються на фонд оплати праці. Суми, що не включаються до об'єкту для обчислення збору на обов'язкове соціальне страхування, зазначені також у ст. 2 цього нормативного акту. До них належать інші витрати, що не враховуються при обчисленні середньомісячної заробітної плати для призначення пенсій, перелік яких установлює Кабінет Міністрів України.

Механізм обчислення цього виду збору такий самий, як і механізм обчислення збору на державне пенсійне страхування. Сума збору, що перераховується, складається з двох частин:

1) збір, обумовлений виходячи з нарахованих виплат з оплати праці;

2) збір, утримуваний із заробітної плати працівника при її виплаті.

Збір на обов'язкове соціальне страхування сплачується одночасно з одержанням коштів в установах банку на оплату праці.

Строки сплати — одночасно з одержанням коштів в установах банків на оплату праці. Якщо немає необхідних коштів на рахунку підприємства з виплати заробітної плати, то перерахування збору провадиться у пропорційних сумах до виплачуваної заробітної плати. Якщо громадяни-підприємці використовують спосіб оподаткування шляхом придбання фіксованого патенту (при сплаті якого не потрібно ведення обліку і надання звітності), то у вартість сплаченого фіксованого податку входить і сума збору на обов'язкове соціальне страхування. Порядок сплати збору для громадян-підприємців дещо відрізняється від порядку, встановленого для інших груп платників. Збір розраховується і сплачується не щомісяця, а щокварталу, виходячи з фактично отриманого доходу за звітний період, не пізніше 20 числа першого місяця кварталу, наступного за звітним.

Збір на обов'язкове соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності

Цей вид збору на обов'язкове соціальне страхування справляється на підставі Закону України від 18 січня 2001 р. «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, обумовленими народженням і похованням»¹.

Встановлено такі розміри цього платежу:

1) для роботодавців — 2,5 відсотка суми фактичних витрат на оплату праці найманих робітників, що включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, інші заохочувальні і компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до нормативно-правових актів, прийнятих відповідно до Закону України «Про оплату праці», і підлягають оподаткуванню з громадян;

¹ Відомості Верховної Ради України. — 2001. — №14. — Ст. 71.

2) для найманих робітників — від суми оплати праці, що включає основну і додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні і компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що підлягають оподаткуванню з громадян:

— 0,25% — для найманих робітників, що мають заробітну плату менше 150 гривень;

— 0,5% — для найманих робітників, що мають заробітну плату більше 150 гривень.

Збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття

Цей вид збору на обов'язкове соціальне страхування справляється відповідно до Закону України від 2 березня 2000 р. «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття»¹.

Цей платіж сплачується в таких розмірах:

1) для роботодавців — 2,5% суми фактичних витрат на оплату праці найманих робітників, що включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, інші заохочувальні і компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що підлягають оподаткуванню з громадян;

2) для найманих робітників — 0,5% суми оплати праці, що включає основну і додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні і компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що підлягають оподаткуванню з громадян.

Збір на обов'язкове соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, що спричинили втрату працездатності

Цей вид соціального збору справляється відповідно до Закону України від 23 вересня 1999 р. «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, що спричинили втрату працездатності»².

¹ Відомості Верховної Ради України. — 2000. — №22. — Ст. 171.

² Там само. — 1999. — № 47. — Ст. 403.

Коло платників цього платежу трохи вужче, оскільки такими є лише роботодавці.

Розмір страхового внеску залежить від класу професійного ризику виробництва, до якого належить підприємство. Розрахунок розміру страхового внеску для кожного підприємства здійснює Фонд соціального страхування від нещасних випадків відповідно до Порядку визначення страхових тарифів для підприємств, установ і організацій на загальнообов'язкове соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, що затверджує Кабінет Міністрів України.

Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства

Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства введено Законом України від 9 квітня 1999 р. «Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмільництва»¹. Крім того, Порядок справляння збору і використання коштів на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства затверджено постановою Кабінету Міністрів України, а форми звіту про суми нарахованих платежів встановлено наказом податкової адміністрації².

Платниками збору є суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності і підпорядкування, що реалізують в оптово-роздрібній торговій мережі алкогольні напої і пиво.

Збір сплачується підприємствами торгівлі.

1. Суб'єкти роздрібної торгівлі платять збір від реалізації алкогольної продукції чи пива, що надійшли безпосередньо від виробника.

¹ Бізнес. — 2002. — №38/1-2. — С. 173.

² Порядок справляння збору та використання коштів на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства: Затверджено постановою Кабінету Міністрів від 29 червня 1999 р. // Офіційний вісник України. — 1999. — №26. — Ст. 1243; Про затвердження форми звіту про суми нарахованого збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства та Порядку його ведення та подання, а також форми довідки про суму визначеного збору: Наказ ДПА України від 28 березня 2002 р. // Офіційний вісник України. — 2002. — №16. — Ст. 891.

2. У разі надходження алкогольної продукції і пива в роздільну мережу з оптової торгової мережі збір платить оптовик. Необхідно, щоб у товарно-транспортних і платіжних документах сума збору була зазначена окремим рядком.

Крім цього, відповідно до Порядку, затвердженого наказом Державної податкової адміністрації від 28 березня 2002 р., а цей збір варто сплачувати також і підприємцям, що працюють у мережі громадського харчування.

Об'єктом оподаткування є виторг, отриманий на кожному етапі реалізації алкогольних напоїв і пива.

Ставка збору становить 1% від об'єкта оподаткування. Обчислення суми платежу здійснює платник самостійно, що відображається у відповідному звіті, який подається до податкового органу щомісяця протягом 20 днів, наступних за останнім календарним днем звітного періоду.

Збір сплачується щомісяця протягом 10 днів, наступних за останнім днем граничного терміну подання звітності. Збір нараховується на всю суму виторгу, включаючи ПДВ.

Цей збір зараховується на спеціальні рахунки Державного казначейства України. 30% цих коштів використовуються на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства. Розпорядниками цих коштів є місцеві органи виконавчої влади. Центральний орган виконавчої влади, що здійснює державну політику в сфері виноградарства, садівництва і хмелярства, розпоряджається 70 відсотками коштів від збору. Суми збору, що надходять на спеціальний рахунок Державного казначейства України, розподіляються у співвідношенні: 70% — на розвиток виноградарства, 30% — на розвиток садівництва і хмелярства.

§ 6. Інші загальнодержавні збори

Єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон

Зазначений платіж є загальнодержавним збором, що визначений ст. 14 Закону від 4 листопада 1999 р. «Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кор-

дон України»¹. Порядок справляння єдиного збору визначається Кабінетом Міністрів України².

Єдиний збір встановлено щодо транспортних засобів вітчизняних та іноземних власників, які перетинають державний кордон України, він справляється за здійснення у пунктах пропуску через державний кордон України відповідно до законодавства України митного при транзиті вантажів і транспортних засобів, санітарного, ветеринарного, фітосанітарного, радіологічного та екологічного контролю вантажів і транспортних засобів, за проїзд транспортних засобів автомобільними дорогами України та за проїзд автомобільних транспортних засобів з перевищенням встановлених розмірів загальної маси, осьових навантажень та (або) габаритних параметрів.

Отже, єдиний збір складається з: 1) плати за здійснення передбачених вищевказаним Законом видів контролю вантажу і транспортного засобу; 2) плати за проїзд транспортного засобу автомобільними дорогами; 3) додаткової плати за проїзд автомобільного транспортного засобу з перевищенням встановлених загальної маси, осьових навантажень та (або) габаритних параметрів.

Платниками єдиного збору можуть бути такі суб'єкти:

- 1) власник транспортного засобу та вантажу;
- 2) перевізник вантажу;
- 3) інша особа, уповноважена власником або перевізником.

Законодавством також передбачені випадки, коли єдиний збір *не справляється*. Ними є: 1) перетинання державного кордону авіаційними та водними транспортними засобами, залізничними вагонами без вантажу, залізничними пасажирськими вагонами, легковими автомобілями; 2) транзиту вантажу, що не підлягає пропуску через митний кордон та перевантажується на інший транспортний засіб у зоні митного контролю пункту пропуску, який є одночасно пунктом ввезення та вивезення цього вантажу; 3) в'їзду та виїзду транспортного засобу

¹ Див.: Відомості Верховної Ради України. — 1999. — №51. — Ст. 454.

² Див.: Порядок справляння єдиного збору у пунктах пропуску через державний кордон: Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2002 р. // Офіційний вісник України. — 2002. — №44. — Ст. 2004.

в межах одного пункту пропуску через державний кордон без перетинання митного кордону; 4) переміщення товарів трубопровідним транспортом та лініями електропередачі. Окрім цього, єдиний збір на справляється з транспортних засобів, якими перевозяться вантажі гуманітарної допомоги, якщо товаросупровідні документи оформлені на отримувачів гуманітарної допомоги в Україні, що внесені до Єдиного реєстру таких отримувачів.

Ставки збору залежать від виду транспортного засобу, місткості або загальної маси транспортного засобу з вантажем, режиму переміщення та встановлені у євро. Але цей платіж сплачується у національній валюті України за офіційним (обмінним) курсом Національного банку України на день сплати цього збору. Єдиний збір не може перевищувати вартість витрат, пов'язаних зі здійсненням митного при транзиті вантажів і транспортних засобів, санітарного, ветеринарного, фітосанітарного, радіологічного та екологічного контролю вантажів і транспортних засобів, та витрат, пов'язаних з відновленням автомобільних доріг.

Єдиний збір справляється одноразово залежно від режиму переміщення (ввезення, транзит) за єдиним платіжним документом, форма та порядок заповнення якого затверджується Держмитслужбою.

Єдиний збір у повному обсязі перераховується до Державного бюджету України.

Збір за використання радіочастотного ресурсу України

Вказаний платіж є загальнодержавним збором, що передбачений ст. 14 Закону України «Про систему оподаткування». Його справляння здійснюється на підставі Закону України від 1 червня 2000 р. «Про радіочастотний ресурс України»¹. Справляння цього збору має на меті формування джерела коштів на фінансування заходів щодо ефективного використання радіочастотного ресурсу в Україні.

Платниками є користувачі радіочастотного ресурсу, а саме — юридичні або фізичні особи, діяльність яких пов'язана з ви-

¹ Відомості Верховної Ради України. — 2000. — №36. — Ст. 298.

користанням радіоелектронних засобів та/чи радіовипромінювальних пристроїв.

Ставки збору за використання радіочастотного ресурсу встановлюються Кабінетом Міністрів України не частіше одного разу на рік у гривнях окремо по кожному регіону України (Автономній Республіці Крим, областях, містах Києву та Севастополі) та залежать від виду радіозв'язку і діапазону радіочастот¹.

Збір сплачується з дати фактичного використання радіочастотного ресурсу України щомісяця до 15 числа кожного поточного місяця. При цьому сплата платежу розраховується платниками самостійно, виходячи з розміру встановлених ставок та ширини смуги радіочастот, визначеної в ліцензії на використання радіочастотного ресурсу України.

Кошти, що надходять від користувачів радіочастотного ресурсу України у вигляді зборів, зараховуються до Державного бюджету України.

Збори до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб

Цей платіж є загальнодержавним збором, що визначений ст. 14 Закону України «Про систему оподаткування». Його сплата провадиться на підставі Закону України від 20 вересня 2001 р. «Про Фонд гарантування вкладів фізичних осіб»².

Платниками збору є учасники Фонду гарантування вкладів фізичних осіб — банки—юридичні особи, які зареєстровані в Державному реєстрі банків, що ведеться Національним банком України, та мають банківську ліцензію на право здійснювати банківську діяльність. Окрім того, такі суб'єкти повинні виконувати встановлені Національним банком України економічні нормативи щодо достатності капіталу і платоспроможності та можуть виконувати свої зобов'язання перед вкладниками.

Законодавством виокремлюються такі види збору до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб: початковий, регулярний, спеціальний.

¹ Див.: Про ставки щомісячних зборів за використання радіочастотного ресурсу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 31 січня 2001 р. // Офіційний вісник України. — 2001. — №5. — Ст. 183.

² Див.: Відомості Верховної Ради України. — 2002. — №5. — Ст. 30.

Початковий збір встановлено в розмірі одного відсотка зареєстрованого статутного капіталу банку. Він сплачується банками-учасниками протягом тридцяти календарних днів з дня одержання банківської ліцензії на здійснення банківської діяльності.

Регулярний збір встановлено у розмірі по 0,25 відсотка загальної суми вкладів, включаючи нараховані закладами відсотки, за станом на 31 грудня року, що передує поточному, та 30 червня поточного року. Отже, нарахування регулярного збору здійснюється банками-учасниками двічі на рік. Сплата його здійснюється щоквартально рівними частками до 15 числа місяця, наступного за звітним періодом.

Спеціальний збір встановлюється у разі, якщо поточні доходи Фонду є недостатніми для виконання ним у повному обсязі своїх зобов'язань щодо обслуговування та погашення залучених кредитів, спрямованих на відшкодування коштів вкладникам банків— учасників Фонду. Рішення про встановлення спеціального збору приймає адміністративна рада Фонду за погодженням з Національним банком України. Внесення спеціального збору банками-учасниками проводиться у строки і згідно з умовами, що також встановлюються адміністративною радою Фонду. Законодавством встановлено тільки загальний розмір спеціальних зборів, що мають бути сплачені банками-учасниками протягом року — він не повинен перевищувати розмір щорічного регулярного збору.

ПЛАТА ЗА ТОРГОВИЙ ПАТЕНТ

Сьогодні суб'єкти підприємницької діяльності для оподаткування своїх доходів можуть використовувати такі системи:

- 1) загальну;
- 2) спрощену;
- 3) спеціальну (шляхом придбання спеціального патенту).

Кожна з цих систем має специфічні особливості. Наприклад, першу можуть застосовувати всі суб'єкти господарювання без будь-яких обмежень, а дві останні мають деякі умови обмеження, дотримання яких дає можливість їх застосовувати. Зазначені системи оподаткування припускають добровільність їхнього обрання і тому є альтернативними.

Плату за торговий патент закріплено в п. 19 ст. 14 Закону України «Про систему оподаткування»¹ як самостійний вид загальнодержавних податків і зборів. Однак цей обов'язковий платіж посідає проміжне положення між власне податками і державним дозволом².

Згідно зі ст. 2 Закону України від 23 березня 1996 р. «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності»³, (далі — Закон про патентування) торговий патент — це державне посвідчення, що засвідчує право суб'єкта підприємницької діяльності чи його структурного (відособленого) підрозділу займатися певними видами підприємницької діяльності.

