

УДК 336.22(075.8)

ББК 65.261.4я73

Д 11

Гриф надано
Міністерством освіти і науки України
(Лист № 14/18-Г-566 від 25.04.2006 р.)

Рецензенти:

О. П. Кириленко — доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри казначейської справи Тернопільського державного економічного університету;

М. А. Козоріз — доктор економічних наук, професор, завідувач відділу проблем розвитку фінансово-кредитних відносин в регіоні ІРД НАН України;

М. В. Кужельний — доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку підприємницької діяльності КНЕУ.

Довгалюк В. І., Ярошенко Ю. Ю.

Д 11 Податкова система: Навчальний посібник. — К.:
Центр учбової літератури, 2007. — 360 с.

ISBN 966-364-366-8

Навчальна дисципліна «Податкова система» належить до нормативних дисциплін циклу професійної підготовки бакалаврів з фінансів.

Навчальний посібник містить матеріал, необхідний для вивчення дисципліни, питання для самоконтролю, тестові контрольні завдання для проведення поточного контролю, задачі, глосарій, список використаної літератури, додатки та алфавітно-предметний покажчик.

Для студентів та викладачів вищих навчальних закладів, спеціалістів-фінансистів, які працюють на виробництві.

ISBN 966-364-366-8

© Довгалюк В. І.,
Ярошенко Ю. Ю., 2007
© Центр учбової літератури, 2007

«Влада стоїть перед проблемою:
як отримати від нас податки,
яких ми не можемо сплатити,
щоб витратити їх на те,
чого ми не потребуємо»
(Невідомий платник податків).

ПЕРЕДМОВА

За всіх часів суспільство не могло і не може обходитись без такого важливого соціального інституту, як система оподаткування. Завдяки податкам держава має можливість накопичувати матеріально-фінансові ресурси, необхідні для її функціонування: управління суспільними справами, підтримання громадського правопорядку, провадження господарської діяльності, вирішення різноманітних соціальних проблем і питань духовно-культурного життя та оборони країни. Податки є основою формування державного бюджету, завдяки якому вона здійснює видатки на різні суспільні потреби. Податки — це атрибут і прерогатива держави. Оскільки держава є інститутом загальносуспільного представництва, то й її невід'ємна складова — податки мають загальносуспільну сутність.

Управління податковою сферою є складним процесом, який потребує висококваліфікованих спеціалістів, добре обізнаних як з теоретичними аспектами оподаткування, так і з практичними питаннями нарахування та сплати податків. Дисципліна «Податкова система» передбачає послідовне та систематизоване вивчення основних положень, знання яких необхідне для теоретичної і практичної підготовки фахівців за спеціальністю «Фінанси». Вона базується на отриманих знаннях з такими курсів: «Фінанси», «Фінанси підприємств», «Бюджетна система», «Фінансове право». У свою чергу «Податкова система» є основою для засвоєння курсу «Податковий менеджмент».

Метою викладання дисципліни є надання знань з організації та функціонування податкової системи і проведення податкової політики.

Завдання: вивчення теоретичних та організаційних основ оподаткування, методики розрахунків і порядку сплати податків та обов'язкових платежів юридичних і фізичних осіб.

Предмет: відносини з приводу розподілу і перерозподілу вартості створеного в суспільстві ВВП.

Опанування основних тем дисципліни «Податкова система» дасть можливість краще зрозуміти сутність та призначення системи оподаткування, принципи її організації та виконувані функції.

Автори розділів: Довгалюк В. І., кандидат економічних наук — передмова, розділи 1 (за винятком § 1.1), 2, 5, § 6.1 розд. 6, розд. 10—13, 14 (за винятком § 14.3), 15 (за винятком § 15.2), 16, тести, задачі та запитання для самоконтролю; Ярмоленко Ю. Ю., викладач — § 1.1 розд. 1, розд. 3, 4, 6—9 (за винятком § 6.1 розд. 6), § 14.3 розд. 14 та 15.2 розд. 15. Для поглибленого засвоєння матеріалу у посібнику наводяться конкретні приклади.

Автори пропонованого навчального посібника намагалися у доступній формі викласти актуальні проблеми формування податкової політики, які дають можливість виробити у студентів практичні навички та вміння щодо справляння податків та податкових платежів. Цей посібник стане в нагоді студентам, викладачам вищих навчальних закладів, слухачам курсів післядипломної освіти, які вивчають податкову справу, фахівцям органів державного управління та місцевого самоврядування.



СУТНІСТЬ ТА ВИДИ ПОДАТКІВ

1.1. Історія становлення системи оподаткування

З давніх часів існував контроль за наповненням казни у будь-якій державі. Так, у Стародавньому Римі основними податками, які справлялися у натуральній формі, були поземельний податок, податки на живий інвентар, фруктові дерева, виноградники та нерухомість. При обчисленні податку на живий інвентар враховувалися худоба, якою володів землевласник, а також раби. Серед перших грошових податків, які існували в податковій системі Риму в II ст. н. е, слід відзначити «трибут», який встановлювався для всіх вільних громадян. Причиною його введення вважається розширення товарних відносин та наявність надлишків сільськогосподарської продукції.

До прийняття християнства в Київській Русі (до IX ст.) основним податком була данина, яка сплачувалася натуральній формі і мала назву «полюддя» (від словосполучення «ходіння по людях»). Її збирали князь та його дружина, щороку об'їжджаючи двори. Причому розмір данини не регламентувався і залежав від милості князя. За таких обставин після вбивства князя Ігоря княгиня Ольга запроваджує «погости» (центральні адміністративні місця для громад, де збирали данину), «уроки» та «устави» — розміри та зміст зборів. Це була перша реформа податкової системи, завдяки якій вдалося впорядкувати надходження данини. Після запровадження онуком княгині Ольги — князем Володимиром Святославовичем християнства (IX—XIII ст.) данина почала сплачуватися у грошовій формі (у вигляді гривні). При цьому селяни платили ще й натуральний оброк. Іншим видом податку тих часів було «поплучне», тобто податок з кожного шуга. Поплучне спрямовувалося на військові витрати, утримання князівського двору.

У період Литовської доби (XIV—XV ст.) суттєвих змін у системі податків не відбулося. Селяни повинні були сплачувати на-

туральний оброк, данину у натуральній формі, з'явилися відробітки на панщині та інші податки. Після 1569 року (після унії Литви з Польщею) на українських землях запроваджується польська податкова система, при якій селяни («холопи»), які зобов'язані були платити своїм панам (шляхті) панщину, натуральну данину, грошові податі та відбувати трудові повинності (відробітки на панщині), які складали від трьох до шести днів на тиждень.

Після приєднання українських земель до Росії основним податком стає «подимне», або **подвірний податок**, який сплачувався кожним селянським двором. Ним обкладалися однаковою мірою двору, де проживало, наприклад, 20 і більше душ, і двори, що складалися з двох—трьох осіб. Це викликало невдоволення населення і навіть повстання. Тому за правління Петра I в Російській імперії замість подвірної системи оподаткування було введено подушне, коли обкладалися податком не двір, а душі. Тому цей податок отримав назву «поголовщина», або подушна подать. Ставка податку в розмірі 70 копійок з людини була незмінною і справлялася впродовж 70 років. В Україні цей податок проіснував до 1887 року.

Після жовтневої революції 1917 року основними податками стають контрибуції на заможні верстви населення на місцевому рівні, надзвичайні податки у вигляді революційного податку (якщо зарплата або пенсія перевищували 1500—3000 рублів) та фіскальна монополія. У період Непу (1921—1924 рр.) податки стають не тільки засобом тиску на заможні верстви суспільства, а й основним джерелом фінансування радянської системи. Замість контрибуцій та надзвичайних податків вводяться: акцизи на вина, сірники, спирт, тютюнові вироби, сіль, цукор, горілчані вироби та інші товари підвищеного попиту; промисловий податок, який сплачували підприємства всіх форм власності; прибутково-майновий податок з городян (з доходом більше 75 крб. на місяць) та єдиний сільськогосподарський податок у грошовій формі з селян. Проте централізація коштів і відсутність будь-якої самостійності позбавляли підприємства ініціативи і поступово втягували країну у фінансову кризу.

1.2. Соціально-економічна сутність податків

Податки — це система обов'язкових платежів, які сплачуються юридичними та фізичними особами до централізованого фонду фінансових ресурсів держави. З точки зору економічної тео-

рії — це частина фінансових відносин, пов'язана з процесом перерозподілу частини вартості ВВП, і формування фонду грошових коштів держави, необхідних для утримання державних структур і фінансування суспільних благ.

Умови виникнення податків: 1) утворення держави; 2) суспільний поділ праці та формування товарно-грошових відносин.

Існує 3 види обов'язкових платежів: 1) плата; 2) відрахування; 3) податки.

Основною особливістю плати як обов'язкового платежу є наявність конкретного еквівалентного обміну (плата за воду). Справляння її обумовлено існуванням державної власності на ресурси чи послуги.

Відрахування — передбачає цільове призначення коштів, що надходять до централізованих фондів грошових ресурсів держави.

Податки характеризуються такими ознаками:

- 1) відсутністю конкретного еквівалентного обміну;
- 2) відсутністю цільового призначення;
- 3) є тільки атрибутом держави.

Податки мають не тільки економічний, а й соціальний характер. Вони є своєрідною ціною за суспільні блага і трансфертні платежі, які отримують громадяни країни (ціни по Ліндалю).

1.3. Функції податків

Функції тієї чи іншої категорії показують прояв сутності даного поняття в динаміці та русі. Податки виконують два основні функції: фіскальну та розподільно-регульовальну.

Фіскальна — забезпечує мобілізацію коштів у розпорядження держави, формування централізованих фінансових ресурсів як фінансової основи виконання державою покладених на неї функцій. З боку фіскальної достатності до податків висувуються такі вимоги:

- а) обов'язковість сплати незалежно від форми власності (якщо не передбачені пільги);
- б) рівномірність надходження за територіями;
- в) рівнонапруженість та стабільність надходження до бюджету.

Існування розподільно-регульовальної функції пов'язано з тим, що податки безпосередньо впливають на вартісний розподіл пропорцій ВВП. Вона реалізується через вплив податків на різні сторони діяльності суб'єктів господарювання. Тому необхідно оптимально поєднувати інтереси платників податків та держави.

Виконання податками регулюючої функції є достатньо складним процесом, який залежить від правильного вирішення таких питань.

1. **Визначення об'єкта оподаткування.** Згідно з чинним законодавством оподатковується прибуток, вартість майна, сума заробітної плати, вартість товарної продукції, обсяг реалізації та ін.

2. **Визначення джерел сплати податків.** Такими джерелами можуть бути: прибуток (при сплаті податків на землю, транспортні засоби, прибуток та майно); собівартість (відрахування до цільових державних фондів, сплата місцевих податків і зборів); частина виручки від реалізації продукції (сплата АЗ, ПДВ, мита).

3. **Встановлення розміру ставок податків та методики їх розрахунку.** Податкові ставки можуть бути універсальними і диференційованими. Вони можуть встановлюватися в грошовому вираженні на одиницю оподаткування, а також у відсотках до об'єкта оподаткування. Відсоткові ставки можуть бути пропорційними (не залежать від розміру об'єкта оподаткування), прогресивними (зростають зі збільшенням об'єкта оподаткування), регресивними (знижуються зі збільшенням об'єкта оподаткування).

4. **Встановлення термінів сплати податків.** Для різних податків вони різні і залежать від об'єкта оподаткування, розміру податків і джерел сплати.

5. **Надання податкових пільг.**

6. **Застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства суб'єктами господарювання.** Штрафні санкції застосовуються за таких порушень: неподання або несвоєчасне подання необхідних документів, форм звітності до органів податкової адміністрації; несплата в установлений термін податків та інших обов'язкових платежів державі; приховування об'єктів від оподаткування, умисне заниження суми податку.

1.4. Класифікація податків

Хоча в державі існує певна кількість податків, всі їх можна об'єднати у групи.

а) За економічним змістом на:

- 1) доходи;
- 2) споживання;
- 3) майно.

Податки на доходи — це група податків, податковою базою яких є наявність доходу чи прибутку. Ця група забезпечує опода-

кування доходів в процесі їх отримання (податок з прибутку, податок з доходів фізичних осіб).

Податки на споживання — це група обов'язкових платежів, що безпосередньо оподатковують процеси споживання. Розмір їх закладений в ціну товару (ПДВ).

Податки на майно передбачають справляння обов'язкових платежів, податковою базою яких є майно і майновий стан платника податку (податки на землю, нерухомість, капітал, з власників транспортних засобів).

б) За формою взаємовідносин платника податків та держави:

- 1) прямі;
- 2) непрямі.

Прямі податки, сплата яких безпосередньо пов'язана з податкоплатником і податковою базою, причому платник та його носій співпадають (податок з прибутку).

Непрямі податки, сплата яких пов'язана з ціноутворюючими механізмами і платник податку не завжди є його носієм (АЗ, ПДВ, мито).

в) За рівнем запровадження:

- 1) загальнодержавні;
- 2) місцеві.

Загальнодержавні податки — це обов'язкові платежі, які застосовуються і запроваджуються найвищими органами влади і їх управління є обов'язковим на всій території країни.

Місцеві податки — це такі обов'язкові платежі, які приймаються і запроваджуються місцевими органами влади базового рівня і обов'язковість яких характерна для певної території.

У фіскальній практиці можливі три варіанти запровадження місцевих податків:

- 1) згідно з переліком, який встановлюється найвищими органами влади в державі;
- 2) як надбавка до загальнодержавних податків і зборів;
- 3) відповідно до повної автономії рішень місцевих органів влади.

г) За способом зарахування:

- 1) регулюючі;
- 2) захисні.

Регулюючі податки — це обов'язкові платежі, які надходять до декількох рівнів бюджетної системи.

Захисні податки — це обов'язкові платежі, які надходять тільки до одного рівня бюджетної системи (всі місцеві податки).

д) За методом нарахування:

- 1) розкладні;
- 2) окладні (квотарні).

Розкладні податки — це група обов'язкових платежів, які накладаються на платників в абсолютних розмірах залежно від певної суми податкових надходжень (тут немає податкової бази).

Окладні податки передбачають справляння обов'язкових платежів за певними ставками — квотами, залежно від наявності податкової бази.

1.5. Характеристика елементів податку

Вияснення суті податків нерозривно пов'язане з характеристикою понять, які відносять до податкової термінології:

- 1) об'єкт податку (податкова база);
- 2) суб'єкт податку (платник і носій);
- 3) джерело сплати;
- 4) ставка податку;
- 5) одиниця оподаткування;
- 6) податкові пільги;
- 7) норма оподаткування;
- 8) інші.

1. Об'єкт податку — це явище чи процес, наявність якого зобов'язує сплачувати обов'язкові платежі до централізованого фонду грошових коштів держави. В основу розрахунку належної до сплати суми податку покладено величину об'єкту оподаткування чи його розмір.

2. Суб'єкт податку — це та особа, на яку покладено податкове зобов'язання перед державою і яка несе на собі тягар по сплаті податку. До суб'єктів відносять платників і носіїв. **Платник** — особа, яка перераховує суму податкових зобов'язань до бюджету держави, **носій** — особа, на яку покладається тягар по сплаті податку в результаті процесу перекладання податків.

3. Джерело податку — фонд чи дохід, з якого податок сплачується і проводяться розрахунки з бюджетом.

4. Ставка податку — офіційно встановлений розмір податку, що забезпечує обчислення належної до сплати суми податку. Існує три методи побудови податкових ставок:

- 1) інтуїтивний — органи державної влади, які запроваджують податок, встановлюють ставку на власний розсуд (інтуїтивно);

- 2) емпірично-аналітичний — законодавець запроваджує ставки на основі аналізу за попередній період і певних емпіричних висновків;

- 3) економіко-математичного моделювання — забезпечує встановлення ставок на основі побудови моделей і врахування впливу основних факторів (інтереси держави, платників, суспільства).

5. Одиниця оподаткування — своєрідний масштаб вимірювання податкової бази, що закладається в основу розрахунку належної до сплати суми податку. Вона виражається в грошовому і абсолютному виразі.

6. Податкові пільги — це використання законних форм зменшення податкових зобов'язань перед державою. Існує чотири їх види:

- 1) повне звільнення платників від оподаткування;
 - 2) повне або часткове звільнення об'єкта оподаткування чи податкової бази та використання неоподаткованого мінімуму;
 - 3) зниження податкових ставок і використання нульової ставки;
 - 4) зменшення належної до сплати суми нарахованого податку.
- 7. Норма оподаткування** — встановлення певного співвідношення між сумою податкових надходжень за певний період і податковою базою або іншим показником.



ПОДАТКОВА СИСТЕМА ТА ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА ДЕРЖАВИ

2.1. Поняття податкової політики і основні критерії її проведення

Податкова система і податкова політика, що залежить від суб'єктивних намірів державних структур, відносяться до понять надбудови.

Податкова політика — це діяльність держави у сфері встановлення, правового регламентування та організації стягнення податків і платежів. Вона реалізується через систему податків, податкових ставок і пільг. Метою податкової політики є формування державного бюджету за одночасного стимулювання ділової активності підприємців.

Податки в руках одних є засобом стабілізації та економічного прогресу, в інших — процесом саморуйнування. Ось чому, проводячи податкову політику, враховують п'ять основних критеріїв, які забезпечують оптимальний вплив податкової політики на інтереси платників податків і держави:

- фінансової достатності;
- економічної ефективності;
- соціальної справедливості;
- стабільності;
- гнучкості.

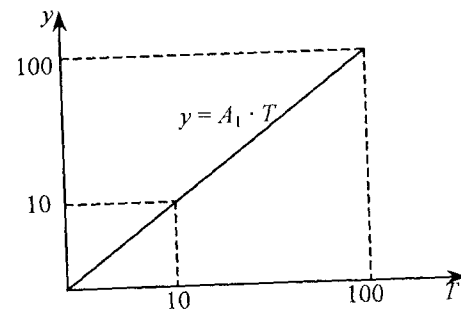
Критерії фінансової достатності зводяться до того, що, проводячи податкову політику, необхідно забезпечити таку величину податкових надходжень, яка є бажаною для інтересів держави, що виходять з її соціально-економічної доктрини.

1. Досліджується пропорційна залежність між величиною податкових надходжень і рівнем оподаткування:

$$y = A_1 \cdot T$$

- y — величина податкових надходжень;
 A_1 — коефіцієнт залежності;
 T — норма оподаткування.

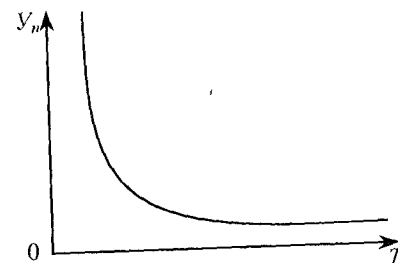
Графік залежності норми оподаткування і величини податкових надходжень



2. Залежність економічної ефективності діяльності суб'єктів господарювання від рівня оподаткування досліджується через прямий вплив податків на величину чистого доходу, прибутку даного суб'єкта. Ця залежність виглядає так:

$$Y_n = \frac{A_2}{T},$$

де Y_n — величина чистого прибутку;
 A_2 — коефіцієнт залежності прибутку від продажу.
Графічно це можна зобразити так:



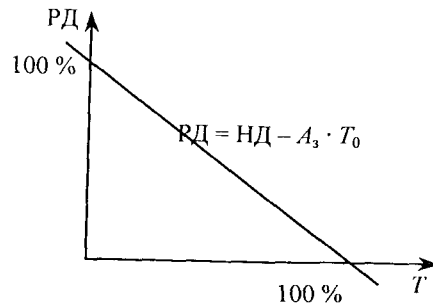
$$Y_n = \frac{A_2}{T}$$

3. Суть критерію справедливості доцільно розглядати у двох аспектах:

1) скорочення реальних доходів громадян — платників податків внаслідок сплати податків;

2) повернення частки номінальних доходів, що перерозподіляються за допомогою податків через бюджет у вигляді фінансованих державою суспільних благ і трансфертних платежів (національна безпека, правопорядок, охорона здоров'я і освіта).

Перший аспект відображається так:



$$РД = НД - A_3 \cdot T_0$$

РД — реальні доходи;

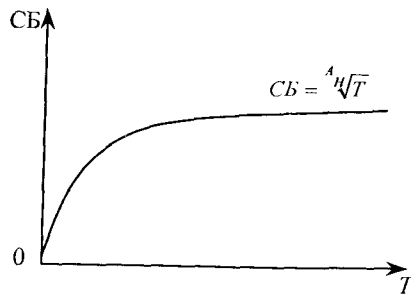
НД — номінальні доходи;

A_3 — коефіцієнт залежності обсягу реальних доходів платників податків від рівня оподаткування;

T_0 — рівень оподаткування.

Як бачимо, рівень оподаткування має обернений вплив на величину реальних доходів: чим вищий рівень оподаткування у державі, тим нижчі реальні доходи громадян.

Другий аспект відображається так:



$$СБ = T^{\frac{1}{A_n}} = \sqrt[A_n]{T}$$

СБ — суспільні блага;

T — норма оподаткування;

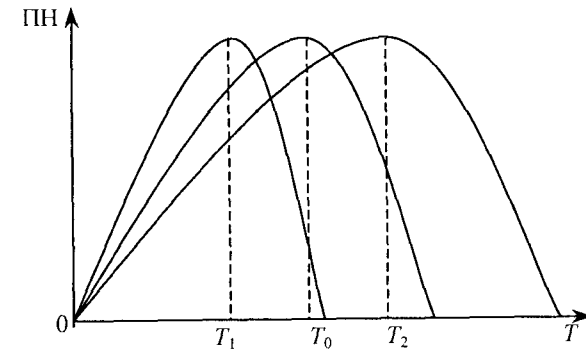
A_n — рівень залежності обсягу суспільних благ від норми оподаткування.

Між величиною рівня оподаткування і розміром СБ існує певна параболічна залежність: із збільшенням рівня оподаткування збільшиться розмір фінансованих державою суспільних благ і трансфертних платежів. Але збільшення це не прямолінійне, адже темпи росту СБ відстають від темпів росту норми оподаткування.

В реальному економічному житті необхідним є оптимальне поєднання всіх перерахованих критеріїв. Це досягається за допомогою розв'язання системи рівнянь:

$$\begin{cases} y = A_1 \cdot T \\ y_n = A_2 / T \\ РД = НД - A_3 \cdot T \\ СБ = \sqrt[A_n]{T} \end{cases}$$

Розв'язком даної системи рівнянь буде графік:



ПН — податкові надходження;

T_1, T_2 — норма оподаткування залежно від вибору критерію.

Для окремих держав можливі різні варіанти поєднання перших трьох критеріїв. Все залежить від обраних коефіцієнтів залежності A_i ($i = 1 \dots 4$), основою для встановлення яких є соціально-економічна доктрина держави.

Важливе місце в проведенні податкової політики відводиться критерію стабільності, який передбачає незмінність правового регламентування справляння податків протягом певного податкового періоду. При існуванні цього критерію досягаються два позитивні аспекти:

1) суб'єкти господарювання мають можливість правильно врахувати вплив податків на результати кінцевої діяльності;

2) покращується робота як податкоплатників, так і органів державної податкової адміністрації. Постійно догматичною податкова політика не може бути. Відбуваються зміни в економічних процесах, тому вона повинна своєчасно реагувати на них. У цьому полягає зміст критерію гнучкості. Але зміни мають відбуватися на зламі податкових періодів (один рік закінчується — інший починається). Єдність критеріїв забезпечує оптимальну дієвість податкової політики.

2.2. Наукові основи побудови оптимальної податкової системи

За економічним змістом **податкова система** є сукупністю встановлених у державі податків і платежів, що надходять до централізованих фондів грошових ресурсів держави. Ширше трактується **система оподаткування**. Це сукупність податків і платежів, а також принципів, методів та засобів справляння і контролю за їх надходженням до централізованих фондів.

Незважаючи на різноманітність податкових систем у різних країнах світу, існують принципи, які забезпечують загальнонаукові основи побудови податкової системи:

- 1) принцип вигоди та адміністративної зручності;
- 2) принцип платоспроможності;
- 3) принцип визначальності бази.

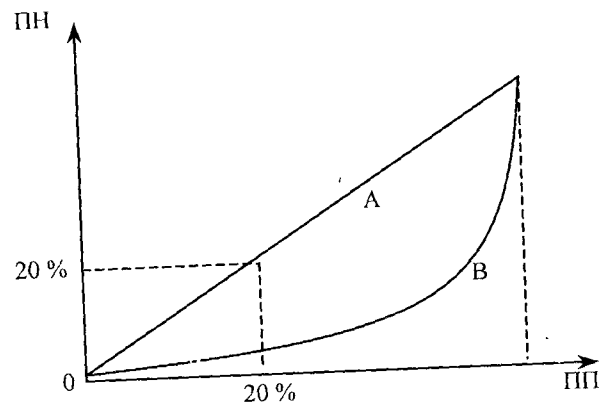
Принцип вигоди та адміністративної зручності полягає у тому, що втрати внаслідок сплати податків мають бути сумірними з тими вигодами, які платники отримують за рахунок фінансованих із податкових надходжень потреб і суспільних благ. **Суть адміністративної зручності** у тому, що податкова система має бути максимально зручною для податкоплатників і держави з точки зору організації податкової роботи.

З принципу вигоди впливає, що державна діяльність у формі забезпечення державою суспільних благ має певну ціну, яка набуває форми податків. Ці податкові ціни отримали назву **ціни по Ліндалю**. Рівновага при обміні «податки—блага» виникає у разі, якщо податкові затрати на одиницю фінансованих державою суспільних благ здійснюються з граничною корисністю для кожного податкоплатника. Оптимальною є система, яка забезпечує не менше 80 % граничної корисності.

Принцип платоспроможності декларує, що податковий тягар (величина податкових зобов'язань) має бути чітко визначений

відповідно до платоспроможності податкоплатника (розміру доходів, обсягів споживання, майнового стану). З цим принципом пов'язані горизонтальні та вертикальні рівності в оподаткуванні. **Горизонтальна рівність** передбачає, що платники податків з однаковою платоспроможністю та податковою базою за доходом чи майном сплачують однакові суми протягом певного періоду. **Вертикальна рівність** досягається у разі, якщо платники податків з різною платоспроможністю сплачують різні за обсягом суми, що диференціюються згідно з певними етичними принципами соціальної справедливості.

Ця рівність можлива за умови використання прогресивних ставок в оподаткуванні. Даний принцип вимірюється та оцінюється за допомогою діаграми Лоренца та коефіцієнта Джіні. Діаграма Лоренца дозволяє провести своєрідну паралель між податковими надходженнями до бюджету держави та сумарною кількістю платників податків. Ідеально бажаною є ситуація, коли певна кількість платників (наприклад 20 %), сплачують до бюджету відповідно двадцятивідсотковий обсяг податкових надходжень (на рисунку це пряма лінія). Дійсний розподіл доходів і податкових зобов'язань, який існує на даний час у тій чи іншій державі, відображає крива лінія.



ПН — податкові надходження;
 ПП — платники податків.

Коефіцієнт Джіні визначає ступінь нерівномірності розподілу доходів і податкових зобов'язань шляхом вирахування відношення між кривою Лоренца, яка відображає дійсний роз-

поділ доходів і податкових зобов'язань, та ідеально рівномірним бажаним розподілом:

$$КД = \frac{S_A}{S_A + S_B},$$

де КД — коефіцієнт Джіні; S_A — площа A ; S_B — площа B .

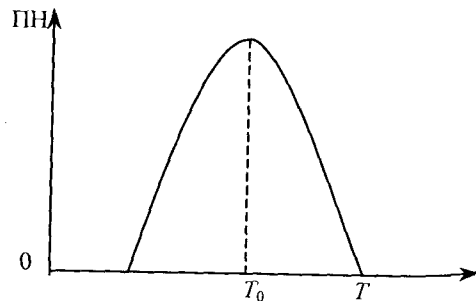
Очевидно, що чим більше крива Лоренца нахилється донизу, тобто чим більше вона ввігнута, тим значнішою є нерівномірність розподілу доходів і податкових зобов'язань, одним із факторів якого є оподаткування.

Принцип визначальної бази означає, що податкова система в країні повинна формуватися не хаотично, а згідно з певною соціально-економічною доктриною. Кількісним виміром є прогнозна величина видатків бюджету. У бюджетному плануванні, і зокрема плануванні податкових надходжень, повинна бути чітка послідовність:

Пр. Б → Пл. Д → Пл. В,

де Пр. Б — прогнозований обсяг зведеного бюджету; Пл. Д — запланований обсяг доходів; Пл. В — плановий обсяг видатків.

Слід визнати, що не завжди підвищення норми оподаткування у країні приводить до збільшення обсягу податкових надходжень до державної казни. Для аналізу оптимальної норми оподаткування вченими часто використовується теорія відомого американського економіста Лаффера. За допомогою кривої Лаффера, що є основою цієї теорії, доведено: якщо висота податкових ставок сягає певного критичного рівня (T_0), подальше підвищення норми оподаткування спричиняє не збільшення, а навпаки — зменшення податкових надходжень.



ПН — податкові надходження; T — ставка податку, або норма оподаткування; T_0 — оптимальна норма оподаткування.

Зв'язок між нормою оподаткування та податковими надходженнями залежить від податкової бази, тобто об'єкта оподаткування. Тому Лаффер досліджував цей зв'язок за допомогою показника еластичності податкової бази, який вимірюється як відношення процентної зміни величини об'єкта оподаткування до процентної зміни норми оподаткування, тобто податкових ставок, що застосовуються щодо даного об'єкта (бази) податку:

$$E_m = \frac{\Delta B / B}{\Delta T / T} = \frac{T \Delta B}{B \Delta T},$$

де E — еластичність податкової бази; B — вартісний вимір податкової бази (об'єкта оподаткування); T — норма оподаткування; ΔB — приріст або процент збільшення податкової бази; ΔT — приріст або процент збільшення норми оподаткування.

2.3. Характеристика системи оподаткування в Україні. Права та відповідальність платників податків

У 1997 році в Україні був прийнятий Закон «Про внесення змін до закону України «Про систему оподаткування». Згідно з законом, в Україні справляється 24 загальнодержавних і 14 місцевих податків і зборів (2 + 12).

До загальнодержавних податків належать:

1. Податок на додану вартість (ПДВ).
2. Податок на прибуток підприємств.
3. Податок на доходи фізичних осіб.
4. Акцизний збір.
5. Мито.
6. Державне мито.
7. Податок на нерухоме майно.
8. Плата за землю.
9. Рентні платежі.
10. Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів.
11. Податок на промисел.
12. Збір на геологорозвідувальні роботи (за рахунок держави).
13. Збір на спеціальне використання природних ресурсів.
14. Збір за забруднення навколишнього природного середовища.
15. Збір на обов'язкове соціальне страхування.
16. Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування.

17. Плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності.

18. Фіксований сільськогосподарський податок.

19. Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

20. Єдиний збір, що справляється в пунктах пропуску через державний кордон України.

21. Збір за використання радіочастотного ресурсу України.

22. Збори до фонду гарантування вкладів фізичних осіб.

23. Збір у вигляді надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію.

24. Збір за проведення гастрольних заходів.

Місцеві податки і збори:

1. Комунальний податок.

2. Податок з реклами.

3. Збір за припаркування автотранспорту.

4. Ринковий збір.

5. Збір на видачу ордера на квартиру.

6. Збір з власників собак.

7. Курортний збір.

8. Збір за участь у бігах на іподромі.

9. Збір за виграш у бігах на іподромі.

10. Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі.

11. Збір за право на використання місцевої символіки.

12. Збір за право на проведення кіно і телезйомок.

13. Збір за право на проведення місцевих аукціонів, конкурентного розпродажу і лотерей.

14. Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг.

Принципи системи оподаткування:

1) стимулювання підприємницької діяльності;

2) обов'язковість;

3) рівнозначність і пропорційність;

4) рівність;

5) соціальна справедливість;

6) стабільність;

7) економічна обґрунтованість;

8) рівномірність сплати;

9) компетенція;

10) єдиний підхід;

11) доступність.

Реалізація цих принципів виражається двома ознаками: 1) вигідність (через структуру державних видатків); 2) можливість сплати.

Права платників податків: а) право на пред'явлення документів на пільги;

б) право на ознайомлення з актами перевірки чи рішеннями ДПІ; в) право на оскарження дій службової особи ДПІ.

Відповідальність платників податків: а) за несплату податків (за умови наявності недоїмки по них) застосовуються штрафи, передбачені ст. 17 Закону України від 21.12.2000 р. № 2181-III [11]; б) 10 НМДГ — санкція за несвоєчасне надання податкової звітності; в) недоплата суми податку — нараховується ДПІ в автоматичному режимі пеня в картках особових рахунків платника за видами податків та платежів.

Призначення системи оподаткування (функції):

1) акумуляція грошових коштів в ланках бюджетної системи;

2) регулювання господарсько-фінансової діяльності платника;

3) визначення форм і методів взаємовідносин платників та держави.

До закономірностей встановлення і розвитку системи оподаткування відносять: скорочення сум податків, що сплачуються за майно; модернізація та розширення непрямих податків і розширення прибуткового оподаткування (в першу чергу із заробітної плати).



ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ (ПДВ)

3.1. Універсальний акциз як форма непрямого оподаткування

Непрямі податки (податки на споживання) існують у формі: специфічних та універсальних акцизів. Якщо специфічні акцизи застосовуються до окремих груп товарів (лікєро-горілочні та тютюнові вироби, паливно-мастильні матеріали тощо), то універсальний акциз нараховується на товари, які є об'єктом купівлі-продажу. Одночасно універсальний акциз також має особливості порівняно зі специфічними акцизами, а саме:

- широка база оподаткування;
- можливість використовувати універсальні ставки (незалежно від виду товарів);
- податковою базою є валовий оборот у грошовому вираженні.

Універсальний акциз має три види: податок з продажу, податок з обороту та податку на додану вартість. Систематизуємо особливості, переваги та недоліки універсального акцизу у вигляді (табл. 1—3).

Таблиця 1

ОСОБЛИВОСТІ, ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ ПОДАТКУ З ПРОДАЖУ

№ з/п	Характеристика податку	Податок з продажу	
		особливості (переваги)	недоліки
1	Платниками податку є оптові, роздрібні продавці або товаровиробники обробної промисловості	+	
2	Податковою базою є величина валового обороту продавця на одному етапі продажу товарів до нового власника	+	
3	Простота обчислення та контролю	+	
4	Нерівномірність податкових надходжень		+

№ з/п	Характеристика податку	Податок з продажу	
		особливості (переваги)	недоліки
5	Неоднакові умови серед виробників та продавців щодо сплати податку		+
6	Неможливість контролювати процеси споживання на всіх етапах по ланцюгу від виробника до споживача		+

Найпростішою формою універсальних акцизів є **податок з продажу (табл. 1)**, який справляється на одному етапі руху товару або продукції. Другою формою є **податок з обороту (табл. 2)**. І нарешті, третьою (універсальною) є **податок на додану вартість (ПДВ)**. ПДВ призначений для поповнення доходної частини бюджету, регулювання процесів споживання та вирівнювання можливостей отримання надприбутків (табл. 3).

Таблиця 2

ОСОБЛИВОСТІ, ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ ПОДАТКУ З ОБОРОТУ

№ з/п	Характеристика податку	Податок з обороту	
		особливості (переваги)	недоліки
1	Платниками податку є всі учасники руху товару від виробника до роздрібного продавця	+	
2	Ритмічність та значні суми податкових надходжень	+	
3	Однакові умови серед виробників та продавців щодо сплати податку	+	
4	Можливість контролювати процеси споживання на всіх етапах по ланцюгу від виробника до кінцевого споживача	+	
5	Використання диференційованих ставок за видами товарів	+	
6	Наявність кумулятивного ефекту. Призводить до подвійного оподаткування, оскільки до валового обороту включаються податки, сплачені раніше		+
7	Мас регресивний вплив на кінцеву ціну та стимулює інфляцію		+
8	Сприяє бартеризації економіки та кризи неплатежів		+

Таблиця 3

ОСОБЛИВОСТІ, ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ ПОДАТКУ
НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

№ з/п	Характеристика податку	Податок з обороту	
		особливості (переваги)	недоліки
1	Платниками податку є всі учасники руху товару від виробника до роздрібного продавця	+	
2	Відсутність подвійного оподаткування і кумулятивного ефекту	+	
3	Як правило, рівні умови серед виробників та продавців щодо сплати податку	+	
4	Ритмічність податкових надходжень	+	
5	Дає можливість стримувати зростання цін	+	
6	Стримує кризу перевиробництва, вирівнює можливість отримання надприбутків та регулює процеси споживання	+	
5	Складний механізм нарахування та сплати		+
6	Регресивний вплив на малозабезпечені верстви населення		+
7	При відсутності прозорої системи надходжень до бюджету можлива наявність бюджетної заборгованості		+
8	Ухилення від сплати податку, в т. ч. за рахунок неузгодженості законодавчих актів з оподаткування, недосконалої системи податкового обліку		+

3.2. ПДВ. Суть, призначення, ставки

ПДВ — різновид непрямого оподаткування, що є обов'язковим платежом загальнодержавного значення з універсальними ставками і однаковими податковими зобов'язаннями платників податків перед державою. Як й інші непрямі податки, він входить до ціни товарів (робіт, послуг) і сплачується покупцем продавцю у складі вартості придбаного товару. Перерахування податку до бюджету здійснює продавець, але не в загальній сумі податкових зобов'язань, а в сумі податкових зобов'язань, зменшених на суму податку, що сплачений або підлягає сплаті постачальникам.

В основу розрахунку ПДВ покладено методику визначення доданої вартості. **Додана вартість** — це частина валового обороту з реалізації товарів, яка безпосередньо добавляється кожним учасником руху товару до початкової ціни.

Існує два методи визначення доданої вартості:

- метод додавання складових: зарплата, відрахування на соціальні виплати, що входять у собівартість, амортизація, деякі види накладених витрат, прибуток.

- сальдовий метод: виручка (оборот) від реалізації за вирахуванням матеріальних затрат та прирівняні до них видатки.

Додану вартість можна подати у вигляді рівняння: заробітна плата + прибуток = вартість реалізації – витрати на виробництво або придбання (без врахування заробітної плати). Теоретично величина доданої вартості має бути об'єктом оподаткування ПДВ. Тобто сума ПДВ, яка сплачується до бюджету конкретним учасником руху товару, залежить від величини доданої вартості, яка формується у даного учасника.

Тому податок на додану вартість розраховується чотирма способами:

- **прямим адитивним (додавальним)** методом, тобто ставка податку помножена на суму прибутку та заробітної плати [ставка × (зарплата + прибуток)];

- **адитивним непрямим** методом, коли ставка податку застосовується окремо до складових доданої вартості [ставка · прибуток + ставка · зарплата];

- **прямим віднімальним** способом або методом прямого вирахування [ставка · (виручка – витрати без урахування заробітної плати)];

- способом **непрямого вирахування** (віднімання) або методом податкового кредиту (розрахунків-фактур), тобто виручка від реалізації, помножена на ставку податку, за вирахуванням матеріальні затрат, помножені на ставку податку [ставка · виручка – ставка × витрати без урахування зарплати]¹.

Сума ПДВ, яка сплачується в бюджет:

- різниця між нарахованою сумою податкових зобов'язань по ПДВ і сплаченою (нарахованою) сумою ПДВ постачальника, що не потребує визначення доданої вартості (другий та четвертий способи);

¹ Суторміна В. М., Федосов В. М., Андрущенко В. Л. Держава — податки, бізнес (зі світового досвіду фіскального регулювання економіки). — К.: Либідь, 1992. — С. 251.

• сума ПДВ, яка визначається виходячи з величини доданої вартості, тобто у вигляді прямого адитивного та методу прямого вирахування.

Саме метод податкового кредиту (розрахунку-фактур) поширений у світовій практиці оподаткування. В Україні також проводиться визначення суми ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету, методом непрямого вирахування. При цьому ПДВ обчислюється за ставкою 20 % до оборотів, які не включають ПДВ. Для визначення суми ПДВ з оборотів, які містять суму податку, використовують розрахункову ставку $20 : 120 \cdot 100$, тобто 16,67 %. В окремих випадках, згідно із Законом, дозволено для розрахунку ПДВ використовувати нульову ставку.

В Україні, як і в інших країнах світу, де запроваджено цей податок², в ціні оподаткованого товару обов'язково вказується розмір податку. Так, якщо ціна складає, наприклад 240 грн., то в первинних документах має бути позначка: 200 грн. + 40 грн. ПДВ — 240 грн.; або 240 грн., у тому числі ПДВ. Винятком є операції, звільнені від податку або які не є об'єктом оподаткування.

3.3. Платники ПДВ як суб'єкти оподаткування

Перш ніж визначати об'єкт та базу оподаткування доцільно встановити платника податку. Для цього застосовується категорія «особа». Згідно з п. 1.2, аб. 1 Закону України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. № 168-97/ВР із змінами та доповненнями (далі Закон) з метою оподаткування до «особи» відносяться будь-які суб'єкти підприємницької діяльності (резиденти або нерезиденти), в тому числі філії, інші відокремлені підрозділи, а також підприємства з іноземними інвестиціями незалежно від форми та часу внесення цих інвестицій; юридичні особи, що не є суб'єктами підприємницької діяльності; фізичні особи (громадяни України, іноземні громадяни та особа без громадянства), які здійснюють діяльність, віднесена до підприємницької відповідно до законодавства, або ввозять (пересилають) товари (супутні послуги) на митну територію України; представництво нерезидента, що не має статусу юридичної особи, та дві чи більше осіб, які здійснюють спільну (сумісну) діяльність без створення юридичної особи.

² Станом на квітень 2001 року ПДВ був включений до складу податкових систем 123 країн світу, частка надходжень податку в ВВП у них коливається в межах 1—10 %, зокрема від 1,2 % в Сінгапурі до 53,0 % у Сальвадорі.

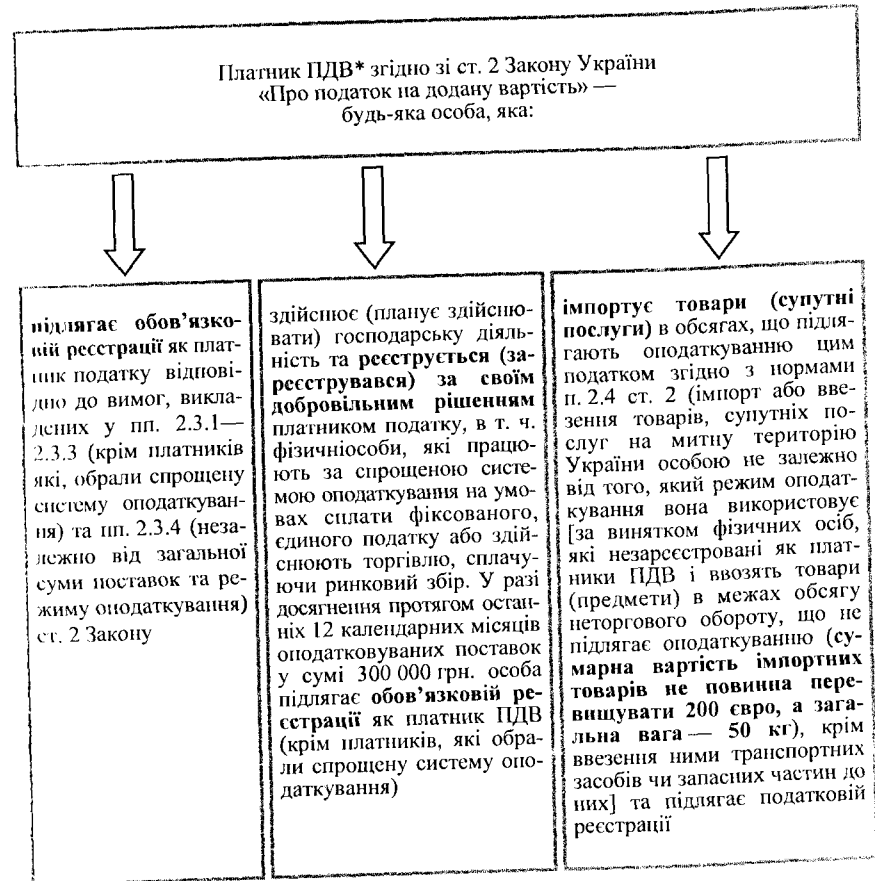


Рис. 1. Платники ПДВ

* Після 31.03.2005 року (дата набуття чинності Закону України «Про внесення змін до Закону України» Про Державний бюджет України на 2005 рік» та деяких інших законодавчих актів України» від 25.03.2005 № 2505-IV) у разі, якщо протягом останніх дванадцяти календарних місяців сума від здійснення операцій, нарахована (сплачена, надана) особі або в рахунок зобов'язань третім особам, сукупно перевищувала 300 000 грн. суб'єкт підприємницької діяльності підлягає **обов'язковій реєстрації** як платник ПДВ, в т. ч. юридичні особи, які на час запровадження Закону № 2505-IV використовували спрощену систему оподаткування за ставкою єдиного податку 10,0 %. 28.07.2005 року набув чинності Закон України «Про внесення змін до деяких законів України» від 03.06.2005 № 2642-IV, який надав право **добровільної реєстрації** в якості платника ПДВ підприємствам за спрощеною системою оподаткування при ставці єдиного податку 10,0 %, в т. ч. при досягненні ними суми 300 000 грн. від здійснення операцій, а також фізичним особам — платникам єдиного, фіксованого податку або ринкового збору незалежно від обсягів здійснених операцій та при дотриманні ними діючих вимог щодо застосування спрощеної системи оподаткування.

• коли платник може бути знятий з реєстрації при відповідних обсягах оподатковуваних операцій.

Для зручності розрахунки викладемо у вигляді таблиці 4. Отже, у серпні 2005 року підприємство (табл. 4) перевищило необхідний для реєстрації обсяг оподатковуваних операцій у сумі 300 000 грн. Враховуючи, що обсяг поставки протягом серпня не перевищує 600 000 грн. (абзац другий п. 9.4 ст. 9 Закону), така особа зобов'язана не пізніше 20 вересня 2005 року подати заяву на реєстрацію у статусі платника ПДВ. Податковий орган повинен видати (відправити поштою) особі свідоцтво про податкову реєстрацію протягом 10 днів від дня отримання реєстраційної заяви⁴. Дані про всіх платників ПДВ заносяться до Державного реєстру, який веде ДПА України та її підрозділи в регіональних податкових органах.

Таблиця 4

РОЗРАХУНОК ОБСЯГУ ОПОДАТКОВУВАНИХ ПОСТАВОК (ОПЕРАЦІЙ), НЕОБХІДНИЙ ДЛЯ РЕЄСТРАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА ПЛАТНИКОМ ПДВ

№ календарного місяця	Календарний місяць	Поточний обсяг операцій (без урахування ПДВ)	Обсяг поставок (наростаючим підсумком)	Розрахунок
А	1	2	3	4
2	Лютий 2004	2500	2500	X
3	Березень 2004	5600	8100	2500 + 5600 = 8100
4	Квітень 2004	6200	14 300	8100 + 6200 = 14 300
5	Травень 2004	3400	17 700	14 300 + 3400 = 17 700
6	Червень 2004	4500	22 200	17 700 + 4500 = 22 200
7	Липень 2004	5450	27 650	22 200 + 5450 = 27 650
8	Серпень 2004	8220	35 870	27 650 + 8220 = 35 870
9	Вересень 2004	6460	42 330	35 870 + 6460 = 42 330

⁴ На практиці мають місце факти, коли в останньому календарному місяці (згідно із наведеним прикладом — у серпні) обсяг оподатковуваних операцій перевищуватиме встановлену межу в сумі 600 000 грн. або не досягнути суми, визначеної у п. 2.3.1, п. 2.3 ст. 2 (тобто 300 000 грн.), тоді підставою для податкової реєстрації є відповідно правові норми, передбачені в абзаці 3 п. 9.4 ст. 9 та абзаці «а» п. 9.6 ст. 9 Закону.

№ календарного місяця	Календарний місяць	Поточний обсяг операцій (без урахування ПДВ)	Обсяг поставок (наростаючим підсумком)	Розрахунок
10	Жовтень 2004	6250	48 580	42 330 + 6250 = 48 580
11	Листопад 2004	3200	51 780	48 580 + 3200 = 51 780
12	Грудень 2004	2800	54 580	51 780 + 2800 = 54 580
2004	Всього за рік	X	54 580	X
1	Січень 2005	2600	57 180	54 580 + 2600 = 57 180
2	Лютий 2005	2800	57 480	57 180 + 2800 - 2500 = 57 480
3	Березень 2005	14 900	66 780	57 480 + 14 900 - 5600 = 66 780
4	Квітень 2005	36 660	97 180	66 780 + 36 600 - 6200 = 97 180
5	Травень 2005	104 000	197 780	97 180 + 104 000 - 3400 = 197 780
6	Червень 2005	55 200	248 480	197 780 + 55 200 - 4500 = 248 480
7	Липень 2005	52 000	295 030	248 480 + 52 000 - 5450 = 295 030
8	Серпень 2005	310 000	596 810	295 030 + 310 000 - 8220 = 596 810
X	Разом на звітну дату	X	596 810	X

Платник податків має право звернутися до податкового органу із заявою про анулювання реєстрації в якості платника ПДВ. Для вилучення з Державного реєстру платників ПДВ особа подає до органу державної податкової служби за місцем реєстрації заяву за встановленою формою (ф. № 3-р), свідоцтво про реєстрацію та його завірені копії. Орган державної податкової служби у 10-денний термін розглядає зазначену заяву та виключає платника з Реєстру у випадках, передбачених п. 9.8 ст. 9 Закону:

1) якщо особа зареєстрована більше 24 поточних календарних місяців в якості платника податку та мала за останні 12 поточних

календарних місяців оподатковувані обсяги продажу товарів (робіт, послуг), менші за 300 000 грн.;

2) якщо зареєстрована як платник податку особа припиняє згідно з рішенням про ліквідацію такого платника, діяльність про що є повідомлення органу державної реєстрації за наявності ліквідаційної картки органу державної статистики;

3) якщо ліквідаційна комісія платника податку — банкрута закінчує роботу чи юридична або фізична особа позбавляється статусу суб'єкта господарювання за рішенням суду;

4) при переході платника податку на додану вартість — юридичної особи на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності за єдиним податком за ставкою 10 % або фізичної особи, яка обрала сплату фіксованого чи єдиного податку за спрощеною системою оподаткування і виявила бажання не реєструватися платником ПДВ;

5) закінчення терміну дії договору про спільну діяльність чи угоди про розподіл продукції.

У разі відсутності підстав для вилучення платника податку на додану вартість з Реєстру орган державної служби повинен надати платнику письмове пояснення (відмова у вилученні) та повернути йому свідоцтво разом із завіреними копіями. Також здійснюється анулювання реєстрації підприємця у разі смерті фізичної особи — суб'єкта підприємницької діяльності, про що свідчить інформація органів реєстрації актів громадянського стану.

Крім того, податковий орган має право за власною ініціативою вжити заходів щодо анулювання реєстрації платника ПДВ без його згоди, а саме:

- якщо особа — платник ПДВ не подає додаткового органу декларацію з цього податку протягом 12 послідовних податкових місяців або подає її (податковий розрахунок), яка (який) свідчить про відсутність оподатковуваних поставок протягом такого періоду;

- наявність ухвали (рішення) суду (господарського суду) про затвердження ліквідаційного балансу банкрута та за умов завершення роботи ліквідаційної комісії.

За таких обставин платник повинен повернути реєстраційне свідоцтво протягом 12 календарних днів від дня прийняття рішення про анулювання. У разі ненадання або при наданні з порушенням встановлених термінів свідоцтва випадок затримки повернення реєстраційних документів прирівнюється до затримки у наданні податкової звітності з цього податку.

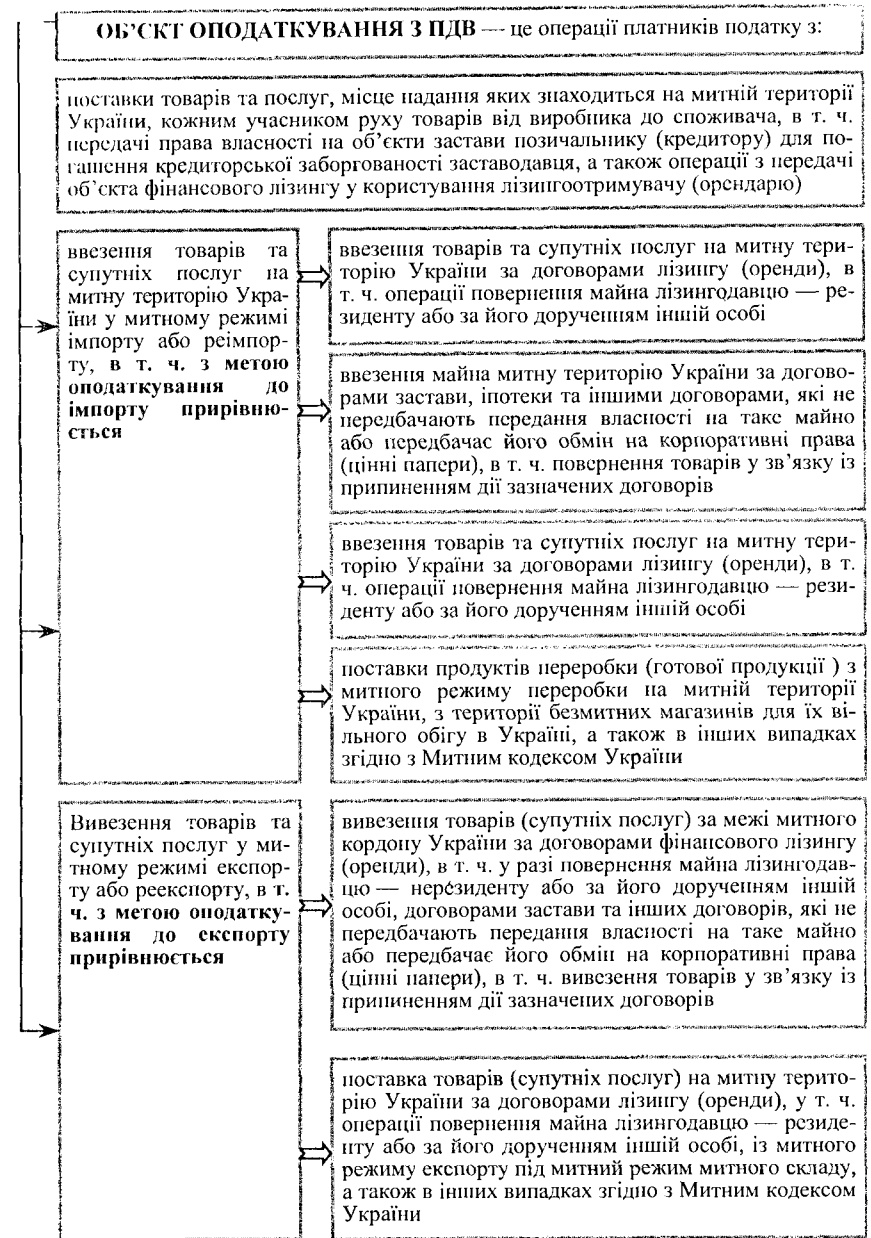


Рис. 3. Основні складові об'єкта оподаткування ПДВ

Платник податку, в обліку якого на день реєстрації знаходяться товарні залишки або основні фонди, стосовно яких був нарахований податковий кредит у минулих або поточних податкових періодах, зобов'язаний визначити умовний продаж таких товарів за звичайними цінами та відповідно збільшити суму своїх податкових зобов'язань за наслідками податкового періоду, протягом якого відбувається таке анулювання. За таких умов він позбавляється права на бюджетне відшкодування, але зобов'язаний погасити суму податку, яка виникла до сплати або податкового боргу у строки, визначені законом, незалежно від того, буде така особа залишатися зареєстрованою як платник податків цього податку на дату сплати такої суми податку чи ні.

У разі якщо за наслідками останнього податкового періоду суб'єкт підприємництва має право на отримання бюджетного відшкодування, таке відшкодування надається незалежно від того, буде така особа на момент отримання з Державного бюджету коштів в подальшому залишатися платником ПДВ чи ні. Це правило не поширюється на платників, які застосовують спрощену систему оподаткування, спеціальний порядок нарахування чи сплату ПДВ чи звільняють таку особу від сплати податку за рішенням суду. Якщо платник податків зобов'язаний зареєструватися як платник податку на додану вартість і не здійснює такої реєстрації у терміни, визначені законодавством, то він несе відповідальність на рівні особи, яка зареєстрована платником ПДВ⁵.

3.4. Об'єкт оподаткування і податкова база

При визначенні належної до сплати в бюджет сум податку з'являється необхідність чітко встановити **об'єкт оподаткування**, тобто господарські операції, які підлягають оподаткуванню податком на додану вартість. За допомогою рисунку 3 визначимо склад об'єкта оподаткування відповідно до ст. 3 Закону України «Про податок на додану вартість». Подальшим кроком буде встановлення бази оподаткування податком на додану вартість.

База оподаткування — це оборот у вартісному вираженні, до якого застосовується ставка для визначення суми податку⁶.

⁵ Відповідальність платників ПДВ за порушення норм закону викладено у розділі 3.8 даної теми.

⁶ Золотько І. А. Податкова система: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2004. — С. 59.

Податковою базою ПДВ є:

- договірна (контрактна) вартість, визначена за вільними цінами, але не нижче за **звичайні ціни**⁷, з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших податків і зборів (за винятком ПДВ та збору на обов'язкове державне пенсійне страхування на послуги стійникового рухомого зв'язку, що включаються до ціни товарів (послуг) на попередніх етапах руху цих товарів або послуг);
- фактична ціна операції, але не нижче за звичайні ціни, у разі продажу товарів без оплати або з частковою оплатою їх вартості у межах бартерних (товарообмінних) операцій, здійснення операції з безоплатної передачі товарів (робіт, послуг), передачі товарів (робіт, послуг) для невиробничого використання пов'язаній особі, в рахунок оплати праці у натуральній формі, а також суб'єкту підприємницької діяльності, що не є платником ПДВ;
- договірна (контрактна) вартість товарів, які імпортуються на митну територію України, але не менша **митної вартості**⁸ з урахуванням витрат на транспортування, навантаження (розвантаження, перевантаження), страхування до пункту митного кордону України, сплати винагород, пов'язаних з імпортом, плати за використання об'єктів інтелектуальної власності, ввізного мита, акцизного збору та інших обов'язкових платежів, що включаються в ціну імпортованих товарів (за винятком ПДВ, сплаченого в Україні на попередніх етапах руху товарів);
- договірна (контрактна) вартість для послуг, які поставляються нерезидентами з місцем їх надання на митній території України з урахуванням акцизного збору та інших податків (за винятком ПДВ, що включаються у ціну поставки згідно із законами України з питань оподаткування), в тому числі вартість послуг, наданих резидентами або/та нерезидентами на митній території України, із транзитного перевезення (переміщення) товарів (вантажів, пасажирів) митною територією України;
- договірна (контрактна) вартість готової продукції, виготовленої на території України з давальницької сировини нерезидентом

⁷ Звичайною ціною вважається ціна, визначена умовами договору (угоди). В інших випадках звичайна ціна відповідає рівню **справедливих ринкових цін**. Проте на сьогодні методика визначення справедливої ринкової ціни з метою оподаткування не передбачена жодними законодавчими та нормативними документами, за винятком випадків, коли державою запроваджено регульовані ціни або визначаються звичайні ціни методом експертної оцінки товарів, послуг, майна та нематеріальних активів за правилами, передбаченими **національними стандартами з оцінки майна і майнових прав**.

⁸ Митна вартість — це заявлена декларантом або визначена митним органом відповідно до вимог Митного кодексу вартість товарів, що переміщуються через митний кордон України. Більш детально це питання викладено у розділі «Мито».

та, у разі її поставки на митній території України, з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших податків, за винятком ПДВ на попередніх етапах руху товарів, що використовуються для виготовлення такої готової продукції. При цьому податок сплачується до бюджету покупцем у порядку, передбаченому для оподаткування імпортованих товарів, а відповідальність за сплату податку покупцем несе вітчизняний її переробник;

- змінена сума договірної вартості або її частина у разі, коли після поставки товарів здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості (перегляд цін за ініціативою продавця або покупця, повернення покупцем — платником ПДВ продавцю проданих ним товарів, послуг, в тому числі платниками, які на момент поставки не були платниками ПДВ);

- комісійна винагорода такого платника податку у випадку, коли платник податку здійснює підприємницьку діяльність з продажу товарів, що були в користуванні (комісійна торгівля) або придбані в осіб, не зареєстрованих платниками ПДВ;

- договірна (контрактна) вартість товарів (робіт, послуг) під забезпечення боргових зобов'язань покупця (векселів та інших боргових вимог), але не нижче за звичайні ціни без врахування дисконтів, у тому числі за процентними векселями — договірна (контрактна) вартість таких товарів, збільшених на суму нарахованих процентів на номінальну вартість векселя, але не нижче за звичайні ціни;

- звичайна ціна, за умови ліквідації основних фондів, а також безоплатної передачі основних фондів особі, яка не зареєстрована платником ПДВ (для основних фондів групи 1 — за звичайними цінами, не меншими за балансову вартість);

- звичайна ціна, якщо товари (послуги) використовуються в неоподатковуваних операціях або основні фонди переводяться до складу невиробничих фондів у тому звітному періоді, на який припадає початок такого використання або переведення, але не нижче ціни їх придбання (виготовлення, будівництва, спорудження).

3.5. Пільги при справлянні ПДВ

Звільняються від сплати ПДВ ті операції платників, що підпадають під пільги. Основні види пільг:

- операції, які не є об'єктом оподаткування (не відносяться до об'єктів оподаткування);

- понижені ставки ПДВ⁹;

- операції, звільнені від оподаткування.

Операції, що не відносяться (не включаються) до об'єкта оподаткування, визначено п. 3.2 ст. 3 Закону. Перелік цих операцій досить великий. Тому для зручності згрупуємо їх у вигляді табл. 5.

Наприклад, у разі експорту книг або лікарських засобів вітчизняного виробництва, платник податків, що вивозить такі товари, матиме права на застосування нульової ставки. До інших товарів, звільнених від оподаткування на території України відповідно до п. 5.1—5.2, ст. 5 Закону та вивозяться за межі України, пільги за нульовою ставкою не застосовуються.

Таблиця 5

ОПЕРАЦІЇ, ЩО НЕ Є ОБ'ЄКТОМ ОПОДАТКУВАННЯ ПДВ

№ з/п	Не відносяться (не включаються) до об'єкта оподаткування операції	Підстава
1	2	3
1	<ul style="list-style-type: none"> • з випуску (емісії), розміщення у будь-якій формі управління та продажу (погашення, викупу) за кошти цінних паперів, випущених в обіг (емітованих) емітентами, в т.ч. сертифікати, деривативи, а також корпоративних прав, виражених в інших формах, піж цінні папери; • обміну емітованих цінних паперів та вищезазначених корпоративних прав на інші цінні папери; • розрахунково-клірингової, реєстраторської та депозитарної діяльності на ринку цінних паперів, а також діяльності з управління активами згідно із законом 	п.п. 3.2.1, п. 3.2, ст. 3
2	<ul style="list-style-type: none"> • передачі майна до схову (на відповідальне зберігання) та повернення майна зі схову (відповідального зберігання) його власнику; • передача майна у лізинг (оренду) та повернення з лізингу (оренди), а також майна, попередньо переданого в лізинг (оренду) лізингодавцю (орендодавцю), крім передачі у фінансовий лізинг та повернення; • нарахування та сплати процентів (комісій) у складі орендного (лізингового) платежу у межах договору фінансового лізингу в сумі, що не перевищує подвійну облікову ставку НБУ, встановлену на день нарахування таких процентів (комісій). З метою оподаткування сплата процентів по майну, оціненому в іноземній валюті, визначається у гривнях за курсом НБУ на момент їх сплати; 	п.п. 3.2.2, п. 3.2, ст. 3

⁹ Понижені ставки з ПДВ в Україні не застосовуються (крім ставки 0%). Нині на різних рівнях обговорюється питання доцільності запровадження диференційованих ставок в залежності від ступеня фондоозброєності праці, зокрема електротехнічна галузь, чорна металургія — 17%, харчова промисловість — 15%, будівництво — 14%, машинобудування і металообробка — 12%, сільське господарство і легка промисловість — 10%.

№ з/п	Не відносяться (не включаються) до об'єкта оподаткування операції	Підстава
2	<ul style="list-style-type: none"> передача майна у заставу (іпотеку) позикодавцю (кредитору) та/або у забезпечення іншої вимоги кредитора, повернення такого майна із застави (іпотеки) його власнику після закінчення дії договору, якщо місце такої передачі (знаходиться) на території України; виплати резидентом або на його користь у грошовій формі основної суми іпотечної заборгованості та процентів, нарахованих на неї, а також інші операції з іпотечною заборгованістю згідно з пп. 3.2.2 Закону; 	пп. 3.2.2, п. 3.2, ст. 3
3	<ul style="list-style-type: none"> надання послуг зі страхування, співстрахування або перестрахування особами, які мають ліцензію на здійснення страхової діяльності відповідно до закону, а також послуги страхових агентів та страхових (перестрахових) брокерів; надання послуг із загальнообов'язкового соціального та пенсійного страхування, недержавного пенсійного забезпечення, залучення та обслуговування пенсійних вкладів 	пп. 3.2.3, п. 3.2, ст. 3
4	<ul style="list-style-type: none"> операції з обігу валютних цінностей, банківських металів, банкнот і монет Національного банку (за винятком грошових цінностей, що використовуються для нумізматичних цілей), з поставки негашених поштових марок України, конвертів та листівок (крім колекційних марок, конвертів чи листівок для філателістичних потреб), виплати грошових вигащів, грошових призів та грошових винагород; 	пп. 3.2.4, п. 3.2, ст. 3
5	<ul style="list-style-type: none"> кредитно-касові операції (інкасації, розрахунково-касового обслуговування) та операції із залучення, розміщення та повернення коштів за договорами позики, депозиту, вкладу, доручення, управління коштами та корпоративними правами і деривативами, операції з фінансовими кредитами, кредитними гарантіями та банківськими поручительствами; операції з торгівлі за кошти або цінні папери борговими зобов'язаннями (крім інкасації боргових вимог та факторингових операцій, за винятком факторингових операцій, якщо об'єктом боргу є валютні цінності та цінні папери); технічна або благодійна (гуманітарна) допомога у вигляді імпорту майна згідно з міжнародними договорами, ратифікованими Верховною Радою України; 	пп. 3.2.5, п. 3.2, ст. 3
6	Оплати (поставки) державних платних послуг, включаючи плату за реєстрацію, отримання ліцензії (дозволу), сертифікатів у вигляді зборів, державного мита;	пп. 3.2.6, п. 3.2, ст. 3
7	<ul style="list-style-type: none"> виплати у грошовій формі заробітної плати (інших прирівняних до неї виплат), а також пенсій, стипендій, субсидій, дотацій за рахунок бюджетів або Пенсійного фонду України чи фондів загальнообов'язкового соціального страхування (крім тих, що надаються у майновій формі); виплати дивідендів, роялті у грошовій формі або у вигляді цінних паперів, які здійснюються емітентом; 	пп. 3.2.7, п. 3.2, ст. 3

7	<ul style="list-style-type: none"> надання комісійних (брокерських, дилерських) послуг із торгівлі та/або управління цінними паперами (корпоративними правами), деривативами та валютними цінностями, включаючи будь-які грошові виплати (у тому числі комісійні) фондовим, валютним біржам чи позабіржовим фондовим системам, в т. ч. їх членам, у зв'язку з організацією та торгівлею цінними паперами ліцензованими торговцями цінними паперами, а також деривативами та валютними цінностями; 	пп. 3.2.7, п. 3.2, ст. 3
8	<ul style="list-style-type: none"> поставки за компенсацію сукупних валових активів платника податку (з урахуванням вартості гудвілу) іншому платнику податку, в т. ч. включення валових активів підприємства чи його частини до складу активів іншого підприємства. При цьому підприємство-покупець набуває прав і обов'язків (с правонаступником) підприємства, що продає такі активи; 	пп. 3.2.8, п. 3.2, ст. 3
9	<ul style="list-style-type: none"> операції з безоплатної передачі у державну чи комунальну власність, у т. ч. у їх спільну власність, об'єктів, які перебувають на балансі одного платника податку і передаються на баланс іншого платника податку, якщо такі операції здійснюються за рішенням Кабінету Міністрів України, центральних, місцевих органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування. Зокрема, це положення поширюється на: <ul style="list-style-type: none"> операції з безоплатної передачі об'єктів з балансу платника податку, майно якого перебуває в державній або комунальній власності, на баланс іншої юридичної особи, майно якої перебуває відповідно в державній або комунальній власності; операції з безоплатної передачі неприватизованих об'єктів житлового фонду, а також об'єктів соціальної інфраструктури (у т. ч. об'єктів їх незавершеного будівництва) з балансу платника податку на баланс юридичної особи, майно якої перебуває в державній або комунальній власності, чи безпосередньо на баланс відповідної місцевої ради. <p>Під об'єктами соціальної інфраструктури слід розуміти заклади дошкільної, середньої та середньо-професійної освіти, охорони здоров'я, спорту, відпочинку, культури, а також об'єкти житлово-комунального господарства, у т. ч. мережі постачання електроенергії, газу, тепла, води та водовідведення; будівлі і споруди, призначені для їх обслуговування (котельні, бойлерні, каналізаційні та водопровідні споруди, колектори та їх обладнання), пожежні депо та протипожежна техніка і обладнання</p>	пп. 3.2.9, п. 3.2, ст. 3
10	Інші операції, передбачені п. 3.2, ст. 3	пп. 3.2.10—3.2.12, 14

Різновидом пониженої ставки вважається нульова ставка податку, яка, зокрема, обчислюється за операціями з поставки товарів, що були експортовані платником податку за межі митної території України та послуг, супутніх такому експорту товарів (табл. 6). Надання пільг у вигляді застосування до окремих операцій ставки 0 % означає, що продавець (постачальник) має можливість не нараховувати податкові зобов'язання за ставкою 20 %

за умови продажу товарів, продукції або надання послуг, у той час як нараховані або сплачені суми ПДВ постачальникам зараховуються до складу податкового кредиту платника. Не дозволяється застосування нульової ставки податку до операцій експорту товарів (супутніх послуг) у разі, коли такі операції звільнено від оподаткування на території України згідно п. 5.1—5.2 ст. 5 Закону України «Про податок на додану вартість» (крім поставок періодичних видань друкованих засобів масової інформації, книжок, підручників, навчальних посібників, словників, зошитів українського виробництва та лікарських засобів, виробів медичного призначення за переліком Кабінетом Міністрів України).

Таблиця 6

ПЕРЕЛІК ОПЕРАЦІЙ ЗА СТАВКОЮ 0 % ОПОДАТКУВАННЯ

№ з/п	Операції за ставкою 0 %	Підстава
1	2	3
1	Проведення в Україні робіт з рухомим майном, в т. ч. по переробці давальницької сировини, що належить нерезиденту з подальшим вивезенням його за межі митної території України платником, який виконував такі роботи, або одержувачем-нерезидентом	пп. 6.2.1, ст. 6
2	Поставки товарів (робіт, послуг) підприємствами роздрібною торгівлі, які розташовані на території України у зонах митного контролю (безмитних магазинах), відповідно до порядку, встановленого Кабінетом Міністрів України	пп. 6.2.2, ст. 6
3	Поставки транзитних транспортних послуг залізничним, автомобільним, морським та річковим транспортом по перевезенню пасажирів, багажу, вантажобагажу (товаробагажу) та вантажу за межами України	пп. 6.2.2, ст. 6
4	Поставки переробним підприємствам молока та м'яса живою вагою сільськогосподарськими товаровиробниками всіх форм власності і господарювання	пп. 6.2.6, ст. 6
5	Поставки товарів (крім піддакцизних товарів та тих, що підпадають під визначення 1—24 груп УКТ ЗЕД) та послуг (крім грального та лотерейного бізнесу), які безпосередньо виготовляються підприємствами організацій інвалідів (не менше 50 відсотків загальної чисельності працюючих, фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менше 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці, що відносяться до складу валових витрат виробництва	пп. 6.2.6, ст. 6
6	Поставки на експорт товарів та супутніх такому експорту послуг	пункт 6.2, ст. 6
7	Інші операції, що оподатковуються за ставкою 0 %	ст. 11

До конкретних видів пільг, звільнених від оподаткування, відносяться операції поставки, передбачені у ст. 5 «Операції, звільнені від оподаткування». Перелік їх також досить значний, тому зручимо їх у відповідних колонках **таблиці 7**. Слід зазначити, що платник, який проводить неоподатковувані операції згідно зі ст. 3 або 5 Закону, не має права відносити до складу податкового кредиту суми ПДВ, сплачені постачальникам за придбані товари або основні фонди, які в подальшому використовуються в операціях, звільнених або таких, що не є об'єктом оподаткування ПДВ. Визначена сума ПДВ повинна відноситися до валових витрат, якщо платник проводить, крім неоподатковуваних, також операції, що підлягають оподаткуванню за ставками 0 % і 20 % або придбані основні фонди, призначені для використання у господарській діяльності та по них нараховується амортизація. Не включається до складу податкового кредиту сума ПДВ, сплачена платником податку при придбанні легкових автомобілів (крім таксомоторів), призначених для використання у господарській діяльності платника.

Таблиця 7

ОПЕРАЦІЇ, ЗВІЛЬНЕНІ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ СТ. 5 ЗАКОМУ

№ п/п	Звільнено від оподаткування	підстава
1	2	3
1	Поставки вітчизняних продуктів дитячого харчування молочними кухнями та спеціалізованими магазинами і куточками, які виконують функції роздаточних пунктів, у порядку і за переліком продуктів, встановленими Кабінетом Міністрів України	пп. 5.1.1, п. 5.1, ст. 5
2	Поставки (передати) періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок, крім видань еротичного характеру, учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників українського виробництва, словників українсько-іноземної або іноземно-української мови; доставки таких періодичних видань друкованих засобів масової інформації на митній території України	пп. 5.1.2, п. 5.1, ст. 5
3	Поставки послуг з виховання та освіти дітей дитячими музичними та художніми школами, школами мистецтв, будинками культури; послуг з дошкільного виховання, початкової, середньої, професійно-технічної та вищої освіти закладами, які мають спеціальний дозвіл (ліцензію) на поставку таких послуг, незалежно від їх організаційно-правового статусу та форми власності, згідно з переліком таких послуг, визначених Кабінетом Міністрів України, а також послуг з розміщення учнів або студентів в інтернатах або гуртожитках	пп. 5.1.3, п. 5.1, ст. 5

Закінчення табл. 7

№ п/п	Звільнено від оподаткування	підстава
1	2	3
4	Поставки товарів спеціального призначення для інвалідів за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України	пп. 5.1.4, п. 5.1, ст. 5
5	Поставки послуг з виплати і доставки пенсій із системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, пенсійних виплат за недержавним пенсійним забезпеченням, страхових виплат (у т. ч. анuitетів) за договорами довгострокового страхування життя, з банківських пенсійних рахунків, за пенсійними вкладками, а також грошової допомоги населенню, яка надається за рахунок бюджету відповідно до затверджених соціальних програм	пп. 5.1.5, п. 5.1, ст. 5
6	Поставки послуг з реєстрації актів громадянського стану державними органами, уповноваженими здійснювати таку реєстрацію згідно із законодавством	пп. 5.1.6, п. 5.1, ст. 5
7	Поставки (у т. ч. агітними закладами) зареєстрованих та допущених до застосування в Україні лікарських засобів та виробів медичного призначення за переліком, який щорічно визначається Кабінетом Міністрів України до 1 вересня року, що передусє звітному. Якщо у такий строк перелік не встановлено, діє перелік минулого року	пп. 5.1.7, п. 5.1, ст. 5
8	Поставки послуг з охорони здоров'я згідно з переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України, закладами охорони здоров'я, які мають спеціальний дозвіл (ліцензію) на поставку таких послуг	пп. 5.1.8, п. 5.1, ст. 5
9	Поставки путівок на санаторно-курортне лікування та відпочинок на території України фізичних осіб віком до 18 років	пп. 5.1.9, п. 5.1, ст. 5
10	Інші операції поставки згідно з пп. 5.1.10, 5.1.13—5.1.23, п. 5.1 та п. 5.2—5.4, 5.13—5.17 Закону	ст. 5

3.6. Первинний облік податку у суб'єктів оподаткування і податкова документація з ПДВ

Величину податку на додану вартість, яку необхідно сплатити (перерахувати) до бюджету, кожний конкретний податку визначає самостійно за результатами діяльності у звітному (податковому) періоді, виходячи із наявної податкової бази. Відповідна величина (**сума чистих податкових зобов'язань перед бюджетом певного платника податку у звітному періоді**) визначається як різниця між **сумою нарахованих податкових зобов'язань і ПДВ**, перекладеним (буде перекладена) на конкретного платни-

ка податку в процесі закупівлі матеріальних засобів, основних фондів (**сума податкового кредиту**).

Сума ПДВ за 20-відсотковою, сплаченою ставкою або нарахованою покупцем у процесі закупівлі матеріальних ресурсів, послуг та основних фондів, відноситься до податкового кредиту за умови, якщо платник податку придбає (будує, споруджує), надає або виготовляє:

- товари (у т. ч. при їх імпорту) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку;
- основні фонди (основні засоби, у т. ч. інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні капітальні активи), у тому числі при їх імпорту, з метою подальшого використання у виробництві та/або поставці товарів (послуг) для оподатковуваних операцій у межах господарської діяльності платника податку.

Заборонено включення до податкового кредиту сум нарахованого або сплаченого ПДВ без наявності податкових накладних чи митних декларацій, а при імпорту робіт (послуг) — без акту приймання послуг та банківського документу, який підтверджує факт оплати вартості таких послуг.

У разі якщо різниця між загальною сумою податкових зобов'язань і сумою податкового кредиту має позитивне значення (загальна сума зобов'язань більше суми податкового кредиту), вона підлягає сплаті в бюджет в установлені законодавством строки. Кожний платник самостійно визначає належну до сплати суму податку і зобов'язаний своєчасно її перераховувати. Законом «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» встановлено такі строки розрахунків платників з бюджетом:

- сплата податку здійснюється протягом 10 днів після закінчення граничного терміну подання місячної декларації (тобто останній строк сплати — 10-й день після 20 числа місяця, що настає за звітним, за який платник звітує у податкову інспекцію);
- або протягом 10 днів після закінчення граничного терміну подання декларації у податкову інспекцію за квартал (для платників, які подають квартальну декларацію в останній день сплати — 50-й день після закінчення звітного кварталу).

Сума від'ємної різниці між загальною сумою податкових зобов'язань та податкового кредиту (сума податкового кредиту перевищує суму загальних податкових зобов'язань) підлягає зарахуванню у зменшення суми податкового боргу з ПДВ, що виник

за попередні податкові періоди (у т. ч. розстроченого або відстроченого відповідно до закону), а за його відсутності — до складу податкового кредиту наступного податкового періоду, відшкодуванню (поверненню) платнику із Державного бюджету.

Якщо у наступному податковому періоді розрахована сума також має від'ємне значення, то бюджетному відшкодуванню підлягає лише частина такого від'ємного значення, яка дорівнює сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів (послуг) у попередньому податковому періоді постачальникам таких товарів (послуг). Залишок від'ємного значення включається до складу податкового кредиту наступного податкового періоду.

Наявність у конкретного платника податку від'ємної різниці за результатами діяльності свідчить про те, що за звітний період постачальникам сплачено або нараховано до сплати податку більше, ніж отримано ПДВ від покупців (замовників) товарів або робіт (послуг).

Для правильності визначення податкових зобов'язань та податкового кредиту законодавством передбачена наявність певних дат щодо їх виникнення. Право на визначення податкових зобов'язань та податкового кредиту мають тільки платники податку, які пройшли державну реєстрацію у податкових органах, отримали свідоцтво про реєстрацію та індивідуальний податковий номер платника ПДВ.

Існують два основних правила визначення строків виникнення зобов'язань перед бюджетом: правило «першої події» та касовий спосіб.

За умови якщо подія сталася раніше (правило «першої події») датою виникнення **суми загальних податкових зобов'язань** є дата звітного періоду (місяця, кварталу), залежно від того, яка подія відбулася раніше, а саме:

- дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають поставці;

- дата оприбуткування в касі платника податку, у разі поставки товарів (робіт, послуг) за готівкові грошові кошти (а за відсутності каси — дата інкасації готівкових коштів у банківській установі);

- дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) — дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку.

За наявності торговельних автоматів застосовується дата виникнення податкових зобов'язань за касовим способом,

тобто виїмки з торговельного автомату грошової виручки, а при використанні в обігу кредитних карток, дорожніх чеків датою виникнення зобов'язань до бюджету вважається перша з подій або дата оформлення податкової накладної, що засвідчує факт поставки платником податку товарів (робіт, послуг) покупцю, або дата виписування відповідного рахунка (товарного чека).

Для платників ПДВ, які продають теплову енергію, газ природний (крім скрапленого), надають послуги у вигляді плати за утримання житла громадянам не платникам ПДВ, бюджетним установам, ЖЕК, КЕЧ, ТСЖ (товариствам співвласникам житла), існує касовий спосіб виникнення податкових зобов'язань на дату отримання коштів на банківський рахунок або у касу (або одержання інших видів компенсації у вигляді зарахованих субсидій і т. ін.).

Особливий порядок виникнення податкових зобов'язань існує за наявності оплати за рахунок бюджетних коштів та операцій з фінансового лізингу. У разі продажу товарів за бюджетні кошти датою виникнення податкових зобов'язань є надходження коштів на банківський рахунок продавця незалежно від дати продажу товарів або надання послуг. Для лізингодавця відповідною датою є дата фактичного передання об'єкта у фінансову оренду.

При імпорті товарів в Україну, податкові зобов'язання виникають на дату подання митної декларації, де вказується сума податку, що підлягає сплаті. Факт оформлення декларації, сплату податку та розмитнення імпортованих товарів підтверджує факт ввезення їх на митну територію України та надає право на використання їх у митному режимі вільного обігу.

Податок на додану вартість на імпорт товарів сплачують всі особи, в тому числі не зареєстровані у податковій інспекції платником ПДВ, за винятком:

- осіб, які ввозять товари або речі в межах законодавчо встановлених неоподатковуваних норм (сумарною вартістю не більше 200 євро, загальною вагою до 50 кг);

- осіб, які ввозять товари відповідно до міжнародних договорів, ратифікованих Верховною Радою України до набрання чинності Законом «Про ПДВ»;

- операцій із ввезення природного газу на митну територію України відповідно до зовнішньоекономічних контрактів, укладених на виконання міжнародних договорів.

При імпорті робіт (послуг) в Україну датою виникнення податкових зобов'язань є дата списання коштів з розрахункового (валютного) рахунку платника податку в оплату робіт (послуг) або дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) нерезидентом залежно від того, яка з подій відбулася першою¹⁰.

Величина податкових зобов'язань при імпорті товарів визначається за формулою:

$$\sum \text{ПДВ} = (\text{МВ} + \text{М}) \cdot \text{ставка ПДВ},$$

де МВ — митна вартість; М — мито; МВ = офіційний курс x ціну контракту; М = (МВ + МЗ) · ставку мита.

При імпорті підакцизних товарів:

$$\sum \text{ПДВ} = (\text{МВ} + \text{М} + \text{АЗ}) \cdot \text{ставка ПДВ},$$

де, МВ = офіційний курс x ціну контракту; М = (МВ + МЗ) · ставку мита та АЗ — сума акцизного збору.

Митні збори, які покривають затрати митниці по обслуговуванню учасників зовнішньоекономічної діяльності, згідно з пп. 3.2.6 Закону є платою за послугу органу виконавчої влади і не є об'єктом оподаткування.

Приклад 2. Визначити $\sum \text{ПДВ}$, яку необхідно заплатити на митниці при імпорті легкового автомобіля в Україну, якщо відомо:

митна вартість автомобіля — 15 000 дол. США;

умовний курс за 1 дол. США — 5,3 грн., за 1 євро — 5,5 грн.;

митні збори — 0,2 % від митної вартості у сумі 159 грн. (15 000 · 0,002 · 5,3). Автомобіль був у користуванні менше п'яти років і має об'єм циліндра двигуна 2200 куб. см. Ставка ввізного мита — 0,1 євро за 1 куб. см. об'єму двигуна. Сума ввізного мита — 1210 грн. (2200 · 0,1 · 5,5).

Акцизний збір визначається у сумі 0,3 євро за 1 куб. см. двигуна і дорівнює 3630 грн. (2200 · 0,3 · 5,5). Ставка ПДВ дорівнює

¹⁰ Податок на додану вартість при імпорті послуг або робіт безпосередньо шляхом перерахування коштів до бюджету не сплачується, а відображається у рядку 7 податкової декларації розділу «Податкові зобов'язання» з подальшим відображенням нарахованого ПДВ у рядку 12.4 розділу «Податковий кредит» за умови, що імпортовані послуги, роботи призначені для використання у господарській діяльності платника по операціях, які підлягають оподаткуванню. При попередній оплаті робіт або послуг, що підлягають виконанню нерезидентом, тобто при першій події, податкові зобов'язання визначаються за договірною вартістю таких робіт (послуг) за валютним (обмінним) курсом НБУ, що діяв на кінець операційного дня, який передусім, в якому було складено акт отримання послуг. На дату отримання акта (друга подія) проводиться перерахунок бази оподаткування за обмінним (валютним) курсом за умов зміни курсу. У податковій декларації з ПДВ дані перерахунку відображаються в рядку 8 податкової декларації (+, -).

20 % від митної вартості автомобіля, збільшеної на суми ввізного мита й акцизного збору. Сума ПДВ, яку необхідно сплатити при ввезенні автомобіля іноземного виробництва, складає:

$$\sum \text{ПДВ} = (15\,000 \cdot 5,3 + 1210 + 3630) \cdot 0,2 = 16\,868 \text{ грн.}$$

Аналогічно датам виникнення податкових зобов'язань законодавством передбачена наявність відповідних дат, що дає право платнику на віднесення сум податку до податкового кредиту. Датою виникнення права платника на податковий кредит, який застосовує метод нарахувань, є перша за датою виникнення серед двох подій:

- дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), дата виписування відповідного рахунку (товарного чека) — в разі розрахунків з використанням кредитних дебетових карток або комерційних чеків;

- дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг). Підприємства, які здійснюють продаж теплової енергії, газу природного (крім скрапленого), надають послуги у вигляді плати за утримання житла громадянам — не платникам ПДВ, бюджетним установам, ЖЕК, КЕЧ, ТСЖ (товариствам співвласникам житла), вивначають дату податкового кредиту за касовим методом після перерахування коштів в оплату вартості придбаних товарів чи шляхом надання інших видів компенсації їхньої вартості.

Датою, що дає право платнику на податковий кредит при імпорті товарів (супутніх послуг), є дата сплати податку за податковими зобов'язаннями при розмитненні товару. Структурно-логічна схема оподаткування ПДВ при імпорті товарів наведена у додатку 1.

Контроль за нарахуванням і внесенням до бюджету ПДВ під час ввезення (пересилання) товарів на митну територію України покладено на митні органи, а за справами і перерахуванням до бюджету на території України, в тому числі при імпорті робіт (послуг) — на підрозділи податкової служби України. Нині відповідний контроль за внесенням ПДВ при імпорті товарів регламентовано відомчими нормативними документами державної митної служби, а сам механізм внесення до бюджету — відповідною Постановою Кабінету Міністрів України від 02.04.1998 р. за № 417.

Розглянемо механізм виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту на умовному прикладі діяльності у звітному (податковому) періоді закритого акціонерного товариства «Поділля».

Приклад 3. Згідно зі статутними документами основним видом діяльності ЗАТ «Поділля» є оптова та роздрібна торгівля товарами. У липні 2005 року підприємством здійснені такі операції:

- відвантажено сантехнічні вироби на адресу ТОВ «Дністер» контрактною вартістю 50 000 грн. плюс ПДВ 10 000 грн. Покупцю виписано розрахункові документи на суму 60 000 грн. (податкова накладна № 1 від 05.07.2005 р.);
- згідно з даними виписки по банківському рахунку отримана попередня оплата у сумі 12 000 грн., в тому числі ПДВ 2000 грн., від малого приватного підприємства «Лотос» за роботи, заплановані для виконання у вересні 2005 року;
- відвантажено казеїн технічний до Польщі на суму 5000 дол. США. Курс Національного банку (умовний) на дату перетину експортованого товару митного кордону складає 5,75 грн. за 1 дол. США;
- виконані роботи по благоустрою міста згідно з договором із Департаментом житлово-комунального господарства міськвиконкому на суму 18 000 грн., в тому числі ПДВ. Кошти з місцевого бюджету загальною вартістю 18 000 грн. у липні 2005 року на банківський рахунок ЗАТ «Поділля» не надходили;
- отримано від ТОВ «Торговий Дім «Полісся»» порцелянові вироби на загальну суму 9600 грн., у тому числі ПДВ — 1600 грн.;
- придбано устаткування у ВАТ «Спецприлад» для ремонту автомашин на суму 24 000 грн., у тому числі ПДВ — 4000 грн.;
- перераховано аванс ТОВ «Інфоцентр» за запланований у серпні 2005 року монтаж обладнання, яке не використовуватиметься у господарській діяльності, згідно рахунку-фактури у сумі 16 800 грн., у тому числі ПДВ — 2800 грн. ТОВ «Інфоцентр» надіслана податкова накладна № 42 від 15.07.2005 року;
- у червні 2005 року з Німеччини ввезено імпорتنі будівельні матеріали митною вартістю 2000 дол. США. Умовний курс НБУ на момент митного оформлення імпортного вантажу складає 5,8 грн. за 1 дол. США. Ввізне мито сплачено за ставкою 10,0%. Ставка митних зборів — 0,2% від митної вартості. Сума сплаченого на митниці ПДВ при розмитненні матеріалів склала 2640 грн. $[(2000 \cdot 5,8 + 2000 \cdot 5,8 \cdot 0,1) \cdot 20 / 100]$;
- фінансовим відділом зараховано авансовий звіт менеджера ЗАТ «Поділля» про використання виданих готівкових коштів на придбання канцелярських товарів згідно рахунку крамниці у сумі

1200 грн., у тому числі ПДВ — 200 грн. та згідно оплаченого товарного чеку та виданої податкової накладної на придбання фарби для ремонтних робіт у сумі 960 грн., у тому числі ПДВ — 160 грн.

Потрібно встановити суму оподаткованих операцій, загальну суму податкових зобов'язань, податкового кредиту та чисту суму зобов'язань по ПДВ, яку необхідно сплатити до Державного бюджету. Для зручності результати відповідних розрахунків наведено у **додатку 2**. Чиста сума податкових зобов'язань по ПДВ, яку необхідно сплатити до бюджету, складає, згідно розрахунку, 3600 грн. (12 000 — 8400).

Для правильності розрахунків та можливості контролю з боку держави кожний платник зобов'язаний вести облік ПДВ та заповнювати первинні податкові документи, правильно відображати зобов'язання перед державними централізованими або цільовими фондами у податковій звітності. Відповідним звітним документом з податку на додану вартість є **податкова накладна**, яка є одночасно розрахунковим документом податкового обліку. Наявність податкової накладної у платника податків підтверджує виникнення податкового зобов'язання у продавця — платника ПДВ та надає право покупцю — платнику ПДВ на віднесення сум податку до податкового кредиту.

Згідно з підпунктом 7.2.3, ст. 7 Закону продавець товарів (робіт, послуг) виписує податкову накладну в двох примірниках і видає покупцю перший примірник (оригінал), залишаючи собі другий примірник (копію).

Порядок складання та заповнення всіх реквізитів податкової накладної викладено у Наказі ДПА України «Про затвердження форм податкової накладної та порядку її заповнення» від 30.05.1997 р. № 165 зі змінами та доповненнями. Всі примірники податкових накладних підписуються особою, уповноваженою платником податку здійснювати продаж таких товарів (робіт, послуг), та скріплюються печаткою продавця.

Не дозволяється внесення у податковий кредит сум ПДВ у разі відсутності у покупця податкової накладної, в тому числі настання терміну виникнення права на податковий кредит. Проте існують винятки із вищенаведеного правила. Не виписується податкова накладна у таких випадках:

- якщо обсяг разового продажу не перевищує 240 грн. (в т. ч. ПДВ);
- у разі надання транспортних послуг населенню з видачею транспортних квитків;

- при виписуванні готельних рахунків (квитанцій) фізичним особам — неплатникам ПДВ;

- у разі надання рахунку, який виставляється платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, податку та податковий номер продавця (за винятком тих, в яких форма документа встановлюється міжнародними стандартами);

- при здійсненні операцій, що не включаються до об'єкта оподаткування (при операціях, звільнених від оподаткування, виписка податкових накладних є обов'язковою);

- при імпорті товарів (робіт, послуг).

У такому разі сплачений (нарахований) продавцю податок покупець відносить до податкового кредиту на підставі інших підтверджуючих документів (касових чеків або вантажних митних декларацій). Форма податкової накладної наведена у додатку 3.

Крім самої накладної, до складу первинної податкової документації входять два додатки. Перший заповнюється продавцем у двох примірниках у разі продажу товарів, перелік яких не містить відокремленої вартості. Наприклад, при поставлянні сантехніки (комплект умивальника тощо) до комплекту входять також сифон та шланг, на який оптова ціна окремо не встановлена. Тому загальна вартість комплектів відображається у графах 3—7, номенклатура в кількостному вираженні — графі 8—10, у разі поставок частинами комплекту — графі 11—13.

Щодо другого додатку до накладної «Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної», то він також складається продавцем у двох примірниках за певних обставин:

- при поверненні продавцю проданих товарів чи права власності на виконані роботи (надані послуги);

- зміни ціни або умови поставки (наприклад поставка товару здійснювалася транспортом покупця, а не за рахунок продавця, як було передбачено умовами договору).

Розрахунок коригування повинен бути завірений з боку продавця підписом і печаткою, а з боку покупця — тільки підписом. Покупець, отримавши перший примірник розрахунку, проводить відповідне коригування податкового кредиту. На підставі других примірників додатків 2 до накладної (додаток 3) продавець коригує зобов'язання у розділі II «Видані податкові накладні» Реєстру отриманих і виданих податкових накладних (додаток 4). Підсумкові дані за місяць (квартал) переносяться до розділу I «Податкові зобов'язання» податкової декларації.

Платник податків може бути не тільки продавцем (виконавцем), а й закупувати необхідні матеріали, сировину, обладнання або покупні товари з метою подальшого продажу. У такому разі покупець на підставі оригіналу накладних, а також інших розрахункових документів (фіскальних, комерційних або товарних чеків, вантажних митних декларацій, оплачених квитанцій готелів та транспортних квитків) заповнює розділ I «Отримані податкові накладні» Реєстру. Наприкінці звітнього періоду підводяться підсумки по всіх графах і переносяться в розділ II «Податковий кредит» податкової декларації, яка в установлені терміни надається до ДПА за місцем реєстрації платника податку. Разом з декларацією подається Розрахунок коригування сум ПДВ до податкової декларації з податку на додану вартість за умови заповнення рядків 8 та 16. Порядок заповнення документів податкового обліку з ПДВ, у тому числі. Реєстру отриманих і виданих накладних та податкової декларації, висвітлено у відповідних нормативних документах державної податкової служби, а саме у наказі ДПА України від 30.06.2005 р. № 244 та наказі ДПА України від 30.05.1997 р. № 166 зі змінами та доповненнями. Схематично блок-схема формування податкової звітності наведено у додатку 5.

Операції, з правом включення до податкового кредиту і без відповідного права, пов'язані з придбанням товарів (робіт, послуг) куплених та імпортованих в Україні, повинні відображатися в податковому обліку підприємства окремо. Необхідність ведення окремого податкового обліку обумовлена відповідним положенням чинного законодавства щодо необхідності розподілу сум ПДВ при включенні до податкового кредиту пропорційно обсягу операцій, які підлягають оподаткуванню, звільнені від оподаткування або не є об'єктом оподаткування. Розглянемо більш детально порядок розподілу податкового кредиту, використавши дані прикладу 4.

Приклад 4. ТОВ «Фармабуд» здійснює пільгові та непільгові операції з ПДВ, а саме: займається оптовою торгівлею на території України будівельними матеріалами; маючи декілька крамниць, здійснює роздрібну торгівлю продукцією фармацевтичної промисловості (ліцензована діяльність), а також поставку на експорт різної продукції вітчизняного виробництва. Згрупуємо господарські операції підприємства у Журналі реєстрації господарських операцій ТОВ «Фармабуд» за травень 2006 року (додаток 6). Механізм розподілу сплачених або нарахованих сум ПДВ між

оподатковуваними та неоподатковуваними операціями викладено у вигляді відповідного розрахунку (додаток 7).

Після заповнення первинних документів податкового обліку, використовуючи також інформацію за даними бухгалтерського обліку, відповідальні працівники підприємств та інших суб'єктів підприємницької діяльності заповнюють місячні або квартальні декларації з податку на додану вартість (додаток 8).

Податкова декларація з ПДВ є формою податкової звітності, яку зобов'язаний подавати до ДПІ кожний платник ПДВ. Вона подається окремо за кожний звітний період (місяць або квартал) незалежно від того, здійснює особа фінансово-господарську діяльність чи ні. Звітним податковим періодом для платника є місяць або квартал залежно від обсягу оподаткованих операцій. Якщо обсяг їх за попередній календарний рік не перевищував 300 тис. грн., звітним періодом вважається квартал, якщо перевищував — місяць (за винятком платників ПДВ, які знаходяться на спрощеній системі оподаткування і мають право при досягненні 300 тис. грн. і надалі залишатися квартальним платником).

Закон також передбачає для платників дві форми податкової декларації з ПДВ: — скорочену й повну. Першу складають сільгоспвиробники та переробні підприємства, які перейшли на спеціальний режим оподаткування реалізації продукції власного виробництва. Декларацію за повною формою заповнюють решта платників ПДВ незалежно від обсягів оподатковуваних операцій з поставки (продажу) товарів (робіт, послуг).

З 1 червня 2005 року діє новий порядок бюджетного відшкодування ПДВ. Тепер він однаковий для всіх платників податків, за винятком тих, які не мають права на бюджетне відшкодування. Отже, нині існує лише одне бюджетне відшкодування.

Тому якщо платником податку за результатами діяльності визначено від'ємне значення між сумою податкових зобов'язань і сумою податкового кредиту, сума визначеного від'ємного значення зменшує суму податкового боргу з податку на додану вартість, у тому числі розстроченого, та відображається у рядку 22.1 податкової декларації, а частка від'ємного значення, що залишилася не перекритою сумою боргу, переноситься у рядок 22.2 податкової декларації поточного податкового періоду і зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду, тобто відображається у рядку 23.1 податкової декларації наступного звітного періоду.

Крім податкової декларації, за наявності певних обставин до ДПІ надаються необхідні додатки до неї. Так, якщо і в наступно-

му звітному податковому періоді різниця між сумою податкових зобов'язань і сумою податкового кредиту має також від'ємне значення, то платником податку разом з податковою декларацією подається **Розрахунок суми бюджетного відшкодування** (додаток 9). Значення рядка 4 Розрахунку переноситься до рядка 25 податкової декларації за поточний звітний податковий період.

Залежно від обраного платником напряму повернення суми бюджетного відшкодування (на рахунок цього платника у банку або у зменшення податкових зобов'язань з податку на додану вартість наступних податкових періодів) така сума в повному розмірі вказується або в рядку 25.1, або в рядку 25.2 податкової декларації з податку на додану вартість. При цьому платник податку, який має право на одержання бюджетного відшкодування та прийняв рішення про повернення повної суми на його рахунок у банку, подає **Заяву про повернення суми бюджетного відшкодування** (додаток 10).

Платник податку, який має суму заниження заявленого ним бюджетного відшкодування, визначеної податковим органом відповідно до Закону, або суму бюджетного відшкодування минулих звітних періодів, яка зараховується у зменшення податкових зобов'язань з податку на додану вартість наступних податкових періодів, заповнює **Розрахунок суми, що підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету (П)**. Схематично описаний вище порядок відшкодування відображено на рис. 4.

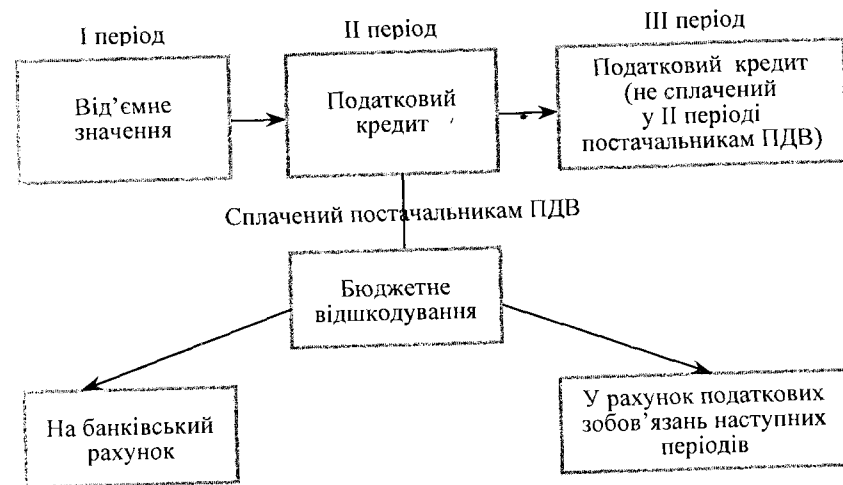


Рис. 4. Алгоритм бюджетного відшкодування ПДВ

Не мають права на отримання бюджетного відшкодування та подання вказаного Розрахунку такі особи:

- які були зареєстровані як платник цього податку менш ніж за 12 календарних місяців до місяця, за наслідками якого подається заява на бюджетне відшкодування, та/або мали обсяги оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців менші, ніж заявлена сума бюджетного відшкодування (крім нарахування податкового кредиту внаслідок придбання або спорудження (будівництва) основних фондів);
- особи, які не провадили діяльність протягом останніх 12 календарних місяців.

Бюджетному відшкодуванню підлягає частина такого від'ємного значення, яка дорівнює сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів (послуг) у попередньому податковому періоді постачальникам таких товарів (послуг). Залишок від'ємного значення включається до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (відображається у рядку 26 податкової декларації поточного звітного податкового періоду та переноситься до рядка 23.2 податкової декларації наступного звітного періоду).

У разі якщо платник коригує (змінює) податкові зобов'язання чи податковий кредит шляхом виписування покупцю розрахунку коригування кількісних і вартісних показників, то обов'язково надається **«Розрахунок коригування сум ПДВ»** до декларації (додаток 12). Dodatok заповнюється продавцем при зміні суми податкових зобов'язань з ПДВ за таких умов:

- при поверненні товарів та передоплати;
- зміни ціни за договором.

Підсумкові дані розрахунку коригування переносяться у рядок 8 розділу I «Податкові зобов'язання» або рядок 16 розділу II «Податковий кредит». У відповідні рядки також включається сума коригування податку, визначена в результаті самостійного виявлення платником помилки, що містилася у раніше поданій ним податковій декларації.