Патентуванню підлягають такі види діяльності, які й є *об'єктом патентування*:

- 1) торгова діяльність за готівку, а також з використанням інших форм розрахунків і кредитних карток на території України;
- 2) діяльність щодо обміну готівкових валютних цінностей;
- 3) діяльність з надання послуг у сфері грального бізнесу;
- 4) діяльність з надання побутових послуг.

¹ Відомості Верховної Ради України. — 1997. — №16. — Ст. 19.

² Див. детальніше: *Кучерявенко Н.П.* Налоговое право: Учебник. — С. 545.

³ Відомості Верховної Ради України. — 1996. — № 20. — Ст. 82.

Визначення видів діяльності, що підлягають патентуванню, заборонено іншими нормативними актами, крім вищезгаданого Закону, а також рішеннями органів місцевого самоврядування. Виходячи з цього, зауважимо, що наведений перелік об'єктів оподаткування є вичерпним і ніякі інші види підприємницької діяльності патентуванню не підлягають.

Необхідно також назвати види діяльності у сфері торгівлі та надання побутових послуг, на які не поширюється чинність Закону про патентування:

1) на підприємства й організації Укоопспілки, військової торгівлі, аптеки державної власності і торгово-виробничі державні підприємства робочого постачання в селах, селищах і містах районного підпорядкування;

2) на суб'єктів підприємницької діяльності — фізичних осіб, що:
а) здійснюють торгіву діяльністю з лотків, прилавків і сплачують ринковий збір (плату) за місце для торгівлі продукцією в межах ринків усіх форм власності;

б) сплачують податок на промисел у порядку, передбаченому чинним законодавством;

в) здійснюють продаж вирощених в особистому підсобному господарстві, на присадибній, дачній, садовій і городній ділянках продукції рослинництва, худоби, кролів, нутрій, птиці (як у живому виді, так і продукції їхнього забою в сирому вигляді й у вигляді первинної переробки), продукції особистого бджільництва;

г) сплачують державне мито за нотаріальне посвідчення договорів про відчуження особистого майна, якщо товари кожної окремої категорії відчужуються не частіше одного разу в календарний рік;

д) сплачують фіксований податок відповідно до законодавства про оподаткування доходів фізичних осіб;

3) на суб'єктів підприємницької діяльності, утворених громадськими організаціями інвалідів, які мають податкові пільги відповідно до чинного законодавства і здійснюють торгівлю виключно продовольчими товарами вітчизняного виробництва і продукцією, виготовленою на підприємствах Українського суспільства сліпих й Українського суспільства глухих.

Платниками за патенти згідно з п. 1.2 ст. 1 Закону про патентування є такі суб'єкти: юридичні особи і суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи, —

резиденти і нерезиденти, а також їх відособлені підрозділи (філії, відділення, представництва тощо), які займаються підприємницькою діяльністю, передбаченою частиною першої статті 1 Закону. Виходячи з цього, можемо виділити *три групи платників*:

1) юридичні особи, незалежно від організаційно-правової форми господарювання і форми власності;

2) фізичні особи—підприємці;

3) відособлені підрозділи (філії, відділення тощо), причому ні місце їх розташування, ні наявність окремого банківського рахунка чи відособленого балансу в цьому випадку значення не мають.

Однак обов'язкова умова, за якої зазначені категорії резидентів і нерезидентів є суб'єктами патентування, — це здійснення ними певного виду діяльності, що підлягає патентуванню.

Вартість торгового патенту встановлюється для кожного окремого виду підприємницької діяльності і тому залежить від останніх. При цьому Законом про патентування плата за торгові патенти на здійснення операцій з торгівлі готівковими валютними цінностями й операцій з надання послуг у сфері грального бізнесу встановлена у вигляді фіксованих сум, а плата за торгові патенти на здійснення торгової діяльності і щодо надання побутових послуг обмежена мінімальними і максимальними розмірами. Конкретний розмір такої плати встановлюється органами місцевого самоврядування і залежить від місця розташування об'єкта, що підлягає патентуванню, виду наданих послуг чи асортименту товарів.

Внесення плати за торговий патент (щомісяця або щокварталу) відображається податковими органами за місцем його придбання в особистому рахунку платника. Щодо торгових патентів на здійснення торгової діяльності і надання побутових послуг можлива попередня оплата на наступні за поточним роки (але не більше ніж на три роки), при цьому у таких випадках суб'єкт підприємницької діяльності звільняється від обов'язків довнесення плати за торговий патент, якщо надалі (після сплати повної вартості торгових патентів на наступні роки) буде збільшено вартість торгового патенту.

Строк дії торгового патенту також залежить від виду діяльності, що підлягає патентуванню. Після закінчення строку дії

торговий патент обов'язково повертають до податкового органу за місцем його видачі.

Порядок придбання торгового патенту регламентується Законом про патентування, а також Положенням про виготовлення, збереження і реалізацію торгових патентів, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 13 липня 1998 р.¹ Підставою для придбання торгового патенту є заявка, що має містити такі відомості: а) найменування суб'єкта підприємницької діяльності; б) витяг з установчих документів про юридичну адресу суб'єкта підприємницької діяльності, а у випадках, якщо патент придбають для структурного (відособленого) підрозділу, — довідку органа, що погодив місцезнаходження структурного (відособленого) підрозділу, зі вказівкою цього місця; в) вид підприємницької діяльності, здійснення якого вимагає придбання торгового патенту; г) найменування документа про повну чи часткову сплату вартості торгового патенту. Відомості, що містяться в заявці, зв'язуються у податковому органі з оригіналами первинних документів, на підставі яких заповнюється така заявка.

Установлення яких-небудь додаткових умов щодо придбання торгового патенту заборонено законом.

Слід зазначити, що торговий патент видається суб'єктам підприємницької діяльності податковими органами:

по-перше, за місцезнаходженням таких суб'єктів чи місцезнаходженням їх структурних (відособлених) підрозділів;

по-друге, суб'єктам підприємницької діяльності, які здійснюють торгівлю або надають побутові послуги (крім пересувної торгової мережі), — за місцезнаходженням пункту продажу товарів чи пункту з надання побутових послуг;

по-третє, суб'єктам підприємницької діяльності, які здійснюють торгівлю через пересувну торгову мережу, — за місцем реєстрації цих суб'єктів.

Торговий патент містить такі реквізити:

номер торгового патенту;

найменування власника торгового патенту;

вид підприємницької діяльності;

¹ Офіційний вісник України. — 1998. — №28. — Ст. 1049.

назва виду побутових послуг чи послуг у сфері грального бізнесу;

місце реєстрації громадянина як суб'єкта підприємницької діяльності чи місцезнаходження суб'єкта підприємницької діяльності—юридичної особи (місцезнаходження структурного (відособленого) підрозділу цього суб'єкта);

для транспортних засобів позначку «виїзна торгівля»;

строк дії торгового патенту;

місцезнаходження податкового органу, який видав торговий патент;

відмітка державного податкового органу про надходження плати за виданий їм торговий патент.

Форма торгового патенту і порядок його заповнення встановлюються центральним податковим органом України¹.

Оплата провадиться щомісяця, до 15 числа місяця, що передує звітному. У момент придбання патенту вноситься одноразова плата у розмірі вартості торгового патенту за один місяць (останній місяць дії патенту). У разі, якщо торговий патент придбавається не з початку місяця, розмір плати за перший місяць визначається пропорційно кількості календарних днів із дня придбання торгового патенту до кінця місяця. Придбаваючи патент після 15 числа місяця, одночасно необхідно сплачувати вартість торгового патенту за наступний звітний місяць.

Торговий патент видається суб'єкту в триденний строк з дня подання заявки під розписку. Датою його придбання є зазначена в ньому дата.

У разі втрати суб'єктом торгового патенту податковий орган на підставі письмової заяви суб'єкта і довідки органів МВС видає безкоштовно його дублікат.

При припиненні здійснення підприємницької діяльності, що підлягає патентуванню, суб'єкт до 15 числа місяця, що передує звітному, повинен письмово повідомити про припинення такої діяльності відповідний податковий орган. При цьому торговий патент підлягає поверненню в податковий орган, що його видав, а суб'єкту підприємницької діяльності повертається

¹ Про затвердження форм бланків торгових патентів та змін до Порядку заповнення бланків торгових патентів: Наказ ДПА України від 13 березня 1998 р. № 107 // Офіційний вісник України. — 1998. — № 12. — Ст. 476.

ся зайво сплачена сума вартості торгового патенту. Однак при поновленні такої діяльності суб'єкт повинен придбати новий торговий патент.

Якщо суб'єкт підприємництва, який тимчасово не здійснює діяльність, що підлягає патентуванню, не повідомить про це податковий орган і не поверне торговий патент, то такий суб'єкт повинен сплатити вартість патенту за весь час, включаючи і той період, коли така діяльність фактично не здійснювалася. Причому при поверненні патенту в такому випадку «зайво» сплачена сума вартості не повертається.

Як було зазначено вище, об'єктом патентування є чотири види підприємницької діяльності, які розглянемо докладніше.

1. Патентуванню підлягає торгова діяльність за готівку і по кредитних картках на території України, здійснювана в пунктах продажу товарів. Необхідно звернути увагу, що відповідно до Порядку заняття торговою діяльністю і правил торгового обслуговування населення, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 8 лютого 1995 р.¹, поняття «торгова діяльність» означає як роздрібну, так і оптову торгівлю, а також діяльність у торгово-виробничій сфері (громадське харчування).

Пунктами продажу товарів відповідно до Закону про патентування є:

1) магазини та інші торгові точки, розташовані в окремих торгових приміщеннях, будівлях або їх частинах і які мають торговий зал для покупців чи використовують для торгівлі його частину;

2) кіоски та інші малі архітектурні форми, що займають окремі приміщення, але не мають убудованого торгового залу для покупців;

3) автомагазини, розвозки та інші види пересувної торгової мережі;

4) лотки, прилавки й інші види торгових точок у відведених для торгівлі місцях;

5) стаціонарні, малогабаритні, і пересувні автозаправні станції, заправні пункти, що здійснюють торгівлю нафтопродуктами і стиснутим газом;

¹ Зібрання постанов Уряду України. — 1995. — № 5. — Ст. 118.

б) фабрики-кухні, їдальні, ресторани, кафе, закуочні, бари, буфети, відкриті літні площадки, кіоски й інші пункти громадського харчування;

7) оптові бази, склади-магазини, інші приміщення, використовувані для здійснення оптової торгівлі за готівку і кредитні картки.

Торговий патент придбається на кожен пункт продажу товарів, у яких провадяться розрахунки за готівку чи по кредитних картках. Якщо суб'єкт має структурні підрозділи (торгові точки), торговий патент необхідно придбати для кожного такого структурного підрозділу.

У разі здійснення в одному пункті продажу кількох видів торгової діяльності (оптової, роздрібною і громадського харчування), суб'єкт підприємництва придбає торговий патент не на кожен такий вид діяльності, а один за максимальною ставкою (вартості). Однак, якщо підприємець здійснює в одному пункті продаж в окремому приміщенні, будівлі чи їх частинах дві чи більше види діяльності, що підлягає патентуванню, наприклад, роздрібною й оптовою торгівлю і який-небудь вид побутових послуг, то необхідно придбати два чи більш патенти окремо для кожного виду такої діяльності.

Необхідно також указати види торгової діяльності, що здійснюються без придбання торгового патенту. Зокрема, згідно з п. 6 ст. 3 Закону про патентування без придбання торгового патенту суб'єкти підприємницької діяльності чи їх структурні (відокремлені) підрозділи здійснюють торгівлю діяльністю виключно з використанням таких видів товарів вітчизняного виробництва: 1) хліб і хлібобулочні вироби; 2) борошно пшеничне і житнє; 3) сіль, цукор, олія соняшникова і кукурудзяна; 4) молоко і молочна продукція, крім молока і вершків згущених з добавками і без них; 5) продукти дитячого харчування; 6) безалкогольні напої; 7) морозиво; 8) яловичина і свинина; 9) свійська птиця; 10) яйця; 11) риба; 12) ягоди і фрукти; 13) мед і інші продукти бджільництва, інвентар для бджільництва і засоби захисту бджіл; 14) картопля і плодовоовочева продукція; 15) комбікорм для продажу населенню.

Вартість торгового патенту на здійснення торгової діяльності встановлюють органи місцевого самоврядування залежно від місцезнаходження пункту продажу товарів і асортиментного

переліку товарів. Зокрема, Законом про патентування встановлено такі максимальні і мінімальні межі вартості торгового патенту за календарний місяць:

— на території міста Києва, обласних центрів — від 60 до 320 гривень;

— на території міста Севастополя, міст обласного підпорядкування (крім обласних центрів) і районних центрів — від 30 до 160 гривень;

— на території інших населених пунктів — до 80 гривень.

Якщо пункти продажу товарів розташовані у курортних місцевостях чи на територіях, які прилягають до митниць, інших пунктах переміщень через митний кордон, органи місцевого самоврядування, у бюджети яких спрямовується плата за торговий патент, можуть прийняти рішення про збільшення плати за торговий патент, але не більше ніж 320 гривень за календарний місяць. Додаткові доходи, одержувані в результаті прийняття таких рішень, цілком спрямовуються до відповідних місцевих бюджетів.

Термін дії торгового патенту на здійснення торгової діяльності становить 12 календарних місяців.

2. Патентуванню підлягає також діяльність щодо надання побутових послуг, під якою розуміють діяльність, пов'язану з наданням платних послуг для задоволення особистих потреб замовника за готівку, а також з використанням інших форм розрахунків, включаючи кредитні картки. Однак при визначенні побутових послуг, що підлягають патентуванню, слід мати на увазі таке¹:

1) такі послуги повинні здійснюватися виключно на платній основі;

2) вони повинні задовольняти тільки особисті потреби замовника, а не виробничі;

3) не береться до уваги форма здійснення розрахунків за такі послуги (готівкові та безготівкові розрахунки, бартерні операції тощо).

Патентування діяльності з надання побутових послуг має такі особливості. По-перше, відповідно до Закону про патен-

¹ Див.: *Кучерявенко Н.П.* Налоговое право: Учебник. — С. 548.

тування заборонено визначення видів підприємницької діяльності (і з надання побутових послуг у тому числі), що підлягають патентуванню, іншими нормативно-правовими актами, а також рішеннями органів місцевого самоврядування.

По-друге, визначення видів побутових послуг, що підлягають патентуванню, віднесено виключно до повноважень Кабінету Міністрів України.

По-третє, перелік побутових послуг, що підлягають патентуванню, є вичерпним і затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 27 квітня 1998 р.¹ Отже, крім 14 груп побутових послуг (з відповідними кодами відповідно до Класифікатора «Платні послуги населенню») ніякі інші послуги патентуванню не підлягають. Причому такий перелік не може змінюватися протягом бюджетного року.