У такому разі, платник згідно із Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181, зобов'язаний:

- або надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму недоплати та штраф у розмірі п'яти відсотків від суми до подання такого уточнюючого розрахунку;

- або відобразити суму недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за наступний податковий період, збільшену на суму штрафу у розмірі п'яти відсотків від суми, з відповідним збільшенням загальної суми податкового зобов'язання з цього податку.

Уточнені розрахунки, які збільшують або зменшують чисту суму зобов'язань з ПДВ у результаті виправлення самостійно виявленої платником помилки, наведені у додатках 13 та 14 до повної форми декларації.

3.7. Особливості нарахування ПДВ по окремих видах діяльності

Податок на додану вартість — це податок на операції з продажу товарів (робіт, послуг) на митній території України, вивезення та ввезення товарів в Україну. Звільнення від обкладання податком окремих суб'єктів підприємницької діяльності суперечило б суті податку, а також створювало податкову дискримінацію щодо інших платників податків. Тому Законом України «Про податок на додану вартість» встановлений спеціальний порядок визначення бази оподаткування для окремих господарських операцій (зовнішньоекономічних, посередницьких, операцій з реалізації сільгосппродукції власного виробництва та продуктів її переробки тощо), а не для окремих платників.

При оподаткуванні експортних операцій за ставкою 0 % платник податків має право віднести до податкового кредиту суми сплаченого (нарахованого) постачальникам податку при придбанні товарів, робіт, послуг (за винятком бартерних операцій у сфері ЗЕД, коли до 1 січня 2007 року продовжена дія п. 11.6 Закону України «Про податок на додану вартість» за товар, який у подальшому вивозиться за межі України, проте суми нарахованого ПДВ відносяться на валові витрати). При здійсненні ж операцій, які не є об'єктом оподаткування або звільнені від оподаткування, права на віднесення до податкового кредиту сум ПДВ сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів, що використовуються у пільгових операціях, платники податків не мають. Структурно-логічна схема оподаткування ПДВ при експорті товарів наведена у додатку 15.

Спеціальний порядок використання та сплати ПДВ встановлений до 1 січня 2007 року для підприємств, які займаються виробництвом та продажем сільськогосподарської продукції (рос-

линництва, тваринництва, птахівництва та послуг по обслуговуванню сільського господарства). Зокрема, він стосується тих платників, у кого виручка від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва більша 50 % загальної суми валового доходу. У такому разі податок на додану вартість до бюджету не сплачується, а використовується сільськогосподарськими виробниками за цільовим призначенням на власний розвиток.

Залежно від операцій сільгоспвиробники подають до ДПІ три декларації з ПДВ. Декларації № 1—2 (відображаються операції з продажу продукції рослинництва, тваринництва та птахівництва) подаються за скороченою формою. Нараховані суми ПДВ за цими деклараціями платники не перераховують до бюджету, а використовують на придбання необхідних товарів, матеріально-технічних ресурсів. Декларація № 3 заповнюється за повною формою незалежно від досягнення платником відповідних обсягів продажу. У ній відображаються: операції з продажу молока та м'яса в живій вазі (худоби) переробним підприємствам, підакцизних товарів власного виробництва та покупних товарів, призначених для подальшого перепродажу або використання на невиробничі цілі. За відповідною декларацією сільгоспвиробники нараховують ПДВ та при наявності позитивної різниці між сумами податкових зобов'язань і податкового кредиту перераховують позитивну суму податку до бюджету.

Спеціальний порядок використання ПДВ був також встановлений у 2003 році для заготівельних підприємств, що займаються операціями з продажу відходів як вторинної сировини. У цьому випадку заготівельні підприємства повинні були подати одну декларацію за скороченою формою незалежно від обсягів цільових операцій (нарахований ПДВ залишався у власному розпорядженні) та іншу декларацію за повною формою при досягненні відповідного обсягу операцій. Одночасно у першій декларації відображалися тільки операції, пов'язані з придбанням та продажем вторинної сировини. Нарахований ПДВ у такому разі не перераховувався до бюджету, а використовувався за цільовим призначенням. У другій декларації відображалися всі інші операції, що не увійшли до першої. За такою декларацією заготівельні підприємства проводили розрахунки з бюджетом. Проте починаючи з 2004 року дія пільги щодо використання ПДВ заготівельними підприємствами на власний розвиток була призупинена.

При ввезенні (пересиланні) товарів на митну територію України імпортери-платники ПДВ можуть, згідно з п. 11.5 ст. 11 Зако-

ну України «Про податок на додану вартість», за власним бажанням надавати органам митного контролю простий вексель, один примірник якого залишається у них, другий надсилається органом митного контролю до ДПІ за місцем реєстрації платника податку, а третій надається платнику податку. Строк погашення податкового векселя встановлено на тридцятий календарний день з дня надання такого векселя органу митного контролю. Кабінет Міністрів України має право визначати довші строки погашення векселя для окремих видів діяльності, які мають сезонний характер або здійснюються з використанням довгострокових договорів.

Проте українські імпортери при імпортуванні товарів на митну територію України суму ПДВ, визначену у векселі, сплачують шляхом перерахування коштів до бюджету, якщо термін сплати зобов'язань за податковим векселем виникає до закінчення терміну подачі декларації до податкової інспекції за звітний (податковий) період, у якому відбулася поставка векселя митниці, тобто з 1 до 20 числа місяця, наступного за звітним. При цьому зобов'язання по векселю не включаються до податкової декларації. Після обов'язкової сплати коштів по векселю до бюджету у наступній декларації імпортер має право включити сплачені суми до складу податкового кредиту.

Платник податку, яким виданий вексель з терміном погашення з 21 і до останнього числа місяця, наступного за звітним, включає суму по векселю до складу податкових зобов'язань податкової декларації за той місяць, в якому його було видано. За таких умов право на включення до складу податкового кредиту суми ПДВ по податковому векселю виникає в імпортера лише у наступному звітному (податковому) періоді за умови погашення податкових зобов'язань шляхом перерахування коштів до Державного бюджету.

Якщо імпортер має підтверджену податковим органом суму бюджетного відшкодування, яка дорівнює або більша за суму зобов'язання по такому векселю, платник податку включає суму зобов'язань за податковим векселем до податкової декларації, і вексель вважається погашеним. Право на включення до складу податкового кредиту суми погашеного податкового векселя за наявності підтвердженого бюджетного відшкодування залишається у платника, і він також має право включити суму ПДВ до рядка 12.2 декларації у наступному звітному періоді.

Порядок випуску, обігу та погашення податкових векселів встановлено Постановою Кабінету Міністрів від 01.10.1997 р. за № 1104. Після внесення у липні 2005 року змін до Закону Украї-

ни «Про податок на додану вартість» у грудні цього ж року ДПА України запроваджено Методичні рекомендації щодо порядку адміністрування видачі та погашення податкових векселів, у тому числі і порядок відображення даних податкових векселів у рядках та колонках податкової звітності (лист ДПА України від 22.12.2005 р. за № 25595/7/16-1517).

3.8. Контроль податкових органів і відповідальність платників податку

Контроль за розрахунками та сплатою ПДВ здійснюють відповідні підрозділи податкової служби шляхом проведення камеральних та документальних перевірок. Під час приймання податкової звітності попередня (камеральна) перевірка підрозділами прийому та опрацювання податкових документів не проводиться. Податкова звітність має бути обов'язково, прийнята від платника але перевірена лише на відповідність формам, затвердженими відповідним наказами ДПА України.

Камеральні перевірки проводять спеціалісти, відповідальні за адміністрування платежів після завершення термінів подання податкових декларацій з використанням:

- декларацій по ПДВ;
- податкових розрахунків у вигляді додатків до декларацій (розрахунків, оригіналів вантажно-митних декларацій, податкових векселів);
- первинних документів платника (копій платіжних доручень на проплату заявленого ПДВ, реєстрів отриманих та виданих податкових накладних тощо), що надаються працівникам податкової інспекції для перевірки.

В окремих випадках працівники ДПІ використовують документи фінансової звітності платників (баланс, ф. № 2 тощо), які надаються у податкову інспекцію при проведенні перевірки тільки на письмову вимогу відповідної ДПІ. Облік податку платники здійснюють на синтетичному рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» на окремому субрахунку з ПДВ.

Відповідно до Інструкції застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій (Наказ Міністерства від 30.11.1999 р. за № 291) для обліку податків та платежів використовують субрахунок: 641 «Розрахунки за податками», а також окремо для податку на додану вартість — субрахунок 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит».

Суми залишку за субрахунками 643 та 644 не відображають розрахунки з бюджетом. Крім того, на практиці сальдо за цими субрахунками не повинно відповідати даним розділів податкової декларації з ПДВ «Податкові зобов'язання» та «Податковий кредит».

Наприклад, підприємство відобразило зобов'язання по субрахунку 643 за виконані роботи за рахунок бюджетних коштів. Проте кошти не отримало, тому, згідно з «касовим» методом, не повинно включати до декларації звітного періода. Аналогічно не повинно включати до декларації звітного періода. Аналогічно не відображаються у розділі «Податковий кредит» декларації суми ПДВ без наявності податкової накладної, хоча відповідна сума облікована на субрахунку 644. Враховуючи, що на субрахунку 641 «Розрахунки за податками» обліковуються не тільки ПДВ, а й інші податки та платежі, для обліку ПДВ підприємства виділяють **окремий субрахунок «ПДВ» (641 «ПДВ»)**.

По кредиту цього субрахунку відображають:

- нараховані суми ПДВ виходячи з податкової бази;
- нараховані суми фінансових стягнень при порушенні Закону про ПДВ.

По дебету відображають:

- суми ПДВ, сплачені (нараховані) постачальникам при закупівлі сировини, матеріалів, комплектуючих, палива, малоцінних і швидкозношуваних предметів, основних фондів, товарів (величина податкового кредиту);
- суми ПДВ, перераховані до бюджету виходячи з податкових зобов'язань за попередній період.

Залишок по кредиту рахунку 641 субрахунок «ПДВ» на кінець податкового періоду свідчить про те, що в платника виникає податкове зобов'язання перед бюджетом. Залишок по дебету рахунку 641 субрахунок «ПДВ» свідчить про те, що підприємством перераховано або нараховано сум ПДВ за товари постачальникам більше, ніж при реалізації товарів (суми податкового кредиту перевищують нараховані суми ПДВ, виходячи з обсягів реалізації)¹¹.

При перевірці слід проаналізувати дотримання та повноту сплати ПДВ до бюджету. Податкові інспектори вправі перевіряти в установах банку своєчасність виконання доручень підприємств по перерахуванню з їхніх рахунків платежів у бюджет, виконання вимог щодо складання підприємствами первинних розрахунково-

¹¹ Детальна кореспонденція відображення господарських операцій платника, в т. ч. зобов'язань перед бюджетом, за допомогою рахунків фінансового бухгалтерського обліку є предметом навчального курсу «Податковий облік». Тому вона не розглядається при викладенні лекційного матеріалу з курсу «Податкова система».

платіжних документів, у яких в обов'язковому порядку має вказуватися окремим рядком ПДВ. Після завершення перевірки складається довідка (у разі відсутності порушень) або акт камеральної перевірки за формою, передбаченою додатком 2 до наказу ДПАУ від 30.05.1997 р. за № 165.

Кожний платник самостійно визначає належну до сплати суму податку і зобов'язаний своєчасно її перерахувати. Тому на платників покладено відповідальність за достовірність розрахунків, своєчасність подання декларацій і сплату податку. У разі порушення податкового законодавства до платника застосовуються засоби впливу у вигляді притягнення до фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності. Фінансова відповідальність передбачена нормами Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. за № 2181-III, яку можна поділити на два види — штрафні (фінансові) санкції та пеня. Адміністративна відповідальність у вигляді адміністративного штрафу накладається на керівників і посадових осіб суб'єкта підприємницької діяльності. Проаналізуємо порядок накладення і сплати санкцій та пені згідно із Законом № 2181 за порушення діючого законодавства з податку на додану вартість.

3.8.1. Донарахування податкових зобов'язань працівниками податкової служби при камеральній перевірці

3.8.1.1. Неподання податкової декларації з ПДВ та непроведення розрахунків з бюджетом у встановлені терміни

Приклад 5. Мале приватне підприємство «Південний Буг» подало декларацію з податку на додану вартість за червень 2005 року до податкової інспекції 20 вересня цього ж року. Податкову заборгованість згідно з даними податкової декларації у сумі 8263 грн. платник перерахував до Державного бюджету в день її подання. Облікова ставка НБУ в липні складала 8,0 %, у вересні — 9,5 %.

У цьому випадку податковий орган самостійно визначає суму штрафних санкцій і надсилає платнику податкове повідомлення — рішення про необхідність їх сплати. Після сплати платежу

на день погашення заборгованості перед бюджетом платнику також нараховується пеня за несвоєчасну сплату податку (податкового боргу). Згідно з пп. 16.4.1 п. 16.4 ст. 16 Закону за № 2181-III, пеня нараховується на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності) із розрахунку 120 відсотків річної облікової ставки НБУ України, яка існувала на день виникнення боргу або його погашення залежно від того, яка з цих ставок є більшою, починаючи з дня прострочення до дня прийняття банком платіжних доручень на сплату податку.

Розв'язок

У даному випадку платник повинен сплатити штрафні санкції згідно з пп. 17.1.7 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. за № 2181-III № 2181-III. При цьому сплата відбувається незалежно від того, чи були застосовані штрафи, визначені податковим органом згідно з пп. 17.1.1 та 17.1.2 цього ж Закону.

1. Визначаємо належну до сплати суму штрафу (затримка сплати складає 52 дні): $8263 \cdot 20 / 100 = 1652,6$ грн.

2. Відповідно до Закону № 2181-III орган державної податкової служби нараховує суму штрафних санкцій згідно з пп. 17.1.1 та 17.1.2 Закону № 2181-III.

2.1. Розраховуємо належну до сплати в бюджет суму штрафних санкцій:

— за неподання декларації в установлений термін (до 20 липня поточного року) штраф у сумі 10 нмдг = 170 грн. (пп. 17.1.1, п. 17.1, ст. 17 Закону № 2181-III);

— додатково штраф у розмірі 10 % від задекларованої суми податкової заборгованості, а саме: $8263 \cdot 10 / 100 \cdot 3 = 2478,9$ грн., де 3 — кількість місяців затримки подання декларації. Нарахована штрафна санкція не перевищує 50 % суми нарахованого податкового зобов'язання згідно з декларацією (4128,5 грн.) та складає понад 10 нмдг (170 грн.).

3. Визначаємо суму несвоєчасно погашеного податкового боргу:

$$8263 + 2478,9 + 170 + 1652,6 = 12564,5 \text{ грн.}$$

4. Пеня, яка нараховується в особовому рахунку в автоматичному режимі, підлягає сплаті в сумі: $[12564,5 \cdot (9,5 \cdot 1,2 / 365) / 100] \cdot 52 = 204,06$ грн.

5. Отже, платнику необхідно сплатити штрафних санкцій та пені на суму 4506,1 грн. ($1652,6 + 2478,9 + 170 + 204,6$).

3.8.1.2. Застосування штрафних санкцій у разі встановлення помилок у податковій звітності платника

У разі якщо платник податку подає декларацію, в якій допущені арифметичні або методологічні помилки, що призвели до заниження належної до сплати суми податку, орган ДПС самостійно здійснює перерахунок і повідомляє про це платника, а також про необхідність сплати штрафних санкцій у розмірі п'яти відсотків донарахованого податкового зобов'язання, але не менше 17 грн. (1 нмдг).

3.8.1.3. Несплата податкового зобов'язання у встановлені терміни

Згідно з пп. 5.3.1 Закону № 2181, платник податків зобов'язаний сплатити суму податкового зобов'язання протягом 10 днів, наступних за останнім днем граничного терміну подання декларації.

У разі несплати протягом 10 днів після подання декларації до ДПІ до платника податків застосовуються такі штрафи:

- при затримці до 30 календарних днів — у розмірі 10 відсотків погашеної суми податкового боргу;
- при затримці від 31 до 90 календарних днів — у розмірі 20 відсотків погашеної суми податкового боргу;
- при затримці понад 90 днів — у розмірі 50 відсотків суми погашеної суми податкового боргу.

Приклад 6. Товариство «Збруч», згідно з даними особових рахунків, мало податковий борг по ПДВ станом на 01.02.2006 року в сумі 5026,26 грн, у тому числі пені 20,26 грн. У декларації за січень (подана до ДПІ 20.02.2006 р.) підприємство мало податкові зобов'язання з ПДВ з від'ємним значенням на суму 2000 грн. Декларація за лютий також подана до ДПІ своєчасно (20.03.2006 р.), проте задекларована сума 4200 грн. з позитивним значенням до сплати у бюджет. 14.04.2005 року підприємство перерахувало 6000 грн. в рахунок погашення заборгованості перед бюджетом. Умовна облікова ставка НБУ складає 10 відсотків. Потрібно визначити суму штрафних санкцій, пеню та суму податкового боргу по ПДВ станом на 15.04.2006 року (табл. 8).

РОЗРАХУНОК ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ПО ТОВ «ЗБРУЧ» СТАНОМ НА 15.04.2006 року

Податковий борг на 01.02.2006		лютий			Податковий борг на 01.03.2006	
заборгованість	пеня	штраф	пеня	нараховано заборгованість (зменшено)	заборгованість	пеня
5000	20,26	398,86	37,98	-2000	3406,93	50,17
Податковий борг на 01.03.2006		березень			Податковий борг на 01.04.2006	
заборгованість	пеня	штраф	пеня	нараховано заборгованість (зменшено)	заборгованість	пеня
3406,93	50,17	0	0	+4200	7606,93	50,17
Податковий борг на 01.04.2006		квітень			Податковий борг на 15.04.2006	
заборгованість	пеня	штраф	пеня	нараховано заборгованість (зменшено)	заборгованість	пеня
7606,93	50,17	1958,84	121,24	-6000	3605,08	132,1

Враховуючи, що у квітні підприємство частково погасило заборгованість перед бюджетом, нарахування пені та боргу здійснюватиметься таким чином. По-перше, визначимо частку зменшеної (проплаченої) суми, яка спрямовується на погашення пені. Вона дорівнюватиме у лютому 8,07 грн. [$Y / 2000 = 20,26 / (5000 + 20,26)$]. Таким чином, зменшена платником сума (-2000 грн.) спрямовується на погашення пені (8,07 грн.) та основної заборгованості (1991,93 грн.). Отже, залишок боргу (без урахування штрафних санкцій та пені на погашену суму боргу) складає 3020,26 грн. [$(5000 - 1991,93) + (20,26 - 8,07)$].

Одночасно на фактично погашену суму боргу нараховується пеня та штрафна санкція. Пеня дорівнюватиме 37,98 грн. ($1991,93 \cdot 58 \cdot 10 / 100 \cdot 1,2 / 365$), де 58 — кількість днів затримки погашення узгодженого податкового зобов'язання станом на 01.03.2006 року. Отже, залишок непогашеної пені на 01.03.2006 року складатиме 50,17 грн. ($37,98 + 20,26 - 8,07$). Штрафна санкція

¹² Складено та розраховано відповідно до вимог Наказу ДПАУ від 11.06.2003 р. № 290.

складатиме: $1991,93 \cdot 0,2 = 398,86$ грн. Відповідно залишок заборгованості на 01.03.2006 дорівнюватиме 3406,93 грн. ($5000 - 1991,93 + 398,86$).

Аналогічно розраховується штраф та пеня у квітні. При цьому із заборгованості, що залишилася після розподілу у квітні в сумі 5960,69 грн., яка спрямовується на погашення боргу, одна частина (3406,93 грн.) зменшить борг, який існував на 01.03.2006 року Решта (2553,76 грн.) буде спрямована на погашення поточних зобов'язань у березні, які були задекларовані в квітні. Нижче наводимо відповідні розрахунки.

Зокрема, погашена пеня, що нараховується в автоматичному режимі, дорівнюватиме 121,24 грн. [$(3406,93 \cdot 100 \cdot 0,1 \cdot 1,2 + 2553,76 \cdot 11 \cdot 0,1 \cdot 1,2) / 365$]. Штрафні санкції на погашену суму заборгованості розраховуємо таким чином, а саме в сумі 1958,84 грн. ($3406,93 \cdot 50 / 100 + 2553,76 \cdot 10 / 100$). Отже, податковий борг платника перед бюджетом складатиме станом на 15.04.2006 року 3737,18 грн. ($3605,08 + 132,1$).

3.8.2. Донарахування податкових зобов'язань працівниками податкової служби при документальній перевірці платників ПДВ

При перевірці податківці визначають правильність відображення оборотів по дебету та кредиту рахунку 64 Журналу-ордеру № 3 розділ II. Для визначення правильності нарахування Σ ПДВ перевіряють відомість реалізації товарів (робіт, послуг), касові документи, журнали-ордери № 1—3, товарно-транспортні накладні по реалізації.

Обов'язково у кожній накладній Σ ПДВ повинна відображатися окремим рядком. Перевірка правильності відображених сум по дебету 64 проводиться з використанням журналу-ордеру № 3 розділ I по рахунках № 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», № 68 «Розрахунки з іншими операціями», № 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», № 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

За умов встановлення працівниками податкової служби заниження податкового зобов'язання з ПДВ платник податків, крім суми несплаченої недоплати, повинен сплатити штрафні санкції у розмірі 10 відсотків заниженої суми, починаючи з податкового періоду, в якому утворилася відповідна недоплата (період подання відповідної декларації), і закінчуючи податковим періодом, на

який припадає отримання рішення ДПП про необхідність сплати донарахованої при перевірці суми. При цьому штраф не повинен перевищувати 50 відсотків суми недоплати і має бути не меншим 170 грн. (10 нмдг) сукупно за весь строк недоплати, незалежно від кількості минулих періодів.

Приклад 7. У серпні 2005 року з працівниками відділу контролю-перевірочної роботи податкової інспекції проведена планова документальна виїзна перевірка МПП «Південний Буг» за період з 01.01.2004 по 30.06.2005 року. При цьому встановлено порушення Закону України «Про податок на додану вартість», а саме:

1. У лютому 2004 року сплачено ПДВ на митниці в сумі 10 тис. грн. при розмитненні імпортованих лікарських засобів. У податковій декларації підприємства за березень 2004 року сплачена сума 10 тис. грн. віднесена у рядок 12.1 «ПДВ, сплачений митним органам» колонки Б «Дозволений податковий кредит»;

2. У квітні 2004 року до податкового кредиту 1200 грн. зараховано сплачений ПДВ ТОВ «Техобслуговування» (м. Вінниця) за ремонт запчастин до легкового автомобіля директора підприємства;

3. Не проведено коригування податкового кредиту в декларації за січень 2005 року в сумі 5000 грн. за отримане обладнання, за яке МП «Південний Буг» не розрахувалося у зв'язку з ліквідацією постачальника та закінченням строку позовної давності.

Розв'язок

До підприємства згідно з пп. 17.1.3, п. 17.1, ст. 17 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» та відповідно до ст. 6 Інструкції про застосування та стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби (затверджено наказом ДПА України № 110 від 17.03.2001 р. та зареєстровано в Мінюсті за № 268/5459) застосовано штрафні санкції.

Отже, якщо законодавством не передбачалося граничного розміру застосованих органами податкової служби фінансових санкцій (50 % від суми недоплати), сума штрафу складала б 19 300 грн. (табл. 9). За результатами документальної перевірки підприємства МП «Південний Буг» до сплати у бюджет донараховано 16,2 тис. грн. податку на додану вартість та застосовані штрафні санкції у сумі 8,1 тис. грн.

Інший механізм перевірок передбачений для підприємств, якщо сума ПДВ за підсумками звітного періоду в податковій де-

кларції заявлена платником до відшкодування із Державного бюджету. Хоча підприємство мало право на бюджетне відшкодування протягом місяця, наступного після подачі декларації, відповідний висновок ДПІ на відшкодування платник не завжди отримує своєчасно.

Таблиця 9

РОЗРАХУНОК ДОНАРАХОВАНИХ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ТА ШТРАФНИХ САНКЦІЙ ЗА 2004 РІК ТА І ПІВРІЧЧЯ 2005 РОКУ ПО МП «Південний Буг»

Вид податку	Період, в якому надіслано повідомлення — рішення	Період, в якому утворилася недоплата	Сума донарахованого податку (грн.)	Кількість податкових періодів	Сума донарахованих штрафних санкцій	Сума застосованих штрафних санкцій з урахуванням граничних розмірів (грн.)
1	2	3	4	5	$6 = \text{гр. 4} \cdot \text{гр. 5} \times 10 / 100$	$7 (< 50 \% \text{ суми у гр. 4 та } > 170 \text{ грн.})$
ПДВ	серпень 2005	квітень 2004	10 000	16	16 000	×
ПДВ	серпень 2005	травень 2004	1200	15	1800	×
ПДВ	серпень 2005	січень 2005	5000	8	4000	×
×	Разом	×	16 200	×	21 800	8100

Це пов'язано з тим, що працівники ДПІ проводять перевірки з питань достовірності заявлених сум до відшкодування та зустрічні перевірки постачальників товарів по ланцюгу до виробника або імпортера. У разі якщо на момент перевірки платника податку органом державної податкової служби суми податку на додану вартість, попередньо включені до складу податкового кредиту, залишаються документально не підтвердженими, платник податку несе відповідальність у вигляді фінансових санкцій, встановлених законодавством, нарахованих на суму податкового кредиту, не підтверджену документально, незалежно від виду та типу податкової декларації (повна, скорочена).

Одночасно не підтверджені суми ПДВ (відсутність податкової накладної, податкова накладна виписана платником, який не зареєстрований платником ПДВ та ін.) вилучаються із податкового кредиту. У разі якщо зменшується сума податку на додану вартість, заявлена до відшкодування, яка не була відшкодована з бюджету, штрафні санкції не застосовуються.

Приклад 8. Товариство з обмеженою відповідальністю «Тодільський промінь» у податкових деклараціях, поданих до ДПІ, заявляло суми ПДВ, які підлягали відшкодуванню з бюджету (січень — 25,0 тис. грн., лютий — 5,0 тис. грн., березень — 10,0 тис. грн.). Уточнені розрахунки з позитивним значенням (до сплати у бюджет) за січень—березень підприємство не подавало. Із заявою до ДПІ щодо надання висновку до органу Державного казначейства товариство не зверталось. Перевіркою встановлено, що підприємством необґрунтовано завищено суми до відшкодування на 31,0 тис. грн. (січень — на 20,0 тис. грн., лютий — на 3,0 тис. грн., березень — на 8,0 тис. грн.). Отже, фактична заявлена сума ПДВ до відшкодування станом на день перевірки підприємства складає 9,0 тис. грн. (40 – 31,0). Враховуючи, що підприємство не отримувало відшкодування з бюджету, фінансові санкції до товариства не застосовуються.

3.8.3. Штрафи, які самостійно донараховує та сплачує платник податків

Платник податків, який до початку перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний:

- або надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму недоплати та штраф у розмірі п'яти відсотків від такої суми до подання уточнюючого розрахунку;
- або відобразити суму недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за наступний податковий період, збільшену на суму штрафу у розмірі п'яти відсотків від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми податкового зобов'язання з цього податку.

Якщо після подачі декларації за звітний період платник податків подає нову декларацію з виправленими показниками до закінчення граничного строку подання декларації за такий самий звітний період, то штрафи до платника не застосовуються. При самостійному донарахуванні платником суми податкових зобов'язань адміністративні штрафи на керівників підприємств та установ не накладаються.

Платник податків, який не подає податкову декларацію або уточнюючий розрахунок у строки, визначені законодавством, самостійно повинен сплатити штраф у розмірі десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за кожне таке неподання або його затримку. Порядок відображення відповідних показників в

уточненому розрахунку наведений у Методичних рекомендаціях щодо виправлення платниками податків помилок, виявлених ним самостійно¹³.

При цьому при поданні уточненого розрахунку платник податків повинен самостійно нарахувати штрафні санкції у разі невідображення сум ПДВ у складі податкових зобов'язань (ряд. 1—8 податкової декларації) та внаслідок зайвого віднесення сум ПДВ до податкового кредиту (ряд. 10—16).

За умов неврахування підприємством сум ПДВ у складі податкового кредиту, які слід було відобразити у декларації, або зайвого відображення сум податку в сумах податкових зобов'язань, штрафні санкції не нараховуються. Розглянемо декілька ситуацій, які виникають при поданні уточненого розрахунку.

Приклад 9. ТОВ «Схід» у грудні самостійно встановило факт невідображення суми ПДВ у складі податкових зобов'язань за деклараціями лютого, травня, серпня та жовтня поточного року, що привело до:

- збільшення суми, яку потрібно було сплатити у березні за даними податкової декларації лютого, на 10,0 тис. грн.;
- зменшення на 15 тис. грн., заявленого до відшкодування ПДВ у декларації за травень у сумі 100,0 тис. грн.;
- зменшення суми у 45 тис. грн., заявленої до відшкодування з бюджету у декларації за серпень, на 45,0 тис. грн.;
- зменшення, заявленого до відшкодування у сумі 250,0 тис. грн. у декларації за жовтень, на 250,0 тис. грн. та одночасно збільшення суми ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету в сумі 30,0 тис. грн.

Згрупуємо відповідні розрахунки у вигляді табл. 10 та розрахуємо суму штрафу, яку потрібно сплатити платнику податків у грудні. Вона дорівнюватиме 8,5 тис. грн. (0,5 + 1,5 + 6,5). Одночасно підприємство повинно повернути до бюджету безпідставно отримані кошти у сумі 130,0 тис. грн., відшкодовані згідно даних, заявлених у деклараціях серпня та жовтня, та додатково сплатити до бюджету 40,0 тис. грн. ПДВ (підсумок значень рядка 7.1 табл. 10). Аналогічно розраховуються штрафні санкції у разі помилкового відображення сум ПДВ у складі податкового кредиту.

Розглянемо інший варіант, коли платник податків помилково не відобразив у розділі «Податковий кредит» податкових декларацій звітних періодів суми нарахованого (сплаченого) ПДВ початальникам.

Таблиця 10

**РОЗРАХУНОК СУМ ПДВ ТА ШТРАФНИХ САНКЦІЙ
ПО ТОВ «СХІД» У ЗВ'ЯЗКУ ІЗ САМОСТІЙНИМ ВИПРАВЛЕННЯМ
ПОМИЛКИ ПО ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАННЯХ,
ЩЕ ВРАХОВАНИХ РАНІШЕ (грн.)**

Код рядка	Показники	Дані декларацій			
		лютий	травень	серпень	жовтень
1	Сума по деклараціях того періоду, в якому виявлено помилку				
1.1	сума, що підлягає сплаті до бюджету	50 000	—	—	—
1.2	сума, заявлена до відшкодування з бюджету	—	100 000	45 000	250 000
1.2.1	із рядка 1.2 — відшкодовано	—	80 000	30 000	100 000
2	сума податкових зобов'язань, що не була врахована раніше	+10 000	+15 000	+45 000	+280 000
6	Уточнена сума по деклараціях того періоду, в якому виявлено помилку				
6.1	сума, що підлягає сплаті до бюджету	60 000	—	—	30 000
6.2	сума, заявлена до відшкодування з бюджету	—	85 000	0	—
6.2.1	із рядка 6.2 — відшкодовано	—	80 000	30 000	100 000
7	Розрахунки з бюджетом у зв'язку з виправленням помилки				
7.1	збільшення суми ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету	+10 000	—	—	+30 000
7.2	зменшення суми ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету	—	—	—	—
7.3	збільшення суми ПДВ, заявленої до відшкодування з бюджету	—	—	—	—
7.4	зменшення суми, заявленої до відшкодування з бюджету	—	+15 000	+45 000	+250 000
7.4.1	із рядка 7.4 — відшкодовано	—	—	30 000	100 000
8	Сума ПДВ, яка збільшує податкові зобов'язання	+10 000	+15 000	+45 000	+280 000
9	Сума ПДВ, яка зменшує податкові зобов'язання	—	—	—	—
12	Сума штрафу, нарахована платником самостійно	500	—	1500	6500
x	Розрахунок штрафних санкцій	10 000 × × 5 / 100	—	30 000 × × 5 / 100	130 000 × × 5 / 100

¹³ Лист ДПА України від 15.12.2003 р. № 19470/7/11-1217.

Приклад 10. Мале приватне підприємство «Південь» у грудні встановило, що помилково не відобразило суми ПДВ у складі податкового кредиту січня, березня, червня та вересня звітного року згідно податкових по товарах, вартість яких була віднесена до валових витрат. Розрахунок суми ПДВ, що зменшує податкові зобов'язання у зв'язку із виправленням помилки, наведено у табл. 11. При цьому слід пам'ятати, що у разі неврахування у складі податкового кредиту або зайвого відображення сум ПДВ у сумах податкових зобов'язань, штрафні санкції не нараховуються.

Таблиця 11

РОЗРАХУНОК СУМ ПДВ ПО ТОВ «ПІВДЕНЬ» У ЗВ'ЯЗКУ ІЗ САМОСТІЙНИМ ВИПРАВЛЕННЯМ ПОМИЛКИ, ЯКА ЗМЕНШУЄ ПОДАТКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ (грн.)

Код рядка	Показники	Дані декларації			
		січень	березень	червень	вересень
1	Сума по деклараціях того періоду, в якому виявлено помилку				
1.1	сума, що підлягає сплаті до бюджету	—	100 000	45 000	250 000
1.2	Сума, заявлена до відшкодування з бюджету	50 000	—	—	—
2	сума податкового кредиту, що не була врахована раніше	+10 000	+15 000	+45 000	+280 000
6	Уточнена сума по деклараціях того періоду, в якому виявлено помилку				
6.1	сума, що підлягає сплаті до бюджету	—	+85 000	—	—
6.2	сума, заявлена до відшкодування з бюджету	60 000	—	0	-30 000
7	Розрахунки з бюджетом у зв'язку з виправленням помилки				
7.1	збільшення суми ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету	—	—	—	—
7.2	зменшення суми ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету	—	-15 000	-45 000	-250 000
7.3	збільшення суми ПДВ, заявленої до відшкодування з бюджету	-10 000	—	—	-30 000
7.4	зменшення суми, заявленої до відшкодування з бюджету	—	—	—	—
8	Сума ПДВ, яка збільшує податкові зобов'язання	—	—	—	—
9	Сума ПДВ, яка зменшує податкові зобов'язання	-10 000	-15 000	-45 000	-280 000
12	Сума штрафу, нарахована платником самостійно	x	x	x	x



АКЦИЗНИЙ ЗБІР

4.1. Суть і призначення акцизного збору

Формою специфічного акцизу в Україні є акцизний збір (АЗ). Акцизний збір — це непрямий податок на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні, який включається до ціни цих товарів (продукції).

На відміну від універсальних акцизів, АЗ справляється за диференційованими ставками залежно від назви та виду товару.

Особливостями сплати АЗ є те, що його перераховують до бюджету в основному на одному етапі руху товарів від виробника до споживача.

З так званої фіскальної достатності для бюджету АЗ поступається перед ПДВ, але одночасне їх існування пояснюється необхідністю:

- 1) існування спільного підходу до регулювання споживання тих чи інших видів товарів;
- 2) врівноваження отримання надприбутків по виробництву монопольних, високорентабельних товарів;
- 3) залучення додаткових джерел для формування дохідної частини бюджету.

Щодо так званої соціальної справедливості, то АЗ має певні переваги у порівнянні з ПДВ:

- 1) диференційний підхід до оподаткування різних видів товарів;
- 2) підакцизні товари в основному не є товарами першої необхідності, що пом'якшує регресивність податків на споживання;
- 3) споживають підакцизні товари (не враховуючи алкогольні напої та тютюнові вироби), як правило, заможні верстви населення.

4.2. Платники та об'єкт оподаткування

Слід зазначити, що АЗ справляється тільки на одному етапі руху товару від виробника до споживача. Порядок справляння АЗ, визначення платників податку, об'єкта оподаткування, меха-

нізму сплати та подання розрахунків до ДПІ регламентовано Декретом Кабінету Міністрів «Про акцизний збір» від 26.12.1992 № 18-92 із змінами та доповненнями.

Платниками АЗ є:

1. Суб'єкти підприємницької діяльності (юридичні та фізичні особи), а також відокремлені підрозділи юридичних осіб (філії, відділення, представництва), які є виробниками підакцизних товарів, у тому числі з давальницької сировини по товарах (продукції), на які встановлено ставки акцизного збору в твердих сумах, а також суб'єкти підприємницької діяльності, які імпортують підакцизні товари поза межами митної території України.

2. Замовники (юридичні та фізичні особи, відокремлені підрозділи юридичних осіб), за дорученням яких виготовляється продукція на давальницьких умовах по товарах, на які встановлено ставки акцизного збору у відсотках до обороту та які сплачують акцизний збір виробнику.

3. До платників АЗ відносять юридичних або фізичних осіб, які купують (одержують в інші форми володіння, користування або розпорядження) підакцизні товари у податкових агентів¹.

4. До платників АЗ відносяться громадяни України та іноземні громадяни, які не є суб'єктами підприємницької діяльності, але ввозять (пересилають) або одержують на митній території України підакцизні товари чи предмети понад норму, визначену митним законодавством.

5. До платників АЗ відносять також нерезидентів України, що завозять свої товари на митну територію України або здійснюють виготовлення підакцизних товарів (послуг) на її території безпосередньо або через їхні постійні представництва чи осіб, прирівняних до них.

До об'єктів оподаткування АЗ відносять операції осіб, які є платниками цього податку, з реалізації підакцизних товарів, обороту з продажу, обміну їх на інші товари (продукцію, роботи, послуги), а також з безоплатної передачі товарів (продукції) або з частковою їх оплатою, а саме:

1) обороти з реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), в тому числі з давальницької сировини, шляхом

¹ Податковий агент — суб'єкт підприємницької діяльності, створений у формі підприємства з іноземною інвестицією, а також його дочірні підприємства, філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, право якого на звільнення від оподаткування окремими податками, зборами (обов'язковими платежами) було підтверджено рішенням суду (арбітражного суду), а також особа, яка уповноважена здійснювати нарахування та стягнення акцизного збору з платників акцизного збору, а також вносити суми акцизного збору, стягнуті з його платників, до бюджету.

їх продажу, обміну на інші види товарів (продукцію, роботи, послуги), безоплатної передачі товарів (продукції) або з частковою їх оплатою, а також обсяги відвантажених підакцизних товарів (продукції), виготовлених з давальницької сировини;

2) операції з реалізації підакцизних товарів для промислової переробки (крім оборотів з реалізації (передачі) для виробництва підакцизних товарів);

3) обороти з реалізації або передачі товарів (продукції) для власного споживання, а також для власних працівників;

4) операції з реалізації підакцизних товарів без оплати їх вартості;

5) обороти з продажу (або з інших видів відчуження) податковими агентами підакцизних товарів.

Об'єктами оподаткування по товарах, що імпортуються (ввозяться, пересилаються) поза межами України, є вартість імпортованих підакцизних товарів із врахуванням митних зборів та суми мита. Об'єктами обчислення податку по вітчизняних, а також імпортованих підакцизних товарах є кількісні показники виміру фізичної одиниці підакцизних товарів (кг, тонни, штуки, м³), якщо застосовуються ставки АЗ у фіксованих розмірах у гривні або в євро з одиниці оподаткування (наприклад, з алкогольних напоїв — л, автомобілів — куб. см., сигар — 100 шт., сигарет — 1000 шт., бензинів — 1000 кг та ін.).

4.3. Порядок нарахування акцизного збору

У практиці справляння АЗ існує три методи визначення належних до сплати податкових зобов'язань.

Перший метод. Акцизний збір обчислюється у фіксованих ставках з одиниці реалізованого товару (продукції). При визначенні сум АЗ використовується грошовий еквівалент у гривнях до фізичної одиниці товару або в євро з подальшим перерахунком у національну валюту. При застосуванні ставки акцизного збору у гривнях сума АЗ визначається за формулою:

$$AZ = S \cdot N,$$

де АЗ — сума акцизного збору; S — ставка акцизного збору, перерахована на одиницю виміру; N — кількість товару, визначена у фізичних одиницях виміру.

При застосуванні ставки акцизного збору в євро — за формулою:

$$AZ = S \cdot N \cdot K,$$

де K — курс гривні до євро станом на перший день відповідного кварталу.

Приклад 1. Визначити належну до сплати суму АЗ, якщо ставка податку — 60 євро за 1000 кг дизельного палива², реалізовано 600 кг.

Використовуємо формулу:

$$AZ = Q \cdot C \cdot OK,$$

де, Q — кількість підакцизних товарів; C — ставка в євро, перерахована на 1 кг; OK — офіційний курс НБУ на перший день кварталу.

Сума $AZ = 600 \cdot 0,06 \cdot 6,7336 = 242,4$ грн.

Другий метод. Сума акцизного збору обчислюється у відсотках до оподаткованого обороту.

Спочатку визначається оборот оподаткування шляхом обчислення суми оборотів за встановленими виробником або імпортером максимальними роздрібними цінами, без урахування податку на додану вартість та акцизного збору, окремо за кожним видом товару (продукції) за формулою:

$$O = (M - P) \cdot N,$$

де O — оподатковуваний оборот; M — максимальна роздрібна ціна за кожним видом товару (продукції), задекларована виробником або імпортером таких товарів, P — сума податку на додану вартість та акцизного збору в складі максимальної роздрібної ціни, N — кількість товару у фізичних одиницях виміру за кожним видом товару (продукції).

Після визначеного обороту з продажу обчислюється сума акцизного збору за формулою:

$$AZ_1 = V_1 \cdot O,$$

де AZ_1 — сума акцизного збору за ставками у відсотках до обороту з продажу, V_1 — ставка акцизного збору у відсотках, O — оподатковуваний оборот.

Ставки у відсотках на сьогодні в Україні не діють.

Третій метод. Розраховується по операціях з реалізації товарів, на які одночасно встановлені ставки АЗ у відсотках з продажу та у фіксованих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції). Сума АЗ обчислюється шляхом додавання суми ак-

² Ставки акцизного збору на підакцизні товари (крім спирту етилового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів) встановлено Законом «Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію)» від 11.07.1996 за № 313/96-ВР із змінами та доповненнями.

цизного збору, обчисленої за ставками у відсотках до обороту з продажу та суми акцизного збору, обчисленої за ставками у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції), за формулою:

$$\text{Сума } AZ = AZ_1 + AZ_2,$$

де AZ_1 — сума акцизного збору, обчислена за ставками у відсотках, AZ_2 — сума акцизного збору, обчислена за ставками у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції).

З 1 січня 2004 року третій метод нарахування акцизного збору (змішана система оподаткування) застосовується до операцій з тютюновими виробами за ставками, передбаченими Законом України «Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби» від 06.02.1996 за № 30/96 ВР із змінами та доповненнями. Ставка з обороту тютюнових виробів справляється виходячи із вартості товарів за встановленими виробником або імпортером максимальними роздрібними цінами. Виробники або імпортери встановлюють максимальні роздрібні ціни, подаючи до ДПА України або Державної митної служби (у разі імпорту тютюнових виробів) спеціальну декларацію про встановлені максимальні роздрібні ціни на тютюнові вироби, затвердженою спільним наказом ДПА України та Державної митної служби України від 21.11.2003 за № 551/786.

Починаючи з 1 липня 2003 року ставки акцизного збору на тютюнові вироби, а також на спирт та алкогольні напої встановлюються відповідно до української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД), а не згідно з Гармонізованою системою опису та кодування товарів (ГС), як це було до 1 липня 2003 року.

Приклад 2. Фактичні обсяги реалізації сигарет з фільтром (код УКТ ЗЕД 2402 20 90 20) склали 90 000 штук. Ставка акцизного збору, перерахована на одну сигарету, складає 0,0115 грн. (11,5 / 1000). Нарахована сума за фіксованими ставками з одиниці товару складає 1035 грн. (90 000 · 0,0115).

Припустимо, що оборот з продажу, обчислений за максимальними роздрібними цінами, склав 8000 грн. Ставка акцизного збору у відсотках до обороту — 5 відсотків. Нарахована сума податку — 400 грн. (8000 · 0,05). Загальна сума акцизного збору, що підлягає сплаті до бюджету, складатиме:

$$\text{Сума } AZ = AZ_1 + AZ_2 = 1035 + 400 = 1435 \text{ грн.}$$

Акцизний збір з товарів, що ввозяться в Україну, сплачується в гривнях до або під час митних процедур. У разі, якщо акцизний збір обчислюється не в гривнях, а в євро, він підлягає сплаті за валютним (обмінним) курсом НБУ, що діє на день подання митної декларації. На митниці АЗ обчислюється у фіксованих ставках з одиниці імпортованого (ввезеного, отриманого) товару (продукції). Порядок та механізм його справляння з товарів, що ввозяться на митну територію України, регламентовано Наказом Державної митної служби України від 21.01.2000 за № 33 із змінами та доповненнями.

4.4. Перелік підакцизних товарів і ставки акцизного збору

У світовій практиці всі підакцизні товари класифікують за трьома групами:

1) товари, шкідливі для здоров'я людини (спирт³, тютюн, алкогольні напої);

2) товари, виробництво яких відрізняється високою рентабельністю (мотоцикли, автомобілі, причепи і т. п.);

3) деякі види мінеральної сировини і продукти їх переробки (бензини, дистилати, паливо).

Ставки акцизного збору на товари першої групи (спирт етиловий, алкогольні напої⁴, тютюнові вироби⁵) встановлюються законодавством і є єдиними на всій території України. Перелік ставок акцизного збору, визначений Законами України «Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби» від 06.02.1996 за № 30/96-ВР, «Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої» від 07.05.1996 № 178/96-ВР та «Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію)» від 11.07.1996 № 313/96-ВР, наведено у таблиці 1.

³ Законом України «Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої» від 07.05.1996 за № 178/96-ВР із змінами та доповненнями дозволяється реалізувати у роздрібній аптечній мережі спирт етиловий, в т. ч. спиртові настої, тільки як лікарський засіб у максимально граничних флаконах з медичного скла — не більше 100 см³.

⁴ Алкогольні напої — продукти, одержані шляхом спиртового бродіння цукровмісних матеріалів або виготовлені на основі харчових спиртів із вмістом спирту етилового 1,2 відсотка об'ємних одиниць, які належать до товарних груп Української класифікації товарів ЗЕД під кодами 22 04, 22 05, 22 06, 22 08.

⁵ Тютюнові вироби — сигарети, цигарки, сигари, сигарилли, а також люльковий, нюхальний, смоктальний, жувальний тютюн та інші вироби з тютюну і його замітники, які впливають на фізіологічний стан людини під час вживання.

Таблиця 1

ПЕРЕЛІК ДЕЯКИХ ВИДІВ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ І СТАВКИ АЗ

Код товару	Назва товару	Ставка з одиниці вітчизняних товарів	Ставка з одиниці товарів, що імпортуються
220300	1. Пиво солодове	0,27 грн. за 1 л	0,5 євро за 1 л
2204	2. Вина виноградні натуральні	0,25 грн. за 1 л	3 грн. за 1 л
2204	3. Вина виноградні натуральні міцні, у т. ч. вина з додаванням спирту	0,50 грн. за 1 л	—
2204 10, 2204 21 10 00, 2204 29 10 00	3. Вина ігристі (газовані), шампанське	1,61 грн. за 1 л	5 грн. за 1 л
2204 30	4. Випоматеріали, що реалізуються торговельно-посередницьким організаціям і населенню	0	—
2205, 2206	5. Вермути та інші вина виноградні натуральні, зброджені напої	2,6 грн. за 1 л	5 грн. за 1 л
2207, 2208 крім 220820	6. Спирт етиловий не денатурований із вмістом спирту не менше 80 % об'єму, спирти денатуровані та спирт стилловий не денатурований з концентрацією спирту менше 80 % об'єму, спиртові лікери	17 грн. за 1 л 100 %-ного спирту	16 грн. за 1 л 100 %-ного спирту
2208 20 12 00, 2208 20 29 00	7. Коньяки, бренді, витримка яких складає не менше 3 років (виготовлені в Україні)	6 грн. за 1 л 100 %-ного спирту	16 грн. за 1 л 100 %-ного спирту (220820)
2402209010	7. Сигарети з тютюну без фільтру (цигарки)	5 грн. за 1000 шт.*	5 %
2402209020	7. Сигарети з тютюну з фільтром	11,5 грн. за 1000 шт.	5 %
2402100000	8. Сигарети (в т. ч. сигари з обрізаними кінцями), сигарилли (сигари тонкі), інше	20 грн. за 100 шт.	5 %
271000 110, 271000, 150	9. Легкі дистилати	12 євро за 1000 кг	15 євро за 1000 кг
271000 210, 271000 250	10. Спеціальні бензини (уайт-спірит та ін.)	12 євро за 1000 кг 20 євро за 1000 кг	15 євро за 1000 кг
271000 330, 271000 350	11. Бензини моторні: А-72, А-76, А-80, А-98 та бензини моторні інших марок (без кисневмісних добавок)	60 євро за 1000 кг	1,5 євро за 1000 кг

Закінчення табл. 1

Код товару	Назва товару	Ставка з одиниці вітчизняних товарів	Ставка з одиниці товарів, що імпортуються
271000 330, 271000 350	12. Бензини моторні: А-90, А-91, А-92, А-93, А-95, А-96	60 свро за 1000 кг	—
271000 610, 650, 690	13. Важкі дистиляти (дизельне пальне)	30 свро за 1000 кг	—
271000 410, 450, 510	14. Середні дистиляти (для переробки, керосин та ін.)	20 свро за 1000 кг 12 свро за 1000 кг	15 свро за 1000 кг 15 свро за 1000 кг

* При визначенні податкового зобов'язання зі сплати акцизного збору на тютюнові вироби за кожні 1000 штук реалізованого товару (продукції), що обчислюється одночасно за встановленими законодавством ставками акцизного збору у твердих сумах за 1000 штук реалізованого товару (продукції) на відповідні тютюнові вироби та у процентах до обороту з реалізації товару (продукції), розмір такого зобов'язання не може бути меншим за 22 % від максимальної роздрібною ціни на кожну власну назву тютюнових виробів за 1000 штук реалізованого товару (продукції) (без податку на додану вартість та акцизного збору).

Відповідно до ст. 4 Закону України «Про ціни і ціноутворення» від 03.12.1990 за № 507-ХІІ з метою державного регулювання обороту підакцизних товарів, починаючи з 11 серпня 2001 року Кабінетом Міністрів України встановлено граничні мінімальні ціни (оптово-відпускні та роздрібні) на горілку та лікеро-горілчані вироби, а з 27 серпня 2003 року нижній граничний рівень було поширено на реалізацію всіх алкогольних виробів вітчизняного та іноземного виробництва.

Відповідно до діючого законодавства оптова та роздрібна торгівля алкогольними напоями нижче мінімальних оптово-відпускних⁶ або роздрібних цін на території України заборонялася. Ця заборона проіснувала до травня 2005 року, коли відповідною постановою Уряд зняв обмеження на формування оптових, відпускних та роздрібних цін на алкогольні напої. На той час до платників застосовувалися фінансові санкції у вигляді штрафів у

⁶ Мінімальні оптово-відпускні ціни на коньяк, алкогольні напої, виготовлені за коньячною технологією, горілку та лікеро-горілчані вироби — ціни, які визначалися за кодами виробів Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності за 1 л 100-відсоткового спирту, обраховані виходячи з найнижчої оптової ціни на вітчизняну або контрактної вартості на імпорту продукцію та податків і зборів, які, відповідно до чинного законодавства, підлягають сплаті з одиниці продукції вітчизняними виробниками та імпортерами. Запровадження мінімальних цін на алкогольну продукцію з одним із важелів економічного впливу держави на тійовий обіг легальної продукції.

разі оптової або роздрібною торгівлі коньяком, алкогольними напоями, виготовленими за коньячною технологією, горілкою та лікеро-горілчаними виробами за цінами, нижчими від встановлених мінімальних⁷ оптово-відпускних або роздрібних цін у розмірі 100 % вартості отриманої партії товару, але не менше 1000 грн.

Крім того, оптова або роздрібна торгівля алкогольними напоями та тютюновими виробами, а також їх експорт або імпорту можуть здійснюватися суб'єктами підприємницької діяльності всіх форм власності лише за наявності відповідних ліцензій.

Розглянемо методику розрахунку оптово-відпускної ціни та суми акцизного збору по операціях з реалізації підакцизних товарів для промислової переробки (крім оборотів з реалізації (переработки) для виробництва підакцизних товарів) та подальшого перепродажу підакцизної продукції підприємству оптової торгівлі.

Приклад 3. Припустимо, що коньячний завод реалізував до чірньому підприємству оптової торгівлі 35 000 пляшок бренді міцністю 40,0 % у перерахунку на 100 %-ний спирт за оптовими цінами. Місткість тари (пляшок лікеру) — 0,5 л. Для підрахунку ціни з одиниці продукції та визначення суми акцизного збору використаємо дані таблиці 2.

Таблиця 2

№	Код виробів згідно УКТ	Опис товару	Оптово-відпускна ціна	Роздрібна ціна
			у гривнях за 1 л 100 %-ного спирту	
1	2208 30 — 2208 90 78 00	Віскі, ром та горілка (тафія), джип та ялівцева настоянка, горілка, лікери, солодкі наливки, інші алкогольні напої (спиртові настоянки із слив, груш або вишень, та інші спиртові напої)	26,02	31,22
2	220820 (крім 2208 20 12 00 — коньяк, 2208 20 29 00 — тільки бренді)	Спиртові напої, одержані шляхом перегонки виноградного вина або вичавок винограду	26,02	31,22
			у гривнях за 1 л	
3	2208 20 12 00, 2208 20 29 00	коньяк, тільки бренді	21,32	30

⁷ Мінімальні ціни на вітчизняні та імпортовані алкогольні напої встановлено Постановою Кабінету Міністрів України від 21.06.2001 № 700 у редакції від 27.08.2003 за № 1356 згідно ст. 4 Закону України «Про ціни і ціноутворення», яка у травні 2005 року, згідно з Постановою Кабінету від 28.05.2005 року № 407, втратила чинність.

Розв'язок

Оптово-відпускні ціни при реалізації (продажу) вітчизняних та імпортованих алкогольних напоїв з різним вмістом спирту визначаються як добуток граничного рівня цін, міцності за об'ємом у відсотках та місткості тари в літрах, поділений на 100. Розрахунок оптової ціни пляшки бренді місткістю 0,5 л складатиме:

$$Ц_k = 21,32 \cdot 40 \cdot 0,5 / 100 = 4,26 \text{ грн.}$$

Припустимо, що ставка АЗ з бренді у гривнях за 1 л 100 %-ного спирту складає 3 грн. Отже, за 1 л 40 %-ного спирту ставка складатиме $3 \cdot 40 / 100 = 1,2$ грн. З однієї 0,5-літрової пляшки реалізованого бренді нараховуватиметься 0,6 грн. акцизного збору. Відпускна ціна з одиниці товару — 5,83 (4,26 + 0,6 + 0,97), де 0,97 грн. — сума ПДВ. Усього реалізовано товару на суму 204,1 тис. грн., в тому числі акцизний збір — 21,0 тис. грн.

До отримання спирту етилового суб'єктами підприємницької діяльності видається податковий вексель, авальований банком, на суму акцизного збору, нарахованого на обсяг спирту етилового, виходячи зі ставки, яка визначається як різниця між повною ставкою акцизного збору на спирт етиловий, передбачена чинним законодавством, та ставкою 2,0 грн. за 1 л 100 %-ного спирту.

Строк, на який видається авальований податковий вексель, не повинен перевищувати 90 календарних днів. При використанні спирту етилового підприємствами первинного виноробства для виготовлення виноградних, плодкових та інших виноматеріалів і суслу строк, на який видається авальований податковий вексель, не повинен перевищувати 180 календарних днів. Видача податкового векселя здійснюється до моменту отримання спирту етилового. Векселедержателем є орган державної податкової служби за місцем реєстрації векселедавця.

Існують особливості відпуску спирту виробникам лікарських засобів. Так, виробники спирту нараховують суму АЗ та включають її до відпускної ціни, виходячи зі ставки акцизного збору у розмірі 2 грн. за 1 л 100 %-ного спирту. На різницю між загальною ставкою у 16 грн. за 1 л 100 %-ного спирту та ставкою 2 грн. виробник лікарських засобів повинен видати органу державної податкової служби за місцем реєстрації податковий вексель з терміном погашення 90 календарних днів.

Податковий вексель вважається погашеним у разі документального підтвердження факту використання спирту етилового на виготовлення алкогольних напоїв. У разі, якщо сума податкового векселя не погашена у визначений у векселі строк, протест в не-

платежі не здійснюється. При цьому зазначена у векселі сума вважається податковим боргом і підлягає погашенню у встановленому законом порядку. Порядок випуску, обігу та погашення податкових векселів, що видаються до отримання спирту етилового, який використовується на виготовлення алкогольних напоїв, встановлюється Кабінетом Міністрів України.

4.5. Пільги щодо акцизного збору

Пільги — це надання переваги, часткове або повне звільнення від виконання встановлених правил, обов'язків чи полегшення умов їх виконання. На підставі Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» АЗ не справляється у разі:

1. Реалізації підакцизних товарів за межі митної території України у разі, якщо їх вивезення (експортування) засвідчено належно оформленою митною вантажною декларацією (має бути наданий ДПІ оригінал п'ятого аркуша митної декларації з гербовою печаткою митних органів та з підписом посадових осіб регіональної митниці).

2. Імпорту підакцизних товарів на митну територію України, якщо згідно із законодавством України, при ввезенні не справляється податок на додану вартість у зв'язку з транзитом товарів, які знаходяться на митних складах, реекспортованих, товарів, що спрямовуються до магазинів безмитної торгівлі або призначені для переробки під митним контролем. Звільняється від АЗ імпорт державними розвідувальними органами України підакцизної продукції (техніки, устаткування, майна, матеріалів, засобів озброєння, спеціальних технічних засобів, вогнепальної зброї та боеприпасів до неї) для власного використання, оплата вартості якої здійснюється зазначеними органами.

3. Обороти з реалізації легкових автомобілів для інвалідів, оплата вартості яких провадиться органами соціального забезпечення, а також легкових автомобілів спеціального призначення (швидка медична допомога, міліція тощо) за переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України.

4. До 1 січня 2007 року обороти з продажу легкових, вантажно-пасажирських автомобілів і мотоциклів, що виробляються українськими підприємствами всіх форм власності. Пільги, передбачені ст. 4 Закону України «Про ставки акцизного збору і звільненого мита на деякі транспортні засоби», поширюються на обороти з реалізації транспортних засобів, що виробляються на

українських підприємствах з імпортих та вироблених в Україні комплектуючих, за умови виробництва не менше 1000 штук автомобілів і 1000 штук мотоциклів на рік, у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Згідно із Законом України «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби» від 15.09.1995 № 329/95-ВР, не підлягають оподаткуванню АЗ:

- 1) вартість та обсяги ввезених і конфіскованих на території України алкогольних напоїв та тютюнових виробів, щодо яких не визначено власника, а також тих, що перейшли до держави за правом спадкоємства;
- 2) вартість та обсяги алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що перевозяться через територію України транзитом;
- 3) вартість та обсяги імпортованої сировини чи обороти з реалізації (передачі) української сировини, що ввозяться або використовуються для виробництва підакцизних товарів;
- 4) вартість та обсяги сировини, імпортованої українськими виробниками для виробництва алкогольних напоїв і тютюнових виробів за наявності довідки ДПІ за місцезнаходженням виробника;
- 5) вартість алкогольних напоїв і тютюнових виробів, експортованих за межі митної території України за іноземну валюту, за умови надходження цієї валюти на валютний рахунок підприємства;
- 6) вартість та обсяги підакцизних товарів, у тому числі алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що ввозяться фізичними особами на територію України в межах норм (товари на суму не більше 200 євро, а також 2 л віна та 1 л міцних алкогольних напоїв, 200 цигарок або 50 сигар, або 250 г тютюну, або набір таких виробів загальною вагою не більше 250 г);
- 7) вартість та обсяги зразків алкогольних напоїв і тютюнових виробів, ввезених в Україну з метою проведення виставок, конкурсів, нарад, семінарів, ярмарків тощо, якщо вони залишаються власністю іноземних юридичних осіб і їх використання на території України не має комерційного характеру.

4.6. Порядок сплати та подання розрахунків

Платники акцизного збору самостійно обчислюють суму податкового зобов'язання, яку зазначають у розрахунку акцизного збору. Суб'єкти підприємницької діяльності, які отримують спирт етиловий не денатурований, призначений для виробництва алко-

гольних напоїв та виноматеріалів (сусла), зобов'язані надати органам державної податкової служби податковий вексель, до ДПІ за місцем реєстрації — Розрахунок за формою згідно з додатком 1 до «Положення про порядок нарахування, терміни сплати і подання розрахунку акцизного збору», затвердженого Наказом ДПА України за № 111 від 19.03.2001 року. Всі інші платники акцизного збору повинні скласти та подати до ДПІ Розрахунок за формою згідно з додатком 1 до відповідного Положення.

Розрахунки не пізніше 20 числа місяця, наступного за звітним, незалежно від того, виникло у платника в звітному періоді податкове зобов'язання чи ні. Податковий вексель, виданий виробником алкогольних напоїв після отримання спирту, погашається повністю або частково під час придбання акцизних марок на суму акцизного збору, розраховану зі ставок акцизного збору на готові алкогольні напої.

Узгоджені суми АЗ, зазначені у розрахунках, сплачуються до бюджету в такі строки:

1. Підприємствами-виробниками, які реалізують алкогольні напої — на третій робочий день після здійснення обороту з реалізації, крім випадків погашення податкового векселя, виданого виробниками органам податкової служби. Сплата АЗ на третій день після реалізації здійснюється у разі реалізації алкогольних напоїв, виготовлених зі спирту етилового, придбаного до набрання чинності Порядку видачі та погашення векселів, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 27.02.1999 за № 275, а також у разі реалізації слабоалкогольних напоїв зі вмістом спирту етилового від 1,2 до 8,5 % об'ємних одиниць, які не підлягають маркуванню акцизними марками, та за наявності реалізації алкогольних напоїв, виготовлених без використання спирту етилового. В інших випадках виробники сплачують суму акцизного збору шляхом погашення податкового векселя протягом 90 календарних днів від дня отримання спирту етилового. Погашення векселя здійснюється на суму АЗ у вигляді проставлення відповідальними особами ДПІ на лицьовому боці векселя штампу «ПОГАШЕНО», який скріплюється відповідною печаткою.

2. Підприємствами вторинного виноробства — при придбанні акцизних марок на суму, розраховану зі ставок акцизного збору на готову продукцію, вироблену з виноградних, плодкових та інших винноматеріалів та сусла, з використанням спирту етилового. При цьому підприємства первинного виноробства до моменту отримання спирту етилового повинні видати ДПІ податковий вексель, замальований банком, на термін не більше 180 календарних днів.

3. Підприємствами-виробниками, які реалізують тютюнові вироби, — щомісячно до 16 числа місяця, наступного за звітним виходячи з фактичного обсягу реалізації тютюнових виробів за минулий місяць та максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, задекларовані їх виробниками в цьому самому періоді.

4. Власники (замовники) тютюнових виробів та виноматеріалів, виготовлених з використанням давальницької сировини, — не пізніше дня одержання готової продукції.

5. Фізичні особи, які ввозять підакцизні товари на митну територію України, сплачують акцизний збір під час митного оформлення товарів.

6. Суб'єкти підприємницької діяльності, які, відповідно до законодавства, набули статусу податкового агента і ввезли (імпортували) на митну територію України підакцизні товари (продукцію) без сплати акцизного збору, — протягом 7 календарних днів, наступних за датою продажу (відчуження) підакцизного товару (продукції) та не пізніше 20 числа місяця, наступного за звітним, подають до ДПІ щомісячний звіт за встановленою формою згідно з додатком 1 або 2 до Порядку позбавлення статусу податкового агента, затвердженого наказом Державної податкової адміністрації України від 6 січня 2000 року за № 4 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 13 січня 2000 року за № 16/4237.

7. Інші платники сплачують акцизний збір протягом 10 календарних днів, наступних за останнім граничним строком подання відповідного податкового розрахунку.

У разі несплати узгодженої суми АЗ у встановлені строки вона визнається сумою податкового боргу і стягується органами податкової служби згідно з вимогами Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» за № 2181-III від 21.12.2000 року.

Існують деякі особливості нарахування та сплати акцизного збору при здійсненні експортно-імпортних операцій. Відповідно до Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» від 19.12.1995 р. за № 481/95-ВР експорт алкогольних напоїв і тютюнових виробів може здійснюватися суб'єктами підприємницької діяльності всіх форм власності за наявності у них спеціальних ліцензій. Митне оформлення алкогольних напоїв та тютюнових виробів, призначення на експорт, здійснюється митними органами лише за місцем їх виробництва. Експортер, який не є виробником, має право експортува-

ти алкогольні та тютюнові вироби за межі України лише на підставі договорів комісії, доручення, агентських угод з виробником, які не передбачають передачу права власності на такі товари експортеру.

Крім того, АЗ не справляється при реалізації підприємствами-виробниками підакцизних товарів на експорт за іноземну валюту за умови документального підтвердження здійснення експортної операції, а саме при наданні до ДПІ:

- довідки установи банку про надходження коштів в іноземній валюті на розрахунковий рахунок платника;
- оригіналу п'ятого аркуша («примірник для декларанта») вантажної митної декларації форми МД-2 (МД-3), на якому митним органом проставлено напис про фактичний перетин підакцизної продукції митного кордону України, який засвідчується підписом відповідальної посадової особи і гербовою печаткою митного органу.

Напис на примірнику митної декларації про перетин кордону здійснюється митним органом, який проводив митне оформлення експорту підакцизної продукції, лише після одержання від митного органу, розташованого на митному кордоні України, через який здійснювалося вивезення підакцизної продукції, офіційного повідомлення про фактичне вивезення цієї продукції у повному обсязі.

АЗ також не справляється з митної вартості сировини, імпортованої для виробництва алкогольних напоїв, що ввозиться підприємствами-виробниками алкогольних напоїв безпосередньо для виготовлення таких товарів, за наявності довідки ДПІ за місцем знаходження підприємства.

4.7. Акцизні марки: порядок їх отримання та використання вітчизняними виробниками та імпортерами

Починаючи з 1 липня 2003 року, відповідно до Положення про виробництво, зберігання, продаж марок акцизного збору нового зразка з голографічними захисними елементами і маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів, затвердженого Постановою № 567⁸, виробники та імпортери алкогольних напоїв по-

⁸ Постанова Кабінету Міністрів України «Про запровадження марок акцизного збору нового зразка з голографічними захисними елементами і маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів» від 23.04.2003 р. за № 567.

винні щомісячно подавати до регіонального управління Департаменту з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів (ДААК) ДПА України попередню заявку-розрахунок про потребу в марках за їх видами. Імпортери також повинні подавати оригінал вантажної митної декларації про попереднє ввезення на митну територію України підакцизних товарів.

Отримавши заявки платників від регіональних управлінь ДААК ДПА України відправляє замовлення Державному спеціалізованому підприємству Міністерства фінансів України. Приймання марок від спеціалізованого підприємства проводиться Державною комісією, яка створюється з представників Держстандарту, Державної податкової адміністрації, СБУ та

Міністерства фінансів України. Після затвердження акта про їх приймання здійснюється доставка марок акцизного збору до платника за дозволом (розрядкою) ДПА України.

Марки нового зразка, запроваджені в Україні з 1 липня 2003 року, відрізняються від марок, які були в обігу раніше. Зокрема, їхній змінено зовнішній вигляд, а саме: на алкогольних та тютюнових виробках імпортного виробництва — марки фіолетового кольору, на підакцизній продукції вітчизняного виробництва — зеленого, для продукції виноробної промисловості — червоного.

Марки мають наскрізну нумерацію, яка складається з двох цифр індексу регіону, в якому виробляється підакцизна продукція, серії та окремого для кожної марки номера, голографічні захисні елементи, виготовлені спеціалізованим підприємством «Голографія» (м. Київ), а також вказується місткість тари, яка наноситься паралельно до коротшого боку марки.

На сьогодні розмір плати за марки акцизного збору, встановленої Кабінетом Міністрів України, складає: за одну марку акцизного збору для алкогольних напоїв — 0,037 грн. та за одну марку акцизного збору для тютюнових виробів — 0,022 грн. Законодавством передбачено, що у разі ліквідації підприємства-виробника (імпортера) невикористані марки мають бути повернені продавцю без відшкодування їх вартості. Марки також здаються на відповідальне зберігання продавцеві за умови закінчення у виробника терміну дії ліцензії на виробництво підакцизної продукції. Імпортер у разі неввезення продукції за форс-мажорними обставинами видає продавцю довідку Торгово-промислової палати або іншого уповноваженого органу країни-нерезидента.

Впровадження нових марок акцизного збору спрямоване на підвищення ефективності оперативного контролю за виробництвом фальсифікованої підакцизної продукції та вдосконалення адміністрування за виробництвом і обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

4.8. Облік податку, контроль ДПІ та відповідальність платників

Виходячи з того, що платники податку самостійно визначають належні до сплати суми акцизного збору, вони також обліковують нараховані та сплачені суми акцизного збору. Для цього використовуються бухгалтерський рахунок № 64 та субрахунок «Акцизний збір»⁹.

На відміну від ПДВ, вся сума акцизного збору, нарахована виходячи з обсягів реалізації, сплачується до бюджету. Облік надходжень по акцизному збору в ДПІ здійснює відділ обліку і звітності, в розрізі кожного платника податку і в сумарній величині, по відповідній території. На кожного платника податку відкривається особовий рахунок.

ДПІ здійснює контроль через проведення документальних та камеральних перевірок.

Камеральні перевірки здійснюються безпосередньо в ДПІ. Перевірці підлягають:

- 1) правильність зановнення розрахунків по акцизному збору;
- 2) правильність проведення арифметичних розрахунків;
- 3) співставлення даних розрахунків по акцизному збору з іншими документами податкового звіту;
- 4) своєчасність подання розрахунку у встановлені терміни.

Приклад 4. У жовтні підприємство виготовило та реалізувало споживачам 150 т паливно-мастильних матеріалів (ПММ). Собівартість виготовлення 1 т — 1000 грн. Прибуток від реалізації склав 35 000 грн. АЗ з реалізації підакцизної продукції було визначено в сумі 45 800 грн., а податкові зобов'язання з ПДВ від реалізації ПММ — 44 400 грн. Офіційний курс НБУ на 1 жовтня

⁹ Контроль за повнотою і своєчасністю нарахування та сплатою податків і зборів на макrorівні проводиться за допомогою інформації, яка базується на взаємозв'язку бухгалтерського (фінансового) та податкового обліку, що є предметом курсу «Податковий облік».

поточного року за 1 євро — 6,0918 грн. Перевіривши достовірність нарахування підприємством акцизного збору (мінімальна ставка податку становить 60 євро за 1000 кг) та ПДВ, податківці встановили наявність недоплати по АЗ в сумі 9026,2 грн. та ПДВ в сумі 3565,24 грн.

Розв'язок

1. Визначаємо базу оподаткування (БО) : $BO = CB + Прб = 1000 \cdot 150 + 35\ 000 = 185\ 000$ грн.

2. $AZ_{\min} = 150\ 000 \cdot 0,06 \cdot 6,0918 = 54826,2$ грн.

3. $AZ_{\text{факт}} = 185\ 000 \cdot 20 / 100 = 37\ 000$ грн.

4. Враховуючи, що $AZ_{\text{факт}} < AZ_{\min}$ до нарахування береться сума 54826,2 грн. Отже, підприємством недонараховано до бюджету 9026,2 грн. (54826,2 - 45 800).

5. Нарахована сума податкового зобов'язання з ПДВ складатиме: $PЗ_{\text{ПДВ}} = (CB + Прб + AZ) \cdot 20 / 100 = (185\ 000 + 54826,2) \times 20 / 100 = 47965,24$ грн. Також підприємством недонараховано до бюджету позитивне значення по ПДВ в сумі 3565,24 грн. (47965,24 - 44 400).

На відміну від камеральної, документальна перевірка розрахунків по акцизному збору проводиться з виходом податкового інспектора на підприємство.

Документальній перевірці підлягають:

- 1) правильність визначення оборотів по реалізації підакцизних товарів (як у кількісному, так і в грошовому вираженні);
- 2) правильність нарахування сум акцизного збору за Кт 64;
- 3) відомості (журнали-ордера) по реалізації щодо правильності включення всіх оборотів по реалізації в об'єкт оподаткування;
- 4) правильність виконання податкових зобов'язань згідно з останнім актом перевірки;
- 5) перерахування належної до сплати суми акцизного збору виходячи із застосування специфічних ставок.

Приклад 5. Підприємством-виробником реалізовано у вересні 600 кг дизельного палива за умов мінімальної ставки податку 30 євро за 1000 кг дизпалива та 10 % до обороту з ціни реалізації (без ПДВ). Офіційний курс НБУ на 1 липня (на перший день кварталу) за 1 євро — 6,1915 грн., на 30 вересня поточного року — 6,0918 грн. Ціна реалізації 1000 кг палива (без ПДВ та акцизного збору) складала у вересні 2800 грн. Розрахувати належну до сплати в бюджет суму акцизного збору.

Розв'язок

У 2005—2006 роках, відповідно до ст. 1 Закону України «Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію)» від 11.07.96 № 313/96-ВР із змінами, внесеними Законом України від 25.03.2005 р. за № 2505-IV, на паливно-мастильні матеріали встановлені комбіновані ставки АЗ, а саме: на бензин — у розмірі 20 % до обороту з ціни реалізації (без ПДВ), але не менше 60 євро за 1000 кг, та на дизельне пальне — 10 % до обороту з ціни реалізації (без ПДВ), але не менше 30 євро за 1000 кг.

1. Визначаємо мінімальну суму АЗ за формулою: $AZ_{\min} = N \times C \cdot ОК$, де N — кількість реалізованих підакцизних товарів; C — ставка в євро, перерахована на 1 кг, $ОК$ — офіційний курс НБУ на перший день кварталу.

$$AZ_{\min} = 600 \cdot 0,03 \cdot 6,1915 = 111,45 \text{ грн.}$$

2. Розраховуємо суму акцизного збору за ставками у відсотках до обороту за формулою: $AZ_{\text{факт}} = N \cdot Z \cdot S$, де N — кількість реалізованих підакцизних товарів, Z — ціна реалізації в грн. (без ПДВ та АЗ), перерахована на 1 кг, S — ставка АЗ у відсотках до обороту з ціни реалізації.

$$AZ_{\text{факт}} = 600 \cdot 2,8 \cdot 10 / 100 = 168,0 \text{ грн.}$$

3. Обчислені суми АЗ порівнюються. Враховуючи, що $AZ_{\text{факт}} > AZ_{\min}$, до нарахування береться сума 168 грн.

Приклад 6. У підприємства-виробника фактичні обсяги реалізації сигарет з фільтром склали за місяць 90 000 штук. Ставка акцизного збору з 1000 штук складає 11,5 грн. Оборот з продажу сигарет за максимальними роздрібними цінами (без ПДВ та АЗ) становить 8000 грн. Ставка акцизного збору у відсотках до обороту — 8,0 % та 22,0 % від обороту з реалізації, обчисленого за максимальною роздрібною ціною. Подавши до податкової інспекції Розрахунок акцизного збору, підприємство задекларувало до сплати у Державний бюджет АЗ в сумі 1675 грн.

Розв'язок

1. Ставка акцизного збору, перерахована на одну сигарету, складає 0,0115 грн. (11,5 / 1000). Нарахована сума за фіксованими ставками з одиниці товару складає 1035 грн. (90 000 · 0,0115).

2. Враховуючи, що оборот з продажу, обчислений за максимальними роздрібними цінами, склав 8000 грн., нараховуємо суму

АЗ з обороту, яка складатиме 640,0 грн. ($8000 \cdot 0,08$). Сума акцизного збору, обчислена одночасно заставками у твердих сумах та у відсотках до обороту, складатиме:

$$\sum \text{АЗ} = \text{АЗ}_1 + \text{АЗ}_2 = 1035 + 640 = 1675 \text{ грн.}$$

3. Визначаємо 22 % від обороту з реалізації, обчисленого за максимальною роздрібною ціною. Це дорівнює 1760 грн. ($8000 \times 22 / 100$). Обчислені суми порівнюються. До нарахування, що підлягає сплаті до бюджету, береться сума 1760 грн., яка є більшою за 1675 грн. Отже, підприємству потрібно доплатити в бюджет 915 грн.

Приклад 7. За 10 тис. пачок імпортованих цигарок (20 шт. в одній пачці) при ставці 5,0 грн. за 1000 шт. (максимальна роздрібна ціна без ПДВ та АЗ — 2,5 грн., ставка АЗ у відсотках до обороту — 8 %) та за один легковий автомобіль марки ВАЗ — 2106, з об'ємом циліндрів двигуна 1600 куб. см (при ставці 0,3 євро за 1 куб. см та офіційному курсу 1 євро за 6 грн.) підприємство, що їх імпортує, сплатило акцизний збір у сумі 5880 грн.

Розв'язок

1. Обороти з реалізації, обчислений за максимальною роздрібною ціною, складе 25 000 грн. ($10\,000 \cdot 2,5$). Нарахована сума АЗ по ставці у відсотках до обороту — 2000 грн. ($25\,000 \cdot 0,08$). АЗ за ставками у твердих сумах з одиниці товару — 1000 грн. ($0,005 \times 200\,000$). Сума акцизного збору, обчислена одночасно за ставками у твердих сумах та у відсотках до обороту, складе 3000 грн.

2. Визначаємо 22 % від обороту з реалізації, обчисленого за максимальною роздрібною ціною. Це дорівнює 5500 грн. ($25\,000 \cdot 22 / 100$). Обчислені суми порівнюються. До нарахування, що підлягає сплаті до бюджету, береться сума 5500 грн., яка є більшою за 3000 грн.

3. Сума АЗ сплаченого при розмитненні автомобіля, склала 2880 грн. ($1600 \cdot 0,3 \cdot 6,0$). Величина АЗ, що підлягає сплаті у бюджет, складає 8380 грн. ($5500 + 2880$). Таким чином, платнику потрібно доплатити акцизний збір в сумі 2500 грн.

До платників акцизного збору, які порушують законодавство, застосовують фінансові санкції та адміністративні стягнення. Законом № 481/95-ВР передбачено застосування фінансових санкцій у разі:

а) виробництва спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів без наявності ліцензій — у розмірі 200 % виробленої продукції (за оптово-відпускними цінами), але **не менше 8500 грн.**;

б) оптової (включаючи експорт та імпорт) і роздрібною торгівлі спиртом, алкогольними напоями та тютюновими виробами без наявності ліцензій, відсутності у місці торгівлі копій декларацій про максимальні роздрібні ціни на тютюнові вироби — 200 % вартості отриманої партії товару, але **не менше 1700 грн.**;

в) зберігання алкогольних або тютюнових виробів у місцях, не зареєстрованих у Єдиному державному реєстрі місць зберігання підакцизних товарів — 100 % вартості товару на зберіганні, але **не менше 1700 грн.**

У разі якщо платник не сплатив фінансові санкції протягом 30 днів після отримання податкового повідомлення-рішення згідно з п. 10 Порядку застосування фінансових санкцій, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 02.06.2003 за № 790 регіональні органи ДПА України звертаються до суду з позовом про примусове стягнення з платників несплачених фінансових санкцій за порушення законодавства про регулювання відносин у сфері виробництва спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів.



МИТО

5.1. Соціально-економічна сутність мита і основи митної справи

Мито — це вид непрямого оподаткування, яке пов'язане із зовнішньоекономічною діяльністю, тобто це є податок з переміщення товарів при експорті, імпорті, транзиті.

Введення мита як податку має на меті:

- 1) регулювання процесів імпорту, експорту;
- 2) фіскальне значення;
- 3) політико-правове.

Митна політика — це діяльність органів державної влади, спрямована на формування раціональної структури експорту та імпорту та регулювання процесів ЗЕД.

Залежно від напрямку руху товарів мито буває:

- 1) ввізне (на товари, що імпортуються);
- 2) вивізне (на товари, що експортуються);
- 3) транзитне.

За способом нарахування мито поділяють на:

- 1) адвалерне, що нараховується у відсотках до митної вартості товарів, які обкладаються митом;
- 2) специфічне, що нараховується у встановленому грошовому розмірі на одиницю товарів, які обкладаються митом;
- 3) комбіноване, що поєднує обидва ці види митного оподаткування.

За призначенням мито поділяють на:

- 1) антидемпінгове, що використовується при ввезенні на митну територію України товарів за ціною, яка є суттєво нижчою за їхню конкурентну ціну та при ввезенні товарів з України за ціною, яка суттєво нижча від ціни інших експортерів подібних товарів, якщо такі операції можуть завдати збитку загальнодержавним інтересам;

- 2) компенсаційне, що використовується при ввезенні чи вивезенні товарів, під час виробництва яких використовувалася суб-

сидія, якщо таке вивезення чи ввезення загрожує вітчизняним товаровиробникам або перешкоджає розширенню виробництва подібних товарів в Україні;

- 3) спеціальне, що використовується як захисний засіб, якщо товари ввозяться на митну територію України в таких кількостях чи на таких умовах, які можуть завдати збитку вітчизняним виробникам;

- 4) сезонне, що встановлюється на окремі товари на термін, не більше чотирьох місяців з моменту його встановлення.

Особливістю справляння мита є те, що контроль за правильністю та своєчасністю сплати мита до бюджету здійснює не ДПА, а митні органи, які відповідають за правильність нарахування і своєчасність справляння мита. ДПА мають право перевіряти лише регіональні відділення митниць з приводу правильності нарахування і своєчасності справляння. Перевірка самих платників податку здійснюється тільки при проведенні зустрічних перевірок.

Митне оподаткування є одним із засобів митного регулювання. Переміщення товарів при експорті чи імпорті через митний кордон держави обов'язково підлягає підтвердженню факту експорту чи імпорту певної кількості товарів на певну суму. Митне оформлення здійснюють територіальні митниці з метою забезпечення митного контролю та для застосування засобів державного регулювання ввезення, вивезення, транзиту товарів. Основним документом при митному декларуванні для юридичних осіб та СПД є вантажна митна декларація, для фізичних осіб — митна декларація. Декларування здійснюється шляхом заяви у встановленій формі декларуваних даних про назву, параметри товару, їх кількісний та грошовий вимір. Декларування здійснюють як територіальні митниці, так і митниці, що знаходяться на митному кордоні України.

Щоб забезпечити діяльність митних органів, крім статистичних мит стягують митні збори. Це своєрідна плата за здійснення митного оформлення та декларування. Для встановлення митних зборів використовують універсальний підхід, ставки митних зборів можуть бути диференційованими.

5.2. Платники та об'єкт оподаткування мита

Платниками мита є будь-які фізичні чи юридичні особи, які здійснюють переміщення через митний кордон України товарів та інших предметів, що підлягають митному оподаткуванню.

Розрізняють три групи платників:

- 1) резиденти України;
- 2) нерезиденти у випадках:
 - а) якщо здійснюється господарська діяльність через постійні представництва, зареєстровані на митній території України;
 - б) проведення транзитних операцій, пов'язаних з переміщенням товарів транзитом через митну територію України;
- 3) фізичні особи:
 - а) СПД, незалежно від суми експорту чи імпорту;
 - б) громадяни, які здійснюють експорт чи імпорт понад встановлену законодавчо норму (еквівалент 240 дол.);
 - в) які здійснюють імпорт автомобілів та автотранспортної техніки.

Об'єктом оподаткування є:

1) митна вартість товарів, предметів, які переміщуються через митний кордон. Ця величина визначається в українських гривнях і включає:

а) ціну контракту у валюті контракту, помноженій на офіційний курс валюти контракту до валюти України, на день подання вантажно-митної декларації;

б) величину транспортних, інших затрат (страхування) до пункту перетину митного кордону.

В окремих випадках до об'єкта оподаткування, крім митної вартості, включають і митні збори.

2) кількість товару в абсолютних вимірах, що переміщується через митний кордон України (якщо використовують ставки мита в євро).

5.3. Перелік товарів, які оподатковуються митом, і ставки мита

Єдиний митний тариф України передбачає застосування двох видів ставок: процентних та фіксованих (в євро на одиницю оподаткування в кількісному вираженні).

Ставки мита є диференційованими. Крім того, залежно від країни походження товару можуть бути застосовані такі ставки:

1) преференційні — передбачають повне або часткове звільнення від оподаткування товарів, предметів із країн, які утворили з Україною митні союзи або спеціальні митні зони;

2) пільгові — застосовуються до товарів, що походять із країн, які користуються в Україні режимом найбільшого економічного сприяння;

3) повні — застосовуються до товарів, які походять з інших країн.

Перелік товарів, що підлягають митному оподаткуванню, є набагато ширшим, ніж у акцизного збору.

5.4. Порядок обчислення, сплати та перерахування до бюджету

Залежно від того, які види ставок використовуються для митного оподаткування, існує два методи нарахування належної до сплати суми мита:

1) у разі використання процентних ставок мито розраховується так:

$$\Sigma_m = MB \cdot \text{Ставка мита}$$

$$MB = \text{Ціна контракту} \cdot \text{Офіційний курс} + \frac{\text{Транспортні затрати до перетину митного контролю}}{\text{Офіційний курс}}$$

Якщо до об'єкта оподаткування включаються митні збори, тоді:

$$\Sigma_m = (MB + M3) \cdot CM$$

2) якщо використовуються ставки мита в абсолютних розмірах євро, то сума мита, належного до сплати, визначається так:

$$\Sigma_m = Q \cdot \text{Ставка євро} \cdot \text{Офіц. курс}$$

де Q — кількість товарів, що експортуються чи імпортуються.

Офіційний курс української гривні до євро беруть для розрахунку суми мита, що існував на день подання вантажної митної декларації.

Платники мита самостійно визначають належну до сплати суму. В окремих випадках (наприклад, при імпортуванні автомобілів) суму мита визначають митні органи. Документом, який є підставою для внесення мита, є вантажна митна декларація. Без сплати мита та відмітки у декларації пропуск товарів через митний кордон не дозволяється.

Сплати мита може здійснюватися:

- а) під час перетину митного кордону;
- б) при реєстрації товарів, предметів на митній території України;
- в) за вексельними розрахунками з відстрочкою платежу.

Належна до сплати сума мита, перераховується платниками на рахунки митних органів, які здійснюють митне оформлення товарів чи майна, або вноситься готівкою в касу митного органу, після чого в установлені строки ці суми перераховуються до бюджету.

За заявою декларанта та наявності гарантії банку митниця має право відстрочити або розстрочити сплату мита, але не більше ніж на один місяць. При несплаті рахунка в строк, вказаний митним органом, сума мита стягується в безспірному порядку з нарахуванням пені за кожний прострочений день.

При справлянні мита встановлена розгалужена система пільг. Так, наприклад, від сплати мита повністю звільняються:

- 1) транспортні засоби, на яких здійснюються регулярні міжнародні перевезення вантажів;
- 2) валюта України, іноземна валюта та цінні папери;
- 3) товари, що підлягають поверненню у власність держави;
- 4) товари та предмети, які внаслідок пошкодження стали непридатними для використання, та багато інших.

Для фізичних осіб встановлені такі пільги. Не підлягають оподаткуванню:

- 1) товари, сукупна вартість яких не перевищує суму, еквівалентну 200 євро;
- 2) товари, що були вивезені під письмове зобов'язання про їх зворотне ввезення і ввозяться назад на митну територію України.



ПОДАТОК НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

6.1. Основи прибуткового оподаткування.

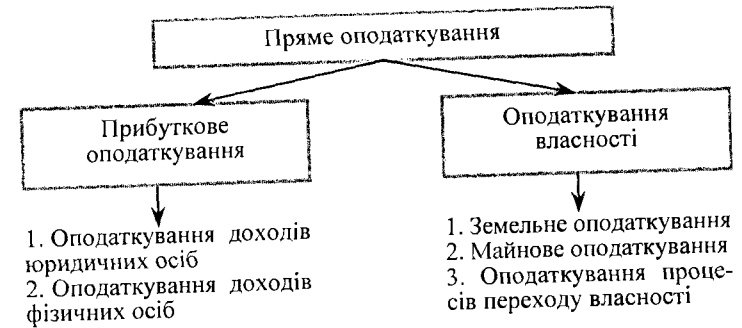


Рис. 1. Схема прямого оподаткування

Кінцевим результатом діяльності підприємств є отриманий ними валовий дохід, що відображає новостворену вартість.

$$\text{Валовий дохід} = \text{Виручка від реалізації} - \text{матеріальні затрати (без заробітної плати)}$$

або

$$\text{Валовий дохід} = \text{Прибуток} + \text{заробітна плата}$$

Чистий дохід на рівні підприємства має кілька форм, у тому числі форму прибутку.

Прибуток (Чистий дохід) = Виручка від реалізації мінус собівартість, або Прибуток (Чистий дохід) = Валовий дохід мінус заробітна плата.

Вибір об'єкта оподаткування (Валового доходу чи Прибутку) є досить принциповим і залежить від багатьох факторів. Використання для обчислення податку на прибуток валового доходу чи прибутку в обох випадках має як переваги, так і вади. При цьому слід враховувати особливості визначення валового доходу чи

прибутку виходячи з чинних законодавчих і нормативних документів.

Глобальна система оподаткування передбачає оподаткування всіх доходів, незалежно від характеру і джерела їх отримання, за одними пропорціями і прогресивними ставками.

Шедулярна система оподаткування передбачає оподаткування різних доходів, за характером і джерелом отримання, за різними ставками.

Прибуткове оподаткування існує у двох основних формах:

- 1) оподаткування чистого доходу (прибутку);
- 2) оподаткування валового доходу (прибуток + заробітна плата).

Для юридичної особи, яка використовує найману працю, процес оподаткування доходів містить елемент подвійного оподаткування. В основу правильного вибору між оподаткованим ЧД (П) і ВД повинні бути покладені правильні тлумачення власності по даній юридичній особі.

Оподаткування прибутку юридичних осіб за високими ставками призводить до згортання легальних виробничих потужностей і скорочення ВВП.

Оподаткування прибутку за низькими ставками заохочує інвестиційну діяльність і розширює виробничі можливості.

У практиці існує роздільне і нероздільне оподаткування прибутку. Роздільне передбачає окреме оподаткування прибутку, що розподіляється на виплату дивідендів і доходів по корпоративних правах, нероздільне — прибутку, що не розподіляється.

6.2. Платники і ставки податку

22 травня 1997 року в Україні прийнято Закон «Про внесення змін і доповнень до Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.12.94 р.», який набув чинності з 1 липня 1997 року, і викладено у новій редакції.

Згідно із законом **платниками податку** з прибутку є:

1) резиденти України — суб'єкти підприємницької діяльності, бюджетні, громадські та інші установи, підприємства та організації, у тому числі філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, які здійснюють свою діяльність, що спрямована на отримання прибутку як у межах України, та і поза її митною територією;

2) фізичні і юридичні особи — нерезиденти України, у тому числі їхні постійні представництва, які отримують доходи з дже-

релом походження з України або виконують представницькі функції іноземних засновників (крім установ з дипломатичним статусом та імунітетом);

3) виключені з числа платників НБУ та його установи (крім госпрозрахункових, що оподатковуються у загальному порядку), а також установи пенітенціарної системи та їх підприємства, які використовують працю спецконтингенту.

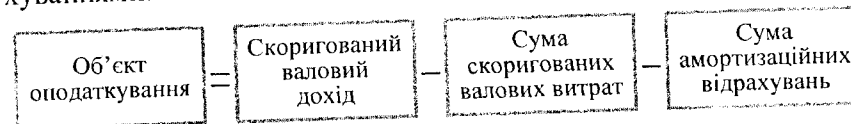
Згідно із законодавством, операції платників податку на прибуток, за винятком нерезидентів, страхових організацій та підприємств грального бізнесу, оподатковуються за єдиною ставкою — 25 %. За ставкою 30 % оподатковувалися до 1 липня 2004 року прибутки платників податку, які утримували та вносили до бюджету податок із виплаченої суми виграшу в лотерею, розиграну або інші види ігор (за винятком виграшів у державній грошовій лотереї), а також будь-яка особа, у тому числі особа, яка не є платником податку на прибуток, що виплачувала виграші фізичним особам у місцях грального бізнесу (казино, гральні дома і т. ін.).

Доходи нерезидентів із джерелом їх походження в Україні, оподатковуються:

- за ставкою 0 відсотків при страхуванні (перестрахованні) ризику у страхових іноземних компаній, включених до рейтингу Кабінету Міністрів України;
- за ставками 6 % (оплата вартості їх фрахту);
- 15 % — будь-які інші доходи, якщо інше не передбачено міжнародними угодами (конвенціями) з питань оподаткування, а також за ставкою 20 % від виплат за надані резидентам рекламні послуги на території України.

6.3. Валові доходи і валові витрати. Об'єкти оподаткування

Об'єкт оподаткування податку на прибуток визначається як різниця між валовим доходом, скоригованим у звітному податковому періоді, скоригованими валовими витратами та нарахованими за правилами податкового обліку амортизаційними відрахуваннями.



Скоригована величина валового доходу — це величина, що визначається як різниця між загальною сумою валового доходу від усіх видів діяльності, в тому числі прибутку звільненого від оподаткування, і сумою коригувань.

Валові доходи підприємства (ВД) — це загальна сума доходів від усіх видів діяльності, отриманих (нарахованих) платником податку протягом звітного періоду у грошовій, матеріальній, нематеріальній формах, як на території України, так і поза її межам. До валових доходів відносять:

- 1) доходи від реалізації товарів, продукції, робіт або послуг;
- 2) доходи від здійснення банківських, страхових та інших фінансових операцій, торгівлі борговими зобов'язаннями (вимогами) та валютними цінностями;
- 3) доходи від спільної діяльності, операцій лізингу, володіння борговими вимогами та дивіденди, проценти, роялті, отримані від нерезидентів;
- 4) доходи від операцій особливого виду;
- 5) доходи виявлені у звітному періоді, але не враховані у попередніх звітних періодах;
- 6) доходи з інших джерел, а саме: сума отриманої будь-якої незворотної фінансової допомоги; залишок коштів на кінець звітного періоду у вигляді зворотної фінансової допомоги, отриманої від неплатників податку на прибуток (за винятком операцій між платником податку — юридичною особою та його відокремленими підрозділами); суми коштів страхового резерву, використаних не за призначенням, суми акцизного збору та рентних платежів, нараховані (сплачені) після 1 січня 2003 року на користь платника акцизного збору, рентних платежів);
- 7) приріст балансової вартості запасів;
- 8) інші доходи, визначені п. 4.1, ст. 4 Закону.

Для забезпечення достовірності визначення об'єкта оподаткування (ст. 4.2 Закону) до валових доходів не включають:

- 1) суми податку на додану вартість, отримані (нараховані) у складі ціни реалізації;
- 2) суму коштів або вартість майна, що надходить на підприємство як прямі інвестиції або реінвестиції в емітовані корпоративні права;
- 3) емісійні доходи від первісного розміщення цінних паперів;
- 4) доходи від спільної діяльності на території України без створення юридичної особи;
- 5) кошти із Державного інноваційного фонду;
- 6) інші суми згідно з п. 4.2, ст. 4 Закону України.

Правилами ведення податкового обліку (п. 11.3, ст. 11 Закону) передбачено наявність певної дати, яка надає можливість віднести до валового доходу нижченаведені доходи за умови настання події, що сталося раніше:

- дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок платника, дата інкасації готівки у банку або в касу платника в оплату товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу незалежно від виду оплати (попередня часткова або авансові платежі у повному обсязі);
- дата відвантаження товарів або продукції, а для робіт (послуг) — дата фактичного надання результатів виконаних робіт або послуг.

Також правилами (п. 11.3.2—11.3.6) передбачено визначення дати збільшення валового доходу для торгівельних операцій валютними цінностями або роботами (послугами) через торгівельні автомати з використанням жетонів, карток, дорожніх, комерційних або інших чеків без касового апарату, а також за умови продажу продукції з оплатою за рахунок бюджетних коштів та від здійснення кредитно-депозитних операцій.

Валові витрати (ВВ) — це сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній чи нематеріальній формах у вигляді компенсації вартості товарів (робіт, послуг), які виготовляються (придбаваються) з метою їх подальшого використання у власній фінансово-господарській діяльності платника податку на прибуток.

До складу ВВ належать (пп. 5.2, 5.4—5.9, ст. 5 Закону):

- 1) суми будь-яких витрат, сплачених або нарахованих протягом звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва та реалізацією продукції (робіт, послуг);
- 2) суми коштів або вартість майна, які добровільно перераховуються або передаються платником податку до бюджетів різного рівня (крім відрахувань на додаткове пенсійне забезпечення) і неприбутковим організаціям, але не менше двох та не більше п'яти відсотків оподатковуваного прибутку попереднього податкового року;
- 3) суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) для охорони культурної спадщини неприбутковим установам, заповідникам, музеям у розмірі, що перевищує два відсотки, але не більше десяти відсотків оподатковуваного прибутку попереднього звітного періоду;
- 4) суми коштів, перерахованих підприємствами, на яких працює за основним місцем роботи не менше 75 % осіб, постражда-

лих внаслідок Чорнобильської катастрофи, своїм всеукраїнським об'єднанням для проведення їх благодійної діяльності, але не більше 10 % оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду;

5) суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) організаціям роботодавців та їх об'єднанням у вигляді вступних, членських та цільових внесків, але не більше 0,2 % фонду оплати праці платника податку в розрахунку за звітний рік;

6) суми коштів, що належать до страхових резервів;

7) суми податків, передбачені Законом України «Про систему оподаткування» (крім податку на прибуток, дивіденди, на нерухомість, з доходів фізичних осіб, пені, штрафів, неустойок), суми сплаченого ПДВ продавцям платниками податку на прибуток, що незареєстровані платниками ПДВ, а також платниками податку на прибуток — платниками ПДВ у разі продажу товарів (робіт, послуг), які звільнені або не є об'єктом обкладання ПДВ. Сільськогосподарські виробники, платники податку на прибуток, до складу ВВ відносять плату за землю, яка не використовується в сільськогосподарському обороті;

8) суми витрат, не враховані у минулих податкових періодах;

9) суми безнадійної заборгованості, по яких закінчився строк позовної давності (для банків та небанківських фінансових установ заборгованість визначається за правилами ст. 12 Закону);

10) суми убутку балансової вартості товарів (крім тих, що підлягають амортизації, та цінних паперів), сировини, матеріалів, напівфабрикатів, малоцінних предметів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції;

11) витрати на поліпшення основних фондів (ОФ), що підлягають амортизації, в межах 10 % загальної балансової вартості всіх груп ОФ на початок звітного періоду;

12) витрати підприємства, пов'язані з виплатою основної та додаткової заробітної плати, будь-які інші виплати в грошовій або натуральній формі за домовленістю сторін (крім матеріальної допомоги), суми зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування, страхування життя та інші види загальнообов'язкового страхування фізичних осіб;

13) сума від'ємного значення об'єкта оподаткування (балансові збитки) минулих звітних періодів, розрахованого за правилами ст. 6 Закону. При цьому від'ємне значення об'єкта оподаткування, яке виникло у платника протягом 2001 року та залишилося непогашеним протягом 2001—2003 років, не враховувалося

при визначенні зобов'язань з податку на прибуток, починаючи з податкових періодів 2004 року. Відповідно балансові збитки, які виникли у 2002 році, не враховувалися за наслідками податкових періодів, починаючи з 2005 року.

14) витрати по операціях особливого виду (бартерних, по розрахунках в іноземній валюті тощо) згідно зі ст. 7 Закону.

15) інші витрати, передбачені п. 5.2, 5.4—5.9 ст. 5 Закону.

Не включаються до ВВ (п. 5.3 ст. 5 Закону):

1) витрати на проведення прийомів, презентацій, свят, рекламних акцій (крім відповідних витрат згідно з пп. 5.4.4, п. 5.4, ст. 5 Закону в межах 2 % від оподаткованого прибутку за попередній рік), організація лотерей, участь в азартних іграх;

2) фінансування особистих потреб фізичних осіб;

3) придбання, будівництво, реконструкція, модернізація, ремонт та інші поліпшення основних фондів (крім будь-яких витрат, пов'язаних з поліпшенням основних фондів, що підлягають амортизації та не перевищують 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів на початок звітного періоду);

4) суми податку з прибутку, на нерухомість, податку з дивідендів, на доходи з фізичних осіб, податок на додану вартість (якщо платник податку з прибутку є платником ПДВ і не здійснює пільгові операції з ПДВ або не проводить бартерні зовнішньоекономічні операції). Якщо платник податку з прибутку не зареєстрований як платник ПДВ, тоді суми ПДВ по придбаних товарах відносять на ВВ підприємства.

Не вся сума ВВ враховується при визначенні об'єкта оподаткування, а лише її скоригована частина.

Скоригована величина ВВ = Валові витрати мінус або плюс величина коригування валових витрат. На величину скоригованих ВВ впливає від'ємне значення приросту матеріальних запасів. Якщо сальдо на кінець звітного періоду, залишків сировини, матеріалів не перевищує (<) сальдо на початок періоду, то така різниця додається до величини валових витрат для визначення скоригованих ВВ.

Після встановлення об'єкта оподаткування визначають прибуток, що підлягає оподаткуванню за базовою ставкою 25 % та за наявності операцій, які підлягають обкладанню податком за пільговими ставками (0 %, 6 %, 15 та 20 %). Нарахувавши суму податку за базовою та пільговою ставками, визначають суму податкового зобов'язання поточного періоду та остаточну суму податку, яку необхідно сплатити у звітному періоді.

Податок, що підлягає сплаті до бюджету, визначається шляхом вирахування із податкового зобов'язання поточного звітного періоду сум нарахованого податку за попередній податковий період та надміру сплаченого податку минулих податкових періодів (переплати).

6.4. Оподаткування операцій особливого виду та окремих видів діяльності

З метою оподаткування до операцій особливого виду відносяться товарообмінні операції, діяльність страхових організацій, із розрахунками в іноземній валюті, виплата дивідендів, операції з борговими вимогами і зобов'язаннями та діяльність неприбуткових організацій. До операцій окремих видів діяльності відносять діяльність підприємств грального бізнесу, агропромислового комплексу та платників, які сплачують податок за пільговими ставками (0 %, 6 %, 15 та 20 %).

6.4.1. Оподаткування доходів від грального бізнесу

Гральний бізнес — це діяльність, пов'язана із влаштуванням казино, інших гральних місць (домів), гральних автоматів з грошовим або майновим виграшем, проведенням лотерей (крім державних) та розиграшів з видачею виграшів у готівковій та майновій формах.

Прибутки платників податку, які утримують та вносять до бюджету податок з виплаченої суми виграшу у лотерею або інші види грального бізнесу (за винятком виграшів у державній грошовій лотереї) оподатковувалися до 1 липня 2004 року за ставкою 30 %. Також будь-яка особа, у тому числі особа, яка не є платником податку на прибуток, але виплачувала виграші фізичним особам, в тому числі з використанням ігрових автоматів у спеціально відведених місцях грального бізнесу (казино, гральні дома і т. ін.), зобов'язана була утримувати та вносити до бюджету 30 % від виплаченої суми.

Згідно з діючим законодавством, у всіх гральних місцях мають бути встановлені належним чином зареєстровані реєстратори розрахункових операцій (РРО). Крім того, гральні заклади зобов'язані вимагати у відвідувачів пред'явлення наспортів, дані яких мають бути занесені до спеціального жур-

налу за формою, затвердженою Наказом ДПА України від 20.10.2003 р. за № 494.