Вартість торгового патенту на здійснення діяльності з надання побутових послуг, як було зазначено раніше, встановлюють органи місцевого самоврядування залежно від місцезнаходження об'єкта з надання побутових послуг і виду побутових послуг, а Законом про патентування встановлено граничні рівні вартості таких патентів за календарний місяць:

на території міста Києва, обласних центрів — від 60 до 320 гривень;

на території міста Севастополя, міст обласного підпорядкування (крім обласних центрів) і районних центрів — від 30 до 160 гривень;

на території інших населених пунктів — до 80 гривень.

Строк дії торгового патенту на здійснення діяльності з надання побутових послуг, як і на здійснення торгової діяльності, становить 12 календарних місяців.

Оплата вартості торгового патенту на здійснення діяльності з надання побутових послуг провадиться щомісяця, до 15 числа місяця, що передує звітному. Під час його придбання суб'єкт підприємницької діяльності вносить одноразову плату в розмірі

¹ Перелік послуг, які відносяться до побутових і підлягають патентуванню: Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 27 квітня 1998 р. // Офіційний вісник України. — 1998. — № 17. — Ст. 630.

вартості торгового патенту за один місяць (яка зараховується в рахунок останнього місяця його дії).

Крім цього, суб'єкт також може попередньо оплатити вартість торгового патенту на здійснення діяльності з надання побутових послуг за весь строк його дії. Наприклад, він має право придбати торгові патенти на надання побутових послуг на наступні за поточним роки, але не більше ніж на три роки, при цьому сплативши повну вартість цих патентів під час їхнього одержання. Зазначимо, що в таких випадках суб'єкт підприємницької діяльності звільняється від обов'язків довнесення плати за торговий патент на здійснення діяльності з надання побутових послуг, якщо надалі (після сплати повної вартості торгових патентів на наступні роки) буде збільшено вартість торгового патенту.

3. Патентуванню підлягають операції з торгівлі готівковими валютними цінностями, здійснювані суб'єктами в пунктах обміну іноземних валют. Під продажем готівкових валютних цінностей розуміють продаж готівкової іноземної валюти, інших готівкових платіжних коштів, виражених у іноземній валюті, у тому числі дорожніх, банківських і персональних чеків, а також операції з дебетування кредитних карток в обмін на валюту України, інших готівкових платіжних коштів, а також в обмін на іншу іноземну валюту.

Обов'язковою умовою патентування такого виду підприємницької діяльності є її здійснення саме в пунктах обміну іноземної валюти. Відповідно до Закону про патентування такими пунктами виступають:

- обмінні пункти уповноважених банків;
- обмінні пункти уповноважених банків, що розміщені поза їх операційними залами;
- обмінні пункти інших кредитно-фінансових установ, що одержали ліцензію Національного банку України на здійснення операцій з торгівлі іноземною валютою;
- обмінні пункти суб'єктів підприємницької діяльності, які діють на підставі агентських угод з уповноваженими банками.

Якщо суб'єкт підприємницької діяльності має структурні (відособлені) підрозділи, торговий патент придбається окремо для кожного структурного (відособленого) підрозділу (обмінного пункту).

Вартість торгового патенту на здійснення операцій з торгівлі валютними цінностями встановлюється у фіксованому розмірі і становить 320 гривень за календарний місяць.

Строк дії такого патенту дорівнює 36 календарним місяцям, при цьому суб'єкт може здійснити оплату такого патенту за весь строк його дії, причому така особа звільняється від доплати вартості такого патенту у разі її зміни.

4. Патентуванню підлягає діяльність щодо надання послуг у сфері грального бізнесу. Звернемо увагу, що у Законі про патентування застосовано спеціальне, тобто таке, що використовують тільки з метою цього Закону, визначення грального бізнесу, під яким розуміють діяльність, пов'язану з влаштуванням казино, інших гральних місць (будинків), ігрових автоматів із грошовим чи майновим виграшем, проведенням лотерей (крім державних) і розиграшів з видачею грошових виграшів у готівковій чи майновій формі.

Казино, інші гральні місця (будинки) повинні займати окремі приміщення чи будівлі і мати гральний зал для відвідувачів, але ця вимога не стосується ігрових автоматів і більярдних столів. Заборонено надання послуг у сфері грального бізнесу поза межами відведених для цієї мети приміщень або будівель, а також у приміщеннях, що не мають грального залу для відвідувачів.

Торговий патент на здійснення такого виду діяльності видається на кожне окреме гральне місце, наприклад, гральний автомат, гральний стіл тощо. Причому важливим є положення, згідно з яким придбання патенту на здійснення операцій щодо надання послуг у сфері грального бізнесу не дає права його суб'єкту на здійснення грального бізнесу, вид якого не зазначений у такому патенті.

Термін дії торгового патенту на здійснення операцій з надання послуг у сфері грального бізнесу становить 60 календарних місяців.

Вартість торгового патенту на здійснення операцій з надання послуг у сфері грального бізнесу конкретно встановлено в Законі про патентування у фіксованому розмірі, а саме за рік: для використання грального автомата з грошовим чи майновим виграшем — 1400 гривень;

для використання грального столу з кільцем рулетки — 64000 гривень;

для використання інших гральних столів (спеціальних столів для казино, крім столів для більярда) — 48000 гривень за кожен стіл;

для використання кегельбанів, що починають діяти за допомогою жетона, монети чи без них, — 2000 гривень за кожен гральний жолоб (доріжку);

для використання столів для більярда, що починають діяти за допомогою жетона, монети чи без них, крім столів для більярда, що використовуються для спортивних аматорських змагань, — 600 гривень за кожен стіл для більярда;

для здійснення інших видів грального бізнесу, включаючи розиграші з видачею грошових виграшів у готівковій формі поза банківськими чи установами в майновій формі на місці, — 2400 гривень за кожен окремий вид (місце) грального бізнесу.

Оплата вартості торгового патенту на здійснення операцій з надання послуг у сфері грального бізнесу здійснюється щокварталу до 15 числа місяця, що передує звітному кварталу. Під час придбання патенту для здійснення таких операцій суб'єкт підприємницької діяльності вносить одноразову плату в розмірі вартості торгового патенту за 3 місяці. На суму, сплачену під час придбання торгового патенту, зменшується розмір плати за торговий патент, що підлягає внесенню в останній квартал його дії.

Необхідно також зазначити, якщо суб'єкт підприємницької діяльності має структурні (відособлені) підрозділи, торговий патент придбається окремо для кожного з структурних (відособлених) підрозділів (грального місця).

Законом про патентування передбачено такі види торгових патентів:

- 1) короткостроковий;
- 2) пільговий;
- 3) спеціальний.

Короткостроковий торговий патент придбавається суб'єктом у разі, якщо операції з продажу товарів мають нерегулярний і нетривалий характер. Відповідно до Закону про патентування строк дії короткострокового торгового патенту на здійснення торгової діяльності дорівнює від 1 до 15 днів.

Вартість такого патенту за 1 день встановлена у фіксованому розмірі і становить 10 гривень. Причому оплата вартості короткострокового торгового патенту повинна здійснюватися не пізніше чим за один день до початку здійснення торгової діяльності.

Пільговий торговий патент видається суб'єктам підприємницької діяльності чи їх структурним (відособленим) підрозділам у кількох випадках.

По-перше, суб'єктам, що здійснюють торгівлю діяльність виключно з використанням товарів вітчизняного виробництва. Перелік таких товарів становлять:

1) поштові марки, листівки, вітальні листівки і конверти непогашені, шухляди, коробки, мішки, сумки й інша тара з дерева, паперу і картону, використовувана для поштових відправлень підприємствами Державного комітету зв'язку України, і фурнітура до них;

2) періодичні видання друкованих засобів масової інформації (незалежно від країни їх походження);

3) проїзні квитки;

4) товари народних промислів (крім антикварних і тих, що становлять культурну цінність відповідно до переліку, встановлюваному Міністерством культури України);

5) готові лікарські засоби (лікарські препарати, ліки, медикаменти, предмети догляду, перев'язні матеріали й інше медичне приладдя) і вітаміни для населення;

6) ветеринарні препарати, папір туалетний, зубні паста і порошки, косметичні серветки, дитячі пелюшки, тампони, інші види санітарно-гігієнічних виробів з целюлози чи її замінників, термометри, індивідуальні діагностичні прилади (незалежно від країни їхнього походження);

7) вугілля, вугільні брикети, паливо пічне побутове, газ освітлювальний і газ зріджений, торф паливний грудковий, торф'яні брикети і дрова для продажу населенню;

8) мило господарське, а також сірники (незалежно від країни їх походження);

9) насіння овочевих, баштанних, квіткових культур, кормових коренеплодів і картоплі (незалежно від країни їх походження).

Пільговий торговий патент обов'язково повинен містити повний перелік товарів, передбачених для реалізації, оскільки він не дає права на здійснення торгової діяльності товарами, не зазначеними у законодавстві.

По-друге, суб'єктам, які реалізують товари щоденного вжитку і продукти харчування через торгові установи, створені для цієї мети громадськими організаціями інвалідів.

По-третє, суб'єктам, що здійснюють торгіву діяльність на території військових навчальних закладів виключно товарами військової атрибутики і щоденного вжитку для військовослужбовців.

Суб'єкт підприємницької діяльності, придбаючи пільговий торговий патент, вносить одноразову плату в розмірі 25 гривень за весь строк його дії.

Важливим є положення, відповідно до якого плата за короткострокові і пільгові торгові патенти встановлюється у фіксованих розмірах і не може бути змінена органами місцевого самоврядування.

Спеціальний торговий патент — це державне посвідчення, що засвідчує право суб'єкта підприємницької діяльності на особливий порядок оподаткування¹.

Придбаючи спеціальний торговий патент, суб'єкти мали дотримуватися таких умов. По-перше, спецпатент придбавався виключно на здійснення торгової діяльності та діяльності щодо надання побутових послуг. По-друге, обсяг реалізації товарів (робіт, послуг) такого суб'єкта не повинен перевищувати один мільйон гривень за рік. По-третє, застосування спецпатента було обмежено територіальними межами. Перелік територій, на яких застосовувався спеціальний торговий патент, затверджував Кабінет Міністрів України². Такими територіями були: м. Краматорськ Донецької області, Хустський район Закарпатсь-

¹ З червня 2003 р. дію спеціального торгового патенту скасовано. Див.: Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет на 2003 рік» та деяких інших законодавчих актів: Закон України від 22 травня 2003 р. // Офіційний вісник України. — 2003. — № 23. — Ст. 1034.

² Про затвердження переліку територій, на яких у порядку експерименту застосовується спеціальний торговий патент: Постанова Кабінету Міністрів України від 8 червня 1998 р. // Офіційний вісник України. — 1998. — № 23. — Ст. 833.

кої області, м. Миронівка Київської області, м. Іллічівськ Одеської області, м. Шпола Черкаської області, м. Нова Каховка Херсонської області, м. Велика Ялта, м. Алушта, м. Судак, м. Євпаторія, м. Феодосія, м. Саки, м. Луганськ, м. Білгород-Дністровський Одеської області, смт Затока Одеської області, смт Сергіївка Одеської області.

По-четверте, плату за спеціальний торговий патент встановлювали органи місцевого самоврядування, причому вартість такого патенту Законом про патентування не встановлювалася і не обмежувалася межами, встановленими для таких видів підприємницької діяльності. Його вартість встановлювалася за єдиною методикою для всіх суб'єктів підприємницької діяльності чи окремо для фізичних чи юридичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності, місцевими органами один раз у рік після затвердження місцевого бюджету. Причому обов'язково враховується місцезнаходження пункту продажу товарів і асортиментний перелік товарів або місцезнаходження об'єкта з надання таких послуг та їх вид.

Суб'єкт підприємницької діяльності, який придбав спеціальний патент, звільнявся від сплати таких обов'язкових платежів:

1) податку на додану вартість, крім податку з операцій ввезення товарів на митну територію України чи одержання від нерезидентів робіт для їх використання чи споживання на митній території України;

2) податку на доходи фізичних осіб;

3) податку на прибуток підприємств, крім податку з прибутку, отриманої у вигляді дивідендів, відсотків, роялті, і доходів від фрахту транспортних засобів;

4) плати (податку) за землю;

5) збору за спеціальне використання природних ресурсів;

6) збору на обов'язкове соціальне страхування;

7) збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;

8) відрахування і зборів на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України;

9) комунального податку;

10) ринкового збору;

11) збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг.

Слід особливо звернути увагу, що таке звільнення застосовувалося лише щодо тих податків і зборів, обов'язок сплати яких виникав виключно в межах діяльності, що вимагала спеціального патенту. Якщо ж суб'єкт підприємництва займався одночасно іншими видами діяльності, він був зобов'язаний вести їх окремий (податковий) облік, і сплачувати податки і збори щодо цих видів діяльності на загальних підставах.

Кошти, одержані від продажу торгових патентів, зараховуються до бюджетів місцевого самоврядування (місцевих бюджетів) за місцем оплати торгового патенту.

ЄДИНИЙ ПОДАТОК

§ 1. Загальні положення

Сплата єдиного податку являє собою спрощену систему оподаткування, обліку і звітності, особливості застосування якої закріплено Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємства» від 3 липня 1998 р., що з 19 вересня 1999 р. діє у редакції Указу від 28 червня 1999 р. (далі — Указ)¹. Цей Указ було прийнято з метою реалізації державної політики з питань розвитку і підтримки малого підприємства, ефективного використання його можливостей відповідно до п. 4 розділу XV «Перехідні положення» Конституції України². Застосування такої системи є найбільш поширеним способом оподаткування доходів суб'єктів малого підприємства, що введений в дію з 1 січня 1999 р., причому таким суб'єктам надано право вибору між оподаткуванням за загальною чи спрощеною системою.

Сьогодні спрощена система оподаткування обліку і звітності регламентується великою кількістю нормативних актів, особливе місце серед яких посідають:

- 1) вищевказаний Указ Президента;
- 2) Порядок ведення Книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємства—юридичної особи, що застосовує спрощену систему оподаткування обліку і звітності³;
- 3) Порядок видачі Посвідчення про право сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємства — юридичною особою⁴;

¹ Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 року № 727 «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємства»: Указ Президента України від 28 червня 1999 р. // Офіційний вісник України. — 1999. — № 26. — Ст. 1230.

² Хоча Указ Президента ніде не визначено як такий, «що має силу закону» як, наприклад, Декрет Кабінету Міністрів України, для регулювання окремих відносин при оподаткуванні він має важливе значення і згідно ст. 106 Конституції України «є обов'язковим до виконання на території України».

³ Див.: Наказ Державної податкової адміністрації України від 12 жовтня 1999 р. // Офіційний вісник України. — 1999. — №42. — Ст. 2117.

⁴ Див.: Наказ Державної податкової адміністрації України від 12 жовтня 1999 р. // Офіційний вісник України. — 1999. — №42. — Ст. 2118.

4) Розрахунок сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва — юридичною особою¹;

5) Порядок видачі Посвідчення про сплату єдиного податку² (для фізичних осіб);

Згідно зі ст. 1 Указу спрощена система вводить для суб'єктів малого підприємництва³: фізичних осіб, що здійснюють підприємницьку діяльність без утворення юридичної особи, і юридичних осіб будь-якої організаційно-правової форми і форми власності. Однак згідно з п. 7 Указу *не можуть бути платниками єдиного податку*:

— суб'єкти підприємницької діяльності, для роботи яких відповідно до Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» необхідне придбання спеціального патенту;

— довірчі товариства, страхові компанії, банки, інші фінансово-кредитні і небанківські фінансові організації;

— суб'єкти підприємницької діяльності, у статутному фонді яких частки, що належать юридичним особам-учасникам і засновникам даних суб'єктів, що не є суб'єктами малого підприємництва, перевищують 25%;

— суб'єкти, що здійснюють спільну діяльність, визначену в ст. 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»;

— фізичні особи — приватні підприємці, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи і здійснюють торгівлю лікєро-горілчаними і тютюновими виробами, а також пально-мастильними матеріалами (зазначимо, що юридичним особам, які здійснюють торгівлю переліченими вище товарами, перехід на єдиний податок не забороняється)⁴.

¹ Див.: Наказ Державної податкової адміністрації України від 28 лютого 2003 р. // Офіційний вісник України. — 2003. — № 12. — Ст. 558.

² Див.: Наказ Державної податкової адміністрації України від 29 жовтня 1999 р. // Офіційний вісник України. — 1999. — №44. — Ст. 2197.

³ Поняття і вимоги, що пред'являються до суб'єктів малого підприємства закріплені в Законі України від 19 жовтня 2000 р. «Про державну підтримку малого підприємництва» // Відомості Верховної Ради України. — 2000. — № 51—52. — Ст. 447.

⁴ У листі Державної податкової адміністрації України від 30 грудня 1999 р. «Про застосування окремих норм Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва» міститься ряд роз'яснень з приводу того, чи можливий перехід на єдиний податок певним підприємствам, і наводяться деякі приклади. Див.: Право і практика. — 2001. — №36. — С. 25.

Зазначимо, що Указом закріплено вичерпний перелік податків і зборів, платником яких не є суб'єкт, який сплачує єдиний податок:

- 1) ПДВ, крім випадків, коли суб'єкт самостійно приймає рішення бути платником такого податку;
- 2) податок на прибуток;¹
- 3) податок на доходи фізичних осіб;
- 4) плата (податок) за землю²;
- 5) збір за спеціальне використання природних ресурсів;
- 6) збір на обов'язкове соціальне страхування;
- 7) збір на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України;
- 8) комунальний податок;
- 9) податок на промисел³;
- 10) збір на обов'язкове пенсійне страхування;
- 11) збір за видачу рішень на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг;
- 12) внески у Фонд соціального захисту інвалідів⁴;
- 13) внески в Державний фонд сприяння зайнятості населення;

¹ Сьогодні спірним і чітко законодавчо не урегульованим є питання про сплату платниками єдиного податку податків на репатріацію і на дивіденди. «Єдиноподатники» не є платниками податку на прибуток, різновидами якого згідно зі ст. 7 Закону України «Про прибуток підприємств» є податок на дивіденди і на репатріацію. Однак ДПАУ в листах від 15 червня 1999 р., від 15 лютого 2000 р. і від 20 квітня 2001 р. зробила висновок про необхідність сплати останніх. Див.: Бізнес. — 1999. — № 28. — Вкл. 22; — 2000. — № 12. — Вкл. 35; — 2000. — № 26/1. — Вкл. 10.

² Платники єдиного податку не сплачують податок на землю, яка використовується такими суб'єктами саме для виробничої діяльності, при цьому вони не звільняються від орендної плати за землю. Див.: Про єдиний податок і оренду землі: Лист Держкомпідприємництва від 26 березня 2001 р. // Податки і бухгалтерський облік. — 2001. — №35.

³ Звільнення від сплати цього податку не можна розглядати як реальне, оскільки суб'єкти малого підприємництва ніяк не можуть бути платниками податку на промисел згідно зі ст. 1. Декрету Кабінету Міністрів України від 17 березня 1993 р. «Про податок на промисел» // Відомості Верховної Ради України. — 1993. — №19. — Ст. 208.

⁴ Внески у Фонд соціального захисту інвалідів мають характер штрафних санкцій за нестворення робочих місць для інвалідів, а не характер податкових обов'язкових платежів, які закріплені Законом України «Про систему оподаткування».

14) плати за патенти відповідно до Закону «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності».

Інші податки і збори (обов'язкові платежі), передбачені статтями 14 і 15 Закону України «Про систему оподаткування», сплачуються суб'єктами, які перейшли на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності у загальному порядку¹.

Відділення Державного казначейства України наступного дня після надходження коштів перераховують суми єдиного податку в таких розмірах: до місцевого бюджету — 43 відсотки; до Пенсійного фонду України — 42 відсотки; на обов'язкове соціальне страхування — 15 відсотків (у тому числі до Державного фонду сприяння зайнятості населення — 4 відсотки) для відшкодування витрат, здійснюваних відповідно до законодавства у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, а також витрат, обумовлених народженням і похованням.

Доходи, отримані від здійснення підприємницької діяльності, що обкладаються єдиним податком, не включаються до складу сукупного оподаткованого доходу за підсумками звітного року такого платника й осіб, які перебувають з ним у трудових відносинах, а сплачена сума єдиного податку є остаточною і не включається до перерахунку загальних податкових зобов'язань як самого платника податку, так і осіб, що перебувають з ним у трудових відносинах, включаючи членів його родини, які беруть участь у підприємницькій діяльності.

Спрощена система оподаткування, обліку і звітності для юридичних і фізичних осіб має істотну різницю, тому їх необхідно розглянути окремо.

§ 2. Юридичні особи як платники єдиного податку

Для переходу на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності юридичні особи — суб'єкти малого підприємництва будь-якої організаційно-правової форми і форми власності, повинні відповідати таким *критеріям*:

¹ Див. докладніше: *Іванов Ю.* Взаємозв'язь єдиного податку з іншими податками і зборами // *Бизнес.* — 2001. — № 38. — С. 98—100.

а) за рік середньооблікова чисельність працюючих у такого суб'єкта не повинна перевищувати 50 чоловік;

б) розмір виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не повинен перевищувати 1 млн гривень.

Зазначимо, що відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 16 квітня 2000 р. під словом «рік» розуміють календарний рік¹.

Середньооблікову чисельність працюючих визначають відповідно до Указу за методикою, затвердженою органами статистики, з урахуванням усіх працівників, у тому числі і тих, які працюють за договорами і за сумісництвом, а також працівників представництв, філій, відділень та інших відокремлених підрозділів. Врахувати всі ці категорії працівників дозволяє Інструкція Міністерства статистики².

Під виторгом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), відповідно до Указу, розуміють суму, фактично отриману суб'єктом підприємницької діяльності на розрахунковий рахунок і (чи) у касу за здійснення операцій продажу продукції (товарів, робіт, послуг).

Якщо підприємство має відокремлені підрозділи, воно також має право перейти на спрощену систему оподаткування, однак при цьому для підрахунку розміру виручки і чисельності працівників необхідно також враховувати показники усіх філій і підрозділів. Однак відокремлений підрозділ підприємства, навіть якщо він зареєстрований самостійним платником податків, перейти на єдиний податок не може, оскільки не є юридичною особою.

Конкретні *ставки* єдиного податку встановлені Указом тільки для юридичних осіб. Передбачено два варіанти ставок:

6% — у разі сплати податку на додану вартість відповідно до Закону України «Про податок на додану вартість»;

10% — у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

¹ Про роз'яснення Указу Президента України від 3 липня 1998 р.: Постанова Кабінету Міністрів України від 16 березня 2000 р. // Офіційний вісник України. — 2000. — № 12. — Ст. 461.

² Інструкція з чисельності працівників, зайнятих у народному господарстві: Затверджено наказом Міністерства статистики від 7 липня 1995 р. // Право і практика. — 2002. — №6. — Ст. 79.

Сплата єдиного податку юридичними особами здійснюється щомісяця не пізніше 20 числа наступного за звітним місяця.

Порядок переходу на єдиний податок для юридичних осіб, що відповідають переліченим вище умовам, докладно визначений у наказі Державної податкової адміністрації від 12 жовтня 1999 р.¹ Підприємство може перейти на єдиний податок з будь-якого звітного періоду (кварталу). Для переходу необхідно не пізніше, ніж за 15 днів до початку звітного кварталу, подати письмову заяву до податкового органу за місцем державної реєстрації такого суб'єкта. При цьому має бути дотримано істотної умови: сплачено всі встановлені податки й обов'язкові платежі за попередній звітний (податковий) період, строк сплати яких настав на момент подання заяви, тобто не повинно бути ніякого податкового боргу. Роз'яснення центрального податкового органу з цього приводу містяться в листах від 30 грудня 1999 р. і від 17 квітня 2000 р.², згідно з якими, для цілей даного Указу заборгованістю з податків і зборів (обов'язкових платежів), що виникає в зв'язку з невиплатою заробітної плати, вважають всю суму такої заборгованості, що розраховується на кінець останнього звітного періоду в бухгалтерському обліку суб'єктів підприємницької діяльності, крім суми, нарахованої за останній звітний місяць.

Податковий орган зобов'язаний протягом десяти робочих днів видати посвідчення про право сплати єдиного податку або надати письмову мотивовану відмову про це.

Посвідчення видається юридичним особам строком на один рік. Якщо підприємство до закінчення цього строку прийме рішення про повернення до загальної системи оподаткування, воно має право це зробити з початку наступного звітного кварталу шляхом подання заяви про таке до податкового органу не пізніше, ніж за 15 днів до закінчення поточного кварталу. Рішення про перехід на спрощену систему оподаткування, незалежно від обраної ставки — 6 чи 10%, можна прийняти не більше одного разу протягом календарного року. Зазначимо, що на сьогодні законодавчо не врегульовано процес зміни ставки єдиного податку, тому перехід зі ставки 6% на 10% або

¹ Див.: Офіційний вісник України. — 1999. — № 42. — Ст. 2118.

² Див.: Бізнес. — 2000. — № 6. — Вкл. 68; 2001. — № 38. — Ст. 45.

навпаки за аналогією здійснюється на загальних підставах, тобто з поданням відповідної заяви і не раніше, ніж мине календарний рік з моменту переходу на єдиний податок узагалі.

При одержанні Посвідчення про право сплати єдиного податку за ставкою єдиного податку 10% , необхідно здати до органу податкової служби оригінал і всі нотаріально завірени копії Посвідчення платника ПДВ.

Необхідно також указати, що, згідно з п. 1 Указу, юридичні особи, що перейшли на спрощену систему оподаткування, не мають права застосовувати інші способи розрахунків за відпущену продукцію, крім готівкового і безготівкового розрахунків. Отже, при здійсненні підприємницької діяльності юридичними особами, які оподатковуються єдиним податком, не можна робити операції, що податковими органами можуть бути кваліфіковані як бартерні¹. (Фізичних осіб-підприємців, які працюють на умовах єдиного податку, це обмеження не стосується.)

Платник єдиного податку—юридична особа зобов'язана вести Книгу обліку доходів і витрат. Ця Книга в обов'язковому порядку реєструється в податкових органах.

У разі порушення умов Указу юридичні особи зобов'язані повернутися до загальної системи оподаткування з кварталу, наступного за тим, у якому було допущено таке порушення.

§ 3. Фізичні особи як платники єдиного податку

Перейти на спрощену систему оподаткування можуть фізичні особи—підприємці, що відповідають таким *вимогам*:

а) у трудових відносинах з якими, включаючи членів їх родини, протягом року перебуває не більше десяти чоловік;

б) розмір виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 500 тисяч гривень.

При визначенні чисельності працівників, що перебувають у трудових відносинах з фізичними особами, необхідно звер-

¹ Порушення цієї вимоги не спричиняє застосування фінансових і/чи адміністративних санкцій, але при цьому такий платник позбавляється права сплачувати єдиний податок, починаючи з наступного звітного періоду.

нутися до роз'яснень податкового органу, викладених у листі від 31 березня 2000 р. «Про порядок визначення чисельності найманих робітників, що можуть протягом року перебувати в трудових відносинах із платниками єдиного податку»¹, відповідно до якого на будь-який момент здійснення підприємницької діяльності їхня кількість повинна бути не більше 10 чоловік.

Розмір виручки приватних підприємців визначають так само, як і виторг для юридичних осіб.

Ставки єдиного податку для приватного підприємця встановлюють місцеві ради залежно від виду діяльності, вони становлять від двадцяти до двохсот гривень на місяць. Розмір ставки залежить не від отриманого доходу, як у юридичних осіб, а винятково від виду діяльності. Причому в різних регіонах України ставки єдиного податку для фізичних осіб, а також перелік видів діяльності, що підлягають оподаткуванню, можуть бути різні². Періодичність зміни таких ставок законодавчо не встановлено.

Якщо підприємець використовує працю найманих робітників, то ставка податку збільшується на 50% за кожного працівника (включаючи членів його родини).

Якщо підприємець здійснює кілька видів діяльності, що оподатковуються за різними ставками, то йому видається одне посвідчення, а єдиний податок установлюється за більшою ставкою по цих видах діяльності, установленою місцевою радою за місцем державної реєстрації такого суб'єкта, причому незалежно від того, здійснює він підприємницьку діяльність на всій території України чи тільки за місцем державної реєст-

¹ Бізнес. — 2000. — №19. — Вкл. 38.

² У зв'язку з цим досить цікавою є позиція ДПАУ, викладена в листі від 8 жовтня 2001 р., відповідно до якої при здійсненні підприємницької діяльності, на яку місцевою радою не встановлено ставку єдиного податку, доходи, отримані від неї, слід обкладати податками за загальною системою. Однак, на наш погляд, встановлювати ставки за усіма видами діяльності, наприклад, відповідно до Державного класифікатора України ГК 009-96 «Класифікатор видів економічної діяльності», що затверджений наказом Держстандарту від 22 жовтня 1996 р. № 441, просто нецільно, оскільки їх досить багато. Виходячи з цього, затверджуються ставки саме по деяким (основним) видам діяльності і додається «Інші види діяльності (послуг)».