Розиграш проводиться шляхом придбання гравцями жетонів з видачею гральним закладом чеків через РРО. Отримуючи чек, в якому обов'язково відображається назва операції «продаж жетонів», гравець повинен зберігати його до закінчення гри. Після гри фізична особа—гравець повинна пред'явити оператору-касиру чек РРО та залишок невикористаних жетонів, що дає право обміну їх на готівку та видачу виграшу (прибутку). У разі якщо виграш у вигляді пред'явлених жетонів перевищує витрати (дані чеків), оператор повинен утримати із доходу особи податок на прибуток за ставкою 30 %, а різницю виплатити гравцю. Коли виграш за пред'явленими жетонами менший, ніж документально підтверджені витрати, або дорівнює їм, касир повинен викупити жетони у гравця за готівку з видачею чека з відображенням операції «купівля жетонів».

Оператор-касир обліковував виграші у журналі обліку виграшів та витрат фізичних осіб по пред'явлених чеках за встановленою формою, який нумерувався, прощурювався, скріплювався гербовою печаткою та реєструвався у ДПІ.

Приклад 1. Фізична особа придбала 20 фішок номінальною вартістю 2 грн. на загальну суму 40 грн. та 5 жетонів номінальною вартістю 25 грн. Після закінчення гри гравець пред'явив касиру 100 фішок і 45 жетонів та надав чек, що підтверджує придбання 20 фішок. Наприкінці дня касир-оператор заносить дані операцій до книги обліку виграшів та витрат фізичних осіб (табл. 1).

Розрахунок податку на прибуток, який утримували гральні заклади до 1 липня 2004 року з фізичної особи такий.

Розв'язок

Визначаємо суму виграшу (прибутку) гравця, яка дорівнює 385 грн. $[2 \cdot (100 - 20) + 45 \cdot 5]$. Податок на прибуток, що підлягав утриманню та сплаті, дорівнював 385 грн. $(385 \cdot 0,3)$. Сума виграшу, яку необхідно виплатити гравцю, дорівнює 270 грн. $(385 - 115)$. У разі ненадання чеків податок на прибуток за ставкою 30 % утримувався із загальної номінальної вартості пред'явлених касиру жетонів (фішок). Усі надані в касу жетони (фішки) на кінець дня (за вирахуванням витрат по пред'явлених чеках) вважають доходом гравця. Записавши в журнал дані, оператор повертає чек фізичній особі.

Податок на прибуток, утриманий гральним закладом з фізичних осіб, підлягає сплаті до бюджету за звітний квартал (півріччя, 9 та 11 місяців, рік) за вирахованням річної вартості придбаних торгових патентів за право на надання послуг у сфері грального бізнесу. Після 1 липня 2004 року операції, пов'язані з гральним бізнесом, не є об'єктом оподаткування податком на прибуток.

Таблиця 1

ВИГЛЯД З КНИГИ (ЖУРНАЛУ) ОБЛІКУ ВИГРАШІВ ТА ВИТРАТ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ПО МІМ «ГРАВЕЦЬ» СТАНОМ НА 01.04.2004 року (грн.)

№ з/п	Видача виграшу		Придбання жетонів (фішок)		Жетони пред'явлені		Сума виграшу	Сума виграшу, що підлягає оподаткуванню	Утримано (30%)	Виплачена сума виграшу, що виплачена	Підписи	
	дата	час	№ чека	сума	номінал	сума					особи	касіра
1	2	3	4	5	6	7	8 = 7 - 5	9	10	11 = 9 - 10	12	13
1	1.12	11.00	5	40	2	200	160	160	48	112		
2	1.12	11.15	—	—*	5	225	225	225	67	158		
×	1.12	×	5	40	×	425	385	385	115	270		

* колонки 4 та 5 рядка 2 не заповнюються через відсутність підтверджуючого документа.

6.4.2. Оподаткування товарообмінних (бартерних) операцій

Бартер (товарообмін) — господарська операція, яка передбачає проведення розрахунків за товари (роботи, послуги) у будь-якій формі, іншій, ніж грошова, включаючи будь-які види заліку та погашення взаємної заборгованості, в результаті яких не передбачається зарахування коштів на рахунки продавця для компенсації вартості таких товарів (робіт, послуг). Якщо платник податку здійснює товарообмінні операції, то

доходи та витрати по таких операціях визначаються виходячи із договірних цін (вони не можуть бути нижчими від звичайних цін). Звичайною ціною¹ вважається ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору. Звичайна ціна відповідає рівню **справедливих ринкових цін**, якщо не доведено протилежне.

Справедлива ринкова ціна — це ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власникові за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати за відсутності будь-якого примусу. Обидві сторони юридично та фактично є взаємно незалежними, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності — однорідних) товарів (робіт, послуг). Якщо товари (роботи, послуги) ідентичні (за їх відсутності — однорідні) товарам (роботам, послугам), стосовно яких визначається звичайна ціна, прилюдно пропонуються до продажу, або мають ціни, встановлені на організованому ринку цінних паперів або мають біржову ціну (біржове котирування), звичайна ціна визначається із врахуванням цих факторів. При цьому валовий дохід за бартерною операцією визначається за датою відвантаження товару, для робіт (послуг) — за датою підписання акта виконаних робіт (наданих послуг) та одночасно виникають зобов'язання з ПДВ (пп. 7.3.1, п. 7.3, ст. 7 Закону України «Про ПДВ»).

При настанні дати оприбуткування товарів (дати підписання акта наданих послуг або виконаних робіт) виникають валові витрати, на дату отримання податкової накладної — право на віднесення до складу податкового кредиту суми ПДВ, нарахованої на вартість оприбуткованого товару (пп. 7.5.1, п. 7.5, ст. 7 Закону України «Про ПДВ»).

Приклад 2. МПП «Пролісок» уклало бартерний контракт на поставку товару № 1 з ТОВ «Маяк» в обмін на поставку товару № 2. Розрахунки проводилися частковими поставками. Для зручності операції узагальнено у вигляді табл. 2.

¹ Звичайну ціну розраховують за правилами, визначеними умовами договору (угоди). В інших випадках звичайна ціна відповідає рівню **справедливих ринкових цін**. Проте на сьогодні методика визначення справедливої ринкової ціни з метою оподаткування не врегульована законодавчими актами, за винятком діючих цін, що регулюються державою або за цінами, які визначаються за правилами національних стандартів з оцінки майна і майнових прав.

Таблиця 2

**РОЗРАХУНОК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ БАРТЕРНИХ ОПЕРАЦІЙ
НО МПН «ПРОЛІСОК», тис. грн.**

№ з/п	Зміст операції	Сума	Податок на додану вартість		Податок на прибуток	
			податкові зобов'язання	податковий кредит	валові доходи	валові витрати
1	Частково відвантажено товар № 1 ТОВ «Маяк»	600,0	100,0		500,0	
2	Отримано товар № 2 від ТОВ «Маяк»	1200,0		200		1000,0
3	Повністю відвантажено товар № 1 ТОВ «Маяк»	600,0	100,0		500,0	
4	Разом	x	200	200	1000,0	1000,0

6.4.3. Оподаткування операцій з цінними паперами та деривативами²

Цінний папір — документ встановленої законодавством форми, який засвідчує право володіння або відносини позики. Платник податків веде окремий облік фінансових операцій (прибутків або збитків) з цінними паперами, деривативами у розрізі окремих їх видів. Відповідно до ст. 3 Закону «Про цінні папери» платник податків повинен вести податковий облік фінансових результатів за такими цінними паперами: акції та інші види корпоративних прав (паї, частка засновників тощо), облігації підприємств, місцевих органів виконавчої влади, внутрішніх та зовнішніх державних позик, казначейські чеки, ощадні сертифікати, інвестиційні сертифікати, векселі та приватизаційні цінні папери. Деривативи згідно зі ст. 1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» у вигляді форвардних, ф'ючерсних контрактів та опціонів розподіляються на фондові, валютні та товарні. Збитки від операцій окремого виду цінних паперів, деривативів не можуть бути покриті прибутками від інших видів цінних паперів, деривативів. Наприклад, збитки від операцій з вексями не враховують при наявності

² Дериватив — документ встановленої законодавством форми, який засвідчує право та/або зобов'язання придбати чи продати в майбутньому цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи.

прибутків по операціях з акціями або облігаціями. Відповідно прибутком від операцій з інвестиційними сертифікатами не дозволяється перекривати, наприклад, збитки від операцій з ощадними сертифікатами.

За наявності від'ємного фінансового результату (витрати на придбання кожного виду цінного паперу перевищують доходи від продажу або відчуження аналогічного виду), його не включають до валових витрат, а переносять у наступні податкові періоди. Якщо протягом поточного року збитки не були перекриті, то їх переносять на наступний рік і включають до складу валових витрат першого календарного кварталу наступного року.

За наявності у наступних звітних періодах позитивних фінансових результатів по даному виду цінних паперів (доходу) збитки враховують протягом поточного та наступного років до повного погашення такого від'ємного значення.

Приклад 3. Підприємство «Південь», згідно з договором міни, відвантажило товари № 1 покупцю (підприємство А) на суму 180 000 грн., в тому числі ПДВ — 30 000 грн. В рахунок виконання умов бартерного контракту отримало від покупця вексель та податкову накладну на суму 180 000 грн., в тому числі ПДВ — 30 000 грн. У подальшому вексель реалізовано за 100 000 грн. торговцю цінних паперів — підприємству С.

Згідно з договором купівлі-продажу підприємство «Південь» відвантажило на адресу підприємства А товари № 3 вартістю 120 000 грн., в тому числі ПДВ — 000 грн. В рахунок отриманих товарів покупець розрахувався власним вексям з дисконтом номінальною вартістю 125 000 грн. Вексель номінальною вартістю 125 000 грн. від емітента — підприємства А ТОВ «Південь» передало підприємству Д з метою погашення заборгованості за отримані від нього товари № 1. Крім того, від підприємства С — посередника, який має ліцензію на торгівлю цінними паперами, на адресу ТОВ «Південь» надійшли облігації підприємства В, які у подальшому також реалізовано на ринку цінних паперів. Господарські операції ТОВ «Південь» згрупуємо у табл. 3.

Отже, за наслідками звітного податкового періоду у ТОВ «Південь» податкове зобов'язання по податку на прибуток складає 8750 грн. $(250\,000 - 320\,000 + 100\,000 + 5000) \cdot 0,25$ ³.

³ За умов, якщо інших операцій підприємство не проводило (відсутні приріст, убуток запасів, витрати на оплату праці, амортизація і т. ін.).

6.4.4. Оподаткування страхової діяльності

Доходи від страхової діяльності оподатковуються за окремою схемою. Ставка становить 3 % від суми ВД, який отримує страхова організація від страхової діяльності (крім доходів від страхування життя). Доходи страховиків, отримані від фізичних осіб за договорами страхування, в тому числі від фізичних осіб за договорами страхування життя, оподатковуються за ставкою 0 %. Доходи страхових організацій, одержані від страховиків, а також від фізичних осіб за договорами страхування життя, також оподатковуються за ставкою 0 %. Водночас доходи страхових організацій, одержані від перестраховиків за договорами перестрашування життя, оподатковуються за ставкою 25,0 %.

До валових доходів від страхової діяльності відносять суми страхових внесків, страхових платежів та страхових премій. Сума валового доходу зменшується на суми платежів (внесків, страхових премій), сплачених за договорами перестрашування з резидентами та нерезидентами. Страхові операції оподатковуються окремо по кожному виду страхування. Якщо страхова організація отримує інші доходи, ніж доходи від страхової діяльності, то вони оподатковуються за ставкою 25 %.

Таблиця 3

РОЗРАХУНОК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ТОВ «ЛІВДЕЛЬ» ЗА ЗВІТНИЙ ПОДАТКОВИЙ ПЕРІОД З ВИКОРИСТАННЯМ ЦІННИХ ПАПЕРІВ

№ з/п	Зміст операції	Сума	Податок на додану вартість		Податок на прибуток	
			податкові зобов'язання	податковий кредит	валові доходи	валові витрати
1	Одержано товари № 1 від під-ва Д	168 000		28 000		140 000
2	Відвантажено товари № 1	180 000	30 000		150 000	
3	Одержано товар № 2 (вексель)	180 000		30 000		150 000
4	Відвантажено товари № 3	120 000	20 000		100 000	
5	Коригування податкового кредиту	30000 *		-30 000		30 000
6	Разом за звітний період	330 000	50 000	28 000	250 000	320 000

Окремий облік операцій з цінними паперами (п. 7.6, ст. 7 Закону)

№ п/п	Зміст операції	Доходи від продажу (відчуження)	Витрати на придбання (отримання)	Збитки минулих періодів	Фінансовий результат	
					прибуток	збиток
7	Одержано кошти за вексель, отриманий по договору міни	100 000	—	—	100 000	—
8	Отримано вексель за товари № 3 та передано підприємству Д	125 000	120 000	—	5000	—
9	Отримано та реалізовано облігації	40 000	50 000	—	—	10 000 **

* Згідно пп. 7.4.2, п. 7.4, ст. 7 Закону «Про ПДВ» у разі продажу за кошти векселя, отриманого раніше як товар, сума сплаченого ПДВ відноситься до валових витрат і до податкового кредиту не включається.
** Від'ємний результат до податкової декларації не включається, а переноситься в рахунок зменшення доходів наступних податкових періодів.

6.4.5. Оподаткування неприбуткових організацій та установ

Набуття статусу неприбуткової організації здійснюється при її реєстрації шляхом внесення до Реєстру неприбуткових організацій та організацій, який веде центральний податковий орган⁴. Включення організації та установи до Реєстру надає платнику право користуватися пільгами, передбаченими п. 7.11, ст. 7 Закону «Про оподаткування прибуткових установ». З метою внесення платника до реєстру йому присвоюється код ознаки неприбуткового установ (організації) згідно з Порядком, затвердженим Наказом ДПА України від 03.07.2000 за № 355. Для неприбуткових установ та організацій встановлено спеціальний Податковий звіт, який надається до ДПІ за формою, затвердженою Наказом ДПА України від 03.04.2003 року за № 153.

До неприбуткових установ та організацій відносять:

- органи державної влади та місцевого самоврядування і створені ними платники, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів;
- пенсійні фонди і кредитні спілки;
- благодійні фонди і громадські організації (екологічні, оздоровчі);

⁴ Положення про Реєстр неприбуткових організацій та установ, затверджене Наказом ДПА України від 11.07.1997 за № 232 зі змінами та доповненнями.

— спілки, асоціації, які утримуються за рахунок засновників та не проводять господарської діяльності (за винятком отримання пасивних доходів), релігійні організації та житлові кооперативи (об'єднання співвласників багатоквартирних будинків);

— кооперативи (об'єднання співвласників багатоквартирних будинків);

— інші юридичні особи, статутна діяльність яких не передбачає одержання прибутку. Вони здійснюють діяльність на основі єдиного кошторису доходів і витрат. Якщо доходи формуються за рахунок внесків, пожертвувань, бюджетних фінансувань (дотацій та субсидій) і повністю витрачаються згідно зі статутом про діяльність, то операції не оподатковуються. Якщо таке підприємство надає платні послуги, здійснює діяльність по отриманню прибутку, то воно оподатковується на загальних підставах. Тому потрібно платникам вести окремий облік по внесках, пожертвуваннях, асигнуваннях та інших видах діяльності.

Отримуючи оподатковувані доходи неприбуткова установа чи організація зобов'язана нарахувати податок, подати до ДПІ податковий звіт за встановленою формою протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) періоду та сплатити податок не пізніше 10 календарних днів, наступних за останнім днем подання податкового звіту. У разі несплати у встановлені терміни узгодженої суми податкового зобов'язання вона визнається сумою податкового боргу платника податків.

Прибуток платника, що підлягає оподаткуванню визначається, як сума оподатковуваних доходів (від надання приміщень в оренду, отримання зворотної допомоги, реалізація залишку матеріалів та ін.), зменшену на суму витрат, пов'язаних з отриманням таких доходів, без урахування амортизаційних відрахувань (основні фонди неприбуткових установ вважаються невиробничими). При цьому суму перевищення витрат над доходами в податковому обліку не відображають.

Приклад 4. Благодійна організація, зареєстрована в установленому порядку, у I кварталі отримала добровільні пожертвування від фізичних осіб на цілі у сумі 50 000 грн. та гуманітарну допомогу від іноземної установи в іноземній валюті на суму 10 000 дол. США. Неприбуткова установа продала залишок матеріалів, який залишився від ремонту офісу. Доход від продажу матеріалів склав 560 грн. і від надання в оренду тимчасово вільного приміщення — 3000 грн. Витрати на розміщення реклами,

ремонт автомобіля та його транспортування склали 2000 грн. На рахунок були також зараховані відсотки за зберігання вільного залишку коштів на депозитному рахунку за минулий рік у сумі 4520 грн.

Розв'язок

Враховуючи, що добровільні пожертвування, гуманітарна допомога та пасивні доходи (відсотки) звільнюються від оподаткування, сума нарахованого до сплати податку на прибуток складе 390 грн. $[(3000 + 560 - 2000) \cdot 25 / 100]$.

6.4.6. Оподаткування нерезидентів

Нерезиденти — суб'єкти підприємницької діяльності з місцезнаходженням за межами України, які здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства іншої держави. Проте оподаткування нерезидентів в Україні, порівняно з українськими суб'єктами підприємницької діяльності, має свої особливості:

— оподаткування іноземних підприємств, установ, організацій — суб'єктів підприємницької діяльності проводиться за нормами міжнародних договорів, ратифікованих Верховною Радою України;

— міжнародні угоди мають перевагу над вітчизняним законодавством. Якщо міжнародним договором (угодою) з питань оподаткування не передбачено порядок оподаткування окремих операцій нерезидентів, то застосовується Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств»;

— у разі якщо іноземні платники податків здійснюють свою діяльність лише в Україні при наявності постійного представництва, то вони оподатковуються на тих же підставах, що й українські платники податків. За умови діяльності як поза межами України, так і в Україні, постійне представництво оподатковується на підставі складеного відокремленого від нерезидента балансу, який погоджується у ДПІ. Якщо нерезидент не веде окремого обліку ВД і ВВ по конкретному представництву, то об'єкт оподаткування визначається шляхом застосування до суми нарахованого (одержаного) валового доходу коефіцієнта 0,7;

— якщо нерезидент здійснює свою діяльність без наявності постійного представництва в Україні, доходи, отримані з джерел в Україні, оподатковуються за нормами міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування, ратифікованих Верховною

Радою України. За відсутності угод з іноземною країною або за умов їх нератифікації (ненабуття чинності) нерезидент оподатковується за правилами податкового законодавства України;

— на відміну від традиційної системи нарахування податку, резидент або постійне представництво в Україні нерезидента повинні сплатити податок з доходів, що виплачуються іноземній фірмі або перераховуються за межі України, за переліком та ставками передбаченими ст. 13 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». При цьому стягнення та сплата до бюджету таких податків має здійснюватися українськими платниками податків, в тому числі представництвом іноземних фірм в Україні, під час отримання чи виплати таких доходів іноземній фірмі.

Податок на доходи постійного представництва нерезидента в Україні або нерезидента без наявності представництва (за умови, якщо міжнародним договором (угодою) з питань оподаткування не передбачено оподаткування аналогічних операцій) повинен утримуватися залежно від виду виплачуваного (перерахованого) доходу за ставками 0 %, 6 %, 15 %, 20 %, передбачених Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств», зокрема:

— доходи від страхування або перестрахування ризиків, що перераховуються (виплачуються) нерезидентам, оподатковуються за ставкою 0 %, якщо ці іноземні платники податків включені Кабінетом Міністрів України до прилюдно оголошеного рейтингу;

— оподаткування доходів нерезидентів від фрахту⁵ транспортних засобів здійснюється за ставкою 6 % до суми фрахту у джерела платежу;

— суми отриманих доходів від надання на території України рекламних послуг оподатковуються під час виплати нерезидентам за ставкою 20 % за власний рахунок українських суб'єктів підприємницької діяльності;

— в інших випадках — за ставкою 15 % від суми виплачених (перерахованих) доходів за рахунок такої виплати, якщо інше не передбачено міжнародними угодами. Порядок застосування норм міжнародних договорів про усунення подвійного оподаткування регламентовано Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку звільнення (зменшення) від оподаткування доходів з джерелом їх походження з України згідно з міжнародними договорами України про уникнення подвійного оподаткування» від 06.05.2001 за № 470.

⁵ Фрахт — винагорода за перевезення вантажів та пасажирів морськими та повітряними суднами, вантажів залізничним або автомобільним транспортом, за найм або піднайм транспортного засобу.

Приклад 5. Українське акціонерне товариство з іноземними інвестиціями «Монтажналадка», згідно з договорами із трьома російськими фірмами, перераховує доходи за межі України нерезидентам, з джерелом походження з України. Постійних представництв в Україні, що належать російським фірмам, в Україні не зареєстровано. Два нерезидента надали АТ «Монтажналадка» довідки, що підтверджують статус резидента Російської Федерації. Одна російська фірма не підтвердила свій статус як податкового резидента Росії. Протягом звітного кварталу АТ «Монтажналадка» планує перерахувати:

— фірмі 1 — оплату в сумі 100 000 російських рублів (RUR) за право користування технологіями, що є власністю фірми № 1, під час монтажу промислового обладнання, закупленого в Росії;

— фірмі 2 — лізингові платежі в сумі 6000 дол. США (USD) за фінансову оренду будівельного обладнання, що є власністю фірми № 2. Щоквартальна частина вартості об'єкта лізингу, що амортизується, складає 1000 дол. США. Фірма № 2 не надала довідку, що підтверджує статус резидента Росії;

— фірмі 3 — дивіденди в сумі 50 000 RUR з отриманого доходу внаслідок використання майнового внеску фірми № 3 у статутному капіталі АТ «Монтажналадка». Вартість інвестиції складає 2 000 000 RUR.

Наявність довідки про статус фірми № 1 як резидента Росії надає право на застосування ст. 12 «Угоди між Урядом України та Урядом Російської Федерації про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження ухилень від сплати податків», яка набула чинності 3 серпня 1999 року, щодо оподаткування операцій за право користування технологіями (роялті) за ставкою 10 %, хоча ст. 13 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» передбачено оподаткування доходів у вигляді роялті за ставкою 15 %.

Відсутність статусу резидентства Росії у фірми № 2 не дає право при оподаткуванні доходів застосовувати в Україні норми міжнародної угоди. Тому при перерахуванні лізингової плати на рахунок фірми № 2 АТ «Монтажналадка» зобов'язано утримувати податок з доходів за ставкою 15 %, передбаченою у ст. 13 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств». Щодо оподаткування дивідендів, то, згідно з п. 2 ст. 10 Угоди, якщо вартість інвестиції перевищує 50 000 дол. США або в еквівалентній сумі в

⁶ Згідно листа ДПА України від 11.01.1999 за № 427/7/22-2217 податок на доходи нерезидентів сплачується з суми лізингової плати, за винятком суми, яка відшкодовує при кожному платежі частину вартості об'єкта лізингу.

будь-якій національній валюті договірних держав, дивіденди оподатковуються за ставкою 5 %. Вартість інвестиційного внеску в сумі 2 000 000 RUR перевищує в еквіваленті 50 000 дол. США та надає право АТ «Монтажналадка» на застосування п. 2 ст. 10 Угоди.

Отже, податок на доходи нерезидентів, який має бути утриманий та перерахований до Державного бюджету, складе 6600 грн. $[100\,000 \cdot 0,18 \cdot 10 / 100 + (6000 - 1000) \cdot 5,8 \cdot 15 / 100 + 50\,000 \times 0,18 \cdot 5 / 100]$. Дані про виплачені доходи та утриманий податок переносяться у Звіт про виплачені доходи, утримання та внесення до бюджету податку на доходи нерезидента, затверджений Наказом ДПА України від 16.01.1998 р. за № 28, який заповнюється наростаючим підсумком та щоквартально подається до ДПІ за місцем реєстрації платника податків.

6.5. Податковий облік амортизаційних відрахувань

Під терміном «амортизація» основних фондів і нематеріальних активів слід розуміти поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, що призводить до зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань. Перелік витрат, які підлягають амортизації і не підлягають нарахуванню за методом податкової амортизації, визначено у ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції від 22.05.1997 р. за № 283/97-ВР.

Основні фонди — це матеріальні цінності, які призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку протягом періоду, що перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей та вартість яких перевищує 1000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом.

Витрати на придбання будь-яких матеріальних цінностей, вартість яких не перевищує 1000 грн., що призначені для використання у господарській діяльності платника податку, включаються до складу його валових витрат і не підлягають амортизації.

Основні фонди підлягають розподілу за такими групами:

група 1 — будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі житлові будинки та їх частини (квартири і місця загального користування), вартість капітального поліпшення землі;

група 2 — 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;

група 3 — будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1, 2 і 4;

група 4 — електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного опрацювання інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, комп'ютерні програми, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).

Сума амортизаційних відрахувань звітнього періоду визначається як сума амортизаційних відрахувань, нарахованих для кожного з календарних кварталів, що входять до такого звітнього періоду. Сума амортизаційних відрахувань кварталу, щодо якого проводяться розрахунки (розрахунковий квартал), визначаються шляхом застосування норм амортизації (табл. 4) до балансової вартості груп основних фондів на початок такого розрахункового кварталу.

Облік балансової вартості основних фондів, які підпадають під визначення групи 1, ведеться по кожній окремій будівлі, споруді або їх структурному компоненту та в цілому по групі 1 як сума балансових вартостей окремих об'єктів такої групи. Облік балансової вартості основних фондів, які підпадають під визначення груп 2, 3 і 4, ведеться за сукупною балансовою вартістю відповідної групи основних фондів незалежно від часу введення в експлуатацію таких основних фондів. При цьому окремий облік балансової вартості індивідуальної матеріальної цінності, що входить до складу основних фондів груп 2, 3 або 4, з метою оподаткування не ведеться.

Амортизація окремого об'єкта основних фондів групи 1 провадиться до досягнення балансовою вартістю такого об'єкта ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (1700 грн.). Залишкова вартість такого об'єкта відноситься до складу валових витрат за результатами відповідного податкового періоду, а вартість його прирівнюється до нуля. Амортизація основних фондів груп 2, 3 і 4 провадиться до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення.

Для амортизації нематеріальних активів застосовується лінійний метод, за яким кожний окремий вид нематеріального активу амортизується рівними частками виходячи з його первісної вартості з урахуванням індексації згідно з пп. 8.3.3 цієї статті протя-

гом строку, який визначається платником податку самостійно виходячи із терміну корисного використання таких нематеріальних активів або терміну діяльності платника податку, але не більше 10 років безперервної експлуатації. Амортизаційні відрахування провадяться до досягнення залишковою вартістю нематеріального активу нульового значення.

Якщо окремі об'єкти основних фондів групи 1 виводять з експлуатації, амортизацію припиняють нараховувати з кварталу, наступного за кварталом їх виведення з експлуатації. У разі виведення з експлуатації окремих об'єктів груп 2, 3, 4 з будь-яких причин (за винятком продажу) балансова вартість таких груп не змінюється і її продовжують амортизувати, доки балансова вартість групи не буде дорівнювати нулю.

Таблиця 4

ПОДАТКОВІ НОРМИ АМОРТИЗАЦІЇ (КВАРТАЛЬНІ)

№ з/п	Номер групи	Ставки амортизації			
		до 01.01.2004 р.	після 01.01.2004 р.		
			3 01.01.2004—01.07.2004 р.	після 01.07.2004 р.	
		витрати на придбання	витрати понесені (нараховані)		
1	1	1,25 %	1,25 % (об'єкт, що був в експлуатації незалежно від дати придбання)	1,25 % (об'єкт, що був в експлуатації незалежно від дати понесених або нарахованих витрат)	
			2,0 % (новий об'єкт, придбаний після 01.01.2004 р.)	2,0 % (новий об'єкт, придбаний після 01.01.2004 р.)	
2	2	6,25 %	6,25 % (ОФ, що були в експлуатації незалежно від дати придбання)	6,25 % (ОФ, що були в експлуатації незалежно від дати понесених або нарахованих витрат)	
			10,0 % (нові ОФ, придбані після 01.01.2004 р.)	10,0 % (нові ОФ, придбані після 01.01.2004 р.)	
3	3	3,75 %	3,75 % (ОФ, що були в експлуатації незалежно від дати придбання)	3,75 % (ОФ, що були в експлуатації незалежно від дати понесених або нарахованих витрат)	
			6,0 % (нові ОФ, придбані після 01.01.2004 р.)	6,0 % (нові ОФ, придбані після 01.01.2004 р.)	
4	4	15,0 % (до об'єктів придбаних до 01.01.2003 р.)	15,0 % (до об'єктів придбаних після 01.01.2003 р.)		

6.6. Податковий облік у платника та облік надходжень у ДПІ

Податковий облік на макрорівні здійснюється в податкових та фінансових органах. Основним завданням державного податкового обліку є облік платників податків та стан їх розрахунків з бюджетами. На рівні суб'єктів підприємницької діяльності законодавством передбачено ведення податкового обліку валових доходів, валових витрат, зменшених на суму податкових амортизаційних відрахувань з метою визначення податку на прибуток. Зобов'язання перед бюджетом по платежах та податках одночасно відображаються платником на рахунках бухгалтерського фінансового обліку.

Закон «Про оподаткування прибутку підприємств» передбачає наявність певного податкового періоду, протягом якого платник повинен зобов'язаний визначати належну до сплати суми до бюджету та сплачувати податок в установлені законодавством строки. Податковим періодом, згідно з пп. 11.1, ст. 11 Закону, вважаються календарні квартал, півріччя, три квартали, рік.

Бухгалтерський облік результатів фінансової діяльності здійснюють окремо від податкового обліку. Розрахунки з бюджетом обліковуються на рахунку 64, а для обліку податкових розрахунків по податку на прибуток використовують субрахунок синтетичного рахунку 641 «Розрахунки за податками». Для фіксації валового доходу, витрат та розрахунків амортизаційних відрахувань за правилами податкового обліку платники податків застосовують спеціально розроблені відомості (книги), які враховують специфіку підприємства або використовують реєстри бухгалтерського фінансового обліку, в яких додають окремі графи та рядки для відображення податкових даних.

Так, у законі про ПДВ існують особливості визначення дати збільшення ВД і ВВ залежно від дати та виду проведеної операції.

Слід зазначити, що до валових витрат суми господарських операцій відносяться за умови настання відповідної дати та виникнення події, що сталася раніше: дата списання коштів з банківських рахунків платника податку на оплату товарів (робіт, послуг), які плануються придбати, а у разі проплати за готівку — день їх видачі з каси або дата оприбуткування платником товарів, а для робіт (послуг) — дата фактичного отримання результатів робіт (послуг).

У разі здійснення платником податку на прибуток операцій з особами, які не є резидентами (іноземні фірми та суб'єкти підприємницької діяльності інших держав), або з резидентами, які

сплачують податок за пільговими ставками (0 %, 6 %, 15 та 20 %), крім страхових операцій, а також не є платниками податку на прибуток, у тому числі із платниками єдиного або фіксованого податку, або звільнені від оподаткування цим податком, передбачено збільшення валових витрат за умови оприбуткування товарів, у тому числі імпортних разом із супутніми чи допоміжними послугами. У разі здійснення робіт (послуг) від вищепаведеної категорії платників до валових витрат відноситься вартість товарів за датою їх фактичного отримання. При цьому продавець повинен при укладанні договору зазначити, чи є він платником податку на прибуток на загальних або пільгових умовах, чи навпаки, не є ним. Якщо товари (послуги) надаються без оформлення договорів у письмовій формі або в укладеному договорі особи, що постачають товари, не визначають свій податковий статус, вважається, що продавці (постачальники) звільнені від оподаткування цим податком.

У разі відображення продавцем недостовірної інформації у договорі щодо свого статусу покупець товарів звільняється від відповідальності за збільшення валових витрат за умови попередньої оплати вартості товарів (послуг), які повинні надійти.

Розглянемо деякі випадки.

Приклад 6. Мале приватне підприємство «Промінь» протягом першого кварталу звітного року, згідно з умовами договору отримувало товари від товариства з обмеженою відповідальністю «Сяйво», яке зазначило в договорі, що воно зареєстроване в ДПІ платником податку на прибуток. Господарські операції МПП «Промінь» згрупуємо у **книзі валових витрат** (додаток 16).

Також припустимо, що інших операцій з постачальниками, крім ТОВ «Сяйво», МПП «Промінь» у звітному періоді не здійснювало.

Дані рядка 1 додатка 16 свідчать про надходження товару 15 січня звітного року від ТОВ «Сяйво» на суму 12 000 грн., у тому числі ПДВ 2000 грн. (перша подія згідно з правилами податкового обліку). 18 січня поточного року МПП «Промінь» перерахувало кошти з поточного рахунка ТОВ «Сяйво» на суму 18 000 грн., в тому числі ПДВ 3000 грн. 15 000 грн. (гр. 6 ряд. 2) складається із суми в 10 000 грн. як закриття заборгованості за поставлений 15 січня товар (друга подія) та перерахований аванс на суму 5000 грн. в рахунок майбутньої поставки (перша подія). Тобто із 15 000 грн. на валові витрати віднесена сума в

5000 грн. як подія, що сталася раніше за отримання товару та включена сума ПДВ до податкового кредиту на 1000 грн. ($5000 \times 20 / 100$).

Аналогічно віднесено на валові витрати та в податковий кредит суми, відображені у рядках 3—5. Загальна сума валових витрат по підприємству за звітний квартал складає 31 000 грн. На підставі розрахунків з умовним покупцем (ТОВ «Світло») складена книга валових доходів МПП «Промінь» (додаток 17). Сума валових доходів у звітному кварталі по МПП «Промінь» дорівнює 55 000 грн.

Для полегшення податкового обліку на підприємствах різних форм власності та видів економічної діяльності використовують спеціальні розроблені **відомості нарахування податкової амортизації** (додаток 18).

Згідно з даними, відображеними у додатках 16 та 17, встановлено, що мале підприємство «Промінь» придбало автомобіль «Пежо», що був в експлуатації (ряд. 1 дод. 16), прийняло згідно з актом прийомки-передачі від ВАТ «Ремпослуга» виконані роботи з ремонту офісного центру на суму 24 000 грн., у тому числі 15 000 грн. (без ПДВ) з правом віднесення на валові витрати (ряд. 2 дод. 16), придбало нове офісне обладнання (ряд. 3 дод. 16), а також реалізувало у звітному періоді комп'ютер (ряд. 2 дод. 17).

Дані рядка 2 додатка 16 переносяться у таблицю «Витрати на поліпшення основних фондів, що включаються до складу валових витрат» додатка К/1 до податкової декларації. Розрахунок амортизації та рух балансової вартості ОФ відображено у додатку 18. Сума амортизаційних відрахувань, на яку зменшується скоригований прибуток підприємства «Промінь», складає 8500 грн. Дані відомості нарахування амортизації переносяться у таблицю «Розрахунок амортизаційних відрахувань» додатка К/1 до декларації з податку на прибуток підприємства, форма якої затверджена наказом ДПА України від 29.03.2003 р. за № 143.

6.7. Порядок нарахування та строки сплати податку

При справлянні податку з прибутку використовують метод утримання податку за податковою декларацією, який передбачає, що платник податку самостійно визначає належну до сплати суму податку за звітний податковий період (квартал, півріччя, три ква-

ртали і рік). За квартал, півріччя і три квартали платники податку подають податкову декларацію за спрощеною формою, а за рік — за повною, яка містить, крім восьми квартальних додатків чотири річні: додаток Р1 «Сума внесків на довгострокове життя та додаткове пенсійне страхування», додаток Р2 «Нараховані податки, збори (обов'язкові платежі), що включаються до валових витрат», додаток Р3 «Витрати на добровільне перерахування коштів, передачу товарів (робіт, послуг)» та додаток Р4 «Розрахунок валових витрат при здійсненні операцій з нерезидентом, що має офшорний статус». Квартальні додатки (К/1, К/2, К/3, К/4, К/5, К/6, К/7) складаються з відповідних таблиць. Усього додатки до декларації містять 17 таблиць. Додаток Р1 «Сума внесків на довгострокове життя та додаткове пенсійне страхування» Наказом ДПА України від 12.10.2005 року за № 448 виключено з переліку річної податкової звітності. Тому, починаючи 2005 року, подаються лише три річних додатки. У зв'язку з цим додатки Р2—Р4 вважаються відповідно додатками Р1—Р3.

Нарахована по декларації сума податку сплачується не пізніше 10 числа місяця, що слідує за останнім днем граничного строку подання декларації. Податкова декларація разом з додатками подається в ДПІ протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу. Декларацію за рік необхідно подати платнику не пізніше 10 лютого, а сплатити податок — не пізніше 20 лютого року, наступного за звітним. Сільськогосподарські товаровиробники, які не є платниками фіксованого сільськогосподарського податку, подають декларацію по податку на прибуток тільки за річний податковий період.

Розглянемо порядок заповнення декларації на прикладі операцій вищезгаданого підприємства «Промінь» (приклад 6). Припустимо, що крім даних щодо господарської діяльності платника, включених до додатків 16—18, платник має за результатами податкового кварталу звітного періоду такі показники:

на підставі таблиці «Розрахунок приросту (убутку) балансової вартості запасів» додатка К1/1 за результатами звітного періоду приріст матеріальних запасів за результатами звітного кварталу склав 20 тис. грн. (ряд. 01.2 до декларації);

за даними окремого податкового обліку прибуток від операцій з вексялями склав 3,0 тис. грн. (ряд. 01.4);

ТОВ «Світло» відмовилося від частини поставлених товарів (акт рекламації І від 31.03.) на суму 2,4 тис. грн., у тому числі ПДВ 400 грн., які було повернуто МПІ «Промінь» (ряд. 02.1);

нараховано витрати на зарплату в сумі 10,0 тис. грн. (ряд. 04.3) та суми внесків із заробітної плати до обов'язкових фондів на суму 3,6 тис. грн. (ряд. 04.4);

підприємство віднесло на підставі пп. 5.2.5, п. 5.2, ст. 5 на валові витрати нараховані податки (податок на землю, податок з власників транспортних засобів, комунальний податок) на суму 6,0 тис. грн. (ряд. 04.6); ремонтні роботи у межах 10 % від балансової вартості основних фондів у сумі 15 тис. грн., що відображені у гр. 4 таблиці «Витрати на поліпшення основних фондів, що включаються до складу валових витрат» додатка К/1, включаються також до ряд. 04.10 податкової декларації.

Отже, за даними податкової декларації ПМП «Промінь» (додаток 19) сума податку на прибуток до сплати за звітний квартал складає 4,22 тис. грн.

6.8. Контроль ДПІ та відповідальність платників

Кожен платник самостійно визначає належну до сплати суму податку і зобов'язаний своєчасно її перерахувати. Тому на платників покладено відповідальність за достовірність розрахунків, своєчасність подання декларацій і сплату податку. ДПІ здійснюють контроль платників податків шляхом проведення камеральних і документальних перевірок.

У разі порушення діючого податкового законодавства до платника податків застосовуються засоби впливу у вигляді притягнення до адміністративної та кримінальної відповідальності. Фінансова та адміністративна відповідальність передбачена нормами Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. за № 2181-III, яку можна поділити на три види: штрафні санкції, пеня та адміністративний штраф, що накладається на керівника і посадових осіб суб'єкта підприємницької діяльності.

Фінансова відповідальність настає при порушенні чинного законодавства податку на прибуток, а саме:

- а) заниження об'єкта оподаткування;
- б) неправильне ведення податкового обліку;
- в) неправильне збільшення (без документального оформлення) ВВ;
- г) порушення термінів подання податкової звітності та строків сплати податку.

Податкове законодавство складне і знаходиться у стані постійної трансформації. Тому платникам податків властиво допускати помилок, а в деяких випадках свідомо занижувати об'єкти оподаткування. У разі якщо це призвело до приховування податків та зборів, настає кримінальна відповідальність за їх ухилення від сплати.

Платник податків, який до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний:

надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму такої недоплати та штраф у розмірі п'яти відсотків від такої суми до подання уточнюючого розрахунку;

відобразити суму такої недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за наступний податковий період, збільшену на суму штрафу у розмірі п'яти відсотків від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми податкового зобов'язання з цього податку.

Якщо після подачі декларації за звітний період платник податків подає нову декларацію з виправленими показниками до закінчення граничного строку подання декларації за такий самий звітний період, то штрафи до платника не застосовуються. При самостійному донарахуванні платником суми податкових зобов'язань адміністративні штрафи на керівників підприємств та установ не накладаються.

Платник податків, який не подає податкову декларацію або уточнюючий розрахунок у строки, визначені законодавством, самостійно повинен сплатити штраф у розмірі десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за кожне таке неподання або його затримку.

Приклад 8. На початку лютого 2006 року мале підприємство «Ясень» встановило, що неправильно розрахувало приріст (убуток) запасів у Декларації за перше півріччя 2005 року, що призвело до заниження валових витрат на 5000 грн. Крім того, у декларації за три квартали 2005 року не проведено коригування валових витрат у зв'язку зі зміною суми компенсації вартості товарів (робіт, послуг), що призвело до завищення валових витрат на 9 тис. грн. Підприємство за підсумками 2005 року має від'ємний об'єкт оподаткування (податкові збитки). Самостійна сума виявлених помилок не призвела до виникнення податкових зобов'язань. Підприємство вирішило не подавати уточнений розрахунок, а в декларації за 2005 рік відобразило виявлені помилки.

Тому в рядку 05.2 «Самостійно виявлені помилки за результатами минулих податкових періодів» платник повинен відобразити суму в 4 тис. грн. (9—5). У рядку 22 «Сума самостійно нарахованого штрафу у зв'язку з виправленням помилок» додається сума нарахованого штрафу в сумі 0,2 тис. грн. ($4,0 \cdot 5\% / 100$).

Приклад 9. ВАТ «Техноторгмаш» надало податкову декларацію по податку на прибуток за перший квартал 2005 року 5 травня цього ж року, задекларувавши у рядку 04.9 «Від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього податкового року» суму 242,5 тис. грн., у рядку 08 «Об'єкт оподаткування» — від'ємне значення в сумі 96 тис. грн. та в рядку 09 «Балансові збитки, не компенсовані прибутками до 01.01.2003» — 356,2 тис. грн. Результати декларування підприємством бази та об'єктів оподаткування за 2004 рік наведено у таблиці 5.

За результатами камеральної перевірки підприємства встановлено наявність недоплати з податку на прибуток по підприємству в сумі 36,6 тис. грн. ($146,5 \cdot 25 / 100$), застосовано до платника, згідно з пп. 17.1.4, п. 17.1, ст. 17 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», штрафні санкції у сумі 1,83 тис. грн. ($36,6 \cdot 5 / 100$), складено акт та направлено платнику податкове повідомлення-рішення щодо необхідності сплатити у Державний бюджет 38,43 тис. грн.

Таблиця 5

ДАНІ ОКРЕМИХ РЯДКІВ ДЕКЛАРАЦІЙ
ВАТ «ТЕХНОТОРГМАШ» ЗА 2004 РІК

№ з/п	Назва та код рядка декларації	Податкові періоди			
		I квартал	півріччя	3 квартали	Рік
1	Ряд. 08 «Об'єкт оподаткування»	23,8	400,2	105,9	113,7
2	Ряд. 09 «Балансові збитки, не компенсовані прибутками до 01.01.2003 р.»	356,2	356,2	356,2	356,2
3	Рядок 11 «Прибуток, що підлягає оподаткуванню»	—	44,0	—	-242,5

Розв'язок

Відповідно до п. 6.1 ст. 6 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 № 283/97-ВР зі змінами та доповненнями, якщо об'єкт оподаткування платника податку за результатами податкового року має від'ємне значення (з урахуванням суми амортизаційних відрахувань), сума такого від'ємного значення підлягає включенню до складу валових витрат першого календарного кварталу наступного податкового року.

Оскільки за підсумками 2004 року платник мав позитивне значення у сумі 113,7 тис. грн. (ряд. 08 декларації), тому за перший квартал 2005 року рядок 04.9 валових витрат декларації не повинен заповнюватися. Одночасно рядок 09 «Балансові збитки, не компенсовані прибутками до 01.01.2003» за даними підприємства в сумі 356,2 тис. грн. за діючими правилами не переноситься до декларації на наступний квартал, оскільки збитки в сумі 356,2 тис. грн., які обліковувалися у платника податку станом на 01.01.2005 р., було погашено за рахунок прибутку першого півріччя в сумі 400,2 тис. грн. (23,8 + 376, 4).

За таких обставин зайво віднесено на валові витрати у першому кварталі 242,5 тис. грн., що призвело до перекручення показника по рядку 08 «Об'єкт оподаткування» та визначення від'ємного значення в сумі 96 тис. грн. Фактично за вирахуванням суми 242,5 тис. грн. результат рядка 08 має позитивне значення, тобто 146,5 тис. грн., який мав переноситися до рядка 11 «Прибуток, що підлягає оподаткуванню» з подальшим відображенням донарахованого податкового зобов'язання у рядках 12 «Нарахована сума податку» та 14 «Податкове зобов'язання звітнього періоду» декларації за перший квартал 2005 року ВАТ «Техноторгмаш».

Приклад 10. У першому кварталі 2005 року підприємство «Тополь» перерахувало різним неприбутковим організаціям (профспілковому комітету, благодійному фонду та церкві) 14 500 грн., у другому кварталі — 9800 грн., у третьому кварталі — 43 000 грн. Оподатковуваний прибуток за 2004 рік складає — 930 000 грн. Перевірити правильність включення до декларації зазначених витрат, якщо підприємство віднесло на валові витрати та відобразило у рядку 04.8 декларації за перше півріччя 2005 року — 24 300 грн., за три квартали та відповідно за 2005 рік — 46 500 грн. Перевіркою встановлено, що підприємство зависило валові витрати за результатами діяльності у 2005 році на суму 18 600 грн.

Розв'язок

Підприємство виходило з того, що, згідно з пп. 5.2.2, п. 5.2, ст. 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», до складу валових витрат включаються добровільно перераховані протягом звітного року кошти неприбутковим організаціям у розмірі, що перевищує два відсотки, але не більше п'яти відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного року. Разом з тим обчислюємо інтервал, в межах якого підприємство може розраховувати на валові витрати. Тоді нижня межа його складе 18 600 грн. ($930\,000 \cdot 2 / 100$), верхня — 46 500 грн. Для зручності порівняємо розрахунки, відобразивши їх у таблиці 6.

Таблиця 6

РОЗРАХУНОК ВКЛЮЧЕННЯ
ДО ВАЛОВИХ ВИТРАТ БЛАГОДІЙНИХ ОПЕРАЦІЙ

№	період	Перераховано наростаючим підсумком	Валові витрати	
			за даними платника	згідно Порядку заповнення додатка Р ₃ до декларації
1	Квартал	14 600	—	—
2	I півріччя	24 300	24 300	5700 (24 300 – 18 600)
3	Три квартали	67 300	46 500 (24 300 + + 22 200)	27 900 (46 500 – – 18 600)
4	Рік	67 300	46 500	27 900

Перевіркою встановлено, що підприємством завищені валові витрати за наслідками першого півріччя, трьох кварталів та року в сумі 18 600 грн. ($46\,500 - 27\,900 = 24\,300 - 5700$).



ФІКСОВАНИЙ СІЛЬСЬКО- ГОСПОДАРСЬКИЙ ПОДАТОК

7.1. Платники фіксованого сільськогосподарського податку

Згідно з Указом Президента України від 18 червня 1998 року «Про фіксований сільськогосподарський податок» з 1 січня 1999 року внесено зміни в порядок оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, котрі використовують землю як засіб виробництва. Запроваджено фіксований сільськогосподарський податок з метою зменшення податкового навантаження в агропромисловому комплексі, посилення стимулюючої ролі податків та спрощення механізму оподаткування. Податок введений в дію з 1 січня 1999 року на період до 1 січня 2010 року. Законодавчою базою щодо справляння та сплати фіксованого сільськогосподарського податку є Закон «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17.12.1998 № 320-XIV та Положення про порядок справляння та обліку фіксованого сільськогосподарського податку, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 23.04.1999 № 658.

Фіксований сільськогосподарський податок (ФСП) — це інтегрований податок, який справляється з одиниці земельної площі і не змінюється протягом визначеного звітного періоду (завинятком випадків, коли змінюється площа сільськогосподарських угідь).

Платниками цього податку є сільськогосподарські товаровиробники, які займаються вирощуванням, переробкою та збутом сільськогосподарської продукції,¹ в тому числі рибницькі, рибальські та риболовецькі господарства, які займаються розведенням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах). При визначенні підприємств платниками фіксо-

¹ Сільськогосподарська продукція — продукція, що виробляється в сільському господарстві та відповідає кодам 01.11—0.42 (продукція рослинництва, тваринництва, змішаного сільського господарства, послуги в сільському господарстві) та 05.00.1-05.00.42 (риба, ракоподібні й моллюски, інша водна продукція, перли) Державного класифікатора продукції та послуг ДК 016-097.

ваного сільськогосподарського податку враховується умова, за якої сума, одержана ними від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, становить понад 75,0 відсотків від загальної суми ВД підприємства². Якщо у звітному періоді ця умова не виконана, то підприємство не має права бути платником ФСП і повинно сплачувати податки і збори у наступному звітному періоді на загальних підставах.

Сплачують податок сільськогосподарські товаровиробники — власники земельних ділянок та землекористувачі, у тому числі орендарі, які за наявності сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ та багаторічних насаджень) або/та земель водного фонду (для рибницьких, рибальських та риболовецьких господарств) виробляють продукцію сільськогосподарського виробництва, призначену для реалізації.

Не сплачують фіксований сільськогосподарський податок власники та землекористувачі земельних ділянок, переданих для ведення особистого підсобного господарства, обслуговування житлового будинку, городництва, сінокошіння і випасу худоби тощо. Новостворені суб'єкти господарювання, основним видом діяльності яких є виробництво (вирощування), переробка та збут сільськогосподарської продукції, у рік створення є також платниками фіксованого сільськогосподарського податку.

При цьому, якщо платник фіксованого сільськогосподарського податку — орендодавець здає земельні ділянки у користування, орендовані площі не можуть включатися до розрахунку сплати фіксованого сільськогосподарського податку орендаря. За умов, якщо земельні ділянки надаються в оренду не платником фіксованого сільськогосподарського податку, орендовані земельні площі включаються до розрахунку суми фіксованого сільськогосподарського податку. Платники ФСП, які за наявності внутрішніх водоймів не займаються розведенням, вирощуванням та подальшим виловом риби, не повинні включати до розрахунку податку земельні ділянки водного фонду.

Підприємства, які, крім сільськогосподарської, займаються іншими видами діяльності відповідно до п. 7.20 ст. 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» з метою оподаткування ведуть окремий облік фінансових результатів від несільськогосподарської діяльності.

² При визначенні частки сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки в загальному обсязі валових доходів підприємства застосовується методика, затверджена Наказом Міністерства аграрної політики від 29.12.2002 за № 419.

7.2. Об'єкти оподаткування та ставки податку

Об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь або земель водного фонду (для рібницьких, рібальських та ріболовецьких господарств) переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданих йому в користування, в тому числі на умовах оренди.

Ставка фіксованого сільськогосподарського податку з 1 га сільськогосподарських угідь встановлена у відсотках до їх грошової оцінки, проведеної станом на 1 липня 1995 року згідно з методикою, затвердженою Постановою Кабінету Міністрів України від 23.03.1995 за № 213 у таких розмірах:

- для ріллі, сіножатей і пасовищ — 0,5;
- для багаторічних насаджень — 0,3;
- для земель водного фонду, які використовуються рібницькими, рібальськими та ріболовецькими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах) — 1,5.

Для гірських зон та поліських територій встановлено знижені ставки:

- для ріллі, сіножатей і пасовищ — 0,3;
- для багаторічних насаджень — 0,1.

Рібницькі, рібальські та ріболовецькі господарства застосовують (в т. ч. у гірських зонах і на поліських територіях) розраховують податок шляхом множення ставки податку в 1,5% до грошової оцінки 1 га ріллі та площі земель водного фонду, а за наявності сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень) додатково до бази оподаткування включають грошову оцінку відповідних земель за аналогічними ставками.

До розрахунку податкових зобов'язань по ФСП також включаються площі земель, які знаходяться у користуванні платників, у тому числі надані платникам в оренду орендодавцями, які не є платниками ФСП (ради місцевого самоврядування, громадяни та інші).

7.3. Порядок обчислення, подання звітності та сплати податку

Сума ФСП на поточний рік визначається платником податку виходячи з площі земельної ділянки, її грошової оцінки, проведеної станом на 1 липня 1995 року згідно з методикою, затвер-

дженою Постановою Кабміну від 23.03.1995 за № 213 та ставки податку у відсотках від вартісної величини земельної площі. Якщо для платників податку на землю грошова оцінка земель щорічно уточнюється шляхом індексації, то для визначення ФСП вартісна величина сільськогосподарських угідь та земель водного фонду, оцінена станом на 01.07.1995 р., не індексується.

Розрахунок загальної суми податку здійснюється за формулою:

$$V = V_R + V_S + V_P + V_n + V_f = P_R \cdot \frac{O_r \cdot C_r}{100} + P_s \cdot \frac{O_s \cdot C_s}{100} + P_p \cdot \frac{O_p \cdot C_p}{100} + P_n \cdot \frac{O_n \cdot C_n}{100} + P_f \cdot \frac{O_r \cdot C_f}{100},$$

де P_R, P_S, P_P, P_n, P_f — площі ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень, внутрішніх водойм (для рібницьких, рібальських та ріболовецьких господарств), що належать платнику або надані йому в користування, у тому числі на умовах оренди від неплатників ФСП; O_r, O_s, O_p, O_n — грошова оцінка 1 га ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень відповідно до методики, затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України від 23.03.1995 за № 213; C_r, C_s, C_p, C_n, C_f — ставка податку у відсотках до грошової оцінки 1 га ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень та земель водного фонду.

Податковий розрахунок ФСП платники складають на весь календарний рік, розбиваючи річну суму помісячно, і подають **загальний податковий розрахунок** на всю площу сільськогосподарських угідь або/та водних ділянок до ДПІ за місцем реєстрації до 1 лютого поточного року³. У відповідний термін платник подає **звітний податковий розрахунок** за кожною земельною ділянкою до ДПІ за місцем розташування такої ділянки. За наявності сільськогосподарських угідь та ділянок в межах території одного органу місцевого самоврядування подається до відповідної ДПІ тільки один податковий розрахунок.

Якщо підприємство новостворене або утворилося в результаті реорганізації сільськогосподарського (рібницького, ріболовецького або рібальського) господарства, платник подає належні розрахунки до ДПІ.

Якщо підприємство новостворене або утворилося в результаті реорганізації сільськогосподарського (рібницького, ріболовець-

³ Форму податкового розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку та порядок його заповнення затверджено Наказом ДПА України від 27.04.1999 р. за № 230 (в редакції наказу ДПА України від 26.03.2004 р. за № 170).

кого або рибальського) господарства, платник подає належні розрахунки до ДПІ протягом **20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем місяця**, в якому підприємство (фермерське господарство) було засноване або реорганізоване. У такому разі податок розраховується за період з дня створення і до кінця поточного року.

У разі якщо відбувається зміна площ земельних ділянок у бік збільшення, платник повинен протягом місяця надати до ДПІ уточнені розрахунки на період до закінчення податкового року та витяг з державного земельного кадастру про склад земель та нову їх грошову оцінку. При цьому перерахунок здійснюється з дати, коли відбулася зміна площ сільськогосподарських угідь. Розбиваючи самостійно нову річну суму ФСП поквартально та помісячно, платник повинен поставити прочерк за ті місяці, в яких сплата ФСП здійснювалася за старим розрахунком, тобто до зміни площ земельних угідь, при цьому річну суму необхідно скоригувати на суму податку за ці місяці⁴.

У разі зміни об'єкта оподаткування упродовж року, що зменшує суму ФСП, платник протягом 20 календарних днів, наступних за останнім днем місяця, в якому відбулися зміни, подає уточнені розрахунки без нарахування штрафних санкцій з обґрунтуванням причин, які призвели до зменшення податкових зобов'язань.

Сплата податку здійснюється щомісячно протягом 30 календарних днів наступного за останнім днем звітного (податкового) місяця в розмірі третини від суми податку, визначеної на кожний квартал від загальної річної суми податку (V), в таких розмірах:

— щомісяця у I кварталі за формулою $V \cdot 10 : 100 : 3$;

— щомісяця у II кварталі — $V \cdot 10 : 100 : 3$;

— щомісяця у III кварталі — $V \cdot 10 : 100 : 3$;

— щомісяця у IV кварталі — $V \cdot 50 : 100 : 3$;

— щомісяця у IV кварталі — $V \cdot 30 : 100 : 3$ (крім останнього звітнього місяця).

Сума, що підлягає сплаті за останній звітний місяць, як правило за грудень, визначається як різниця річної суми ФСП і суми ФСП за базові податкові (звітні) місяці року (січень—листопад).

Структурно-логічна схема обчислення ФСП наведена на рис. 1. Починаючи з 2003 року сільськогосподарські підприємства (господарства), які є платниками ФСП, сплачують податок виключно у грошовій формі.

⁴ Лист ДПА України від 19.12.2002 р. за № 8604/6/15-3416.

Фіксований сільськогосподарський податок сплачується в рахунок таких податків і зборів (обов'язкових платежів):

- податку на прибуток підприємств;
- плати (податку) за землю;
- податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів;
- комунального податку;
- збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;
- збору на обов'язкове державне соціальне страхування;
- збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- плати за придбання торгового патенту на здійснення окремих видів підприємницької діяльності;
- збору за спеціальне використання природних ресурсів (щодо користування водою для потреб сільського господарства).

Розглянемо порядок розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку на прикладі сільськогосподарського кооперативу «Зоря».

Приклад 1. Кооператив «Зоря» є сільськогосподарським товаровиробником і зареєстрований платником ФСП. Підприємство має на власному балансі 50 га ріллі та 10 га фруктових садів. У квітні платник отримав в оренду від місцевої сільської ради, яка не є платником ФСП, земельну ділянку площею 5 га у вигляді багатоквіткових насаджень (ягідники) до вступу їх у пору плодоношення.

Необхідно розрахувати суму нарахованого ФСП та заповнити відповідний розрахунок.

Розв'язок

$$\begin{aligned} \text{Річна сума ФСП } (V) &= V_R + V_n = \\ &= P_R \cdot \frac{O_r \cdot C_r}{100} + P_n \cdot \frac{O_n \cdot C_n}{100} = (6200 \cdot 0,5 / 100 \cdot 30 + \\ &+ 8500 \cdot 0,5 / 100 \cdot 20) + (11\,200 \cdot 0,3 / 100 \cdot 10 + \\ &+ 3000 \cdot 0,3 / 100 \cdot 5) = 930 + 850 + 336 + 45 = 2161. \end{aligned}$$

За відсутності у платника протягом року змін щодо площ сільськогосподарських угідь сума ФСП складала б 2161 грн. (2161 – 45). Згідно з листом ДПА України від 19.12.2002 № 8604/6/15-3416 у разі, якщо у звітному періоді відбувається зміна площ земельних ділянок, платник повинен у новому податковому розрахунку поставити прочерк за місяці до початку зміни площ, при цьому річну суму податку необхідно скоригувати на суму податку за ці місяці. З метою визначення щомісячних сум податку

складемо допоміжну таблицю (табл. 1) і дані нового уточненого розрахунку перенесемо до нового податкового розрахунку (табл. 2), який має надаватися платником протягом місяця до ДПІ за місцем розташування земельної ділянки та за місцем своєї реєстрації разом з витягом державного земельного кадастру про склад земельних угідь та їх грошову оцінку.

Таблиця 1

РОЗПОДІЛ СУМ ПОДАТКУ У В'ЯЗКУ
ЗІ ЗМІНОЮ ПЛОЩ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ УГІДЬ (тис. грн.)

Звітний період	За старим розрахунком поточного року	За новим розрахунком згідно вимог ДПА України *
січень	70,5	—
лютий	70,5	—
березень	70,6	—
Усього за I квартал (10 %)	211,6	—
квітень	70,5	144,0
травень	70,5	144,0
червень	70,6	144,2
Усього за II квартал (10 %)	211,6	432,2
липень	353,0	360,2
серпень	353,0	360,2
вересень	352,0	360,1
Усього за III квартал (50 %)	1058	1080,5
жовтень	211,6	216,1
листопад	211,6	216,1
грудень	211,6	216,1
Усього за IV квартал (30 %)	634,8	648,3
Разом за рік	2116	2161

* Враховуючи відсутність методики розподілу уточнених сум, автором запропоновано механізм розподілу нової суми між рештою місяців року пропорційно існуючим щоквартальним ставкам нарахування ФСП. Враховуючи, що перерахунок проводиться у квітні, розподіляємо суму 2161 грн., застосовуючи такі ставки: II квартал — 20,0 %, III квартал — 50,0 %, IV квартал — 30,0 % та відповідно помісячно. Отже, сума за уточненим розрахунком складатиме: II квартал — 432,2 грн. (2161 · 20 / 100), III квартал — 1080,5 грн. (2161 · 50 / 100), IV квартал — 648,3 грн. (1949,4 · 30 / 100).

Таблиця 2

ПОДАТКОВИЙ РОЗРАХУНОК ФСП СК «ЗОРЯ» (ВИТЯГ)
ОДИНИЦЯ ВИМІРУ: ГРН. З ОДНИМ ДЕСЯТКОВИМ ЗНАКОМ

№	Категорія земельних ділянок	Площа	Грошова оцінка 1 га	Ставка податку (%)	Сума ФСП					
					6					
1	2	3	4	5	1	7	8	0	.	0
1	Рілля, усього	50	×	0,5						
1.1	Рілля	30	6200	0,5		9	3	0	.	0
1.2	Рілля	20	8500	0,5		8	5	0	.	0
2	Багаторічні насадження, усього	15	×	0,3		3	8	1	.	0
2.1	сади	10	11 200	0,3		3	3	6	.	0
2.2	ягідники	5	3000	0,3			4	5	.	0
3	Загальна сума нарахованого ФСП, в т. ч.:	×	×	×	2	1	6	1	.	0
3.1	на I квартал (ряд. 3 · 10 %)	×	×	×		—	—	—	—	—
3.1.1	січень	×	×	×		—	—	—	—	—
3.1.2	лютий	×	×	×		—	—	—	—	—
3.1.3	березень	×	×	×		—	—	—	—	—
3.2	на II квартал ряд. 3 · 10 %	×	×	×		4	3	2	.	2
3.2.1	квітень	×	×	×		1	4	4	.	0
3.2.2	травень	×	×	×		1	4	4	.	0
3.2.3	червень	×	×	×		1	4	4	.	2
3.3	на III квартал (ряд. 3 · 50 %)	×	×	×	1	0	8	0	.	5
3.3.1	липень	×	×	×		3	6	0	.	2
3.3.2	серпень	×	×	×		3	6	0	.	2
3.3.3	вересень	×	×	×		3	6	0	.	1
3.4	на IV квартал (ряд. 3 · 30 %)	×	×	×		6	4	8	.	3
3.4.1	жовтень	×	×	×		2	1	6	.	1
3.4.2	листопад	×	×	×		2	1	6	.	1
3.4.3	грудень	×	×	×		2	1	6	.	1

Перерахування сум фіксованого сільськогосподарського податку платники здійснюють на окремий рахунок відповідних відділень Державного казначейства України за місцем розташування земельних ділянок, відкритий на балансовому рахунку 2512 «Кошти державного бюджету цільового характеру» (код бюджетної класифікації 16 040 000 «Фіксований сільськогосподарський податок»). Останні перераховують суми податку у таких обсягах: 68 % — на обов'язкове державне пенсійне страхування; 2 % — на обов'язкове державне соціальне страхування; 30 % — зараховується до місцевого бюджету.

7.4. Відповідальність платників та контроль ДПІ (ДПА)

Контроль за своєчасним та повним надходженням сум ФСП здійснюється органами державної податкової служби.

Платники податку несуть відповідальність за правильність обчислення, своєчасність подання розрахунків та сплати сум фіксованого сільськогосподарського податку. Застосування фінансових санкцій зі органами державної податкової служби залежить від того, чи вважається сума ФСП узгодженою згідно з чинним законодавством. При цьому, якщо платник податків самостійно визначив суму податкового зобов'язання ФСП у податковому розрахунку і подав його до ДПІ, сума ФСП, згідно з п. 5.1 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» від 21.12.2000 № 2181-III, вважається узгодженою з дня подання податкового розрахунку. У разі неподання податкового розрахунку на поточний рік у встановлені терміни подання платник ФСП повинен сплатити штраф у розмірі 10 НМДГ (170 грн.) за кожне таке неподання або його затримку.

У разі самостійного виявлення платником помилок у поданому розрахунку після встановлених термінів⁵ подання, а також до початку перевірки працівниками ДПІ платник ФСП повинен подати:

- до ДПІ — новий уточнений розрахунок;
- до банківських установ — платіжні доручення⁶ на сплату суми недоплати та штраф у розмірі 5 % від суми недоплати.

⁵ Для новостворених або реорганізованих, а також в тих, у яких відбулися зміни ФСП у бік зменшення нарахованого податку встановлено терміни подання — до 20 календарного дня, наступного за останнім календарним днем місяця створення, реорганізації або місяця, в якому встановлено зміни. Для платників, які змінюють ФСП у бік збільшення нарахованого податку — протягом місяця, в якому встановлено зміни, для інших платників розрахунок на поточний рік має бути поданий до 1 лютого поточного року.

⁶ За неєвчасне подання платіжних доручень керівники та інші особи підприємства притягуються до адміністративної відповідальності у вигляді штрафу від 5 до 10 НМДГ (85—170 грн.).

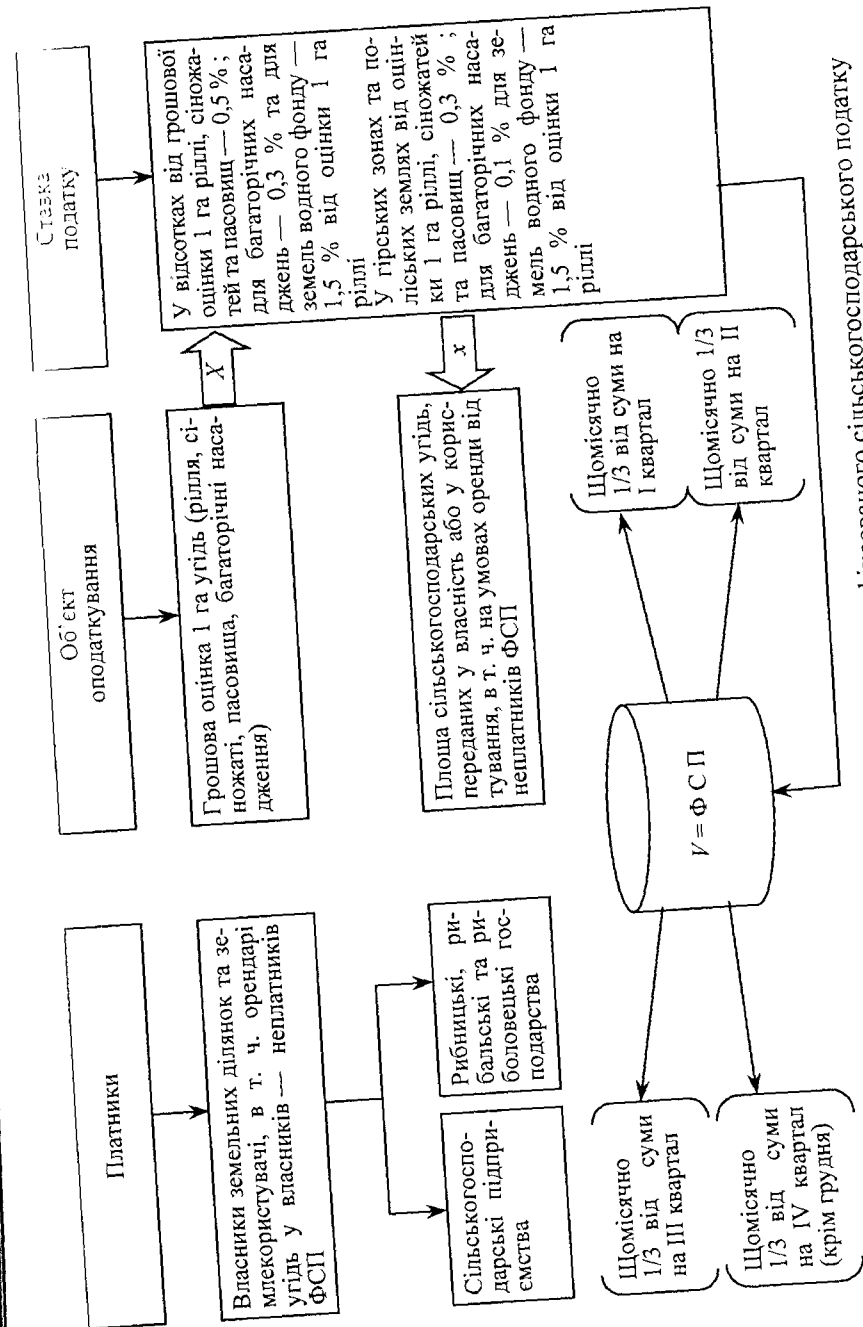


Рис. 1. Структурно-логічна схема обчислення фіксованого сільськогосподарського податку

ФСП повинен сплачуватися протягом 30 календарних днів, наступних за останнім днем звітного (податкового) періоду. У разі несплати платииком узгодженої суми ФСП протягом 30 календарних днів вона визнається сумою податкового боргу платника починаючи з першого дня затримки. При цьому платник повинен сплати штраф у таких розмірах:

- при затримці до 30 днів — 10 % погашеної суми податкового боргу;
 - при затримці від 31 до 90 днів — 20 % погашеної суми боргу;
 - при затримці понад 90 днів — 50 % погашеної суми боргу.
- Після сплати платежу на день погашення податкового боргу платнику також нараховується пеня за несвоєчасну сплату податку (податкового боргу). Згідно з пп. 16.4.1 п. 16.4 ст. 16 Закону за № 2181-III, пеня нараховується на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій при їх наявності) із розрахунку 120 відсотків річної облікової ставки НБУ України, яка існувала на день виникнення боргу або його погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, починаючи з дня прострочення до дня прийняття банком платіжних доручень на сплату податку.



ПОДАТОК З ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

8.1. Необхідність справляння податку з доходів фізичних осіб (ПДФО), його роль і принципи організації

Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) введений в дію Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р. за № 889-IV з 1 січня 2004 року¹. Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» від 26.12.1992 № 13-92 втратив чинність, за винятком розділу IV у частині оподаткування доходів громадян-підприємців.

Необхідність податку на доходи з фізичних осіб обумовлена:

1. Його фінансовим значенням. Це підтверджується тим, що частка його попередника (прибуткового податку з доходів громадян) у доходах Зведеного бюджету з року в рік зростала.

2. Попередня система мала недоліки при оподаткуванні фізичних осіб:

- доходи жорстко регламентувалися;
- були обмежені за видами;
- надавала можливість ухилятися від сплати податку, прямо не порушуючи закон;
- ввійшла у протиріччя з новими умовами господарювання і, як наслідок, неефективно регулювала доходи громадян.

3. ПДФО виконує таку роль:

- регулює грошові кошти (доходи) населення;
- стимулює використання робочої сили.

¹ Окремі підпункти та статті Закону № 889-IV набули чинності пізніше 1 січня 2004 року. Так, з 1 січня 2005 року запроваджено механізм оподаткування спадщини та подарунків у відповідності зі ст. 13,14 Закону № 889-IV, з 1 січня 2007 року набуває чинності ст. 11 в частині оподаткування податком з доходів у разі продажу об'єктів нерухомого майна. Підпункти 5.3.1, 5.3.4 та 5.3.5 ст. 5, що надають право платнику віднести до складу податкового кредиту проценти за іпотечним кредитом, витрати на лікування та страхові внески, премії, пенсійні внески, застосовуватимуться після введення в дію відповідних законів, а саме: законів про регулювання іпотеки, загальнообов'язкове медичне страхування та недержавне пенсійне страхування. Оподаткування процентів на банківських, карткових та інших рахунках, що передбачено підпунктами 4.2.12 ст. 4, а також 9.2.1, 9.2.2 ст. 9, заплановано запровадити з 1 січня 2010 року.

В основу механізму прибуткового податку з доходів громадян покладалися такі принципи:

1) дискретність оподаткування (кожна більш висока ставка використовувалася. Ці суми були обмежені по max і min);

2) прогресивний характер оподаткування (ставки зростом із ростом сум доходів громадян). Проте встановлені високі ставки сприяли приховуванню об'єкта оподаткування та видачі зарплати, яка не обліковувалася і не оприбутковувалася по документах офіційної звітності;

3) наявність великої кількості пільг.

Відбувалася поступова еволюція прибуткового податку з громадян, який справлявся в Україні до 1 січня 2004 року:

1) змінився неоподатковуваний мінімум;

2) змінилися інтервали прогресивного оподаткування;

3) змінився перехід від місячного до квартального та річного оподаткування доходів окремих категорій громадян;

4) відбулося зниження ставок (від 90 до 40 %);

5) коригувалися ставки оподаткування дивідендів (15, 30 %).

Новий закон кардинально змінив механізм, базу та ставки оподаткування. Так, зокрема:

1. Запроваджена з 1 січня 2004 по 1 січня 2007 (після 01.01.2007 р. — 15,0 %) єдина ставка для всіх категорій громадян в розмірі 13,0 % (**крім фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності, які знаходяться на спрощеній або фіксованій системі сплати податку**);

2. На період з 1 січня 2004 по 1 січня 2007 (після 01.01.2007 р. — 30,0 %) встановлена підвищена ставка податку на доходи у розмірі 26,0 % на доходи, які підлягають кінцевому оподаткуванню при їх виплаті (виграші у вигляді грошових та майнових призів у сфері грального бізнесу, за результатами проведення недержавних лотерей та ін.);

3. Заплановано запровадити 1 січня 2007 року, оподаткування доходів від операцій з продажу, обміну та інших видів відчуження **нерухомого майна** (квартири, дачі і т. ін.) за ставками 1,0 %, 5,0 та 13,0 %². Операції з продажу **рухомого майна (легкові автомобілі, мотоцикли, моторолери, моторні або парусні човни)** звільнятимуться від сплати ПДФО за умови сплати державного

² Передбачається також варіант оподаткування доходу, отриманого від продажу нерухомого майна, за ставкою у розмірі 1 % від вартості такого майна, якщо загальна площа приміщення або житла не перевищує 100 кв. м. У разі продажу об'єкта, що перевищує 100 кв. м, частина отриманого доходу, пропорційна сумі такого перевищення, заплановано оподатковувати за ставкою 5,0 %.

мита до або під час продажу, за винятком операцій з продажу **іншого рухомого майна (вантажні автомобілі, сільськогосподарська техніка і т. ін.)**, які підлягають оподаткуванню з 1 січня 2004 року за ставкою 13,0 % (з 01.01.2007 — 15,0 %), в т. ч. по операціях міни — за ставкою 6,5 % (з 01.01.2007 — 7,5 %).

4. З 1 січня 2010 року передбачено також оподаткування процентів (дисконтних доходів) по вкладах, розміщених у фінансових установах (банках, кредитних спілках і т. ін.) за ставкою 5,0 %; акцій, корпоративних прав, дивідендів, роялті та інших пасивних доходів за ставкою 13,0 %.

5. З 1 січня 2004 року підлягають оподаткуванню доходи окремих категорій населення, які раніше не сплачували прибутковий податок з громадян (військослужбовці, судді, працівники правоохоронних органів та сільськогосподарських підприємств і т. д.).

8.2. Платники і об'єкти оподаткування

Платниками ПДФО є:

1) фізичні особи — резиденти України (громадяни України, громадяни іноземної держави або особи без громадянства), які мають місце постійного проживання в Україні незалежно від фактичного місця проживання або за умов постійного проживання за кордоном за наявності центру життєвих інтересів в Україні;

2) фізичні особи — громадяни України, у яких неможливо визначити резидентський статус, або/та фізичні особи без громадянства, статус яких визначається нормами міжнародного права;

3) фізичні особи, у яких неможливо визначити центр життєвих інтересів або які не мають місця постійного проживання в Україні, але перебувають в Україні не менше 183 днів протягом періоду (періодів) податкового року;

4) фізичні особи, зареєстровані в Україні як самозайняті³ особи;

5) фізичні особи — нерезиденти України.

У фізичних осіб, визначених у п. 1—4, підлягають оподаткуванню доходи, отримані як з джерелом їх походження з території України, так і іноземні доходи. При цьому резиденти — громадяни України мають право на залік податків, сплачених за кордо-

³ Самозайнята особа — платник податку, який здійснює підприємницьку діяльність або займається незалежною професійною діяльністю (адвокати, нотаріуси, артисти, аудитори і т. ін.) і не має статусу найманої особи в межах вищезазначеної діяльності.

ном, якщо це передбачено міжнародним договором. Нерезиденти України сплачують податок тільки з доходів, отриманих з джерелом їх походження з території України.

Об'єктом оподаткування резидента України є:

1. Загальний місячний оподатковуваний дохід (ЗМОД), який дорівнює сумі нарахованих або виплачених доходів платнику протягом звітного місяця, зменшених на суму внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування та суми податкової соціальної пільги (СП), якщо резидент має право на відповідну пільгу.

2. Чистий річний оподатковуваний дохід, який складається з суми загального річного оподаткованого доходу (загальні місячні оподатковувані доходи звітного року (ЗМОР) + іноземні доходи (ДІН), одержані протягом такого звітного року) зменшеного на суму податкового кредиту звітного податкового року (ПК).

3. Загальний оподатковуваний дохід (ЗОД), нарахований або виплачений на користь платника протягом звітного податкового періоду (доходи з джерелом походження з України, які підлягають остаточному оподаткуванню при їх нарахуванні або виплаті (ДВ) + доходи чистого річного оподаткованого доходу) за вирахуванням доходів, які оподатковуються за іншими правилами (ІД), ніж передбачені в Законі.

Отже, загальний оподатковуваний дохід резидента—платника податку виглядає так:

$$\text{ЗОД} = \text{ДВ} + (\text{ЗМОР} + \text{ДІН} - \text{ПК}) - \text{ІД}.$$

Об'єктом оподаткування нерезидента в Україні є:

1. Загальний місячний оподатковуваний дохід з джерелом походження з України.

2. Загальний річний оподатковуваний дохід з джерелом походження з України.

3. Доходи з джерелом походження з України, які підлягають остаточному оподаткуванню при їх нарахуванні (виплаті).

До складу загального місячного оподаткованого доходу включаються доходи та виплати, передбачені п. 4.2, ст. 4 Закону, а також виплати, пов'язані з тимчасовою втратою працездатності, регресні виплати, оплата вартості путівок на відпочинок, лікування або оздоровлення на території України не за рахунок коштів професійної спілки або фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування, в тому числі оплата путівок з будь-яких джерел для реалізації поза межами України, нецільова

благодійна допомога (за винятком допомоги, що не перевищує мінімального прожиткового мінімуму та надається особам, які мають право на податкову соціальну пільгу).

До складу загального місячного або загального річного оподаткованого доходу не включаються доходи, передбачені п. 4.3, ст. 4 Закону, як такі, що не підлягають відображенню в його річній податковій декларації та не є об'єктом оподаткування, в тому числі доходи, пов'язані з виплатою допомоги по вагітності та пологах, по догляду або при народженні дитини.

Об'єкт оподаткування визначається у грошовій та негрошовій формах. При цьому у негрошовій формі він дорівнює вартості нарахованого доходу за звичайними цінами, збільшеними на суму ПДВ (якщо особа є платником ПДВ), акцизного збору (надається підакцизний товар) помножений на коефіцієнт, розрахований за формулою:

$$K = 100 : (100 - \text{Cп}),$$

де К — коефіцієнт та Сп — ставка податку на момент нарахування доходу.

Звичайні ціни застосовуються при нарахуванні оподаткованого доходу на:

- суми знижки з ціни (вартості) товарів (послуг), що перевищує звичайну, розраховану за правилами визначення звичайних цін (у розмірі такої знижки) згідно з пп. 4.2.9 (е), п. 4.2, ст. 4 Закону;

- будь-яку суму (вартість) цільової благодійної допомоги, яка залишилася після завершення наукового дослідження (розробки) у набувача;

- суму обміну майна на інший об'єкт рухомого майна згідно з нормами п. 12.4, ст. 12 Закону (за винятком операцій з продажу, обміну⁴ легкового автомобіля, мотоцикла, моторолера, моторного або парусного човна, завірених нотаріально та за умови сплати державного мита). Розраховують звичайні ціни за правилами податкового обліку відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 № 283/97-ВР.

При нарахуванні доходів у вигляді активів, виражених в іноземній валюті або міжнародних розрахункових одиницях, вартість таких активів перераховується у гривні за валютним (обмінним) курсом Національного банку України, діючим на момент одержання таких доходів. Нараховані доходи у вигляді заробітної плати платника зменшується на суму збору до Пенсійного фонду

⁴ Згідно зі ст. 715 Цивільного кодексу України договір міни є різновидом договору купівлі — продажу.

України та внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, які справляються за рахунок доходу найманої особи.

8.3. Податкові соціальні пільги та податковий кредит

Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» передбачено надання пільги всім громадянам у вигляді невключення до об'єкта оподаткування окремих видів доходів, визначених у п. 4.3 ст. 4 Закону, а для малозабезпечених верств населення — додатково, згідно зі ст. 6 Закону, шляхом надання податкової соціальної пільги.

Податкова соціальна пільга (ПСП) застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата, а також прирівняних до неї виплат, тільки за одним місцем його нарахування (виплати). Відповідно до пп. 6.5.1, п. 6.5 ст. 6 Закону ПСП встановлюється залежно від категорій платників у розмірах 100, 150 та 200 % від мінімальної заробітної плати (МЗП) та застосовується до нарахованого місячного доходу, 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 грн.

На перехідний період 2004—2006 рр. ПСП (табл. 1) застосовується для платників, які не мають право на спеціальні підвищені пільги у розмірі 150 та 200 %, у таких розмірах: 2004 рік — 30 % від суми мінімальної заробітної плати на 1 січня 2004 року, 2005 рік — 50 % від суми МЗП станом на 1 січня 2005 року, 2006 рік — 80 % від суми МЗП станом на 1 січня 2006 року. Починаючи з 2007 року податкова пільга дорівнюватиме 100 % суми мінімальної заробітної плати, яка буде встановлена станом на 1 січня 2007 року. Для окремих категорій громадян, які мають право на спеціальну підвищену ПСП, розмір пільги відповідно складатиме: у 2004 році — 45 та 60 % від МЗП, 2005 — 75 та 100 %, 2006 — 120 та 160 %, 2007 — відповідно 150 та 200 % від МЗП⁵.

З урахуванням того, що на 2004 рік прожитковий мінімум був встановлений у розмірі 365 грн., на 2005 рік — 453 грн., на 2006 рік — 483 грн., сума доходу (заробітної плати), що надавала

⁵ Спеціальні підвищені пільги для зручності розраховані згідно з пп. 6.1.2 та 6.1.3 Закону спочатку у вигляді добутку 150 та 200 % на ставки ПСП згідно з п. 22.4, ст. 22 Закону, далі — на суму МЗП на 1 січня звітного податкового року.

право на одержання ПСП, складала: у 2004 році — 510 грн. на місяць, у 2005 році — 630 грн., у 2006 році — 680 грн. При цьому податкова пільга застосовується виключно за одним місцем нарахування (виплати), яке платник податку вибирає у вигляді подання роботодавцю заяви за формою, встановленою ДПА України. Заяву платник може не подавати, якщо станом на 1 січня 2004 року роботодавцем велася трудова книжка на платника податку. Коли платник вирішив змінити місце отримання пільги, то за попереднім місцем її застосування подається заява про відмову від її застосування, а за новим — заяву з проханням про застосування пільги.

Таблиця 1

РОЗМІР СТАВОК ПСП ЗА 2004—2006 роки

№ з/п	Статус пільги	Розмір ставок		
		2004	2005	2006
1	Загальна ПСП	$61,5 = 205 \cdot 0,3$	$131 = 262 \cdot 0,5$	$175 = 350 \cdot 0,5$
2	Підвищена соціальна пільга у розмірі 150 % від загальної ПСП	$92,25 = 61,5 \cdot 1,5$	$196,5 = 131 \cdot 1,5$	$262,5 = 175 \cdot 1,5$
3	Підвищена соціальна пільга у розмірі 200 % від загальної ПСП	$123 = 61,5 \cdot 2$	$262 = 131 \cdot 2$	$350 = 175 \cdot 2$

Заява не подається при звільненні з роботи — надання пільги призупиняється з місяця звільнення. Перелік категорій громадян, які мають право на загальну та спеціальну підвищену пільгу, наведено у таблиці 2.

Приклад 1. На підприємстві працюють три працівники, у яких у 2006 році зарплата за місяць не перевищувала 680 грн. Відповідно до п. 6.1 та п. 6.5 Закону мають право на податкову соціальну пільгу, в тому числі Костюк С. А. — на загальну суму 175,0 грн., Петренко П. В. як самотня мати, маючи на вихованні двох дітей віком до 18 років, — спеціальну підвищену пільгу в сумі 262,5 грн. на кожну дитину та Савчишина М. А. на суму 350 грн. як особа, яка в роки Другої світової війни була вивезена у Німеччину. Нарахована зарплата у травні 2006 року складатиме: Костюк С. А. — 450 грн., Петренко П. В. — 480 грн. та Савчишин М. А. — 500 грн.

**ПЕРЕЛІК КАТЕГОРІЙ ГРОМАДЯН, У ЯКИХ СУМА МІСЯЧНОГО
ОПОДАТКОВУВАНОГО ДОХОДУ НЕ ПЕРЕВИЩУЄ
СКОРИГОВАНОГО МІСЯЧНОГО ПРОЖИТКОВОГО МІНІМУМУ
ТА ЯКІ ВІДПОВІДНО МАЮТЬ ПРАВО НА ПСП**

Таблиця 2

№	Категорія громадян	Розмір пільги на 2006 рік (грн.)			Термін дії пільги
		175	262,5	350	
1	Платник податку з нарахованим місячним доходом <680 грн.	+	-	-	Обмеження відсутні
2	Платник відповідає вимогам рядка 1 та одночасно с:	-	+	-	Далі по тексту
a	самотньою матір'ю, батьком (опікуном, піклувальником) у розрахунку на кожну дитину до 18 років, утримує дитину-інваліда I або II групи або трое дітей до 18 років	-	+	-	Дитина не досягла 18 років, платник не позбавлений батьківських прав, дитина не знаходиться на повному державному утриманні
б	вдівцем або вдовою	-	+	-	Особа не одружена або не знаходиться під опікою
в	чорнобильцем I—2 категорій або нагороджена грамотою ВР УРСР у зв'язку з ліквідацією аварії на Чорнобильській АЕС	-	+	-	Особа має відповідний статус
г	учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом, військовослужбовцем строкової служби	-	+	-	
д	інвалідом I або II груп, в т. ч. з дитинства	-	+	-	
е	особою, якій присуджено довічну стипендію як постраждалому за правозахисну діяльність	-	+	-	
3	Платник відповідає вимогам рядка 1 та одночасно с:	-	-	+	Далі по тексту
a	Героєм України, Героєм Радянського Союзу або повним кавалером ордена Слави чи Трудової Слави	-	-	+	Особа має відповідний статус
б	учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка на той час працювала в тилу і має відповідні державні відзнаки	-	-	+	
в	колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою	-	-	+	
г	особою, яка була вивезена під час Другої світової війни військами фашистської Німеччини або її союзниками	-	-	+	
д	особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Росія) з 8.09.1941 по 27.01.1944 роки	-	-	+	

Розв'язок

1. Визначаємо суму зборів до Пенсійного фонду та внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування (внески до Фонду страхування від тимчасової непрацездатності та Фонду від безробіття), що утримуються з доходів працівників, тобто:

- з Костюк С. А. утримано пенсійних зборів та внесків до фондів на суму 13,5 грн. ($450 \cdot 2\% + 450 \cdot 0,5\% + 450 \cdot 0,5\%$);

- з Петренко П. В. — 14,4 грн. ($480 \cdot 3\%$);

- з Савчишиної М. А. — 15 грн. ($500 \cdot 3\%$).

2. Для підрахунку бази для нарахування податку сума ЗМОД кожного працівника, отриманого у вигляді нарахованої заробітної плати, зменшується згідно п. 3.5 ст. 3 Закону на суму зборів до Пенсійного фонду, внесків до соцфондів та на відповідний розмір пільги для кожного працівника, а саме:

- ЗМОД (Костюк С. А.) = $450 - 13,5 - 175,0 = 261,5$ грн.;

- ЗМОД (Савчишин М. А.) = $500 - 15 - 350 = 135,0$ грн.

3. Розраховуємо податок з доходів за ставкою 13,0%: з Костюк С. А. буде утримано податку на суму 34,0 грн. ($261,5 \cdot 0,13$), з Савчишиної М. А. — 17,55 грн. ($135 \cdot 0,13$).

4. Отже, Костюк С. А. отримує 402,5 грн. ($450 - 13,5 - 34,0$), Савчишина М. А. — 467,45 грн. ($500 - 15 - 17,55$).

Що стосується Петренко П. В., то як самотній матері, яка виховує двох дітей до 18 років, у 2006 році надається пільга у розмірі 525 грн. ($262,5 \cdot 2$). Враховуючи, що після вирахування внесків до соціальних фондів сума складатиме 465,6 грн. ($480 - 14,4$), Петренко П.В. отримує заробітну плату без вирахування податку за ставкою 13,0%, тобто 465,6 грн. ($465,6 < 525,5$ грн.).

Крім пільг, визначених у п. 4.3 ст. 4 Закону, а для малозабезпечених верств населення додатково, згідно зі ст. 6 Закону, платники податків також мають право на зменшення за наслідками звітного податкового року загального річного оподаткованого доходу на суму податкового кредиту.

Податковий кредит — сума або вартість витрат, на які можуть зменшуватися, за наслідками звітного року, загальний річний оподатковуваний дохід платника податку — резидента у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у фізичних або юридичних осіб — резидентів (крім витрат на сплату ПДВ та АЗ) у випадках, визначених Законом. Перелік витрат, дозволених до включення у склад податкового кредиту, відзначено у п. 5.3 ст. 5 Закону.

Зокрема, до податкового кредиту може бути включена сума коштів, сплачених батьками на користь середніх професійних або вищих навчальних закладів освіти у зв'язку з оплатою вартості навчання їх дітей (за винятком оплати навчання на підготовчих курсах, на військових кафедрах або в аспірантурі).

Приклад 2. У одного із батьків сума нарахованого доходу за 2005 рік за основним місцем роботи склала 6300 грн. Утримано податку в сумі 786,0 грн. Ним сплачено у 2005 році за навчання сина у вищому навчальному закладі 1500 грн., що підтверджується квитанціями до прибуткових ордерів. Потрібно розрахувати суму податку на доходи фізичних осіб, що підлягає поверненню платнику податку у зв'язку із нарахуванням податкового кредиту.

Розв'язок

При проведенні розрахунку суми податку, яка підлягає поверненню, застосовується сума **нарахованої заробітної плати (без вирахування сум соціальних внесків та податкових пільг)**. Отже, розрахунок суми податку на доходи фізичних осіб у зв'язку з нарахуванням фізичній особі податкового кредиту такий: $(6300 - 1500) \cdot 13 / 100 = 624$ грн. Податок, що підлягає поверненню платнику, складатиме 162 грн. $(786 - 624)$.

Слід зазначити, що фактичні витрати, понесені платником податку протягом звітного року, включаються до річної податкової декларації, яка подається до податкового органу не пізніше 1 квітня року, наступного за звітним. Підставою для заповнення граф декларації повинні бути дані **книги обліку доходів і витрат** для визначення суми загального річного оподаткованого доходу за формою, затвердженою ДПА України⁶.

Витрати обов'язково мають бути підтверджені документально (договором, фіскальним або товарним чеком, квитанцією касового ордеру, товарною накладною, іншими документами, що ідентифікують продавця та підтверджують витрати платника на придбання товарів, робіт, послуг) та пред'явлені для проведення податкової перевірки. Якщо платник не скористався за наслідками звітного податкового року правом на включення до податкової декларації суми податкового кредиту, то він у подальшому втрачає право на зменшення відповідних сум річного оподаткованого доходу за звітний період.

⁶ Форма та порядок ведення Книги затверджено наказом ДПА України від 16.10.2003 р. за № 490 (зарєєстровано в Мінюсті України 29.10.2003 за № 988/8309).

Вперше податковий кредит надавали за даними річної податкової декларації 2004 року, тому будь-який платник міг скористатися відповідною пільгою, за наявності підстав, перерахованих у п. 5.3 ст. 5 Закону, тільки починаючи з 2005 року⁷.

8.4. Механізм та особливості нарахування ПДФО, ставки податку. Особи, відповідальні за нарахування та утримання податку. Порядок його сплати і подання звітності

Відповідно до Закону роботодавці отримують статус податкового агента⁸ і зобов'язані нараховувати, утримувати податок з доходів найманих осіб та сплачувати (перераховувати) його до бюджету **під час виплати доходу працівнику**. У разі якщо нарахований дохід не виплачується платнику під час утримання, то податок сплачується **протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного податкового місяця**. Кошти, належні до сплати у бюджет, перераховуються на відповідні розподільчі бюджетні рахунки, відкриті в територіальних органах Державного казначейства України. Для окремих категорій роботодавців, які, згідно з діючим законодавством, мають право виплачувати дохід у негрошовій формі чи готівкою з каси, утриманий податок повинен бути сплачений (перерахований) до бюджету протягом банківського дня, наступного за днем виплати.

Податкові агенти зобов'язані протягом 40 днів, наступних за останнім днем звітного (податкового кварталу), надавати ДПІ за місцем реєстрації податковий розрахунок сум оподаткованих доходів найманих осіб та сум утриманого податку за формою, встановленою Наказом ДПА України від 29.12.2003 р. за № 451. Відповідальність за ненарахування, неутримання або несплату податків з доходів найманих осіб, а також за неподання (несвочасне подання) податкової звітності покладається на податкових агентів (крім доходів, які наймана особа зобов'язана внести в річну податкову декларацію та сплатити самостійно).

⁷ Інструкція про порядок нарахування платником податку податкового кредиту щодо податку з доходів фізичних осіб, затверджено наказом ДПА України від 22.09.2003 р. за № 442 (зарєєстровано в Мінюсті України 01.10.2003 за № 879/8200).

⁸ Податковий агент — юридична (філії, відділення, представництва, інший відокремлений підрозділ) та фізична особа — суб'єкт підприємницької діяльності, які використовують найману працю інших фізичних осіб, відповідальні за нарахування, утримання та сплату податку до бюджету від імені та за рахунок платника податку, ведення податкового обліку, подання податкової звітності до податкових органів, а також несуть відповідальність за порушення норм цього закону.

8.5. Оподаткування доходів фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності

Кожна особа, будь то громадянин України, іноземець чи фізична особа без громадянства, має право займатися в Україні підприємницькою діяльністю. Одночасно закон надає можливість фізичним особам бути засновниками (власниками) підприємств, установ або здійснювати підприємницьку діяльність без створення юридичної особи.

Для цього платник повинен подати до ДПІ заяву із зазначенням видів діяльності, якими він передбачає займатися. Існуюча система оподаткування надає можливість громадянам, за наявності певних умов, самостійно обрати спосіб оподаткування доходів, а саме:

- за **фіксованим розміром сплати податку** шляхом придбання патенту⁹;
- за **спрощеною системою оподаткування** шляхом отримання свідоцтва про сплату єдиного податку;
- за **загальною (звичайною) системою оподаткування**.

При цьому фізичних осіб — платників фіксованого податку або єдиного податку звільнено від сплати податку на доходи фізичних осіб. У даному випадку доходи підприємців, одержані від здійснення підприємницької діяльності, що оподатковуються фіксованим або єдиним податком, не включаються до складу їх сукупного оподатковуваного доходу за підсумками звітного року, а сплачена сума є остаточною і не включається до перерахунку загальних податкових зобов'язань таких платників або осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, чи членів їх сім'ї, які беруть участь у підприємницькій діяльності.

Проте якщо платник фіксованого чи єдиного податку протягом календарного року має будь-які інші доходи, отримані не в межах власної підприємницької діяльності та які не підлягають обкладанню фіксованим або єдиним податком, він зобов'язаний, згідно з пп. 8.1.3, п. 8.1, ст. 8 Закону, самостійно внести суму цих доходів до складу загального річного оподатковуваного доходу, подати річну декларацію з податку на доходи фізичних осіб та сплатити в установлені законодавством строки.

⁹ Не плутати з **торговим патентом** на право здійснення певних видів діяльності (оптова та роздрібна торгівля, громадське харчування, надання побутових послуг або у сфері грального бізнесу, операції з купівлі-продажу готівкової іноземної валюти), який видається відповідно до Закону «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» від 23.03.1996 р. за № 98/96-ВР.

Одночасно, згідно з п. 9.12, ст. 9 Закону, на фізичних осіб-підприємців, незалежно від системи оподаткування, яку вони використовують, розповсюджується статус податкового агента стосовно нарахування, утримання та сплати до бюджету податку на доходи, виплачені або нараховані найманим особам чи громадянам за договорами цивільно-правового характеру.

Інший механізм передбачено для підприємців, які перебувають на загальній системі оподаткування. При цьому до запровадження в дію спеціального закону з питань оподаткування доходів підприємців діяльність фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності, які використовують загальну систему оподаткування, регламентується IV розділом Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» від 26.12.1992 р. за № 13-92 та п. 14.3, ст. 14 Інструкції про оподаткування доходів фізичних осіб від зайняття підприємницькою діяльністю (Наказ ГДПІ Мінфіну України від 21.04.1993 р. за № 12).

Оподаткованим доходом фізичних осіб — підприємців, які використовують загальну систему оподаткування, вважається чистий дохід, що розраховується у вигляді різниці між валовим доходом (виручка у грошовій та натуральній формах) і документально підтвердженими витратами, безпосередньо пов'язаними з одержанням валового доходу у звітному періоді. Документально підтверджені витрати враховуються при зменшенні доходу за умов, якщо вони включаються до складу валових витрат виробництва (обігу) або підлягають амортизації згідно із Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції від 22.05.1997 р. за № 283/97-ВР. За відсутності у платника документально підтверджених витрат вони визначаються при проведенні остаточного розрахунку за нормами у відсотках до валового доходу за переліком, який склала у 1993 році на той час Головна державна податкова інспекція Міністерства фінансів України за погодженням з Міністерством економіки та Державним комітетом сприяння малим підприємствам і підприємництву¹⁰.

Для визначення результатів діяльності підприємці ведуть Книгу обліку доходів і витрат згідно з формою, передбаченою у додатку 10 до Інструкції ГДПІ від 21.04.1993 р. за № 12. Ця книга є бланком суворої звітності і підлягає реєстрації в ДПІ. Визначений за даними книги дохід підприємця підлягає оподаткуванню згідно з п. 22.3, ст. 22 Закону за ставкою 13 %.

¹⁰ Додаток № 6 до Інструкції ГДПІ від 21.04.1993 р. за № 12 (зарєєстровано в Міністерстві України 09.06.1993 р. за № 64).

Фізичні особи-підприємці подають щоквартально наростаючим підсумком з початку року декларації, які мають бути складені на підставі даних Книги обліку доходів та витрат, а також шляхом відображення у декларації доходів, прямо не пов'язаних з їх підприємницькою діяльністю.

Декларації мають бути подані до ДПІ протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного податкового кварталу, а саме:

- декларація за перший квартал — не пізніше 10 травня;
- декларація за I півріччя — не пізніше 9 серпня;
- декларація за 9 місяців — не пізніше 9 листопада;
- річна декларація — не пізніше 9 лютого наступного року.

У декларації зазначаються загальні суми одержаного доходу, витрат і сплаченого податку за звітний податковий період, за який здійснюється оподаткування. Громадяни, які займаються підприємницькою діяльністю на умовах сімейного бізнесу та знаходяться на загальній системі оподаткування, мають право розподіляти оподатковувані доходи на членів сім'ї, але частка кожного з них не повинна перевищувати розміру, пропорційного кількості осіб, що беруть участь у підприємницькій діяльності, якщо один з них має право на пільгове оподаткування.

8.6. Обов'язки і відповідальність фізичних та юридичних осіб. Контроль органів податкової служби

ДПІ та ДПА в областях, Автономній республіці Крим та м. Севастополі здійснюють контроль за сплатою податку на доходи фізичних осіб шляхом проведення документальних перевірок. На ДПІ покладені обов'язки прийому декларацій та камеральних перевірок податкової звітності (розрахунків, декларацій і т. ін.).

При перевірці з'ясовується, чи були факти заниження (приховування) нарахування, неутримання або несплати доходу з боку податкового агента, самозайнятої особи. Перевірятиметься правильність та своєчасність внесення до декларації доходу платником податку, якщо чинним законодавством передбачено декларування доходів безпосередньо отримувачем доходів. При цьому в разі встановлення вищевикладених фактів податкові агенти несуть відповідальність за нарахування, утримання або сплату (перерахування) податку, в тому числі за погашення податкового боргу. При цьому платник податків — отримувач доходів не несе

відповідальності за несплату неотриманого податку або за погашення нарахованого, але не сплаченого податкового боргу. Якщо обов'язок включення в річну податкову декларацію та самостійної сплати покладається на платника податку, то фінансова відповідальність за нарахування, утримання та сплату його покладається на отримувача доходів.

Крім фінансової відповідальності, яка передбачена ст. 16 та 17 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», існує кримінальна відповідальність за умисне ухилення від сплати податку. В п. 22.5 ст. 22 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р. за № 889-IV відзначено, що якщо норми інших законів містять посилення на неоподатковуваний мінімум, то застосовується сума у розмірі 17 грн. за винятком норм адміністративного та кримінального законодавства. За таких обставин замість неоподатковуваного мінімуму застосовується податкова соціальна пільга відповідного року.

Для зручності згрупуємо суми податків та платежів, несплата яких призводить до ненадходження до бюджету коштів у значних, великих та особливо великих розмірах, у вигляді таблиці 3.