рації. Зазначимо, що Указ не встановлює територіального обмеження здійснення оподаткування підприємницької діяльності за спрощеною системою. Отже, якщо фізична особа як підприємець зареєстрована за місцем проживання, а здійснює підприємницьку діяльність в іншому місці, то їй не потрібно повторно реєструватися як суб'єкт підприємницької діяльності за місцем вчинення цієї діяльності.

Строки сплати єдиного податку для фізичних і юридичних осіб відповідно до Указу збігаються. Статтею 2 Указу встановлено, що фізичні особи єдиний податок сплачують щомісяця не пізніше 20-го числа наступного місяця. Однак податкова адміністрація Наказом закріпила обов'язкову умову для переходу на єдиний податок приватному підприємцю — надання, крім заяви, платіжного документа про сплату єдиного податку за період не менший ніж календарний місяць. Таким чином, фізичні особи сплачують єдиний податок авансом.

За дотримання всіх обов'язкових умов, закріплених законодавством, фізична особа—підприємець, як і юридична, має право один раз на рік самостійно обрати спрощений спосіб оподаткування й одержати посвідчення про сплату єдиного податку. Причому перейти на сплату єдиного податку вона може з будь-якого кварталу календарного (звітного) року, подавши не пізніше чим за 15 днів до початку такого звітного періоду до податкового органу за місцем державної реєстрації письмову заяву. Для цього подають такі документи:

- 1) заяву платника про перехід на сплату єдиного податку;
- 2) копію посвідчення про державну реєстрацію як підприємця;
- 3) документ, що посвідчує особу;
- 4) копію платіжного документу про сплату єдиного податку.

Податковий орган за наявності всіх необхідних документів повинен узяти підприємця на облік і видати Посвідчення про сплату єдиного податку.

Посвідчення протягом календарного року можна щокварталу продовжувати. Підставою для цього є подання платником єдиного податку вищевказаної заяви і платіжних документів про сплату всіх установлених податків і обов'язкових платежів, термін сплати яких на дату подання заяви настав, а також єдиного податку за попередні періоди і наступний період, що не

менший ніж календарний місяць. Заяву платник повинен подати не пізніше 15 днів до початку кварталу, на який підприємець продовжує Посвідчення. Якщо строк дії Посвідчення продовжується, у ньому здійснюються відповідні записи за підписом керівника податкового органу чи його заступника, що засвідчуються печаткою.

Відповідно до Указу суб'єкти малого підприємництва—платники єдиного податку можуть відмовитися від застосування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності та повернутися до загальної системи оподаткування з початку наступного звітного кварталу. Для цього подається відповідна заява до податкового органу не пізніше 15 днів до закінчення попереднього звітного кварталу.

Застосування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності має як переваги, так і певні недоліки. Останніми можна вважати такі обставини:

1) обмеження за обсягом діяльності (розмір виручки) таких суб'єктів;

2) при використанні праці найманих робітників фізична особа—платник єдиного податку повинна сплатити за кожного з них по 50% суми єдиного податку;

3) сума єдиного податку фізичної особи—платника податків сплачується авансом за звітний період (квартал). При цьому не враховується, чи буде фактично отримано доход від здійснення такої діяльності за звітний період;

4) обмеження за способом розрахунків юридичними особами.

Переваги використання спрощеної системи оподаткування для платників податків такі:

1) надається право платнику самостійно, на свій розсуд обрати спосіб оподаткування (загальний, спрощений чи спеціальний);

2) зменшується кількість податків і зборів, що сплачуються;

3) значно полегшується облік (документальний) господарської діяльності платників податків;

4) не потрібно додаткових знань у галузі оподаткування і немає потреби відстежувати всі зміни у законодавстві про податки і збори, що вносяться досить часто;

- 5) полегшується здійснення податкової звітності;
- 6) надається право фізичним особам не застосовувати при розрахунках зі споживачами РРО;
- 7) надається право вибору реєстрації як платника ПДВ;
- 8) сфера застосування єдиного податку набагато ширша, ніж фіксованого податку.

Наприкінці зазначимо, що перехід на спрощену систему оподаткування не означає автоматичного зменшення податкового тягаря. Тому, приймаючи рішення про перехід на таку систему, необхідно враховувати безліч факторів, серед яких посідає особливе місце рентабельність здійснення тих чи інших видів підприємницької діяльності.

ЄДИНИЙ (ФІКСОВАНИЙ) СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИЙ ПОДАТОК

Сплата єдиного (фіксованого) сільськогосподарського податку в даний час являє собою спеціальну систему оподаткування. Цей податок з'явився на початку 1998 року. Однак у 1998 році його справляння передбачалося у порядку експерименту не на всій території України, а тільки в кількох районах: Глобинському районі Полтавської області, Старобешівському районі Донецької області, Ужгородському районі Закарпатської області¹. Починаючи з 1 січня 1999 року, на підставі Указу Президента України від 18 червня 1998 року і Закону України від 17 грудня 1998 року справляння фіксованого сільськогосподарського податку здійснюється на всій території України².

Основними нормативними актами, які регулюють механізм справляння єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських виробників є Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17 грудня 1998 року, а також постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про порядок справляння та обліку фіксованого сільськогосподарського податку» від 23 квітня 1999 року, наказ ДПА України від 27 квітня 1999 р., яким затверджено Порядок розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку і заповнення форми розрахунку³. Зазначимо, що ці нормативні акти не передбачають для сільськогосподарських товаровиробників можливості вибору загального чи спеціального режиму оподаткування, що діє згідно з законом до 2009 року.

¹ Про впровадження у порядку експерименту єдиного фіксованого податку для сільськогосподарських товаровиробників: Закон України від 15 січня 1998 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1998. — №25. — Ст. 147.

² Про фіксований сільськогосподарський податок: Указ Президента України від 18 червня 1998 р. // Офіційний вісник України. — 1998. — №25. — Ст. 907; Про фіксований сільськогосподарський податок: Закон України від 17 грудня 1998 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1999. — № 5—6. — Ст. 39.

³ Офіційний вісник України. — 1999. — № 19. — Ст. 858.

Єдиний сільськогосподарський податок є загальнодержавним податком і являє собою платіж, поглинаючий сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів), що сплачуються до бюджетів і державних цільових фонди, а саме:

- податку на прибуток підприємств;
- плати (податку) за землю;
- податку з власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів;
- комунального податку;
- збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;
- збору до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи і соціального захисту населення;
- збору на обов'язкове соціальне страхування;
- збору на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України;
- збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- збору в державний інноваційний фонд;
- плати за придбання торгового патенту на здійснення торгової діяльності;
- збору за спеціальне використання природних ресурсів (щодо користування водою для цілей сільського господарства).

Інші податки і збори (обов'язкові платежі), закріплені Законом України «Про систему оподаткування», сплачуються сільськогосподарськими товаровиробниками в порядку і розмірах, визначених законодавством.

Сьогодні фіксований сільськогосподарський податок сплачується платниками тільки у грошовій формі¹.

¹ Донедавна платники цього податку мали право вибору форми його сплати: або грошовими коштами, або у вигляді постачань сільськогосподарської продукції заготівельним і переробним підприємствам і організаціям, з якими районна адміністрація мала укласти угоди. У разі сплати фіксованого сільськогосподарського податку в натуральній формі кількість сільськогосподарської продукції, що поставлялася в його рахунок, визначалася виходячи з нарахованої до сплати в звітному періоді суми такого податку і договірної ціни (але не нижче біржової ціни за винятком витрат, пов'язаних із прийманням продукції) на продукцію, що поставлялася в рахунок сплати податку на дату проведення оплати.

Платниками фіксованого податку є сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм (колективні і державні сільськогосподарські підприємства, акціонерні товариства, агрофірми, селянські (фермерські) господарства та інші виробники сільськогосподарської продукції (далі — підприємства), що здійснюють діяльність з виробництва, переробки і збуту сільськогосподарської продукції. Причому сума доходу таких підприємств, отримана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва і її переробки за попередній звітний (податковий) рік, повинна становити не менше 50% загальної суми валового доходу цього підприємства, за наявності сільськогосподарських угідь, для яких ставки фіксованого податку передбачені статтями 3 і 4 Закону від 17 грудня 1998 р.

Нормами Постанови від 23 квітня 1999 р. конкретизується поняття валового доходу таких підприємств від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва. У такий дохід входить не тільки вартість реалізованої продукції тваринництва і рослинності, а й, наприклад, вартість наданих послуг (послуги машинно-тракторного парку, будівельних і ремонтних бригад тощо), що пов'язані із сільськогосподарським виробництвом.

До платників фіксованого сільськогосподарського податку належать також власники земельних ділянок та землекористувачі, в тому числі орендарі, які виробляють товарні сільськогосподарську продукцію, крім власників та землекористувачів земельних ділянок, переданих для ведення особистого підсобного господарства, будівництва та обслуговування жилого будинку, господарських будівель (присадибна ділянка), садівництва, дачного будівництва, а також наданих для городництва, сінокосіння та випасання худоби.

При розгляді питання про визначення сільгосппідприємств, які є платниками фіксованого сільськогосподарського податку, цікавим вбачається проект постанови «Про затвердження Порядку визначення критерію, по якому на сільськогосподарських виробників поширюється спеціальний режим сплати ПДВ і фіксованого сільськогосподарського податку», розроблений Міністерством аграрної політики. Цим актом істотно обмежується коло сільгоспвиробників, що можуть користатися спеціаль-

ною системою оподаткування — сплачувати фіксований сільськогосподарський податок, оскільки сума виторгу в таких підприємств повинна «...за відрахуванням ПДВ, що залишається в їх розпорядженні...перевищувати 50 % загальної суми валового доходу підприємства...»... Зазначимо, що в положеннях Закону від 17 грудня 1998 року таких уточнень немає.

Об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданих йому в користування, у тому числі й на умовах оренди, а також земель водного фонду, які використовуються рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах).

Для сільськогосподарських товаровиробників, зареєстрованих після 1 січня 1999 року, нарахування фіксованого сільськогосподарського податку здійснюється на підставі грошової оцінки сільськогосподарських угідь, що перебувають у його власності чи надані йому в користування, у тому числі на умовах оренди.

Ставка фіксованого податку встановлюється по областях з кожного гектара сільськогосподарських угідь у процентному співвідношенні до їх грошової оцінки, проведеної за станом на 1 липня 1995 р., згідно з Методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України, у таких розмірах: для ріллі, сінокісних угідь і пасовищ — 0,5; для багаторічних насаджень — 0,3; для земель водного фонду, які використовуються рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах, — 1,5 відсотка грошової оцінки одиниці площі ріллі.

Грошова оцінка сільськогосподарських угідь може уточнюватися в разі потреби відповідно до законодавства.

Пільги зі сплати фіксованого сільськогосподарського податку. Відповідно до статті 9 згаданого Закону і пункту 7 Постанови з метою стабілізації сільськогосподарського виробництва підприємства звільнялися від сплати цього податку з 1 січня 1999 року до 1 січня 2001 року, за винятком платежів до Пенсійного фонду (68%) і на обов'язкове соціальне страхування (2%).

У разі виникнення форс-мажорних обставин (стихійного лиха, дії нездоланної сили) у кожному конкретному випадку

за клопотанням платника податку компетентний орган приймає рішення про реструктуризацію (відстрочення) сплати фіксованого сільгосподатку. Однак на сьогодні немає законодавчо встановленого механізму надання розстрочення і відстрочення при виникненні вищезгаданих обставин. На цей момент особливо звертає увагу ДПА України¹.

На сьогодні інших пільг зі сплаті сільгосподатку законодавством не передбачено.

Сплата фіксованого податку провадиться щомісяця до 20 числа місяця, наступного за звітним, у розмірі третини суми податку, розрахованої на кожен квартал від річної суми податку, у таких розмірах: у 1-му кварталі — 10%, у 2-му — 10%, у 3-му — 50%, у 4-му — 30%.

Сплачуючи фіксований податок, платники сільгосподатку перераховують кошти на окремий рахунок відділень Державного казначейства України в районах за місцем розташування земельної ділянки. Відділення Державного казначейства України наступного дня після надходження коштів розмежовують і перераховують суми єдиного податку до відповідних бюджетів і державних цільових фондів, про що повідомляють відповідний податковий орган.

Отже, сплата фіксованого сільськогосподарського податку має низку переваг порівняно із загальною системою оподаткування. Серед них необхідно виділити зменшення кількості податків і зборів, що сплачуються. Це, в свою чергу, істотно полегшує ведення податкових обліку і звітності, не вимагає додаткових знань у галузі оподаткування і необхідності відстеження змін, які стосуються сплати всіх передбачених Законом «Про систему оподаткування» податків і зборів та досить часто вносяться у чинне податкове законодавство.

¹ Лист ДПА України від 18 лютого 2002 р. // Бухгалтерія. — 2002. — № 9/2.

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

§ 1. Місцева система оподаткування і принципи її формування

Місцеві податки і збори є невід'ємною частиною податкової системи держави. Тому особливу увагу при здійсненні податкової реформи приділяють правовому регулюванню місцевого оподаткування, що є одним з основних фінансових джерел формування бюджетів місцевого самоврядування.

Існування місцевих податків і зборів відповідає в першу чергу інтересам територіальних громад, від імені яких діють органи місцевого самоврядування, оскільки такі платежі є виключно їх фінансовою базою. Виходячи з цього, метою введення місцевих податків і зборів є забезпечення місцевих органів влади коштами, необхідними для здійснення їх завдань і функцій, що перебувають у їх самостійному розпорядженні і концентруються у відповідних бюджетах.

Доходи органів місцевого самоврядування (місцевих бюджетів) складаються з таких видів.

1. Податки і збори, сформовані й закріплені на державному рівні:

а) податки, встановлення і справляння яких здійснюється виключно на державному рівні, а кошти яких цілком надходять до місцевих бюджетів (податок на землю, прибутковий податок);

б) податки, сформовані як відрахування від загальнодержавних податків (частка ПДВ, частка податку на прибуток, частина акцизного збору), і які регулюються також тільки на державному рівні¹.

¹ Зазначимо, що компетенція органів місцевого самоврядування не поширюється на ці податкові важелі і тому вони не входять до місцевої системи оподаткування (системи місцевих податків і зборів).

2. Податки і збори, що закріплюються на державному рівні, а сформовані на місцях органами самоврядування — власне місцеві податки і збори (ринковий збір, податок на рекламу, готельний збір, тощо).