Таблиця 3

ВИЗНАЧЕННЯ РОЗМІРУ НЕСПЛАЧЕНИХ ПОДАТКІВ, ЗА ЩО ПЕРЕДБАЧЕНО КАРНУ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗГІДНО ст. 212 КРИМІНАЛЬНОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

Розмір несплачених податків	Відповідно до ККУ	У грошовому виразі			
		до 01.01.2004 р.	2004 рік	2005 рік	2006 рік
Значний розмір	Від 1000 до 3000 НМДГ	від 17 000 грн. до 51 000 грн.	від 61 500 грн. до 184 500 грн.	від 131 000 грн. до 393 000 грн.	від 175 000 грн. до 525 000 грн.
Великий розмір	Від 3000 до 5000 НМДГ	від 51 000 грн. до 85 000 грн.	від 184 500 грн. до 307 500 грн.	від 393 000 грн. до 655 000 грн.	від 525 000 грн. до 875 000 грн.
Особливо великий розмір	Від 5000 НМДГ і більше	від 85 000 грн. і більше	від 307 500 грн. і більше	від 655 000 грн. і більше	від 875 000 грн. і більше

При цьому покарання визначається виходячи із розміру неоподатковуваного мінімуму громадян, зокрема:

- за умисну несплату податку у 1000 і більше разів від розміру НСП застосовується покарання судовими органами у вигляді штрафу від **300 до 500 НМДГ (5100 – 8499 грн.)**, або позбавлен-

ня права займати посади чи займатися діяльністю на строк до трьох років;

- за умисне ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів у 3000 разів і більше — штрафом від 500 до 2000 НМДГ (8500 – 33 999 грн.), або виправними роботами на строк до двох років, або обмеженням волі на строк до п'яти років з позбавленням права обіймати посади чи займатися діяльністю на строк до трьох років;
- за умисне ухилення від сплати податків та платежів у 5 тис. разів і більше — обмеженням волі на строк від 5 до 10 років з позбавленням права обіймати посади чи займатися діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна.



СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

9.1. Особливості запровадження спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва для юридичних та фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності

З метою державної підтримки малого бізнесу, згідно з Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 22 червня 1999 р. № 746/99, для суб'єктів малого підприємництва запроваджено спрощену систему оподаткування, обліку та звітності¹. Вона поширюється на суб'єктів підприємницької діяльності (СПД):

— фізичних осіб, у трудових відносинах з якими, включаючи членів їхніх сімей, протягом року перебуває не більше 10 громадян та обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 500 тис. грн.;

— юридичних осіб² будь-якої організаційно-правової форми та форми власності — середньооблікова чисельність працюючих у яких не перевищує 50 фізичних осіб і обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік — не перевищує 1 млн. грн.

Для визначення юридичних осіб, які мають можливість скористатися спрощеною системою оподаткування, скористаємося схемою на рис. 1. Для визначення СПД — юридичних осіб, які мають можливість скористатися спрощеною системою оподатку-

¹ Міністерство фінансів України наказом від 25.02.2000 р. за № 39 затвердило спрощену форму звітності для СМП — «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». Наказом МФУ від 25.06.2003 р. № 422 скасовано наказ «Положення про спрощену форму бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва» від 30.09.1998 р. за № 196 та запропоновано для СМП методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами (спрощена і проста форма бухгалтерського обліку господарської діяльності).

² Філії, представництва та інші відокремлені підрозділи головного підприємства не можуть перейти на спрощену систему оподаткування окремо від юридичної особи і бути незалежно від неї платником єдиного податку.

**СХЕМА ВИЗНАЧЕННЯ ВИРУЧКИ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ
(ФАКТИЧНОЇ ТА РОЗРАХУНКОВОЇ), ЩО НАДАЄ МОЖЛИВІСТЬ
СМП ПЕРЕЙТИ НА СПРОЩЕНУ СИСТЕМУ ОПОДАТКУВАННЯ**

Період, з якого заплановано перехід	Термін подачі заяви до ДПІ	Сума виручки на поточний рік, але не більше 1 млн. грн.
II квартал поточного року	До 15 березня поточного року	Фактична виручка за січень—лютий та розрахункова за березень—грудень
III квартал поточного року	До 14 червня поточного року	Фактична виручка за січень—травень та розрахункова за червень—грудень
IV квартал поточного року	До 16 вересня поточного року	Фактична виручка за січень—серпень та розрахункова за вересень—грудень
I квартал наступного року	До 17 грудня поточного року	Фактична виручка за січень—листопад та розрахункова за грудень

вання, скористаємося алгоритмом, наведеним на рис. 1. Як бачимо, аналізуючи схему алгоритму перейти на сплату податків за спрощеною системою оподаткування можуть лише ті **суб'єкти малого підприємництва (СМП)**,³ які відповідають вимогам, визначеним п. 1,4 та 7 Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів підприємницької діяльності» зі змінами та доповненнями, внесеними Указом Президента України від 28.06.1999 р. № 746/99.

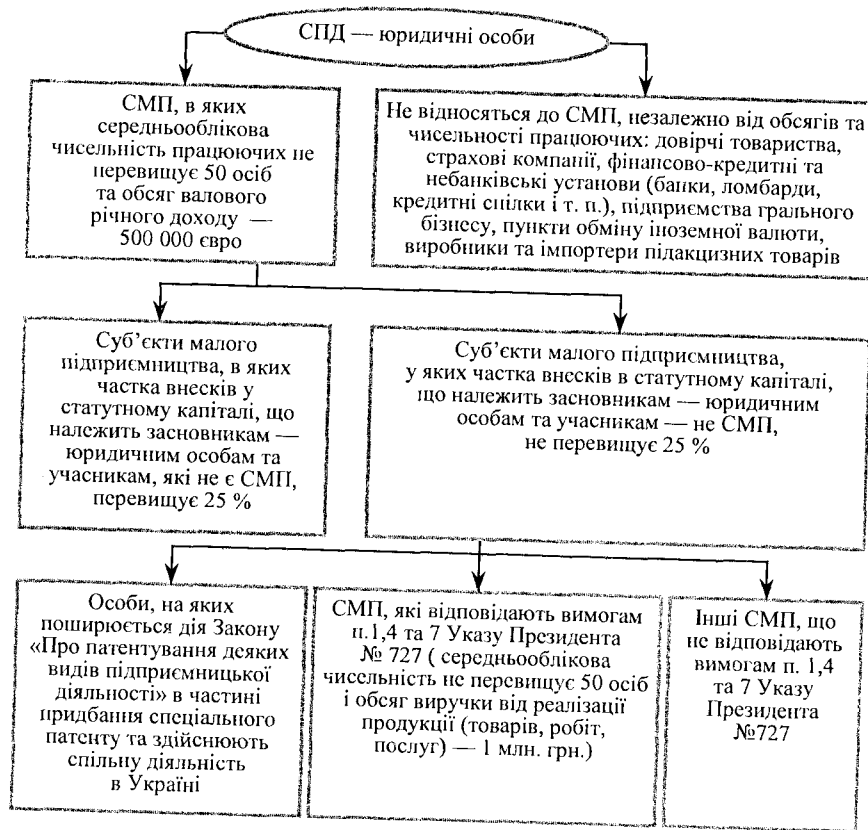


Рис. 1. Визначення СПД-юридичних осіб, які мають можливість скористатися спрощеною системою оподаткування

³ Суб'єкти малого підприємництва — суб'єкти підприємницької діяльності — юридичні особи будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та обсяг річного валового доходу — 500 000 євро.

Для здійснення діяльності за спрощеною системою оподаткування платник податків — юридична особа повинен отримати у ДПІ **Свідоцтво про право сплати єдиного податку**⁴. Письмова заява про видачу свідоцтва (додаток 20) повинна бути подана платником податків до ДПІ за місцем державної реєстрації не пізніше ніж за 15 днів до початку наступного звітного (податкового) періоду (кварталу). Обов'язковою умовою, що надає право СПД малого бізнесу на отримання відповідного документа, є сплата до бюджету всіх податків та обов'язкових платежів, термін сплати яких настав на дату подання заяви.

У поданій платником заяві, за формою, встановленою наказом ДПА України від 12.10.1999 р. № 555, платник визначає обсяг виручки від **реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), майна та основних фондів** на поточний рік як підсумок фактичної виручки від реалізації на дату подання заяви до ДПІ та розрахункового обсягу виручки від реалізації за решту місяців (місяць), виходячи з середньої місячної фактичної виручки за період, що передуює переходу. Механізм визначення виручки від реалізації (фактичної та розрахункової) на поточний рік наведено у табл. 1.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про роз'яснення Указу Президенту України від 3 липня 1998 р. № 727» від 16.03.2000 р. № 507 зі змінами та доповненнями під словом «рік» слід розуміти календарний рік, тобто з 1 січня по

⁴ Додаток до Порядку видачі Свідоцтва про право на сплату єдиного податку суб'єктом малого підприємництва — юридичною особою, затвердженого наказом ДПА України від 12.10.1999 р. за № 555 // Вісник ПСУ. — 2003. — № 20. — 19—21 с.

31 грудня. Тому якщо обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за попередній календарний рік у СПД — юридичної особи перевищив 1 млн. грн., то такий платник податків не може застосовувати у поточному році спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

Приклад 1. Підприємство знаходиться на загальній системі оподаткування. Середньооблікова чисельність працюючих, у тому числі за договорами цивільно-правового характеру, складає на підприємстві 45 чоловік. Обсяг виручки від реалізації продукції за попередній календарний рік — 3000 тис. грн. За сім місяців поточного року він склав 210 тис. грн. До ДПІ подана заява у серпні поточного року з метою переходу на спрощену систему оподаткування з 1 жовтня.

Розв'язок

Розрахунковий обсяг виручки на поточний рік дорівнює 360 тис. грн. ($210 + 210 / 7 \cdot 5$). Незважаючи на те, що СМП не встановлено перевищення законодавчого обмеження обсягу реалізації у сумі 1000 тис. грн. та чисельності 50 осіб, у поточному році він позбавлений можливості перейти на сплату єдиного податку.

Не мають такої можливості перейти на сплату єдиного також СМП, у статутному капіталі яких частки вкладів, що належать юридичним особам-учасникам та засновникам, які самі не є СМП, складає понад 25 % (рис. 1).

Приклад 2. Засновником ТОВ «Ремтехніка» є сільськогосподарські товаровиробники району, частка вкладів яких у статутному фонді (капіталі) товариства складає: СТОВ «Перемога» — 3,6 %, СТОВ «Вітчизна» — 8,5 %, СК «Агроінвест» — 16,4 %. Решту фонду складають внески фізичних осіб. У попередньому календарному році обсяг виручки від реалізації продукції та надання послуг склав 850 тис. грн., середньооблікова чисельність працюючих — 15 осіб. У березні поточного року товариство подало заяву до ДПІ на перехід на спрощену систему оподаткування. Обсяг фактичної виручки за січень-лютий місяць склав 90 тис. грн.

Розв'язок

Розрахункова виручка на березень-грудень поточного року — 450 тис. грн. ($90 \text{ тис.} / 2 \cdot 10$). Незважаючи на те, що обсяги виручки за поточний та за попередній календарні роки не перевищу-

ють 1 млн. грн. (540 тис. грн. та 850 тис. грн. відповідно) вищевказаний суб'єкт малого підприємництва не має законодавчих підстав для переходу на спрощену систему оподаткування у зв'язку з перевищенням встановленої межі щодо частки засновників на 3,5 % [$(3,6 + 8,5 + 16,4) - 25,0$].

Новостворені суб'єкти малого бізнесу мають право перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності з того кварталу, в якому проведено їх державну реєстрацію. Так, станом на 01.01.2003 р. із 115,6 тис. платників податків, які сплачували єдиний податок, 12,2 тис. суб'єктів підприємництва, або 10,5 %, були зареєстровані у 2002 році як новостворені. Дані по Україні щодо чисельності суб'єктів малого підприємництва — юридичних осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, наведено у табл. 2.

Таблиця 2

ДИНАМІКА ПЕРЕХОДУ НА СПРОЩЕНУ СИСТЕМУ
ОПОДАТКУВАННЯ СМП — ЮРИДИЧНИМИ ОСОБАМИ*

Назва	Здійснювали діяльність (рік)			
	1999	2000	2001	2002
Кількість СМП	28 600	66 600	91 700	115 600
Темпи росту (%)	×	232,8	137,7	126,1

* Складено та розраховано за джерелом: Цвєткова Л. Особливості застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності зі сплатою єдиного податку суб'єктами підприємницької діяльності — юридичними особами // Вісник ПСУ. — 2003. — № 20. — 43 с.

Повернення до раніше встановленої системи оподаткування СМП можуть здійснювати з початку наступного кварталу у разі подання заяви до податкових органів не пізніше ніж за 15 днів до закінчення звітного кварталу.

Рішення про перехід на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності СПД може прийняти не більше одного разу протягом календарного року. Податкові органи зобов'язані протягом 10 робочих днів безплатно видати свідоцтво на право сплати єдиного податку або надати письмово мотивовану відмову.

При порушенні СМП умов визначення їх платниками єдиного податку (чисельності працюючих та обсягу виручки) вони повинні перейти на загальну систему оподаткування обліку та звітності, починаючи з наступного звітного кварталу. СПД, які пере-

йшли на спрощену систему оподаткування за єдиним податком, не мають права застосовувати інший спосіб розрахунків за відвантаженою продукцією, крім готівкового та безготівкового.

З 1 липня 2005 року до прийняття Закону України «Про спрощену систему оподаткування» спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва не поширюється на:

- суб'єктів підприємницької діяльності, які провадять діяльність у сфері грального бізнесу (в т. ч. діяльність, пов'язану із влаштуванням казино, інших гральних місць (домів), гральних автоматів з грошовим або майновим виграшем, проведенням лотерей (у т. ч. державних) та розіграшів з видачею грошових виграшів у готівковій або майновій формі), здійснюють обмін іноземної валюти;

- суб'єктів підприємницької діяльності, які є виробниками підакцизних товарів, здійснюють господарську діяльність, пов'язану з експортом, імпортом та оптовим продажем підакцизних товарів, оптовим та роздрібним продажем підакцизних паливно-мастильних матеріалів;

- суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють операції у сфері обігу дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, що підлягають ліцензуванню відповідно до Закону України від 01.06.2000 р. № 1775-III «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» (зі змінами та доповненнями).

За спрощеною системою оподаткування також можуть працювати фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності. Для цього кожна особа, будь то громадянин України, іноземець або фізична особа без громадянства, повинні подати заяву до ДПІ за місцем проживання із зазначенням видів діяльності, якими він передбачає займатися. Одночасно фізична особа має право на самостійне обрання способу оподаткування доходів, а саме:

- за **фіксованим розміром сплати прибуткового податку** з громадян шляхом придбання патенту;

- за **спрощеною системою оподаткування** шляхом отримання свідоцтва про сплату єдиного податку;

- за **загальною (звичайною) системою оподаткування**.

За наявності перевищення рівня валового доходу за останні 12 місяців у сумі 7000 нмдг (119 тис. грн.) підприємець—платник фіксованого податку повинен перейти на сплату єдиного податку, якщо місцевою радою встановлено ставку єдиного податку на такий вид діяльності, або на загальну систему оподаткування з наступного після такого перевищення місяця (кварталу, року), за-

якщо від того, за який період сплачено фіксований податок. Відповідальність за достовірність наведених даних покладається на підприємця.

Порядок застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності регулюється Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 03.07.1998 р. за № 727 в редакції Указу Президента України від 28.06.1999 р. за № 746/99. Відповідними законодавчими актами для фізичних осіб—підприємців, які бажають отримати **свідоцтво про сплату єдиного податку** встановлені певні умови:

- протягом календарного року в трудових відносинах з платником, включаючи членів їхніх сімей, має перебувати не більше 10 осіб;

- обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за календарний рік не перевищує 500 тис. грн.;

- не проводиться торгівля лікєро-горілчаними, тютюновими виробами та паливно-мастильними матеріалами;

- фізична особа не є виробником та імпортером підакцизних товарів, не здійснює діяльність у сфері грального бізнесу;

- платник не застосовує при розрахунках бартерні (товарообмінні) операції.

Ставка **єдиного податку** для суб'єктів малого підприємства — фізичних осіб встановлюється місцевими радами за місцем їх державної реєстрації у фіксованому розмірі залежно від виду діяльності в межах від 20 до 200 грн. на місяць, який збільшується у разі використання найманої особи, включаючи членів його сім'ї на 50 відсотків за кожен особу. Розмір єдиного податку не залежить від розміру чистого доходу підприємця. За умови, що обсяг виручки платника єдиного податку на календарний рік перевищив 500 тис. грн., підприємець повинен перейти на загальну систему оподаткування.

Для переходу на сплату єдиного податку фізична особа повинна подати заяву до ДПІ не пізніше ніж за 15 днів до початку звітного податкового кварталу, а також платіжний документ про сплату податку та розрахуватися повністю по всіх податках за попередній період, якщо підприємець до цього часу використовував іншу форму оподаткування. ДПІ зобов'язана протягом десяти робочих днів видати безплатно свідоцтво про право сплати єдиного податку⁵.

⁵ Наказ ДПА України «Про затвердження Свідоцтва про сплату єдиного податку та Порядку його видачі» від 29.10.1999 р. № 599 зі змінами та доповненнями // Вісник ІСУ. — 2003. — 20. — С. 27—30.

Право сплати єдиного податку за звітний період залишено за платником. Отже, підприємець може сплачувати його як за квартал, півріччя, рік, так і щомісяця. У разі щомісячної сплати сплата здійснюється не пізніше 20 числа місяця, наступного за тим, в якому здійснювалася попередня сплата єдиного податку. Тобто до 20 грудня підприємець сплачує податок за січень, до 20 січня — за лютий і т. д. Якщо він здійснює декілька видів діяльності, для яких встановлено різні ставки єдиного податку, то придбаває одне Свідоцтво і сплачує податок за цими видами діяльності за більшою ставкою.

Приклад 3. Підприємець планує здійснювати декілька видів господарської діяльності:

- роздрібною торгівлею продовольчими товарами;
- переробкою м'яса та рибопродуктів;
- наданням послуг автостоянки.

Згідно з рішенням місцевої районної ради встановлено такі ставки єдиного податку на місяць: роздрібна торгівельна діяльність продовольчими товарами — 150 грн., переробка м'яса та рибопродуктів — 180 грн., надання послуг автостоянки — 100 грн. Платник єдиного податку використовує працю найманих працівників. У цьому випадку фізична особа — суб'єкт підприємницької діяльності повинен сплачувати щомісяця 180 грн. (найбільша ставка податку) та додатково за кожну найману особу 50 % від 180 грн. Всього — 630 грн. ($180 + 0,5 \cdot 180 \cdot 5$).

Для платника єдиного податку—фізичної особи встановлюються звітні періоди, що дорівнюють кварталу. Протягом п'яти днів після закінчення звітного періоду (кварталу) платник подає до податкового органу звіт встановленої форми, в якому, зокрема, зазначається:

- види підприємницької діяльності, які здійснювалися протягом звітного кварталу;
- фактична чисельність працівників у звітному кварталі;
- сума фактично сплаченого єдиного податку у звітному кварталі;
- обсяг виручки від реалізації товарів (робіт, послуг) за звітний квартал нарастаючим підсумком з початку терміну дії Свідоцтва про сплату єдиного податку в календарному році.

Форма звіту СПД — фізичної особи — платника єдиного податку наведено у додатку 3 до Порядку видачі Свідоцтва про сплату єдиного податку (додаток 21), затвердженого наказом ДПА України від 29.10.1999 р. за № 599 зі змінами та доповненнями.

9.2. Платники єдиного податку, об'єкти оподаткування та ставки

Об'єктом оподаткування для юридичних осіб є сума виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування АЗ, а також ПДВ залежно від рішення платника єдиного податку щодо ставки.

Фізичні особи мають право самостійно обирати спосіб оподаткування за єдиним податком, отримуючи свідоцтво про сплату єдиного податку. Ставка податку встановлюється місцевими радами за місцем державної реєстрації СПД, залежно від виду діяльності, в межах від 20 до 200 грн. на місяць. У разі якщо фізична особа здійснює підприємницьку діяльність з використанням найманої праці, ставка податку збільшується на 50 % за кожну особу.

Щодо переваг справляння єдиного податку з фізичних осіб необхідно відзначити зокрема, що такі особи звільняються від нарахування, відрахування та перерахування зборів до державних цільових фондів, пов'язаних з виплатою заробітної плати працівникам, які перебувають у трудових відносинах з фізичною особою.

У разі сплати єдиного податку платник та особи, які перебувають з ним у трудових відносинах, не долучають до складу сукупного оподаткованого доходу за підсумками звітного року доходи, отримані від здійснення підприємницької діяльності, а також не здійснюють перерахунок сплаченої суми єдиного податку.

Важливою перевагою для СМП, який сплачує єдиний податок, є звільнення від сплати таких видів податків і зборів:

- 1) ПДВ (крім платників—юридичних осіб, які сплачують єдиний податок за ставкою 6 %);
- 2) податку на прибуток підприємств;
- 3) податку на доходи фізичних осіб (для фізичних осіб — СПД);
- 4) плати (податку) за землю;
- 5) збору за спеціальне використання природних ресурсів;
- 6) збору до Державного інноваційного фонду;
- 7) збору на обов'язкове соціальне страхування;
- 8) відрахувань і зборів на будівництво, реконструкцію, ремонт та утримання автодоріг;
- 9) комунального податку;
- 10) податку на промисел;

- 11) збору на державне пенсійне страхування;
- 12) збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг;

13) внесків до Фонду соціального захисту інвалідів;

14) збору до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення. Крім того, якщо у попередньому звітному календарному році підприємство сплачувало фіксований сільськогосподарський податок (ФСП), то обравши інший спосіб застосування спрощеної системи оподаткування у вигляді єдиного податку, сільськогосподарське підприємство звільняється від сплати ФСП.

СПД — юридична особа має право самостійно обирати одну з наступних ставок єдиного податку:

- 1) 6 % від суми виручки від реалізації продукції без урахування АЗ у разі сплати ПДВ;
- 2) 10 % від суми виручки від реалізації продукції, за винятком АЗ, якщо ПДВ не сплачується.

9.3. Порядок обчислення та сплати єдиного податку

СПД (юридичні та фізичні особи) сплачують єдиний податок щомісяця не пізніше 20 числа наступного місяця на окремий рахунок відділень Держказначейства, які перераховують отримані кошти у таких обсягах:

а) від фізичних осіб:

- 43,0 % до місцевого бюджету;
- 42,0 % до Пенсійного фонду України;
- 15,0 % на обов'язкове соціальне страхування (в т. ч. 4 % до Державного фонду сприяння зайнятості населення);

б) від юридичних осіб:

- 43,0 % до місцевого бюджету України;
- 42 % до Пенсійного фонду України;
- 15 % на обов'язкове соціальне страхування (в т. ч. 4 % до Державного фонду сприяння зайнятості населення).

Відділення Державного казначейства України наступного дня після надходження коштів від платників — юридичних осіб повинні перераховувати на їхні розподільчі рахунки до відповідно-

го місцевого бюджету територіальної громади — 43 %, Пенсійного фонду — 42,0 % та на обов'язкове соціальне страхування — 15 % (в т. ч. 4,0 % — до Державного фонду сприяння зайнятості населення).

Юридичні особи подають до ДПА щоквартально до 20 числа місяця, наступного за звітним кварталом, розрахунок про сплату єдиного податку і у разі його сплати за ставкою 6 % — додатково розрахунок про сплату ПДВ, а також платіжні доручення за звітний період за позначкою банку про зарахування коштів. Крім того, юридичні особи зобов'язані вести книгу обліку доходів і витрат та касову книгу.



ПЛАТА ЗА РЕСУРСИ ТА ПОСЛУГИ

10.1. Плата за землю

Використання землі в Україні є платним. Враховуючи, що всі земельні ресурси знаходяться у власності держави, стягується такий податковий платіж, як плата за землю, що передбачає еквівалентність обміну між державою і платником.

Основою для встановлення еквівалентного обміну з 1 січня 1997 року є грошова вартість землі.

По земельних ділянках, грошову оцінку яких не встановлено, плата за землю справляється за старою методикою.

Плата за землю існує в двох основних формах:

1) власне плата за землю, що стягується з власників, землекористувачів (крім орендарів);

2) орендна плата (сплачують фізичні чи юридичні особи, які користуються землею на умовах оренди);

Основна характерна ознака справляння плати за землю в Україні є такою, що розмір плати не залежить від результатів фінансово-господарської діяльності платників.

Об'єктом плати є земельна ділянка, яка перебуває у власності чи користуванні (в т. ч. на умовах оренди).

Сума орендної плати централізовано не встановлюється, а безпосередньо узгоджується в договорі оренди. Причому розмір її по землях сільськогосподарського призначення не повинен перевищувати ставок плати за землю, а по землях несільськогосподарського призначення, — не може бути меншим за відповідну ставку плати за землю.

Враховуючи, що плата за землю в Україні є загальнодержавним податком, механізм нарахування і сплати його встановлюється Верховною Радою. Органам влади дозволяється збільшувати середні ставки плати за землю, затверджені ВР, але не більше ніж удвічі.

Залежно від призначення землі, існують різні підходи до справляння сплати:

1. *Плата за сільськогосподарські землі.* Ставки плати за землю з 1 га сільськогосподарських угідь встановлені у відсотках до їх грошової оцінки у розмірах:

1.1) для ріллі, сіножатей та пасовищ — ставка 0,1;

1.2) для багаторічних насаджень — 0,03;

1.3) по земельних ділянках, що використовуються за цільовим призначенням для сільськогосподарського виробництва плата складає 0,1.

2. *Плата за землі в межах населених пунктів.* Плата за землю в межах населеного пункту, по якій встановлено грошову оцінку, стягується за ставкою 1 % від грошової оцінки.

$PЗ = \text{Ставка податку} \cdot \text{Грошова оцінка землі} \cdot \text{Кількість (га) землі}$

Якщо грошову оцінку не встановлено, тоді використовують ставки плати за землю, диференційовані залежно від таких факторів:

- групи населених пунктів за чисельністю;
- за віднесенням до певних зон.

У 2006 році по населених пунктах, грошова оцінка земель яких не проведена, застосовувалися ставки земельного податку збільшені в 3,1 раза. Крім того, у населених пунктах, віднесених Кабінетом Міністрів України до курортних, до ставок земельного податку застосовуються коефіцієнти:

- 1) на Південному узбережжі Криму — 3,0;
- 2) на Південно-Східному узбережжі Криму — 2,5;
- 3) на Західному узбережжі Криму — 2,2;
- 4) на Чорноморському узбережжі (крім Криму) — 2,0;
- 5) у гірських і передгірських районах Карпат — 2,3 (крім окремих винятків);
- 6) на узбережжі Азовського моря, інших курортах — 1,5.

СТАВКИ ПЛАТИ ЗА ЗЕМЛЮ:

Групи населених пунктів з чисельністю населення (тис. чол.)	Середня ставка податку (коп. за 1м ²)	Коефіцієнт, що застосовується в Києві, Сімферополі, Севастополі та містах обласного підпорядкування
до 0,2	1,5	
від 0,2 до 1	2,1	
від 1 до 3	2,7	
від 3 до 10	3,0	
від 10 до 20	4,8	
від 20 до 50	7,5	1,2
від 50 до 100	9,0	1,4
від 100 до 250	10,5	1,6
від 250 до 500	12,0	2,0
від 500 до 1000	15,0	2,5
від 1000 і більше	21,0	3,0

Приклад 1. Потрібно визначити суму плати за землю, яку сплатить платник у м. Севастополі в 2006 році, якщо в його користуванні є 500 м² землі і, згідно з рішенням Севастопольської міської ради, середні ставки збільшено по максимуму. Чисельність населення — 400 тис. чол.

$$12,0 \cdot 2,0 \cdot 3,1 \cdot 2,0 \cdot 3,0 = 446,4 \text{ коп., або } 4,46 \text{ грн.}$$
$$\sum_{\text{пз}} = C_{\text{п}} \cdot Q$$

де $C_{\text{п}}$ — ставка податку;

Q — площа землі;

$$\sum_{\text{пз}} = 4,46 \text{ грн.} \cdot 500 \text{ м}^2 = 2230 \text{ грн.}$$

Конкретні ставки плати за землю (за винятком сільськогосподарських угідь) диференціюють і затверджують відповідні сільські, селищні, міські ради, виходячи із середніх ставок.

Згідно із законодавством, в Україні діє окремий порядок справляння плати за землю по фізичних та юридичних особах.

Перелік пільг затверджений Верховної Ради України.

1. Від плати звільняються:

- а) заповідники, парки;
- б) вітчизняні дослідні господарства та навчальні заклади сільськогосподарського профілю;
- в) органи державної влади;
- г) вітчизняні заклади культури, науки, освіти, охорони здоров'я;
- д) релігійні, благодійні організації, які не займаються підприємницькою діяльністю.

2. Не справляється плата за сільськогосподарські угіддя:

- а) зон радіоактивного забруднення;
- б) за землі державних сортовипробувальних станцій;
- в) за землі кладовищ.

Крім цих пільг, місцеві органи влади, які затверджують конкретні ставки плати, можуть встановлювати такі пільги:

а) повне або часткове звільнення на певний строк конкретного платника;

б) зменшення належних до сплати сум плат, якщо такі платежі використовуються платником на охорону природи.

Якщо підприємства, які користуються пільгами, мають у підпорядкуванні госпрозрахункові підприємства або здають у тимчасове користування землю, будівлі, то плата за землю такими платниками сплачується в межах величини земельної ділянки, переданої в оренду або на якій знаходяться госпрозрахункові підрозділи.

Юридичні особи самостійно визначають належну до сплати суми за землю щорічно, виходячи з величини земельних ділянок,

станом на 1 січня поточного року. Обов'язково до 1 лютого платники — юридичні особи подають в ДПА розрахунки по платі за землю.

Нарахування земельного податку для фізичних осіб здійснюється щороку. Причому до 15 липня ДПА письмово повідомляють конкретного платника — фізичну особу про необхідність сплати нарахованої суми плати за землю. Вихідні дані для розрахунку плати за землю по фізичних особах вони беруть у відділах земельних ресурсів органів місцевого самоврядування.

За землю, на якій розташовані будівлі, що перебувають у власності або користуванні юридичних осіб чи громадян, плата нараховується кожному з них, пропорційно тій частині будівлі, яка знаходиться в їх власності.

Плата за землю юридичними особами сплачується щомісяця, виходячи із 1/12 нарахованої річної суми.

Фізичні особи, землекористувачі, виробники сільського господарства і рибної продукції сплачують плату за землю рівними частинами до 15 вересня та 15 листопада. Розмір, умови та строки сплати орендної плати, встановлюються за угодою сторін у договорі оренди, між орендодавцем і орендарем.

Грошова оцінка земельних ділянок здійснюється державним комітетом по земельних ресурсах, згідно кадастрової оцінки землі.

Кадастр — це градація земельних ділянок відповідно до певних ознак:

- 1) призначення;
- 2) належність до певної зони;
- 3) географічне положення;
- 4) рельєф та ландшафт;
- 5) інші.

Згідно з кадастром в Україні існує шість типів земельних ділянок, однак в розрізі цих груп можлива диференціація грошової вартості залежно від інших ознак.

Конкретні платники — юридичні особи, які самостійно нараховують плату за землю, ведуть бухгалтерський облік (податковий) розрахунків з бюджетом. Для цього використовують (в основному) 64-й рахунок.

До 1 лютого юридичні особи здають у ДПА розрахунки по платі за землю.

ДПА на їх основі здійснює облік платників і податкових надходжень по сплаті за землю станом на 1 лютого поточного року.

По фізичних особах ДПА здійснює облік платників на 1 травня, а облік податкових надходжень на 15 листопада поточного року.

Контроль за правильністю нарахування і своєчасністю сплати плати за землю здійснює ДПА, причому для фізичних лише через проведення документальних і камеральних перевірок.

При здійсненні контролю слід враховувати термін позовної давності (3 роки). Якщо порушення виявлено через три і більше років, то платник плати за землю відповідальності не несе.

У разі порушення законодавства платники несуть відповідальність згідно із законодавством України.

10.2. Лісовий дохід як плата за використання лісових ресурсів

Лісовий дохід — це плата за використання лісових ресурсів, що перебувають у власності держави. Організація лісокористування в Україні передбачає наявність державної, колективної та інших форм власності на лісові ресурси. За використання лісових ресурсів недержавного фонду сплачуються рентні платежі. В Україні лісовий дохід справляється у вигляді збору за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду.

Платниками лісового доходу є юридичні і фізичні особи. Залежно від об'єкта оподаткування існує три форми цього доходу:

- 1) попенна плата;
- 2) плата за другорядне лісове користування;
- 3) інші види.

Основною формою є попенна плата — плата за відпуск деревини на пні. Вона обчислюється за таксами (ставками) з одного щільного кубометра дерева.

Об'єктом оподаткування є кількість заготовленої деревини в м³.

Для визначення щільного м³ визначають середню висоту дерева і середній об'єм стовбура. Для цього існують спеціальні таблиці.

Плата (збір) справляється за встановленими таксами або у вигляді орендної плати чи доходу, одержаного від реалізації лісових ресурсів на конкурсних умовах.

Такси для визначення суми лісового доходу диференційовані за ознаками:

а) лісотаксовими поясами (залежно від географічного розташування);

б) видами основних порід з лісу (найвищі — для дуба, ясена, найнижчі — для тополя, осики);

в) якістю деревини (вищі — для ділової деревини, нижчі — для дров'яної);

г) сортиментом ділової деревини (від товщини стовбура);

д) лісозаготівельними розрядами (від 1 до 5 розряду залежно від відстані між місцем вирубки деревини і розташуванням центрального лісового господарства регіону).

Негативний характер встановлення такс полягає в тому, що він має затратний механізм становлення. Такси встановлюються на основі визначення собівартості, а не на основі ринкової ціни лісових ресурсів.

Залежно від строку сплати лісового доходу лісові господарства — платники плати поділяються на дві групи:

1) лісові господарства державної форми власності сплачують лісовий дохід вісім раз на рік. Причому нарахування здійснюється один раз від обсягів запланованої вирубки лісу.

До 15 лютого — 15 %;

15 березня — 10 %;

15 квітня — 10 %;

15 червня — 10 %;

15 липня — 10 %;

15 вересня — 15 %;

15 листопада — 15 %;

15 грудня — 15 %.

Якщо фактичні обсяги вирубки відрізняються від запланованих, то до 15 січня роблять перерозрахунок сплачених сум лісового доходу.

2) Колективні та приватні підприємства, фізичні особи, які використовують лісові ресурси, повністю вносять до бюджету плату за деревину, що відпускається на пні в момент одержання лісорубного квитка (ордера).

У ньому вказують:

— місце вирубки;

— якість та асортимент;

— кількість щільних м³, обсяг яких дозволено вирубувати.

Друга форма — плата за другорядне лісове користування, включає плату за дозвіл на заготівлю хмизу, сучків, новорічних ялинок, корм, за заготівлю плодово-ягідного матеріалу (промислового).

Третя форма лісового доходу — інші види надходжень від лісового господарства.

Сюди відносять:

а) суму від продажу матеріальних активів та основних засобів, які не використовуються державними лісовими господарствами;

- б) суму штрафів, за порушення правил лісокористування;
в) надходження від плати за послуги лісозаготівельних організацій (за користування мисливськими будинками).

Лісовий дохід як обов'язковий податковий платіж має характер загальнодержавного регулюючого податку.

Надходження до різних ланок бюджетної системи регулюються Законом «Про Державний бюджет на поточний рік».

Платники лісового доходу самостійно визначають і сплачують належні суми. Відповідальність за правильність обчислення, повноту і своєчасність сплати лісового доходу до бюджету покладено на лісгоспи, які складають звіти про обсяг відпуску лісу і надходжень лісового доходу.

Контроль за правильністю розрахунків щодо лісового доходу покладений на органи ДПА, які проводить камеральні і документальні перевірки.

Камеральна — співставлення даних та показників звіту про відпуск лісу та надходження лісового доходу.

Документальна перевірка:

- правильності розподілу лісосічного фонду;
- правильності обчислення та своєчасності сплати лісового доходу;
- правильності ведення та оформлення лісорубних квитків;
- перевірка достовірності матеріальної і грошової оцінки лісу;
- правильність ведення обліку відпуску деревини;
- порівняння даних податкової звітності та аналітичного і синтетичного обліку.

Приклад 2. На підставі лісорубного квитка (ордера) лісозаготівельнику на рік виділено дві лісосіки (ділянки) під насадження сосни для заготівлі ділової (без кори) деревини загальною площею 5 га. Ліміт використання лісосічного фонду на рік підприємству встановлено 600 м^3 , в тому числі з I ділянки (лісосіки) — 100 м^3 , з II — 500 м^3 . Обсяг фактично заготовленої деревини склав 682 м^3 , в тому числі обсяг відпущеної деревини з I лісосіки — $81,8 \text{ м}^3$, з II — $601,2 \text{ м}^3$.

Такса (плата) за 1 м^3 деревини складає для I розряду — $16,8 \text{ грн./м}^3$, II розряду — $12,0 \text{ грн./м}^3$, III — $9,7 \text{ грн./м}^3$, IV — $7,2 \text{ грн./м}^3$, V — $4,8 \text{ грн./м}^3$. Пряма відстань від місця вирубки до пункту відвантаження деревини залізницею складає для I ділянки 8 км, для другої — 45 км (таблиця).

Перевірити правильність нарахованого збору за рік у сумі $5702,88 \text{ грн.}$ та додатково сплаченого платником збору за річни-

ми зобов'язаннями в сумі $1542,88 \text{ грн.}$, якщо лісозаготівельним підприємством за наслідками дев'ять місяців сплачено до Зведеного бюджету 4160 грн. [59, с. 37—38].

Таблиця

РОЗПОДІЛ ЛІСІВ ЗА ЛІСОТАКОВИМИ РОЗРЯДАМИ

Лісотаксові розряди	1	2	3	4	5
Відстань, км	До 10	10,1—25	25,1—40	40,1—60	60,1 і більше

Розв'язок

1. Визначаємо таксову вартість ділової деревини за лісорубним квитком: $100 \cdot 16,8 + 500 \cdot 7,2 = 5280 \text{ грн.}$

2. Розраховуємо частку перевищення фактичної заготівлі від встановленого ліміту, а саме: $682 - 600 = 82 / 682 \cdot 100 = 12 \%$, яка є більшою 10% .

3. Визначається середньозважена таксова вартість 1 м^3 вирубаної деревини сосни згідно з нормою: $5280 / 600 = 8,8 \text{ грн.}$

4. Сума збору за перевищення ліміту складає $8,8 \cdot 82 = 721,6 \text{ грн.}$

5. Всього нараховано збору з початку року в сумі $6001,6 \text{ грн.}$ ($721,6 + 5280$).

6. Отже, платником занижено податкове зобов'язання річного збору на $298,72 \text{ грн.}$ ($6001,6 - 5702,88$) внаслідок неправильного підрахунку плати за користування лісовими ресурсами, а саме $5702,88 \text{ грн.} = 81,8 \cdot 16,8 + 601,2 \cdot 7,2$. Тому працівниками ДПІ при проведенні камеральної перевірки поданого Розрахунку донараховували лісозаготівельному підприємству $298,72 \text{ грн.}$ основного платежу та штрафні санкції згідно пп. 17.1.4, п. 17.1, ст. 17 Закону України № 2181 від 21.12.2000 року в сумі 17 грн. (5% суми донарахованого зобов'язання $14,94 \text{ грн.}$ ($298,72 \cdot 5 / 100$) менше 1 нмдг , тому застосовуємо 17 грн.). Всього підприємству потрібно доплатити $313,72 \text{ грн.}$

10.3. Плата за використання прісних водних ресурсів (за воду)

Основою для справляння плати за використання прісних водних ресурсів є існування державної форми власності на водні ресурси. Але не всі види плати за воду мають характер податкових платежів.

Податкові платежі у формі плати за воду — це обов'язкові збори, що стягуються з платників і надходять безпосередньо до державних фондів. Податкові платежі за воду справляються в

Україні у вигляді збору за спеціальне використання водних ресурсів та користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту.

Плата за воду фізичними особами організаціям ЖКГ не є податковим платежем, бо формує доходи певної юридичної особи.

Плата за воду справляється за використання прісних водних ресурсів як загальнодержавного так і місцевого значення.

Платниками є юридичні особи, а також громадяни — СПД, що використовують водні ресурси для промислових та інших потреб за допомогою та без застосування спеціальних пристроїв.

Об'єкт оподаткування: обсяг забраної води.

Ставки плати за воду диференційовані за двома ознаками:

- 1) водогосподарськими мережами, залежно від басейну рік;
- 2) підземними водними джерелами, залежно від адміністративної одиниці.

На кожний рік платникам треба визначати ліміт забору води. Існує два види ставок залежно від того, чи використовується вода в межах ліміту чи понад ліміт.

Ставки плати за воду диференційовані за ознаками, встановленими найвищими органами влади в державі.

Нараховані суми в межах ліміту, виходячи з обсягу забраної води і ставок плати, відносять на ВВ конкретного платника.

Ставка за воду понад ліміт, збільшена у п'ять разів, і нарахована сума плати сплачується з чистого прибутку конкретного платника.

Платники податку самостійно визначають і сплачують за воду і подають розрахунки в ДПА.

Збір за використання водних ресурсів не справляється:

- 1) за воду, що використовується для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення;
- 2) за воду, що використовується для протипожежних потреб;
- 3) за воду, що використовується для потреб зовнішнього благоустрою територій міст та інших населених пунктів тощо.

Збір за спеціальне використання водних ресурсів загальнодержавного значення в розмірі 80 % зараховується до Державного бюджету України і 20 % — до бюджетів територіальних громад.

Збір за спеціальним використанням водних ресурсів місцевого значення в розмірі 100 % зараховується до бюджетів територіальних громад.

Збір за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту зараховується платниками в розмірі 100 % до Державного бюджету України.

Контроль за обсягами використання водних ресурсів та достовірністю їх обліку здійснюють на місцях представники Державного комітету по водному господарству та Державного комітету по геології і використанню надр. Контроль за повнотою обчислення і своєчасністю сплати до бюджету збору за спеціальне використання водних ресурсів та користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту здійснюють органи державної податкової служби.

Приклад 3. Промислове підприємство, розташоване у Кам'янець-Подільському районі Хмельницької області, використовує у своїй діяльності водні ресурси загальнодержавного значення, а саме із підземної води (артезіанської свердловини) та з поверхневих водних об'єктів (притоки річки Дністер). Установлений ліміт використання води на I квартал становить 9000 м³. Фактично використано (з урахуванням втрат у системах водопостачання) 10 550 м³ води, в тому числі 8440 м³ — з басейна річки Дністер, решта — з підземних вод.

Норматив збору за використання води з басейну річки Дністер складає 3,02 коп./м³, за спеціальне використання підземних вод Кам'янець — Подільського району — 9,58 коп./м³. Підприємство нараховувало та сплатило до Зведеного бюджету збір за використання води, подавши розрахунок до Кам'янець-Подільської ОД-III, в сумі 725,61 грн. [59, с. 35—37].

Розв'язок

1. Нараховуємо плату за воду в межах ліміту: $(9000 \cdot 8440 / 10 550 \cdot 0,0302 + 9000 \cdot 2110 / 10 550 \cdot 0,0958) = [(9000 \cdot (0,8 \times 0,0302 + 0,2 \cdot 0,0958))] = 217,44 + 172,44 = 389,88$ грн.

2. Нараховуємо плату за понадлімітне використання води: $(1550 \cdot 8440 / 10550 \cdot 0,0302 \cdot 5 + 1550 \cdot 2110 / 10 550 \cdot 0,0958 \cdot 5) = 187,24 + 148,49 = 335,73$ грн.

3. Сума задекларованого підприємством податкового зобов'язання із збору за спеціальне використання водних ресурсів складає 725,61 грн. (389,88 + 335,73).

10.4. Платежі за користування надрами

Платежі за користування надрами виступають у формі фінансових відносин між державою як власником природних ресурсів та надрокористувачами. Платниками платежів за користування

надрами для видобування корисних копалин є всі суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності, які здійснюють видобування корисних копалин, включаючи підприємства з іноземними інвестиціями.

Плата за користування надрами для видобування корисних копалин справляється за фактично погашені в надрах обсяги балансових та позабалансових запасів (видобутих обсягів) корисних копалин. Обсяг погашених запасів корисних копалин визначається як сума обсягів видобутих корисних копалин та фактичних їх втрат у надрах під час видобування.

Нормативи плати за користування надрами для видобування корисних копалин встановлюються для кожного виду корисних копалин (групи корисних копалин, близьких за призначенням) як базові з подальшою їх диференціацією залежно від геологічних особливостей та умов експлуатації родовищ. Базові нормативи плати за видобування корисних копалин залежно від виду корисних копалин встановлюються в фіксованому та процентному вираженні. Фіксоване вираження передбачає встановлення нормативів у гривнях за одиницю погашених в надрах запасів або видобутих корисних копалин, процентний — встановлення нормативів у відсотках до вартості видобутих (погашених в надрах запасів) корисних копалин. Розрахована за базовими нормативами плата за користування надрами для видобування корисних копалин є мінімальною величиною, яку надрокористувачі сплачують незалежно від геологічних особливостей родовищ та умов їх експлуатації.

Обсяги балансових та позабалансових запасів, видобутку корисних копалин визначаються за даними державної статистичної звітності та геолого-маркшейдерською документацією.

За обсяги наднормативних втрат корисних копалин у надрах при їх видобуванні, а також за обсяги видобування понад встановлені квоти (ліміти) плата справляється в подвійному розмірі. Нормативи втрат корисних копалин у процесі видобутку встановлюються для кожного родовища.

Плата за користування надрами для видобування корисних копалин обчислюється щоквартально за наростаючим підсумком з початку року, виходячи з фактичного обсягу погашених в надрах запасів, обсягу видобутку або вартості видобутої мінеральної сировини чи продуктів її первинної переробки.

Платники щоквартально складають розрахунки за встановленими формами та подають їх державним податковим органам за місцезнаходженням родовища корисних копалин не пізніше

25 числа місяця, наступного за звітним кварталом, та 15 лютого року, наступного за звітним.

Сплата платежу за користування надрами для видобування корисних копалин проводиться платниками щоквартально не пізніше 20 числа місяця, наступного за звітним кварталом.

Приклад 4. ВАТ «Цемент Поділля» використовує для виготовлення цементу сировину з місцевого родовища. Обсяги погашення балансових та позабалансових запасів за звітні періоди складають відповідно 55 та 4,5 тис. тонн. Базовий норматив плати за одиницю погашених запасів — 2 грн. за тону. При погашенні позабалансових запасів використовується коефіцієнт 0,5. При нарахуваннях платежу за попередній період в сумі 62450,0 грн. сумарна плата за користування надрами для видобутку сировини (вапняку) з балансових і позабалансових запасів у поточному періоді підлягала сплаті до бюджету в сумі 52050,0 грн. [59, с. 38].

Розв'язок

1. Плата за користування надрами для видобутку вапняку з балансових запасів: $55\ 000 \cdot 2,0 = 110\ 000,0$ грн.
2. Плата за користування надрами для видобування вапняку з позабалансових запасів: $4\ 500 \cdot 2,0 \cdot 0,5 = 4\ 500,0$ грн.
3. Сумарна плата, що підлягає нарахуванню у поточному періоді складе 114500,0 грн. ($110\ 000,0 + 4\ 500,0$). До сплати за звітний квартал — 52050,0 грн. ($114\ 500,0 - 62\ 450,0$).

10.5. Суть і призначення державного мита. Порядок його стягнення і перерахування в бюджет

Державне мито — це вид податкового платежу у формі плати за надання державою та уповноваженими на це органами певних видів послуг юридичного характеру, яке стягується виключно за операції на митній території держави.

Платниками державного мита є юридичні та фізичні особи, які звертаються у відповідні органи для здійснення в їхніх інтересах певних юридичних дій та для видачі їм документів юридичного значення.

Об'єктом оподаткування є:

- 1) позовні заяви — сума та вартість позовної заяви;
- 2) здійснення нотаріальних та реєстраційних дій — кількість таких дій.

Ставки державного мита визначаються двома методами:

1) у відсотках до вартості позовної заяви, суми договору, вартості майна (пропорційне державне мито);

2) у твердих розмірах, обчислених у відповідних частинах мінімальної заробітної плати або неоподаткованого мінімуму доходів громадян (просте державне мито).

Перелік послуг та ставки державного мита затверджуються найвищими органами влади, причому він має загальнодержавний характер як для державного мита, що надходить у державний бюджет, так і для державного мита, що йде у місцевий бюджет.

Державне мито сплачується за місцем розгляду та оформлення документів в порядку, який визначається міністерством фінансів. До Державного бюджету України зараховується державне мито, що справляється з позовних заяв, за дії, пов'язані з отриманням юридичних документів загальнодержавного значення. *Існує три методи сплати державного мита:* готівкою, безготівковими розрахунками та митними марками.

Сплату державного мита готівкою здійснюють фізичні особи, в інтересах яких видають документи юридичного характеру або проводять певні юридичні дії. Сплата проводиться через установи Ощадбанку. На Ощадбанк України покладено обов'язок своєчасного перерахунку державного мита до державного бюджету: в містах — один день після акумуляції коштів; в селах — три банківські дні після акумуляції коштів. Призначення митних марок — прискорити процес надходження державного мита до бюджету.

Контроль за надходженням коштів до державного бюджету покладено на органи ДПА та відділення державного казначейства.

Відповідальність за надходження державного мита до бюджету несуть установи Ощадбанку, інші комерційні банки, а також організації, які стягують державне мито та здійснюють в інтересах платника юридичні дії. За несвоечасність перерахунку державного мита до бюджету стягується штраф і пеня у розмірі 0,2 % за кожний день прострочки платежу.

10.6. Єдиний збір, який справляється в пунктах пропуску через державний кордон України

З 1 січня 2000 року в Україні введено єдиний збір, який справляється в пунктах пропуску через державний кордон. Єдиний збір складається із зборів за здійснення митного, санітарного, ве-

теринарного, фітосанітарного, радіологічного та екологічного контролю, а також плати за проїзд транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів автомобільними дорогами України.

Єдиний збір справляється одноразово при транзиті, ввезенні або вивезенні вантажу за єдиним платіжним документом.

Ставки єдиного збору, який справляється в пунктах пропуску через державний кордон України, виражаються в євро. Стягується він в національній валюті України за офіційним (обмінним) курсом Національного банку на день його сплати.

Збори за здійснення митного, санітарного, ветеринарного, фітосанітарного, радіологічного та екологічного контролю не повинні перевищувати вартості витрат, пов'язаних із здійсненням такого контролю.

Розміри ставок єдиного збору, який справляється в пунктах пропуску через державний кордон України, встановлюються (незалежно від кількості та найменування вантажу) щодо:

- вантажної партії;
- вантажу в одному дорожньо-транспортному засобі (автопотягу);
- вантажу в одному залізничному вагоні, якщо вантаж становить одну вантажну партію;
- вантажу у великовантажному контейнері, якщо цей вантаж становить одну вантажну партію.

Збори, які справляються в пунктах пропуску через державний кордон України у зв'язку із здійсненням відповідно до законодавства України митного, санітарного, ветеринарного, фітосанітарного, радіологічного та екологічного контролю, перераховуються в повному обсязі до Державного бюджету, а плата, яка справляється за проїзд транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів автомобільними дорогами України, — до Державного дорожнього фонду.

10.7. Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету

Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету, справляється з надрокористувачів незалежно від форми власності, які видобувають корисні копалини на раніше розвіданих родовищах, а також на розташованих у межах території України, її континентального шельфу та виключної

(морської) економічної зони родовищах з попередньо оціненими запасами, які за згодою заінтересованих надрокористувачів передані їм для промислового освоєння. Він зараховується до Державного бюджету і спрямовується на розвиток мінерально-сировинної бази.

Нормативи збору за виконані геологорозвідувальні роботи встановлюються окремо для кожного виду корисних копалин чи групи близьких за призначенням корисних копалин у гривнях до одиниці видобутку чи погашення у надрах запасів корисних копалин. Нормативи збору індексуються з урахуванням офіційно встановленого індексу інфляції.

Обсяг погашених запасів корисних копалин визначається як сума обсягів видобутих корисних копалин та фактичних їх втрат у надрах під час видобування.

Надрокористувачі, які виконували геологорозвідувальні роботи частково за рахунок власних коштів, сплачують збір, застосовуючи коефіцієнти залежно від обсягу виконаних на відповідних родовищах пошукових робіт.

Якщо надрокористувачі видобувають більше одного виду корисних копалин, що залягають окремо, збір обчислюється за кожний їх вид окремо.