3. Місцеві неподаткові доходи, що також поповнюють доходи місцевих бюджетів і відображають фіскальну функцію (пені, ліцензійні збори).

Правове регулювання місцевих податків і зборів має певну специфіку, оскільки здійснюється на двох рівнях: на загальнодержавному і місцевому. По-перше, держава визначає вичерпний перелік таких обов'язкових платежів, коло платників, об'єкти оподаткування, граничні розміри ставок, тобто встановлює основи їх справляння, надаючи повноваження органам місцевого самоврядування на введення таких податків і зборів на відповідній території. По-друге, місцеві органи влади, реалізуючи надані державою повноваження, встановлюють і детально регламентують механізми справляння окремо кожного з податків і зборів, а також уводять їх у дію. Таке положення забезпечує захист місцевих бюджетів від необґрунтованого і безмежного тиску згори (держави). Таким чином, *місцеві податки і збори — це обов'язкові платежі, що устанавлюються державою, регламентуються і справляються органами місцевого самоврядування і надходять до місцевих бюджетів.*

При законодавчому регулюванні системи місцевих податків і зборів слід враховувати низку факторів: 1) закріплення за місцевими бюджетами таких доходних джерел, що забезпечували б стабільне надходження доходів і фінансування власних повноважень місцевих органів; 2) сполучення інтересів держави і місцевого самоврядування, при обмеженні необґрунтованого впливу державної влади на місцеве оподаткування; 3) доцільність та обґрунтованість уведення місцевих податків і зборів на відповідній території; 4) домірність сум коштів, що надходять до бюджетів від таких податків і зборів з витратами по їхньому справлянню тощо.

До певного часу в Україні не було чіткої законодавчої визначеності місцевих податків і зборів¹. Сьогодні коло норматив-

¹ Див.: Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. — С. 570—571.

но-правових актів, що регулюють місцеве оподаткування, становить певну систему, до якої входять: Конституція України, Закон України «Про систему оподаткування», Декрет Кабінету Міністрів України від 20 травня 1993 р. «Про місцеві податки і збори», Закон України від 21 травня 1997 р. «Про місцеве самоврядування в Україні», акти президента, рішення органів місцевого самоврядування тощо¹. Отже, регулювання місцевого оподаткування здійснюється як податковими законами, так і цілою низкою інших нормативних актів, що визначають компетенцію органів місцевого самоврядування у сфері оподаткування, специфіку побудови бюджетної системи і взаємини її структурних елементів, а також актами місцевих органів. При цьому необхідно звернути увагу на основні проблеми регулювання справляння місцевих податків і зборів.

Основою законодавства про місцеві податки і збори є Конституція України, якою закріплюються вихідні положення щодо регулювання місцевого оподаткування, а саме у п. 1 ст. 143 закріплено право територіальних громад безпосередньо через органи місцевого самоврядування встановлювати місцеві податки і збори відповідно до закону².

Закон України «Про систему оподаткування»³ має загальне значення для регулювання місцевого оподаткування. Стаття 15 цього Закону встановлює вичерпний перелік місцевих податків і зборів, до яких належать: 1) податок з реклами; 2) комунальний податок, 3) готельний збір, 4) збір за паркування автотранспорту; 5) ринковий збір; 6) збір за видачу ордера на квартиру; 7) курортний збір; 8) збір за участь у бігах на іподромі; 9) збір за виграш на бігах на іподромі; 10) збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі; 11) збір за право використання місцевої символіки; 12) збір за право проведення кіно- і телезйомок; 13) збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей; 14) збір за проїзд територією прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон; 15) збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і

¹ Відомості Верховної Ради України. — 1996. — № 30. — Ст. 141; 1997. — № 16. — Ст. 119; 1993. — № 30. — Ст. 336; 1997. — № 24. — Ст. 170.

² Там само. — 1996. — № 30. — Ст. 141.

³ Там само. — 1997. — № 16. — Ст. 119.

сфери послуг; 16) збір з власників собак. Цей перелік місцевих податків і зборів трохи відрізняється від переліку, закріпленого Декретом Кабінету Міністрів «Про місцеві податки і збори», у якому також зазначено податок з продажу імпортованих товарів¹.

Крім того, вищевказаним Законом закріплено положення, відповідно до якого місцеві податки і збори (обов'язкові платежі), механізм справляння і порядок їх сплати встановлюються сільськими, селищними, міськими радами відповідно до переліку й у межах граничних розмірів ставок, установлених законами України. При цьому встановлено обов'язковість введення деяких податків і зборів (наприклад, комунального податку, ринкового збору, збору за паркування автотранспорту тощо), за наявності об'єктів оподаткування чи умов, з якими пов'язано введення цих податків і зборів.

Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» характеризує конкретні види податків і зборів, закріплює граничні розміри ставок, розкриває механізм їх обчислення, вилучення, джерела і порядок їхньої сплати, а також повноваження місцевих органів самоврядування щодо встановлення місцевих податків і зборів, а саме повноваження з

¹ У Російській Федерації закріплено дещо інший перелік місцевих податків і зборів, до яких належать: земельний податок; податок на майно фізичних осіб; податок на рекламу; податок на спадкування чи дарування; місцеві ліцензійні збори, а також податок на будівлі, приміщення, спорудження, реєстраційний збір з фізичних осіб, що займаються підприємницькою діяльністю, податок на будівництво об'єктів виробничого значення в курортній зоні; цільові збори на благоустрій територій; збір на прибирання територій населених пунктів; збір на відкриття грального бізнесу; податок на утримання житлового фонду й об'єктів соціально-культурної сфери тощо, причому багато з них не введені в дію і тому не справляються.

У проекті Податкового кодексу України передбачено введення таких місцевих податків і зборів: податок з реклами; збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг; шкільний податок; податок на використання місцевої символіки; ринковий збір; готельний збір; збір за паркування автотранспорту; курортний збір; збір за організацію гострольових заходів; збір за видачу дозволів на будівництво у населених пунктах об'єктів виробничого і невиробничого призначення, індивідуального житлового, дачного будівництва, будівництва будинків і гаражів.

розробки й затвердження положень, що встановлюють конкретні ставки платежів, порядок обчислення і сплати місцевих податків, ведення пільгових ставок, надання окремим категоріям платників відстрочок, розстрочок чи звільнення їх від сплати за такими платежами тощо.

Вазначимо, що сьогодні при встановленні місцевих податків і зборів часто не беруть до уваги положення загальнодержавного законодавства, а саме: відбувається введення не передбачених Законом України «Про систему оподаткування» податків і зборів¹; у прийнятих положеннях про справляння окремих видів місцевих податків і зборів неточно окреслюються коло платників, об'єкти оподаткування, змінюються граничні ставки платежів; не вводяться місцевими органами передбачені як обов'язкові податки і збори; не враховується економічний, соціальний, демографічний розвиток окремих регіонів держави тощо. Існування цих порушень указує на нагальну потребу удосконалення правового регулювання місцевої системи оподаткування як на загальнодержавному рівні, так і на місцевому. Вбачається, рішення всіх цих проблем стане можливим із прийняттям Податкового кодексу України.

§ 2. Характеристика окремих видів місцевих податків і зборів

Податок з реклами. Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» (далі — Декрет) не закріплює поняття податку з реклами, а вказує елементи правового механізму цього платежу. *Платниками* є юридичні та фізичні особи, що рекламують свою продукцію або діяльність. *Об'єктом обкладання* є вартість послуг за встановлення і розміщення реклами. *Гранична ставка* встановлена в розмірі 0,1% вартості послуг за одноразову рекламу і 0,5% — за розміщення реклами на тривалий час. Облік платників здійснюють органи, на які покладені функції розміщення реклами. Цей податок сплачується під час оплати послуг за встановлення і розміщення

¹ Див. докладніше: *Кучерявенко Н.П.* Налоговое право: Учебник. — С. 571 та ін.

реклами. *Джерелом оплати* можуть бути особисті кошти платників, а також собівартість продукції (робіт, послуг).

Однак сьогодні, на жаль, існує проблема не досить чіткого розуміння реклами для цілей оподаткування, у результаті чого оподатковується будь-яка реклама, у тому числі й та, яка не має комерційного характеру. Зазначимо, що поняття «реклама» як офіційна інформація про осіб чи продукцію, що поширюється в будь-якій формі і будь-якому способі з метою прямого чи опосередкованого одержання прибутку, закріплено в Законі України від 3 липня 1996 р. «Про рекламу»¹. А у нормативних актах, що регулюють справляння цього податку, які затверджені органами місцевого самоврядування, немає чіткого визначення реклами. Наприклад, Харківська міська Рада народних депутатів, на підставі ст. 11 Декрету, прийняла рішення «Про введення податку на рекламу» з 1 жовтня 1993 року. Відповідно до нього цей податок встановлювався на всі види оголошень, повідомлень, переданих з комерційною метою за допомогою засобів масової інформації (преси, ефірного, супутникового і кабельного телебачення, радіомовлення, внутрішнього гучномовного зв'язку в рухливому складі міського пасажирського електротранспорту), каталогів, прейскурантів, афіш, плакатів, довідників, листівок, календарів та інших технічних засобів.

Платниками податку є юридичні та фізичні особи всіх організаційно-правових форм, які розміщують на рекламних носіях міста рекламу. Виходячи з цього, платниками податків є особи, від імені яких здійснюється реклама і які називаються рекламодавцями. Особи ж, що здійснюють виготовлення реклами за заявкою рекламодавця чи розміщують її на рекламних носіях, іменуються рекламним агентством. Місце, на якому розміщується реклама, іменується рекламним носієм.

Цей податок утримують рекламні агенти, які щокварталу подають звіт до податкових інспекцій і перераховують суми податку не пізніше 20 числа кожного місяця.

При розгляді механізму справляння податку з реклами необхідно також звернути увагу на таке. Так, особливий режим

¹ Див.: Відомості Верховної Ради України. — 1996. — №39. — Ст. 181.

оподаткування має зовнішня реклама. Наприклад, Харківська міськрада затвердила Положення про порядок розміщення й експлуатації об'єктів зовнішньої реклами і склад міської художньої ради¹, яке визначає порядок розміщення рекламоносіїв і об'єктів зовнішньої реклами у Харкові та є обов'язковим для виконання всіма юридичними і фізичними особами незалежно від їх відомчої підпорядкованості і форм власності. Об'єктами зовнішньої реклами і рекламоносіями є стенди, щити, плакати, тощо. Місцем для розміщення реклами вважається частина території міста, об'єкти, майно, виділені рекламодержателю.

Для отримання дозволу на розміщення реклами подають письмову заяву на ім'я начальника відділу дизайну міського середовища. Разом з ним подають архітектурно-художню форму, ескіз-ідею і фото об'єкта. Після одержання дозволу рекламодержатель зобов'язаний у 20-денний строк приступити до монтажу і розміщення об'єктів, інакше такий дозвіл анулюється. Розміщення об'єктів зовнішньої реклами уздовж автомобільних доріг підлягає обов'язковому узгодженню з ДАІ, а у межах «зелених зон» — з управлінням комунального господарства міськвиконкому. У разі відмови рекламодавця від реєстрації об'єкт зовнішньої реклами підлягає демонтуванню.

Ставки податку на рекламу рішенням Харківської міської ради встановлено в таких розмірах: 0,1% вартості послуг за установку і розміщення одноразової реклами і 0,5% — за установку і розміщення реклами на тривалий час (більше одного дня) чи неодноразової реклами. При цьому, яка реклама є одноразовою, а яка неодноразовою, не встановлюється. На практиці ставки податку з реклами залежать від багатьох факторів, серед яких вид рекламного носія (телебачення, радіо, преса, тощо), належність такої реклами до видів товарів чи послуг тощо.

Пільги зі сплати податку з реклами Декретом не встановлено. Однак такі пільги в принципі можуть надавати органи міс-

¹ Зазначимо, що підґрунтям цього положення є Типові правила розміщення зовнішньої реклами, затвержені Постановою Кабінету Міністрів України від 23 вересня 1998 р. // Офіційний вісник України. — 1998. — №38. — Ст. 1408.

цевого самоврядування. Позитивними в даному випадку є положення російського законодавства, відповідно до якого пільги при сплаті податку з реклами встановлюються у випадках, якщо: 1) реклама не має комерційної мети; 2) рекламується благодійні заходи; 3) дані мають попереджувальний характер; 4) інформація містить дані про функції органів державної влади; 5) інформація розміщується у приміщеннях, що використовуються для реалізації товару.

Комунальний податок. *Платниками* цього податку відповідно до Декрету є юридичні особи, за винятком бюджетних, планово-дотаційних і сільгосппідприємств. *Об'єктом обкладання* виступає річний фонд оплати праці, розрахований виходячи з розміру неоподаткованого мінімуму доходів громадян. *Гранична ставка* встановлена у розмірі 10% річного фонду оплати праці. Облік здійснюють податкові інспекції на місцях. *Джерело сплати* цього платежу — прибуток (доход), що залишається в розпорядженні юридичних осіб.

Справляння цього податку здійснюється на підставі відповідних положень, які затверджують міські ради. Наприклад, у Харкові цей податок справляють на підставі Положення про порядок обчислення і сплати комунального податку, затвердженого рішенням виконкому Харківської міськради народних депутатів від 8 червня 1994 р. зі змінами і доповненнями. Це Положення дещо уточнює і розширює коло платників по платежу, якими є юридичні особи—суб'єкти господарювання незалежно від форм власності, включаючи підприємства з іноземними інвестиціями і їх філії, а також інші відокремлені підрозділи, що мають відокремлений баланс і розрахунковий рахунок у банку, міжнародні неурядові організації і міжнародні об'єднання з місцезнаходженням у м. Харкові. Зазначимо, що платниками комунального податку є юридичні особи, навіть ті, які тимчасово не здійснюють виробничу діяльність. Якщо вони подають у статистичні органи звітність про середньодобову чисельність штатних працівників, то звільнення чи відстрочка зі сплати комунального податку належить до компетенції виключно органів місцевого самоврядування. Отже, підприємства, у статуті яких передбачено здійснення господарської діяльності, розглядаються як платники комунального податку незалежно від результатів фінансово-господарської діяль-

ності. Це підтверджується положенням, відповідно до якого комунальний податок відноситься на собівартість продукції, товарів і послуг¹.

Від сплати комунального податку звільняються (на додаток до зазначеного вище) такі суб'єкти:

- метробуд і метрополітен;
- державні комунальні підприємства, що одержують доходи з бюджету;
- підприємства й організації, що звільняються цілком від податку на прибуток;
- благодійні організації, що існують лише на членські внески та благодійні пожертвування;
- громадські організації ветеранів війни і підприємства ветеранів війни, на яких не менше 60% від середньосписочної чисельності працюючих становлять учасники бойових дій і учасники війни;
- громадські організації і підприємства сліпих у частині фонду оплати праці, нарахованої на чисельність працюючих інвалідів по зору I і II груп;
- громадські організації, у яких немає штатних працівників і фонд оплати праці не створюється;
- суб'єкти малого підприємництва, що перейшли на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

Крім цього, за рішенням органів місцевого самоврядування від оподаткування можуть бути звільнені й інші суб'єкти господарювання.

Об'єкт обкладання припускає обчислення фонду оплати праці, що розраховується виходячи з розміру неоподаткованого мінімуму доходів громадян, встановленого законодавством у звітному періоді, незалежно від виплаченої заробітної плати. Таким чином, цей податок встановлено залежно не від результатів виробничої діяльності підприємств, а від кількості працівників на ньому.

Обчислення середньосписочної чисельності працівників підприємств провадиться за методикою, закріпленою в Інструк-

¹ Це положення закріплено також і положенням Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», згідно з яким податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством, відносяться на собівартість продукції.

ції зі статистики чисельності працівників, зайнятих у господарстві України¹. Відповідно до Інструкції, існує два варіанти обчислення середньосписочної чисельності:

- середньосписочна чисельність штатних працівників облікового складу;
- середньосписочна чисельність усього персоналу в еквіваленті повної зайнятості.

Зазначимо, що при обчисленні комунального податку необхідно обирати перший варіант. Причому, обчислюючи середньосписочну чисельність, працівник враховується один раз (за місцем основної роботи) незалежно від терміну трудового договору і тривалості робочого часу. Тому сюди не входять працівники, прийняті на роботу за сумісництвом.

Ставка комунального податку по Харківській області встановлена у розмірі 10% від офіційно встановленого розміру неоподаткованого податком мінімуму доходів громадян, що на сьогодні становить 1 гривню 70 копійок на кожного працюючого на підприємстві.

Розрахунок сплати комунального податку платники подають до податкових інспекцій одночасно з поданням квартальної і річної звітності. Сплачується комунальний податок не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним періодом.

Готельний збір² справляється з метою фінансування заходів щодо розвитку готельного господарства. Відповідно до Декрету, *платниками* цього збору є особи, що проживають у готелях. *Об'єктом обкладання* виступає добова вартість знятого житла, що розраховується без додаткових послуг. Граничний розмір *ставки* встановлений у розмірі 20% добової вартості. Облік платників здійснюється адміністрацією готелю. *Джерело оплати* цього платежу – собівартість продукції (робіт, послуг) чи особисті кошти.

Готельний збір, наприклад, у м. Харкові справляється відповідно до Положення про порядок справляння і перерахування до бюджету готельного збору, що затверджено рішенням

¹ Праця і зарплата. — 1995. — №17. — С. 6.

² Справляння готельного збору з 1 січня 2004 року припиняється. Див.: Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори»: Закон України від 20 березня 2003 р. // Відомості Верховної Ради України. — 2003. — № 26. — Ст. 185.

XXI сесії Харківської міської ради народних депутатів від 20 березня 1993 р. зі змінами і доповненнями. Ставка збору встановлена в розмірі 20% вартості обліку послуги, без обліку ПДВ. Оплата цього збору здійснюється одночасно з розрахунком за проживання з виділенням зазначеного збору в платіжних документах окремим рядком. Причому плата за проживання провадиться попередньо наймачем житла за певний строк. Перерахування цього податку до місцевого бюджету здійснюється адміністрацією готелю.

Збір за паркування автотранспорту. *Платниками* цього збору відповідно до Декрету є юридичні та фізичні особи, що паркують автомобілі в спеціально відведених чи обладнаних місцях. *Об'єкт обкладання* — одна година паркування автотранспорту. Граничний розмір *ставки* — 3% мінімальної заробітної плати у спеціально обладнаних місцях і 1% у віддалених місцях. Облік платників визначають органи місцевого самоврядування. *Джерелом оплати* збору є собівартість продукції (робіт, послуг) чи особисті кошти. Оплату здійснює водій на місці паркування автотранспорту.

Збір за паркування автотранспорту на території м. Харкова введено рішенням Харківської міської ради народних депутатів з 1 червня 1995 р., у зв'язку з чим було визначено перелік місць і границь частин міста, де справляється така плата. Зазначимо, що звільняються від сплати збору інваліди, що користуються транспортними засобами з ручним керуванням. Крім того, не є платниками збору інваліди війни й інші особи, яким відповідно до законодавства передбачені пільги зі сплати місцевих податків і зборів. Збір справляється працівником контролюючої організації, що видає квиток установленого зразка з відміткою року, місяця, дня, місця і часу стоянки. Ставка збору встановлена в розмірі 3% неоподаткованого мінімуму доходів за кожну годину стоянки. Причому збір за стоянку менше однієї години обчислюється також за такою ставкою.

Організація, що виконує функції зі справляння збору, зосереджує кошти на власному розрахунковому рахунку і не пізніше 15 числа наступного місяця перераховує їх на рахунок міського фінансового управління. Взаємини між такими суб'єктами регулюються договором.

Ринковий збір. У Декреті ринковий збір визначений як плата за торгові місця на ринках і в павільйонах, на критих і відкритих столах, майданчиках і з автомашин, візків, мотоциклів, ручних візків, що справляється з юридичних осіб і громадян, які реалізують сільськогосподарську і промислову продукцію й інші товари. В Указі Президента України від 28 червня 1999 р. «Про упорядкування механізму сплати ринкового збору»¹ (далі — Указ) міститься трохи інше визначення ринкового збору, під яким розуміють плату за право заняття місця для торгівлі на ринках усіх форм власності, що вбачається більш правильним. Виходячи з цього визначення, *платниками* збору є юридичні та фізичні особи, які реалізують відповідну продукцію². *Об'єкт обкладання* за цим збором — торгове місце (на ринках, у павільйонах, на площадках, з автомашин, візків тощо). Граничний розмір *ставок збору* встановлений окремо для фізичних осіб — 20% мінімальної заробітної плати і для юридичних осіб — 3 мінімальні заробітні плати. Причому розмір ставки може коливатися залежно від ринку, його територіального розташування і виду продукції³. Податкові відрахування провадяться за кожний день торгівлі. Облік платників веде адміністрація ринку. Строк оплати — до початку реалізації продукції. *Джерелом оплати* є собівартість продукції або особисті кошти.

Декретом не встановлені *пільги* зі сплати ринкового збору. Однак в Указі закріплено, що ринковий збір не справляється з підприємств торгівлі, громадського харчування, побутового обслуговування, розташованих у стаціонарних приміщеннях (магазинах, кіосках, наметах) на території ринку і з власних торгово-закупівельних підрозділів ринку незалежно від займаного місця. Крім того, певні пільги можуть також встановлюватися органами місцевого самоврядування. Наприклад, Положенням

¹ Офіційний вісник України. — 1999. — № 26. — Ст. 1224.

² Згідно з Указом, платниками збору є юридичні особи усіх форм власності, їх філії, відділення, представництва та інші окремі підрозділи, а також фізичні особи.

³ Указ ставки ринкового збору визначає більш конкретно, але в межах ставок, закріплених у Декреті, для фізичних осіб — у розмірі від 0,05 до 0,15 неоподаткованого мінімуму доходів громадян; для юридичних осіб — від 0,2 до 2 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за кожне торгове місце.

про порядок справляння ринкового збору з юридичних і фізичних осіб, що діє в м. Харкові, звільнені від сплати цього збору інваліди війни.

Ринковий збір сплачується до початку торгівлі через касовий апарат адміністрації ринку. На підставі касового чека про сплату ринкового збору особі надається місце для торгівлі.

У разі виявлення на ринку при проведенні контрольної перевірки працівниками органів державної податкової служби торговців без касових чеків, що засвідчують сплату ринкового збору, з цих торговців стягується штраф у сумі, еквівалентній п'ятьом розмірам ринкового збору, а з адміністрації ринку — у розмірі 10 неоподатковуваних податком мінімумів доходів громадян. У разі виявлення у торговців неналежним чином оформлених з вини адміністрації ринку касових чеків адміністрація ринку за кожен випадок сплачує штраф у сумі, еквівалентній 20 неоподаткованим податком мінімумам доходів громадян.

Кошти, що надходять від ринкового збору, у повному обсязі (100%) зараховуються до місцевого бюджету. Відповідальність за нарахування ринкового збору і своєчасність його сплати в місцевий бюджет покладено на адміністрацію ринку.

Збір за видачу ордера на квартиру. Платником цього збору відповідно до Декрету є одержувач ордера. *Об'єкт обкладання* — послуги, пов'язані з видачею ордера на квартиру. *Граничний розмір ставки* не повинний перевищувати 30% неоподаткованого мінімуму доходів громадян під час оформлення такого ордера. Облік платників здійснюють органи обліку і розподілу житла, які до 15 числа місяця, наступного за звітним, подають у податкові органи звіт про кількість виданих ордерів і суми платежу, перерахованих до бюджету. Цей збір оплачується через установи банків до одержання ордера. Документом про сплату збору є квитанція, видана такою установою. Оплата здійснюється за рахунок особистих коштів одержувача ордера.

Збір із власників собак. Платниками збору є громадяни — власники собак, що проживають у будинках державного і суспільного житлового фонду, а також у приватизованих квартирах. *Об'єкт обкладання* — кожна собака. *Граничний розмір ставки* встановлений у сумі 10% неоподаткованого мінімуму доходів громадян на момент нарахування збору. Сплата збо-

ру здійснюється щорічно. *Джерело оплати* — особисті кошти платників. Пільги за цим збором Декрет встановлює тільки щодо громадян, які утримують службових собак. Але певні пільги можуть також встановлювати органи місцевого самоврядування. Наприклад, відповідно до Тимчасового положення про порядок обчислення і сплати в бюджет із громадян — власників собак, затвердженого Харківською міською радою від 19 квітня 1995 р. зі змінами і доповненнями, крім цього, звільняються від сплати збору: самотні інваліди і пенсіонери; сліпі громадяни, які використовують собак як поводитирів; а також інші категорії громадян за рішенням райвиконкомів.

Облік, а також справляння збору з власників собак здійснюється житлово-комунальними господарствами.

Курортний збір. Справляння цього збору здійснюється в курортних місцевостях, перелік яких затверджений Кабінетом Міністрів України¹. *Платниками* курортного збору є громадяни, що перебувають у курортній місцевості. *Об'єкт обкладання* — проживання в межах курортної місцевості. *Ставка* встановлена в сумі не більше 10% неоподаткованого мінімуму доходів громадян. Облік платників здійснюють адміністрації готелів, квартирно-посередницькі організації, органи внутрішніх справ, які контролюють дотримання паспортного режиму. Збір утримується під час реєстрації чи при направленні на поселення в приватному житлі не пізніше 3-денного строку з дня прибуття. *Джерелом оплати* є особисті кошти платників. Цей вид збору передбачає широкий перелік пільг, наданих громадянам. Відповідно до ст. 7 Декрету від сплати курортного збору звільняються: діти до 16 років; інваліди й особи, що їх супроводжують; учасники ВОВ тощо.

Збір за участь у бігах на іподромі. *Платниками* є юридичні та фізичні особи, що виставляють своїх коней на іподромі у змаганнях комерційного характеру. *Об'єкт обкладання* — за кожного коня, виставленого на таких змаганнях. *Граничний розмір ставки збору* встановлений у сумі трьох неоподаткованих мінімумів доходів громадян. Облік платників здійснюється

¹ Перелік населених пунктів, віднесених до курортних: Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 15 грудня 1997 р. // Офіційний вісник України. — 1997. — №51. — Ст. 19.

адміністрацією іподромів. Сплата збору відбувається до початку змагань *за рахунок* прибутку (доходу) платників.

Збір за виграші на бігах. *Платниками* є особи, що виграли на тоталізаторі під час гри на іподромі. *Об'єкт обкладання* — сума виграшу. *Гранична ставка* збору встановлена в сумі не більше 6% від суми виграшу. Облік платників здійснює адміністрація іподромів, що і утримує збір під час видачі їм виграшів. Строки перерахування в бюджет визначаються місцевими органами самоврядування. *Джерело оплати* — особисті кошти громадян.

Збір з осіб, що беруть участь у грі на тоталізаторі, на іподромі. *Платники* — особи, що беруть участь у грі на тоталізаторі, на іподромі. *Об'єкт обкладання* — плата за участь у грі на тоталізаторі у формі процентної надбавки до плати за участь у грі. *Граничний розмір ставки* не повинен перевищувати 5% від суми такої надбавки. Облік платників покладений на адміністрацію іподромів. Збір утримується під час придбання квитків на участь у грі й відповідно до строків, що затверджуються місцевими органами самоврядування. *Оплата* здійснюється за рахунок особистих коштів громадян.

Збір за право використання місцевої символіки. *Платниками* збору є юридичні та фізичні особи, що використовують місцеву символіку з комерційною метою. *Об'єктом обкладання* виступає вартість виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг з використанням місцевої символіки. *Граничний розмір ставки* встановлений окремо для юридичних осіб — 0,1% вартості зробленої продукції; і для громадян, які займаються підприємницькою діяльністю — 5 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Облік платників здійснюють органи місцевого самоврядування, що видають дозвіл на використання символіки. *Джерело оплати* — собівартість продукції (робіт, послуг) чи особисті кошти платника.

Так, місцевою символікою відповідно до Положення про порядок обчислення і сплати збору за право використання місцевої символіки, затвердженого рішенням Харківської міськради від 24 вересня 1997 р., є: герб і прапор м. Харкова; назви і зображення архітектурних пам'яток м. Харкова. Використанням місцевої символіки вважається: 1) включення в найменування суб'єктів господарювання слів, похідних від

назв архітектурних і історичних пам'ятників м. Харкова; 2) включення в найменування чи використання в оформленні виробленої продукції, товарному знаку, оформленні пакувальних матеріалів, рекламних матеріалах, тощо елементів, що є місцевою символікою. Причому перелік об'єктів і назв, що належать до місцевої символіки, затверджується міськвиконкомом за узгодженням з постійною комісією з гуманітарних питань. Цим Положенням також передбачені пільги при сплаті збору. Так, від сплати звільняються: 1) організації й установи, що цілком фінансуються з державного чи місцевого бюджетів; 2) громадські та релігійні організації; 3) благодійні організації, установи і фонди, що здійснюють свою діяльність виключно за рахунок пожертвувань фізичних і юридичних осіб. Дозвіл на використання місцевої символіки видається Державним управлінням по гуманітарних питаннях міськвиконкому: юридичним особам — безстроково; фізичним особам — терміном на один день з наступним продовженням на черговий рік.

Збір за право проведення кіно- і телезйомок. *Платниками збору є комерційні кіно- і телеорганізації, у тому числі закордонні, яким при зйомках необхідні додаткові заходи, наприклад, виділення міліції, оточення території зйомки тощо. Об'єкт обкладання* — витрати на проведення таких додаткових заходів. *Розмір ставки збору не повинен перевищувати фактичних витрат на проведення подібних заходів. Сплата провадиться за рахунок прибутку кіно- і телеорганізацій.*

Збір за право на проведення місцевих аукціонів, конкурсних розпродаж і лотерей. *Платники цього збору — юридичні та фізичні особи, що мають дозвіл на проведення аукціонів, конкурсних розпродаж і лотерей. Об'єктом обкладання є вартість заявлених на місцеві аукціони, лотереї тощо товарів, виходячи з їх початкової ціни чи суми, на яку випускається лотерея. Граничний розмір збору не повинен перевищувати 0,1% від вартості товарів чи від суми, на яку випускається лотерея. Крім того, Декретом встановлюється також граничний розмір збору за право проведення лотерей — з кожного учасника не більше трьох неоподатковуваних мінімум доходів громадян. Значимо, що відповідно до Положення про збір за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей у м. Харкові, ставка збору зменшується на 20% для платників, що проводять*

аукціони, конкурсний розпродаж, лотереї в благодійних цілях, понад 70% прибутку яких спрямовується на благодійні заходи. Коло платників за цим збором визначається органами місцевого самоврядування, що видають дозволи на проведення місцевих аукціонів, конкурсних розпродаж і лотерей. Справляється збір за три дні до проведення аукціону, конкурсного розпродажу, або під час одержання дозволу на випуск лотерей. *Оплата* провадиться за рахунок прибутку (доходу), що залишається у розпорядженні юридичних осіб і громадян.

Збір за проїзд по території прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон¹. *Платниками збору є юридичні і фізичні особи. Об'єкт обкладання* — транспортний засіб. *Ставка збору* встановлена для двох категорій суб'єктів: 1) для юридичних осіб і громадян України — у розмірі до 0,5% неоподатковуваних доходів громадян залежно від марки і потужності автомобіля; 2) для іноземних громадян і юридичних осіб — від 5 до 50 доларів США. Облік платників здійснюють органи, на які покладено функції пропуску автотранспорту. *Оплата здійснюється* за рахунок прибутку юридичних осіб і власних коштів фізичних осіб². Зазначимо, що без сплати цього збору дозвіл на проїзд транспорту, що слідує за кордон, по території областей не видається і відповідно автотранспорт за кордон не випускається.

Особливістю цього збору є те, що він устанавлюється виключно обласними радами народних депутатів.

Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі. Цей збір Декретом визначений як плата за оформлення і видачу дозволу на торгівлю у спеціально відведених для цього місцях. *Платниками є юридичні та фізичні особи, що реалізують про-*

¹ Справляння цього збору припиняється з 1 січня 2004 року. Див.: Про внесення змін до деяких законів України: Закон України від 3 квітня 2003 р. // Відомості Верховної Ради України. — 2003. — № 28. — Ст. 216.

² Іноді ототожнюють цей збір і збір за проїзд по автомобільних дорогах України, передбачений постановою Кабінету Міністрів України від 2 лютого 1993 р., однак це принципово різні платежі: по-перше, за джерелом надходження (державний валютний фонд і рахунки ДАІ МВС) і, по-друге, за платником (іноземні власники транспортних засобів; власники транспортних засобів держав колишнього СРСР; українські власники транспортних засобів, габарити яких перевищують параметри).

дукцію. *Об'єкт* — оформлення і видача дозволів на торгівлю в спеціально відведених місцях. *Граничний розмір збору* встановлений у розмірі 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян для суб'єктів, що постійно торгують, і один неоподатковуваний мінімум доходів громадян у день за одноразову торгівлю. Облік здійснюють організації, яким надані подібні права, і до 15 числа місяця, наступного за звітним кварталом, передають дані податковим органам. Збір *сплачується за рахунок* прибутку, що залишається в розпорядженні юридичних осіб чи особистих коштів громадян.

ЗАГАЛЬНА ЧАСТИНА

ГЛАВА 1. Інститут податкового права	3
§ 1. Місце інституту податкового права в системі фінансового права	3
§ 2. Зміст і особливості інституту податкового права ...	5
ГЛАВА 2. Предмет і метод податкового права	8
§ 1. Предмет податкового права	8
§ 2. Метод податкового права	9
ГЛАВА 3. Податкові правовідносини і податково-правові норми	10
§ 1. Поняття податкових правовідносин	10
§ 2. Особливості податкових правовідносин	11
§ 3. Види податкових правовідносин	13
§ 4. Об'єкт податкових правовідносин	15
§ 5. Суб'єкти податкових правовідносин	16
§ 6. Права й обов'язки суб'єктів податкових правовідносин	18
§ 7. Підстави виникнення, зміни і припинення податкових правовідносин	18
§ 8. Податково-правові норми	20
ГЛАВА 4. Система і джерела податкового права	24
§ 1. Система податкового права	24
§ 2. Джерела податкового права	25
§ 3. Податкове законодавство	26
ГЛАВА 5. Правове регулювання податкової системи	30
§ 1. Зміст податкової системи	30

§ 2. Поняття і рівні податкового тиску	32
ГЛАВА 6. Правове регулювання податку	35
§ 1. Поняття податку	35
§ 2. Ознаки податку	37
§ 3. Функції податку	39
§ 4. Співвідношення податку, збору й мита	41
§ 5. Класифікація податків і зборів	44
§ 6. Правовий механізм податку та його елементи	48
ГЛАВА 7. Платники податків і зборів	51
§ 1. Поняття платника податків	51
§ 2. Обов'язки і права платників податків	54
§ 3. Фізичні особи як платники податків	55
§ 4. Юридичні особи як платники податків	58
§ 5. Іноземні юридичні особи. Постійні представництва іноземних юридичних осіб	60
§ 6. Юридичні та фізичні особи, що діють у складі групи, яка не має статусу юридичної особи	62
§ 7. Відокремлений підрозділ без статусу юридичної особи	63
§ 8. Консолідована група платників податків	65
§ 9. Особи, що сприяють сплаті податків, зборів і мит	67
§ 10. Облік платників податків	69
ГЛАВА 8. Об'єкт оподаткування	73
§ 1. Поняття об'єкта оподаткування	73
§ 2. Види об'єктів оподаткування	74
§ 3. Методи визначення об'єкта оподаткування	76
ГЛАВА 9. Ставка оподаткування	77
§ 1. Поняття ставки податку (оподаткування)	77
§ 2. Види ставок податку (оподаткування)	78

ГЛАВА 10. Предмет, масштаб і одиниця оподаткування	80
§ 1. Предмет оподаткування	80
§ 2. Масштаб і одиниця оподаткування	81
ГЛАВА 11. База оподаткування	82
§ 1. Поняття бази оподаткування	82
§ 2. Податковий період	83
§ 3. Визначення податкової бази	84
ГЛАВА 12. Податкові пільги	86
§ 1. Поняття податкової пільги	86
§ 2. Система податкових пільг	87
§ 3. Види податкових пільг	88
§ 4. Форми податкових пільг	89
§ 5. Правове регулювання територіальних податкових пільг	90
ГЛАВА 13. Обчислення податків і зборів	94
§ 1. Методи оподаткування	94
§ 2. Порядок обчислення сум податків і зборів	96
§ 3. Визначення сум податку	98
ГЛАВА 14. Сплата податків і зборів	100
§ 1. Форми сплати податків і зборів	100
§ 2. Способи сплати податків і зборів	103
§ 3. Терміни сплати податків і зборів	105
§ 4. Зміна терміну сплати податку	107
ГЛАВА 15. Джерело сплати податку	111
ГЛАВА 16. Податкова звітність	116
§ 1. Поняття податкової звітності	116

§ 2. Форми реалізації податкової звітності. Податкова декларація	120
---	-----

ГЛАВА 17. Правова природа податкового обов'язку 128

§ 1. Поняття податкового обов'язку	128
§ 2. Виникнення, зміна та припинення податкового обов'язку	130
§ 3. Виконання податкового обов'язку	133
§ 4. Податковий борг	134
§ 5. Строки давності	141

ГЛАВА 18. Забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів 144

§ 1. Гарантії забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів	144
§ 2. Способи забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів	146

ГЛАВА 19. Податкові повідомлення і вимоги 161

§ 1. Податкове повідомлення	161
§ 2. Податкова вимога	164

ГЛАВА 20. Податкові органи 170

§ 1. Органи, що здійснюють мобілізацію коштів до централізованих фондів держави	170
§ 2. Система податкових органів	176
§ 3. Податкові адміністрації і податкові інспекції ...	180
§ 4. Податкова міліція	181

ГЛАВА 21. Податковий контроль 184

§ 1. Поняття і зміст податкового контролю	184
§ 2. Податкова перевірка в системі податкового контролю	189

§ 3. Класифікація податкових перевірок	192
--	-----

ГЛАВА 22. Відповідальність за порушення податкового законодавства

199

§ 1. Відповідальність за порушення податкового законодавства в системі юридичної відповідальності	199
§ 2. Підстава відповідальності за порушення податкового законодавства	203
§ 3. Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства	208
§ 4. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства	211
§ 5. Кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства	215

ГЛАВА 23. Усунення подвійного оподаткування

218

§ 1. Поняття подвійного оподаткування	218
§ 2. Види подвійного оподаткування	219
§ 3. Шляхи і методи усунення подвійного оподаткування	219
§ 4. Міжнародний договір як механізм усунення подвійного оподаткування	220

ОСОБЛИВА ЧАСТИНА

ГЛАВА 24. Податок на додану вартість

223

§ 1. Платник податку на додану вартість	223
§ 2. Об'єкт оподаткування	226
§ 3. Ставки податку на додану вартість	229
§ 4. Пільги щодо податку на додану вартість	230
§ 5. Порядок обчислення і сплати податку на додану вартість. Бюджетне відшкодування	231

§ 6. Податкова накладна	238
ГЛАВА 25. Акцизний збір	245
§ 1. Поняття акцизного збору	245
§ 2. Платники акцизного збору	247
§ 3. Об'єкт оподаткування	249
§ 4. Ставки акцизного збору	251
§ 5. Пільги щодо акцизного збору	252
§ 6. Порядок обчислення і сплати акцизного збору	253
§ 7. Сплата акцизного збору. Акцизні марки	257
ГЛАВА 26. Податок на прибуток	259
§ 1. Місце податку на прибуток у системі оподаткування України	259
§ 2. Платник податку на прибуток	260
§ 3. Об'єкт оподаткування	262
§ 4. Ставка податку	268
§ 5. Пільги з податку на прибуток	270
§ 6. Обчислення і сплата податку на прибуток	273
ГЛАВА 27. Податок з доходів фізичних осіб	277
§ 1. Місце податку з доходів фізичних осіб у системі податків і зборів України	277
§ 2. Платники податку	277
§ 3. Об'єкт оподаткування	279
§ 4. Ставка податку	281
§ 5. Пільги з податку	282
§ 6. Нарахування, утримання та сплата податку	283
§ 7. Звітність платників податку	285
ГЛАВА 28. Мито	287
§ 1. Місце митних платежів у системі податків і зборів України	287
§ 2. Мито, його специфіка і види	287

ГЛАВА 29. Державне мито	292
ГЛАВА 30. Плата (податок) за землю	295
§ 1. Платники податку	295
§ 2. Об'єкт оподаткування	296
§ 3. Ставки податку	296
§ 4. Пільги щодо податку	297
§ 5. Обчислення і сплата податку	298
ГЛАВА 31. Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	300
§ 1. Місце податку з власників транспортних засобів у системі податків і зборів України	300
§ 2. Платники податку	300
§ 3. Об'єкт оподаткування	301
§ 4. Ставка оподаткування	303
§ 5. Пільги щодо податку	304
§ 6. Обчислення і сплата податку	308
ГЛАВА 32. Податок на промисел	310
§ 1. Місце податку на промисел у податковій системі України	310
§ 2. Платники податку на промисел	310
§ 3. Об'єкт оподаткування	311
§ 4. Ставка податку	313
§ 5. Пільги щодо податку на промисел	313
§ 6. Обчислення і сплата податку	314
ГЛАВА 33. Загальнодержавні збори	316
§ 1. Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	316
§ 2. Збір за спеціальне використання природних ресурсів	318

§ 3. Збір за забруднення навколишнього природного середовища	327
§ 4. Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування	328
§ 5. Збір на обов'язкове соціальне страхування	331
§ 6. Інші загальнодержавні збори	337
ГЛАВА 34. Плата за торговий патент	342
ГЛАВА 35. Єдиний податок	358
§ 1. Загальні положення	358
§ 2. Юридичні особи як платники єдиного податку	361
§ 3. Фізичні особи як платники єдиного податку	364
ГЛАВА 36. Єдиний (фіксований) сільськогосподарський податок	369
ГЛАВА 37. Правове регулювання місцевих податків і зборів	374
§ 1. Місцева система оподаткування і принципи її формування	374
§ 2. Характеристика окремих видів місцевих податків і зборів	378

Навчальне видання

ПОДАТКОВЕ ПРАВО

Навчальний посібник

*За редакцією
професора М. П. Кучерявенка*

Шеф-редактор
В. С. КОВАЛЬСЬКИЙ, кандидат юридичних наук

Юрінком Інтер — редакція наукової та навчальної літератури

Відповідальна за випуск *О. Г. Пазюк*
Редактор *Т. О. Суворова*
Комп'ютерний набір *Л. М. Сисоєва*
Комп'ютерна верстка *О. М. Коваленко*
Художнє оформлення *М. П. Черненко*

Підписано до друку 06.11.2003. Формат 84х108/32. Друк офсетний.
Папір офсетний № 1. Гарн. Times. Умовн. друк. арк. 21,00. Обл.-вид. арк. 16,95.
Наклад 15000 (2-й завод 4001—8000) прим. Зам. № . Ціна договірна.

Оригінал-макет виготовлено комп'ютерним центром СП «Юрінком Інтер»

(Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготівників
і розповсюджувачів видавничої продукції —
серія ДК № 19 від 20.03.2000.)

З питань придбання літератури звертатися до видавництва «Юрінком Інтер»
за адресою: 04209, Київ-209, вул. Героїв Дніпра, 31-6; тел. 411-64-03

Віддруковано з готових плівок
на ВАТ «Поліграфкнига»
03057, м. Київ, вул. Довженка, 3.