Збір за виконані геологорозвідувальні роботи справляється з дати видобутку корисної копалини.

Суми збору відносяться до валових витрат реалізованої продукції (робіт, послуг).

Збір за виконані геологорозвідувальні роботи сплачується до бюджету авансовими платежами щодавно або щомісячно, залежно від суми збору за минулий місяць. Якщо сума збору за минулий місяць становила більше 10 тис. грн., авансові платежі сплачуються до 13, 23 числа поточного місяця і до 3-го числа наступного місяця — виходячи з кількості видобутих корисних копалин за кожну минулу декаду.

При сумі збору менше 10 тис. грн. авансові платежі сплачуються до 15 числа наступного за звітним місяця, виходячи з фактичної кількості видобутих корисних копалин за кожний минулий рік.

Після закінчення кварталу, півріччя, дев'яти місяців і року користувачі надр обчислюють повну суму збору за виконані геологорозвідувальні роботи наростаючим підсумком з початку року, виходячи з фактичної кількості видобутої мінеральної сировини. Перерахунок провадиться в 5-денний строк з дати, встановленої для подання бухгалтерських звітів.

10.8. Рентна плата за нафту, природний газ, газовий конденсат, що видобуваються в Україні

Суб'єкти господарювання, які здійснюють видобуток вуглеводневої сировини, а саме природного газу (у тому числі нафтового (попутного) газу) та газового конденсату (крім природного газу та газового конденсату із морських родовищ) і нафти (у т. ч. з родовищ із важковидобувними та виснаженими запасами, включаючи понадбазовий) на підставі спеціальних дозволів (ліцензій) на право користування надрами, вносять у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, до Державного бюджету України:

1) рентну плату за природний газ (у тому числі і нафтовий (попутний) газ):

— у розмірі 30,6 грн. за 1000 куб. м видобутого природного газу (у т. ч. за базові і понадбазові обсяги, видобуті з родовищ із важковидобувними і виснаженими запасами, а також за нафтовий (попутний) газ), крім обсягів природного газу (у т. ч. нафтового (попутного) газу), видобутих з покладів, що повністю залягають на глибині понад 5000 м;

— у розмірі 15 грн. за 1000 куб. м видобутого природного газу (у т. ч. і нафтового (попутного) газу) із покладів, що повністю залягають на глибині понад 5000 м;

2) рентну плату за нафту (у т. ч. за базові і понадбазові обсяги, видобуті з родовищ із важковидобувними і виснаженими запасами):

— у розмірі 876,17 грн. за одну тонну нафти, видобутої із покладів, більша частина яких залягає на глибині до 4000 м;

— у розмірі 550 грн. за одну тонну нафти, видобутої із покладів, більша частина яких залягає на глибині від 4000 до 5000 м;

у розмірі 325 грн. за одну тонну нафти, видобутої із покладів, більша частина яких залягає на глибині понад 5000 м;

3) рентну плату за газовий конденсат:

— у розмірі 876,17 грн. за одну тонну газового конденсату, видобутого із покладів, що залягають на глибині до 5000 м включно;

— у розмірі 325 грн. за одну тонну газового конденсату, видобутого з покладів, що повністю залягають на глибині понад 5000 м.

Після проведення у 2006 році кожного наступного аукціону з продажу нафти, газового конденсату, у наступних звітних (податкових) періодах до затверджених цією статтею ставок рентної плати за нафту і газовий конденсат застосовується коригуючий коефіцієнт, який щомісячно визначається шляхом ділення середньозваженої ціни однієї тонни нафти, що склалася на останньому аукціоні, який проводився у жовтні 2005 року.

10.9. Рентна плата: за транзитне транспортування природного газу, аміаку; транспортування нафти та нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та продуктопроводами

Відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України на 2006 рік», суб'єкти господарювання, які здійснюють транспортування трубопровідним транспортом територією України природного газу, нафти, нафтопродуктів та аміаку, вносять до Державного бюджету України:

— рентну плату за транзитне транспортування природного газу в розмірі 1,67 грн. за 1000 куб. метрів газу на кожні 100 км відстані;

— рентну плату за транспортування нафти магістральними нафтопроводами в розмірі 4,5 грн. за одну тону нафти, що транспортується;

— рентну плату за транспортування нафтопродуктів магістральними нафтопродуктопроводами в розмірі 4,5 грн. за 10 т нафтопродуктів, що транспортуються;

— рентну плату за транзитне транспортування аміаку в розмірі 3,7 грн. за одну тону на кожні 100 км відстані.

Сплата зазначених платежів здійснюється щодавно (15, 25-го числа поточного місяця, 5-го числа наступного місяця), виходячи із обсягів природного газу, нафти, нафтопродуктів та аміаку, що транспортуються територією України, у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Розрахунки з рентної плати за транзитне транспортування природного газу, аміаку через територію України та рентної плати за транспортування нафти та нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та продуктопроводами подаються до органів стягнення за базовий податковий (звітний) період, що дорівнює календарному місяцю (у т. ч. при сплаті місячних авансових внесків), — протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця.

Сума рентної плати, яка була нарахована за звітний період і не була внесена в установлений термін (протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем відповідного граничного строку для подання податкової декларації), сплачується до Державного бюджету України із нарахуванням пені у порядку, встановленому Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (відомості Верховної Ради України, 2001 р., № 10, ст. 441).



ІНШІ ПОДАТКИ

11.1. Податок на промисел: призначення, платники, порядок визначення суми податку та її сплати до бюджету

Основне призначення податку на промисел полягає в уніфікації оподаткування доходів фізичних осіб.

Він є загальнодержавним податком, хоча повністю зараховується у місцевий бюджет.

Платниками є фізичні особи, які здійснюють реалізацію продукції (крім продукції, вирощеної на присадибних ділянках) не більше чотирьох разів на рік. Цей податок справляється у вигляді сплати одноразового патенту, шляхом придбання дозволу на разову торгівлю.

Сума одноразового патенту залежить від терміну реалізації продукції:

1) якщо термін реалізації до семи днів, то ставка податку — 20 % від вартості товару;

2) якщо термін до трьох днів, то ставка податку на промисел — 10 % від вартості товару чи продукції.

Податок сплачується при оформленні дозволу на реалізацію і перераховується до бюджету через Ощадбанк України.

При реалізації транспортних засобів податок повинні сплачувати особи, які здійснюють другу та наступну реалізацію транспортного засобу протягом календарного року і складає 10 % від суми реалізації, якщо термін її не перевищує трьох днів (якщо сім днів, то ставка податку подвоюється). Сплачується в 10-денний термін після моменту реалізації.

11.2. Податок з власників транспортних засобів: платники, об'єкт оподаткування, ставки та порядок і строки сплати

Платниками податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів є юридичні і фізичні особи, у власності яких є транспортні засоби (зарєстровані).

Об'єктом оподаткування є:

- а) трактори (колісні), крім тих, що на гусеничному ході;
- б) легкові автомобілі;
- в) вантажні автомобілі;
- г) автомобілі для перевезення пасажирів (не менше 10 осіб);
- д) автомобілі спеціального призначення (крім пожежних і швидкої допомоги);
- ж) мотоцикли та велосипеди із встановленим двигуном, крім тих, що мають об'єм циліндра до 50 см³;
- з) яхти, парусні судна;
- е) човни моторні (крім спортивних) і катери.

Базою для нарахування податку є об'єм циліндрів двигуна, потужність електродвигунів і довжина судна.

Одиницею оподаткування або масштабом вимірювання податкової бази є:

- а) 100см³ об'єму циліндрів двигуна;
- б) 1 кіловат потужності двигуна;
- в) 100 см довжини.

СТАВКИ ПОДАТКУ:

Код	Назва об'єкта оподаткування	Ставки податку на рік
87.01	Трактори колісні	2,5 грн. зі 100 см ³
87.02	Автомобілі для перевезення пасажирів (не менше 10 чоловік)	3,6 грн. зі 100 см ³
87.03	Автомобілі легкові:	
	а) об'єм двигуна до 1000 см ³	3 грн. зі 100 см ³
	б) від 1001 до 1500 см ³	4 грн. зі 100 см ³
	в) від 1501 до 1800 см ³	5 грн. зі 100 см ³
	г) від 1801 до 2500 см ³	10 грн. зі 100 см ³
	д) від 2501 до 3500 см ³	20 грн. зі 100 см ³
	ж) більше 3501 см ³	30 грн. зі 100 см ³
87.03 90100	Автомобілі з електродвигуном	0,5 грн. зі 1 кВт
87.04	Автомобілі вантажні (залежно від об'єму циліндрів двигуна)	від 10 до 20 грн. зі 100 см ³
89.03	Яхти і судна парусні:	
	а) морські	10 грн. зі 100 см довжини
	б) інші з масою до 100 кг і довжиною до 7,5 м	5 грн. зі 100 см довжини
	в) інші з довжиною більше 7,5 м	10 грн. зі 100 см довжини

Від сплати податку звільняються:

1) підприємства автомобільного транспорту загального користування;

2) навчальні заклади державної та комунальної форм власності, які фінансуються з відповідних бюджетів;

3) особи, котрі постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, ветерани війни, інваліди — щодо одного легкового автомобіля або одного мотоцикла чи одного човна моторного або катера;

4) на 50 % — сільськогосподарські підприємства-товаровиробники за трактори колісні, автобуси та спеціальні автомобілі для перевезення людей з кількістю місць не менше десяти;

5) на 50 % — громадяни, у власності яких знаходяться легкові автомобілі, вироблені в країнах СНД і поставлені на облік в Україні до 1990 року включно.

Юридичні особи нараховують і сплачують податок у такому порядку:

— до 1 березня в ДПА (станом на 1 січня) подають податкову звітність у формі розрахунку, де вказують кількість транспортних засобів, базу оподаткування, ставки податку. Самостійно нараховану суму податку юридичні особи, сплачують до бюджету щоквартально рівними частинами до 15 числа місяця, що настає за звітним кварталом.

Фізичні особи не подають розрахунків в ДПА, а сплачують податок до проходження технічного огляду щорічно або один раз у два роки, але не пізніше першого півріччя року, в якому проводиться технічний огляд, або в момент реєстрації транспортного засобу.

Контроль за розрахунками з бюджетом по цьому податку здійснюють ДПА, ДАІ (по фізичних особах).

Цей податок зараховується на спеціальні рахунки територіальних дорожніх фондів республіканського бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів та бюджету м. Севастополя. Територіальні дорожні фонди 85 % із суми цього податку спрямовують на фінансування витрат, пов'язаних з будівництвом, реконструкцією, ремонтом і утриманням автомобільних доріг загального користування, а також сільських доріг, а 15 % — до бюджетів місцевого самоврядування на ремонт і утримання вулиць в населених пунктах, що належать до комунальної власності і суміщаються з автомобільними дорогами загального користування державного значення.

11.3. Місцеві податки: комунальний і податок з реклами

Місцеві податки і збори — це обов'язкові податкові платежі, які запроваджуються сільськими, селищними, міськими радами відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, установлених законами України, за наявності об'єктів оподаткування.

Стягуються місцеві податки і збори тільки в межах території, яка знаходиться під юрисдикцією місцевих органів влади базового рівня управління.

Перелік податків встановлено законом України «Про зміни і доповнення до Закону «Про систему оподаткування» від 19 лютого 1997 року. В ньому чітко вказано, що місцеві податки і збори, згідно з переліком, мають право запроваджувати лише міські, сільські, селищні ради народних депутатів.

Закон України містить проблематичний аспект, тому що він зобов'язує місцеві органи влади запровадити:

- 1) комунальний податок;
- 2) збір за видачу ордера на квартиру;
- 3) ринковий збір;
- 4) збір на розміщення об'єктів торгівлі;
- 5) збір з власників собак.

Разом із переліком ВР України регламентує і максимальні ставки місцевих податків і зборів.

До місцевих податків в Україні належать два податки: комунальний та податок з реклами.

Комунальний податок на сьогодні є обов'язковим до запровадження місцевим податком, регламентовано і максимальну ставку — 10 %.

Платники комунального податку є юридичні особи, метою фінансово-господарської діяльності яких є отримання прибутку.

Об'єктом оподаткування або податковою базою для розрахунку комунального податку є розрахунковий фонд оплати праці, який визначається шляхом множення середньоспискової чисельності працівників за звітний період на один неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Сума комунального податку дорівнює добутку розрахункового фонду оплати праці на ставку податку.

Нарахування комунального податку можна проводити щомісячно або раз у квартал. Сплачується комунальний податок один раз у квартал до 15-го числа місяця, що слідує за звітним кварталом.

По комунальному податку передбачена податкова звітність у формі розрахунку комунального податку, який подають у ДПА до 15-го числа місяця, що слідує за звітним.

Нараховані суми комунального податку включаються у валові витрати платників.

Органи ДПА контролюють процес надходження комунального податку до місцевого бюджету:

а) при камеральній перевірці проводять перевірку показників розрахунку комунального податку за квартал, дані додатків до декларації про прибуток підприємств;

б) при документальній — перевіряють головну книгу, аналітичні відомості по розрахунку комунального податку, звіти з праці (для визначення середньої чисельності працюючих), дані про рух штатних працівників за звітний період.

Платниками податку з реклами є підприємства, які виготовляють, розміщують та встановлюють рекламу. Конкретними носіями податку з реклами є особи, які замовляють виготовлення чи розміщення реклами. Це пояснюється тим, що податок з реклами має ознаки непрямого податку, бо є елементом ціни.

Об'єктом оподаткування (податковою базою) є вартість послуг по встановленню чи розміщенню реклами. Причинний розмір податку з реклами не повинен перевищувати:

а) при одноразовій рекламі — 0,1 % від бази оподаткування;

б) при багаторазовій рекламі — 0,5 % від бази оподаткування.

Конкретні носії сплачують суму податку з реклами конкретним платникам в момент оплати послуги по рекламі.

$$\text{Ціна послуги без ПДВ} = \text{Вартість послуги без ПДВ} + \\ + \text{Сума податку з реклами}$$

Сума податку з реклами дорівнює добутку ціни послуги без ПДВ на ставку податку.

Контроль за розрахунками здійснює ДПА через документальну перевірку:

- 1) перевіряються журнал — головна;
- 2) аналітичні відомості по формуванню собівартості.

11.4. Місцеві збори

№ з/п	Стаття декрету	Види місцевих податків і зборів	Хто є платником	Об'єкт оподаткування	Ставки (граничні розміри)	На кого покладається облік платників	Строки сплати та перерахування
1	2	3	4	5	6	7	8
1	3	Збір за припаркування автотранспорту	Юридичні особи і громадяни, які припарковують автомобілі в спеціально обладнаних або відведених для цього місцях	Час парковки автотранспорту	3 % нмдг у спеціально обладнаних місцях 1 % нмдг у відведених місцях	Визначають ради	Сплачується водіями на місці парковки. Строки перерахування до бюджету встановлюються радами
2	4	Ринковий збір	Юридичні особи і громадяни, які реалізують сільськогосподарську і промислову продукцію та інші товари	Торгові місця на ринках за кожний день торгівлі	20 % мзп* — для громадян 3 мзп — для юридичних осіб	Адміністрація ринків	Справляється до початку реалізації продукції. Строки перерахування до бюджету встановлюються радами
3	5	Збір за видачу ордера на квартиру	Особи, які отримують документ, що дає право на заселення квартири	Послуги, пов'язані з видачею документа, що дає право на заселення квартири	30 % нмдг	Органи з обліку та розподілу житла	Сплачується до бюджету через установи банків до одержання ордера
4	6	Збір з власників собак	Громадяни, власники собак, які проживають у будинках державного і громадського житлового фонду та приватизованих квартирах	За кожну собаку (крім службових)	10 % нмдг щорічно	Визначають ради	Сплачується у порядку визначеному радами

№ з/п	Стаття декрету	Види місцевих податків і зборів	Хто є платником	Об'єкт оподаткування	Ставки (граничні розміри)	На кого покладається облік платників	Строки сплати та перерахування
1	2	3	4	5	6	7	8
5	7	Курортний збір	Громадяни, які прибувають у курортну місцевість, крім деяких категорій громадян, які звільнені Декретом КМ України	Кожний громадянин, який прибув у курортну місцевість	10 % нмдг	Адміністрації готелів та інших установ готельного типу квартирно-посередницькими організаціями або в порядку, визначеному радами	Справляється не пізніше 3-х днів від дня прибуття у курортну місцевість. Строки перерахування до бюджету встановлюються радами
6	8	Збір за участь у бігах на іподромі	Юридичні особи і громадяни, які виставляють своїх коней на змаганнях комерційного характеру	Кожен кінь, виставлений на змагання комерційного характеру	3 нмдг	Адміністрацією іподромів	Справляється до початку змагань. Строки перерахувань до бюджету встановлюються радами
7	9	Збір за виграш на бігах	Особи, які виграли в грі та тоталізаторі на іподромі	Сума виграшу в грі на тоталізаторі на іподромі	6 % від суми виграшу	Адміністрацією іподромів	Справляється під час видачі виграшу. Строки перерахування до бюджету встановлюються радами

№ з/п	Стаття декрету	Види місцевих податків і зборів	Хто є платником	Об'єкт оподаткування	Ставки (граничні розміри)	На кого покладається облік платників	Строки сплати та перерахування
1	2	3	4	5	6	7	8
8	10	Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі	Особи, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі	Сума плати, яка визначена за участь у грі на тоталізаторі на іподромі	5 % від суми плати, визначеної за участь у грі на тоталізаторі на іподромі	Адміністрацією іподромів	Справляється під час придбання квитка на участь у грі. Строки перерахування до бюджету встановлюються радами
9	12	Збір за право на використання місцевої символіки	Юридичні особи і громадяни, які використовують місцеву символіку з комерційною метою	Використання символіки з комерційною метою	0,1 % вартості виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг — для юридичних осіб 5 нмдг — для громадян — підприємців	Визначають ради	Строки перерахування до бюджету встановлюються радами. Сплачується в порядку, визначеному радами
10	13	Збір за право на проведення кіно- і телезйомок	Комерційні кіно- і телеорганізації, включаючи організації з іноземними інвестиціями та зарубіжні організації, які проводять зйомки, що потребують додаткових заходів	Додаткові заходи (виділення наряду міліції, оточення території зйомок тощо)	Фактичні витрати на проведення зазначених заходів	Визначають ради	Строки перерахування до бюджету встановлюються радами. Сплачується в порядку, визначеному радами

№ з/п	Стаття декрету	Види місцевих податків і зборів	Хто є платником	Об'єкт оподаткування	Ставки (граничні розміри)	На кого покладається облік платників	Строки сплати та перерахування
1	2	3	4	5	6	7	8
11	14	Збір за право на проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей	Юридичні особи і громадяни, які мають дозвіл на проведення аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей	Вартість заявлених до місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу товарів або сума на яку випускається лотерея	0,1 % вартості заявлених до місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу товарів або сума, на яку випускається лотерея за право на проведення лотерей збір з кожного учасника не повинен перевищувати 3 нмдг	Визначають ради	За три дні до проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу або під час одержання дозволу на випуск лотерей. Сплачується в порядку, визначеному радами
12	17	Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг	Юридичні особи і громадяни, які реалізують сільськогосподарську і промислову продукцію та інші товари	Послуги, пов'язані з оформленням та видачею дозволів на торгівлю у спеціально відведених для цього місцях, залежно від площі торгового місця його територіального розміщення та виду продукції	20 нмдг — для суб'єктів, що постійно здійснюють торгівлю і нмдг в день за одноразову торгівлю	Уповноважені організації, яким надано таке право	Сплачується в порядку, визначеному радами

* нмдг — неоподаткований мінімум доходів громадян

** мзп — мінімальна заробітна плата

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

12.1. Структура податкової служби та її функції

Податкова служба в Україні створена в січні 1990 року відповідно до Постанови Ради Міністрів колишнього СРСР від 24.01.1990 року № 76 «Про Державну податкову службу». До цього її функції виконували фінансові органи, на які нині покладено планування і виконання бюджету. Зараз в Україні діє Закон «Про Державну податкову службу в Україні» від 04.12.1990 р. № 509-ХІІ, зі змінами і доповненнями. До серпня 1996 року вона включала 2 підрозділи: податкову інспекцію; та податкову поліцію.

Податкова інспекція підпорядковувалася Мінфіну. Податкова поліція — Міністерству внутрішніх справ.

Для покращення контрольної роботи у сфері оподаткування ці два підрозділи з листопада 1996 року об'єднали в єдиний орган — Державну податкову адміністрацію (ДПА).

ДПА здійснює свою діяльність без галузевої підпорядкованості (на правах міністерства).

Структуру ДПА України можна зобразити так:

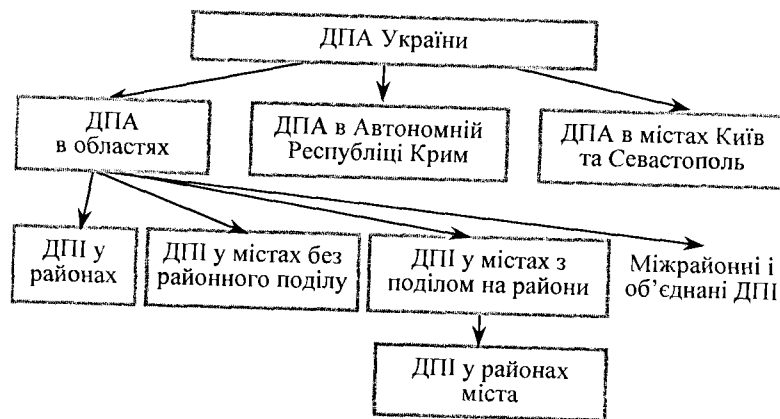


Рис. 12.1. Структура ДПА України

У складі органів ДПС знаходяться відповідні спеціальні підрозділи боротьби з податковими правопорушеннями — податкова міліція, а також три самостійні департаменти:

— Департамент з питань адміністрування акцизного збору та контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів;

— Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом;

— Департамент розвитку та модернізації податкової служби.

Найвища ланка ДПС — Головна ДПА. Її функції:

1) розробка інструктивного та методологічного забезпечення податкової роботи в Україні;

2) затвердження форм податкової звітності;

3) інформаційно-консультативна робота серед низових ланок ДПА та платників податків;

4) організаційна робота щодо автоматизації діяльності ДПА;

5) кадрова політика.

Середня ланка податкової служби включає: ДПА в областях, Автономної Республіки Крим, в місті Севастополі, Києві, у містах з районним поділом. Основне призначення середньої ланки — консультативна робота і забезпечення зв'язку між низовими ДПІ і Головною ДПА України. Очолюють її в областях голови, які призначаються на посаду Кабінетом Міністрів України за поданням голови ДПС України.

Низова ланка включає: ДПІ у районах, у містах без районного поділу, в районах міст.

ДПІ очолюють начальники, які призначаються Головою ДПА України за поданням відповідних підрозділів в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі.

До основних функцій низової ланки відносять:

1) здійснення контролю за додержанням платниками податків законодавства щодо оподаткування;

2) ведення повного і своєчасного обліку платників податків і податкових надходжень;

3) перевірка законності у сфері валютних операцій;

4) забезпечення застосування і своєчасності стягнення сум фінансових санкцій та адміністративних стягнень.

До фінансових санкцій відносять:

1. Штрафи:

а) 10 % за несвочасність подання податкового звіту і несвочасність сплати податку;

б) у двократному розмірі від донарахованої суми — у разі виявлення порушення податковим інспектором;

в) у 5-кратному розмірі — якщо є повторне виявлення порушення законодавства протягом одного оподаткованого періоду.

2. Пеню за несвоєчасність надходження податків до бюджету. За несвоєчасне подання фінансового звіту пеня не нараховується. Якщо справляння пені не передбачено законами про окремі податки, тобто не встановлено їх розмір — вона нараховується в розмірі 120 % облікової ставки НБ України.

До адміністративних стягнень відносять штрафи на посадових осіб, керівників підприємств та фірм. Якщо фінансові санкції накладаються на фізичних і юридичних осіб (СПД), то адміністративні — безпосередньо на посадових осіб цих підприємств, установ, організацій:

а) від 5 до 10 нмдг у разі порушення законодавства щодо оподаткування;

б) від 10 до 15 нмдг на посадових осіб, які допустили повторне порушення протягом одного податкового періоду;

в) від 10 до 20 нмдг на посадових осіб, які порушили права податкових інспекторів; не забезпечили належне проведення податкових перевірок; ухилялись від сплати податків; на працівників банків, які порушують черговість надходження платежів до бюджету.

5) При зупинення операцій підприємства по розрахунковому рахунку.

б) Обстежувати будь-які виробничі, складські, торгові приміщення і вимагати від керівників будь-які первинні та інші бухгалтерські документи.

ДПА повинна забезпечувати дотримання комерційної та службової таємниці як по роботі ДПА, так і платників податків.

12.2. Звання та ранги працівників ДПА. Призначення та функції податкової міліції

Працівникам ДПА в Україні надають і присвоюють спеціальні звання та ранги. Звання:

— головний державний радник податкової служби (Голова ДПА України, якого призначає президент за поданням прем'єр міністра України);

— державний радник податкової служби 1, 2, 3 рангів (заступники);

- радник податкової служби 1, 2, 3, рангу;
- головний податковий інспектор 1, 2, 3 рангу;
- старший податковий інспектор 1, 2, 3 рангу;
- податковий інспектор 1, 2, 3 рангу.

Структурним підрозділом ДПА є підрозділи податкової міліції. До складу податкової міліції входять:

— Головне управління податкової міліції, Слідче управління податкової міліції, Управління боротьби з корупцією в органах ДПС, Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом;

— управління податкової міліції, слідчі відділи податкової міліції, відділи боротьби з корупцією в органах ДПС відповідних ДПА в Автономній Республіці Крим, областях, містах Кієві та Севастополі;

— відділи податкової міліції, слідчі відділення (групи) податкової міліції відповідних ДПІ в районах, містах, районах у містах, міжрайонних та об'єднаних ДПІ.

У складі податкової міліції діє спеціальний структурний підрозділ, який проводить роботу за боротьби із незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Основним призначенням цих підрозділів є детальне розслідування випадків ухиляння від сплати податків, притягнення винних до відповідальності.

Податкова міліція виконує такі функції:

1) приймає і реєструє заяви, повідомлення та іншу інформацію про злочини та правопорушення, що належать до її компетенції, здійснює в установленому порядку їх перевірку і ухвалює щодо них передбачені законом рішення;

2) здійснює відповідно до законодавства оперативно-розшукову діяльність, досудову підготовку матеріалів за протокольною формою, а також проводить дізнання та досудове (попереднє) слідство в межах своєї компетенції, вживає заходів щодо відшкодування заподіяних державі збитків;

3) виявляє причини й умови, що сприяли вчиненню злочинів та інших правопорушень у сфері оподаткування, вживає заходів щодо їх усунення;

4) забезпечує безпеку працівників органів державної податкової служби та їх захист від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням ними посадових обов'язків;

5) запобігає корупції та іншим посадовим порушенням серед працівників ДПС;

б) збирає, аналізує, узагальнює інформацію щодо порушень податкового законодавства, прогнозує тенденції розвитку негативних процесів кримінального характеру, пов'язаних з оподаткуванням.

Ці підрозділи безпосередньо функціонують як у найвищій ланці, так і в проміжній та низовій. В окремих випадках на низовому рівні дозволяється створення регіональних управлінь та відділів податкових розслідувань, що обслуговують декілька низових ланок.

Податкова міліція має право застосувати заходи фізичного впливу, спеціальні засоби та вогнепальну зброю.



ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ

13.1. Сутність, об'єкт, суб'єкт та мета податкового менеджменту

В економічній літературі поняття «управління, менеджмент» визначаються як сукупність принципів, форм, прийомів та методів цілеспрямованого впливу на об'єкт для досягнення певного результату.

Об'єктом впливу в податковій сфері є відносини, що виникають між державою та платниками з приводу сплати податків і обов'язкових платежів до бюджету та державних цільових фондів.

Органи законодавчої та виконавчої влади, контролюючі органи у сукупності з платниками податків створюють коло *суб'єктів* податкового менеджменту.

Таким чином, *податковий менеджмент*, — це процес управління податковою системою з метою реалізації податкової політики.

Метою податкового менеджменту на *макроекономічному рівні* є забезпечення доходної частини бюджету та впливу податків на розвиток підприємництва і соціальної сфери.

Метою податкового менеджменту на *мікроекономічному рівні* є своєчасне та повне виконання зобов'язань платника податків відповідно до діючого законодавства. Податковий менеджмент на мікрорівні передбачає прогнозування і планування податків, податковий облік, внутрішній контроль оподатковуваних баз.

13.2. Функції податкового менеджменту

Функції податкового менеджменту — це певний вид діяльності в управлінні, що відокремився в процесі спеціалізації управлінської праці. До них належать: планування, організація, координація, стимулювання і контроль. Зазначені функції є незольованими, а діють у взаємозв'язку і взаємозалежності.

У сфері управління податковою системою ці функції мають свій специфічний зміст.

Планування — це наукове передбачення розвитку і визначення шляхів здійснення розширеного відтворення. Податкове планування, будучи органічною частиною планування фінансів країни, забезпечує узгоджену взаємодію всіх його елементів.

На державному рівні роль податкового планування визначає аналіз надходження податків, тенденцій і факторів росту бази оподаткування і на цій підставі визначення обсягів податкових надходжень до бюджету.

Організація як функція управління податковою системою виражається, насамперед, у виборі і формуванні системи органів управління, порядку їх підпорядкованості, встановленні прав і обов'язків кожного органу. У ширшому розумінні ця функція передбачає також розробку нових методів оподаткування, наприклад зміну бази, ставки, податкових пільг, порядку подання декларацій тощо. Результат виконання функції організації полягає у створенні структури органів управління, закріпленої у відповідних положеннях, посадових інструкціях та інших нормативних документах.

Координація в області управління податковою системою передбачає забезпечення єдності дій податкових органів по усуненню диспропорцій у передбачених бюджетом планових завданнях з податків і зборів, які виникають внаслідок зміни соціально-економічних та фінансових умов.

Стимулювання означає, що органи управління пов'язують активність людей із задоволенням їх матеріальних і духовних потреб. Сплата податків до Державного бюджету пов'язана з необхідністю задоволення потреб платників податків у безпеці, правовому захисті, фінансуванні частини витрат на освіту, охорону здоров'я, науку і культуру за рахунок державних коштів.

Стимулювання означає і певну матеріальну відповідальність за своєчасну і повну сплату податків.

Контроль. Податковий контроль розглядається з двох сторін: як функція або елемент державного управління економікою та як особлива діяльність з виконання податкового законодавства.

13.3. Поняття податкової роботи

Податкова робота — це діяльність платників податків, ДПА та інших державних органів щодо законодавчого закріплення справляння податків, внесення їх до бюджету та контролю за їх надходженням.

Податкову роботу в ДПА можна зобразити так:

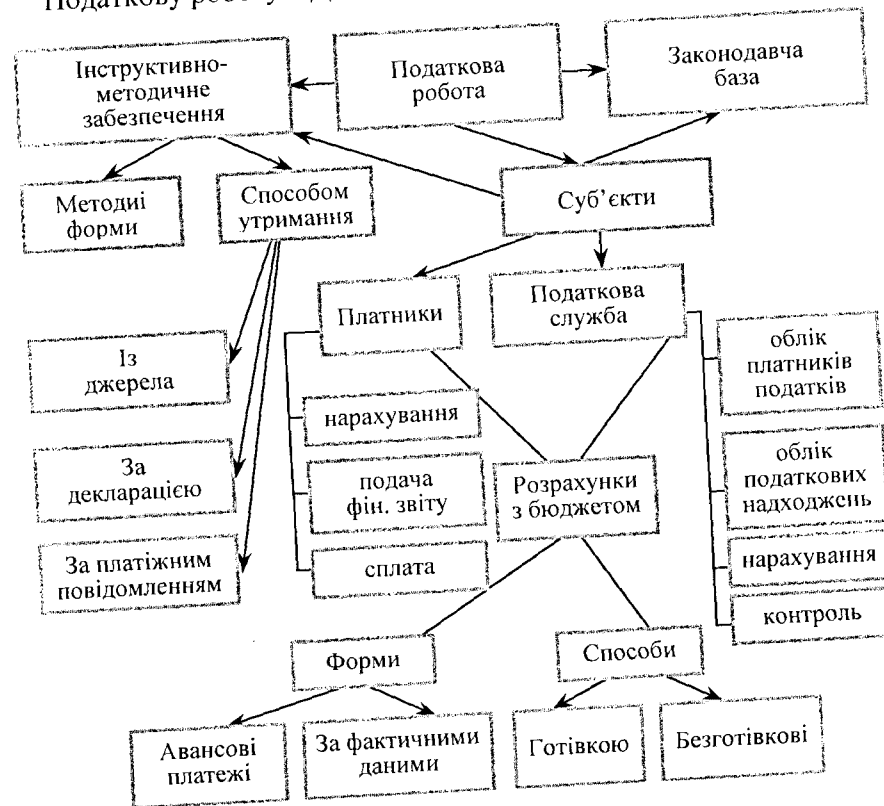


Рис. 13.1. Схема роботи податківців

Основними елементами податкової роботи є облік платників і надходжень податків до бюджету.

Облік платників податків є однією із основних функцій державних податкових органів, яка створює передумови для здійснення контролю за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю перерахування платниками податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів.

Розглянемо особливості обліку платників для юридичних та фізичних осіб.

Юридичні особи (їх філії), у яких згідно з чинним законодавством України виникають податкові зобов'язання, повинні у 2-

денний термін після одержання свідоцтва про державну реєстрацію звернутися до державних податкових органів за своїм місцем знаходженням для взяття на податковий облік.

Для взяття на облік платників податків юридична особа повинна подати до підрозділу державного податкового органу такі документи: заяву, нотаріально завірени копії статуту (якщо це необхідно для утворювальної організаційної форми підприємства), установчих договорів та інших документів, затверджених та зареєстрованих у встановленому чинним законодавством порядку з відміткою органу, що здійснив державну реєстрацію, копію положення (для бюджетних установ), копію свідоцтва про державну реєстрацію.

Взяття на облік платника податків — юридичної особи (філії) здійснюється державним податковим органом у 2-денний термін від дня надходження заяви. Дані із заяви заносяться до журналу обліку платників та Єдиного банку даних про платників податків — фізичних осіб.

Після взяття платника податків на облік державні податкові органи видають йому довідку для пред'явлення в установу банку, де він вирішив відкрити поточний рахунок. Банк, а також платник зобов'язані протягом трьох робочих днів з дня відкриття рахунка платнику податків (включаючи день відкриття) надіслати повідомлення про це державному податковому органу, в якому взято на облік такого платника податків.

Підрозділи обліку платників податків після взяття на облік платника податків формують його облікову справу з переліком документів, зазначених вище, яка на другий день після взяття платника податків на облік закріплюється за інспектором.

З 1996 року в Україні введена державна реєстрація фізичних осіб — платників податків та інших обов'язкових платежів. Реєстрація проводиться державними податковими інспекціями по районах і містах та містах без районного поділу за місцем постійного проживання платників, а для осіб, які не мають постійного проживання в Україні, — за місцем отримання доходів або за місцезнаходженням іншого об'єкта оподаткування.

Під час реєстрації до облікової картки фізичної особи — платника податків та інших обов'язкових платежів вносяться такі дані: прізвище, ім'я, та по батькові; дата народження; місце народження (країна, область, район, населений пункт); місце проживання; місце основної роботи; види сплачуваних податків та інших обов'язкових платежів.

Підприємства, установи, організації всіх форм власності зобов'язані подавати до державних податкових інспекцій за місцем постійного проживання платників податків, які працюють на цьому підприємстві, відомості для присвоєння ідентифікаційних номерів фізичним особам.

Виходячи з цих відомостей, Головна державна податкова адміністрація України надає фізичній особі — платнику податків та інших обов'язкових платежів ідентифікаційний номер і надсилає до державної податкової інспекції за місцем проживання фізичної особи або за місцем отримання доходів чи за місцезнаходженням об'єкта оподаткування картку з ідентифікаційним номером.

Ідентифікаційний номер Державного реєстру є обов'язковим для використання в разі:

- виплати доходів, з яких утримуються податки та інші обов'язкові платежі згідно з чинним законодавством України;
- укладення цивільно-правових угод, предметом яких є об'єкти оподаткування та щодо яких виникають обов'язки сплати платежів;

- відкриття рахунків в установах банку.

Якщо фізична особа хоче займатися підприємницькою діяльністю, вона повинна зареєструватися як суб'єкт підприємницької діяльності. Порядок реєстрації аналогічний порядку реєстрації для юридичних осіб.

З метою обліку нарахованих і сплачених платежів державними податковими інспекціями щорічно відкриваються особові рахунки. Вони відкриваються на кожний вид платежу платника. При цьому номери особових рахунків юридичних і фізичних осіб (підприємців) повинні відповідати ідентифікаційним кодам Державного реєстру. Особові рахунки ведуться на комп'ютерах згідно з АРМами.

Нарахування платежів в особових рахунках платників здійснюються на підставі таких документів:

- податкових декларацій, звітів, рахунків, платіжних повідомлень, довідок платників про авансові платежі;

- рішень начальника (заступника начальника) державної податкової інспекції за актами перевірок, проведених інспекторами державних податкових інспекцій та інших.

Подані платниками документи про нарахування платежів реєструються, після чого передаються до відділу обліку та звітності для проведення відповідних нарахувань у картках особових рахунків.

Документами, що надходять до органів державної податкової служби, як підтвердження сплати платежів до бюджету, є одержані від:

1) органів державного казначейства: відомості про зарахування платежів до бюджету, про повернення надмірно сплачених сум у вигляді електронного реєстру розрахункових документів; копії розрахункових документів про сплату платежів до державного бюджету за безготівковим розрахунком тощо;

2) фінансових органів: реєстр розрахункових документів про сплату платежів до місцевого бюджету; копії розрахункових документів про сплату до місцевого бюджету за безготівковим розрахунком та ін.

Для забезпечення правильності зарахування платежів згідно з бюджетною класифікацією державні податкові інспекції 1 грудня кожного року подають відповідним установам банків списки платників кожного району, міста із зазначенням виду платежу, а також підрозділів бюджетної класифікації доходів, символів звітності Національного банку та номерів рахунків, на які повинні зараховуватися платежі.

На 1 січня державними податковими інспекціями проводиться звірка розрахунків з бюджетом всіх платників за всіма податками та неподатковими платежами. При збігу сальдо розрахунків за даними платника з даними державної податкової інспекції розрахунки на 1 січня вважаються звіреними і акт звірки розрахунків не складається. Якщо сальдо з бюджетом на 1 січня за даними платника не збігається з даними державної податкової інспекції, звірка розрахунків оформляється складанням акта.

13.4. Контрольна робота органів ДПА щодо розрахунків платників податків з державою

Контрольна робота ДПА серед платників податків по дотриманню законодавства щодо оподаткування здійснюється через проведення камеральних та документальних перевірок.

Камеральна перевірка — це перевірка, яка проводиться шляхом співставлення даних фінансового звіту і арифметичного підрахунку показників звітності. Вона здійснюється без виїзду до платників податків, як у присутності, так і без участі посадових осіб підприємств.

Документальна перевірка проводиться працівниками ДПА із обов'язковим виїздом до платників податків і в присутності посадових осіб. Такій перевірці підлягають:

- 1) перевірка арифметичних підрахунків;
- 2) співставлення даних первинних бухгалтерських документів, показників аналітичного і синтетичного обліку з даними податкового звіту;
- 3) перевірка правильності визначення податкової бази і податкових зобов'язань;
- 4) перевірка правильності ведення бухгалтерського та інших видів обліку;
- 5) перевірка правильності складання розрахункових та інших документів;
- 6) інше.

На основі документальної перевірки податковим інспектором складається акт, який підписується податковим інспектором, керівником підприємства, головним бухгалтером (3—5 екземплярів).

Якщо в результаті перевірки виявлено будь-яке порушення, то головою ДПІ складається протокол на посадових осіб про притягнення до адміністративної відповідальності і постановою чи рішенням про застосування фінансових санкцій до платника податків.

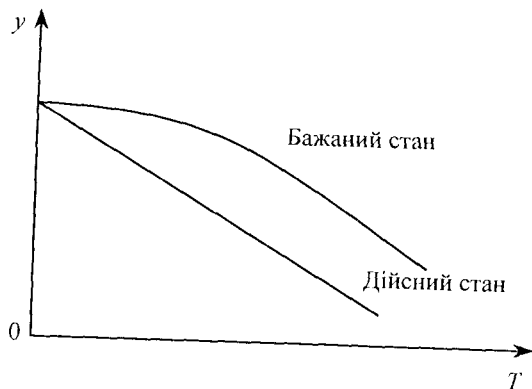
УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

14.1. Економічна сутність ухилення від сплати податків

За економічним змістом ухилення від сплати податків є процесом уникнення податкових зобов'язань конкретними платниками податків. Економічний характер цього поняття проявляється через можливість чіткого визначення зміни податків від рівня ухилення. Соціальні наслідки ухилення пов'язані з існуванням фіскального обміну — податки — блага і покращення чи погіршення суспільного добробуту платників податків. На процес ухилення впливають такі фактори:

- 1) історичні традиції;
- 2) моральна етика платника податку;
- 3) рівень державного контролю в країні;
- 4) рівень оподаткування.

Рівень оподаткування напряму впливає на ухилення від сплати податків. Надмірне підвищення норми оподаткування призводить до збільшення доходів тіньової економіки і згорання легального бізнесу, а заодно і скорочення податкової бази.



T — норма оподаткування;
 y — податкова база.

14.2. Форми та способи ухилення від сплати податків

У фіскальній практиці існує дві основні форми ухилення від сплати податків: законна та незаконна.

Основна відмінність між цими формами: законні форми не тягнуть за собою відповідальності, а незаконні передбачають накладення відповідних штрафів, санкцій.

До законних способів відносять:

- 1) штучне, без порушення законодавства, завищення собівартості;
- 2) прискорене нарахування амортизації;
- 3) відрахування на утримання домашньої контори і власного транспорту, що використовується у службових цілях;
- 4) відрахування в благодійні фонди;
- 5) використання офшорних застережень та податкових гаваней;
- 6) використання податкових пільг.

Намагання звести до мінімуму сплату податків юридичними та фізичними особами призводить до відтоку фінансових потоків в ті країни, які на законодавчому рівні сприяють залученню капіталу, не вимагаючи підтвердження джерел їх походження. Для зниження податку використовують співпрацю з компаніями, зареєстрованими в країнах, де існує ліберальний підхід до оподаткування (повне звільнення сплати чи великі пільги). Ці країни отримали назву податкових гаваней, податкових оазисів або офшорних зон.

Офшорні зони (англ. *off shore*) — це країни або деяка частина певної країни, в яких:

- існує сприятливий режим обслуговування банківських, страхових та інших фінансових операцій для іноземних фірм або громадян-іноземців;
- відсутні обмеження фінансової діяльності поза межами країни реєстрації;
- забезпечується збереження інформації щодо конфіденційності власників;
- діють значні пільги в оподаткуванні, а в деяких офшорних країнах податки взагалі не існують для іноземних фірм-нерезидентів.

Офшорні компанії відкриваються в офшорних країнах та центрах, які надають пільги тільки нерезидентам. Деяким іншим є офшорний бізнес у вільних економічних зонах, де пільги надають нерезидентам і резидентам. До податкових пільг відносять податкові кредити і податкові канікули.

Податковий кредит — це зменшення податку перед державою протягом певного періоду часу. Поширені види податкового кредиту:

- 1) інвестиційні знижки;
- 2) списання сум податків, сплачених за кордоном;
- 3) знижки на заходи по фінансуванню зайнятості населення.

Податкові канікули — це відстрочка щодо сплати податків з боку податкових органів.

Незаконні способи ухилення:

- 1) приховування об'єктів від оподаткування;
- 2) приховування доходів від оподаткування;
- 3) фальсифікація даних бухгалтерської та фінансової звітності;
- 4) підкуп податкових чиновників;
- 5) інші способи.

14.3. Міжнародне податкове планування

У світовій практиці існує три основних методи зарахування сплачених іноземних податків: система податкових кредитів (tax credit), механізм податкових знижок (tax deductions) та звільнення від іноземних податків у країні отримувача (exemption system).

Для більш зручного користування міжнародними системами паводимо таблицю. Для порівняння додамо до таблиці шосту колонку, необхідну для порівняння трьох систем із звичайною системою оподаткування міжнародних доходів, коли залік іноземних податків у країні — отримувача валютних прибутків не враховується (компенсація відсутня). У цій таблиці наведено умовні приклади застосування різних систем усунення подвійного оподаткування відповідно до світових стандартів.

При цьому ставка податку на прибуток (дохід) у країні з джерелом виникнення доходів (країна Б) складас 25,0 %, в країні — отримувача доходів (країна А) — 35,0 %. Зазначимо, що Нами зроблено припущення у країні А резидент не отримував прибутків у звітному періоді від ведення господарської діяльності на її території.

Наведений приклад свідчить, що за рахунок системи звільнення в країні резиденції (країна А) від додаткового оподаткування прибутку, одержаного за кордоном (ряд. 9 гр. 5) досягається найбільший чистий прибуток (750 у. о.) та найоптимальніший ефект від зниження податкових зобов'язань для платника податку.

У даному випадку в країні А резидент звільняється від оподаткування іноземних доходів, за умови підтвердження їх сплати в країні за місцем їх отримання. Інакше кажучи, податки, плачені іноземній державі, прирівняні до податків, існуючих у державі резиденції платника.

При цьому податковий кредит надається своїм резидентам (за даними табл. 1 країною А) тільки на суму сплачених за кордоном податків, які не повинні перевищувати рівень оподаткування у власній країні. Якщо сума сплаченого податку в іноземній державі вища, ніж у країні резиденції, то така переплата у податковий кредит не включається, і платник зазначає фінансових збитків.

Таблиця 1

МІЖНАРОДНІ СИСТЕМИ ЗАРАХУВАННЯ СПЛАЧЕНИХ ІНОЗЕМНИХ ПОДАТКІВ (в у. о.)

№ з/п	Найменування податку (джерела сплати)	Податковий кредит (часткова компенсація)	Податковий залік (знижка)	Звільнення від податків (повна компенсація в країні резиденції)	Відсутня компенсація в країні резиденції
1	2	3	4	5	6
1	Оподатковуваний прибуток (дохід) в країні Б	1000	1000	1000	1000
2	Податок (25 % від суми по рядку 1)	250	250	250	250
3	Прибуток (дохід) після сплати податків у країні Б	750	750	750	750
4	Оподатковуваний прибуток у країні 0 отримувача — країна А	1000	750	—	1000
5	Нарахований податок у країні резиденції (35 % від суми по рядку 4)	350	262,5	—	350
6	Податковий кредит (у розмірі податку в країні Б)*	250	—	—	—
7	Податок до сплати в країні А (ряд. 5 – ряд. 6)	100	262,5	—	350
8	Загальна сума податків, сплачених в країнах А і Б (ряд. 2 + + ряд. 7)	350	512,5	250	600
9	Чистий прибуток після сплати податку у країнах А і Б	650	487,5	750	400



ПЕРЕКЛАДАННЯ ПОДАТКІВ

15.1. Процедура перекладання податків

Перекладання податків — це процес уникнення податкових зобов'язань шляхом переміщення їх з платника на носія. Різні податки перекладаються по-різному. Найбільше піддаються процесу перекладання непрямі податки, бо вони пов'язані з ціновим механізмом. Але перекладання непрямих податків залежить від попиту, збуту та ціни на конкретні види товарів. Ця залежність досліджується через показник еластичності попиту щодо ціни. Він розраховується як співвідношення відносної зміни попиту до відносної зміни ціни за певний проміжок часу і може бути меншим одиниці (нееластичний попит), більше одиниці (еластичний попит) та дорівнювати одиниці (жорстка або одинична еластичність попиту). За еластичного попиту на той чи інший товар перекладання податків ускладнюється, оскільки будь-яке збільшення ціни може призвести до значного скорочення споживання певного товару, внаслідок чого продавець повністю перекладе податок на споживача, але значно втратить обсяги продажу, а отже і загальну суму прибутку. Тому в цьому разі продавець вигідно змінити ціну товару не на всю суму податку, а лише на її частину, щоб зберегти обсяги продажу, або частково перекласти податок на своїх постачальників за рахунок зменшення ціни поставки і таким чином частково податковий тягар взяти на себе за рахунок власного прибутку, або повністю перекласти його на постачальника.

За нееластичного попиту відносно збільшення ціни, обумовлене податком, не призводить до значного скорочення обсягів споживання, а отже, продавець може повністю перенести податковий тягар на покупця. До товарів з нееластичним попитом відносять товари першої необхідності, такі як сіль, сірники, мило, хліб тощо.

Існує також поняття *перехресної еластичності попиту*, тобто залежність цін на дану продукцію від цін на інші, аналогічні чи подібні товари. Якщо ціни на ці товари не змінюються, у той час як ціни даної продукції збільшуються, покупець починає споживати дешевші товари, а отже, перекласти податок у такому разі майже неможливо.

Слід зазначити, що механізм звільнення від оподаткування іноземних доходів (exemption system) може бути застосовано у зворотньому напрямку, коли держава дотримується принципу «резидентства» і не оподатковує або оподатковує за значно нижчими ставками доходи, що виникли при їх поверненні (репатріації) в країну резиденції отримувача прибутків. За таким принципом оподатковуються, наприклад, пасивні прибутки (дивіденди, проценти, окремі види страхування, роялті) іноземних суб'єктів господарювання з джерелом їх походження з України при їх перерахуванні в країну, з якою укладено конвенцію (угоду) про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна. Щодо інших доходів нерезидентів з джерелом в Україні, то на сьогодні до нерезидентів застосовується принцип «територіальності», що передбачає оподаткування будь-яких доходів, отриманих від ведення господарської діяльності в країні.

Проте, як засвідчує практика, оподаткувати відповідні доходи можливо тоді, коли нерезидент зареєструє власний відокремлений підрозділ (представництво) в Україні і здійснюватиме через нього господарську діяльність. Якщо він цього не зробить, то оподаткувати його доходи практично не можливо [66].

Безумовно відповідні прогаліни у діючому законодавстві не можуть не помічатися контролюючими структурами, зокрема податковою службою Україною. Так, у листі від 27.06.2003 р. за № 10205/7/15-1317 ДПА вважає, що кошти та майно, що надходять в Україну з метою виконання представницьких функцій нерезидентом, повинні бути включені до валових доходів як плата за послуги, що надаються нерезиденту його постійним представництвом. На нашу думку, це не тільки погіршує стосунки з іноземними інвесторами, а й є однією із причин, що ускладнює процес легалізації діяльності нерезидентів в Україні.

Слід зазначити, що для українських фінансово-промислових груп, підприємств малого та середнього бізнесу, а також вітчизняних підприємств легалізація діяльності за кордоном з метою прискорення переведення прибутків в Україну потребує додаткового законодавчого врегулювання. Також потребує врегулювання для спільних підприємств та компаній з 100 %-ним іноземним капіталом вирішення проблеми зарахування сплачених (нарахованих) ними податків через власні, так звані «материнські» або дочірні підприємства за кордоном. Вважаємо, що це сприятиме притоку інвестицій та пожвавленню економічної діяльності в Україні.

Співвідношення між попитом і пропозицією впливає як на ціни, так і на можливість перекладання податків. Так, у разі перевищення попиту над пропозицією умови для реалізації зазначених дій є найсприятливішими, якщо ж попит нижчий за пропозицію, перекласти податки на споживача неможливо — лише на постачальника.

Важливе значення має також рівень монополізації виробництва та збуту тих чи інших товарів. Якщо підприємець є абсолютним монополістом, це означає, що рівень цін на цю продукцію аж до введення податку був максимально високим, а отже, збільшити його без втрати обсягів споживання буде важко. Саме тому абсолютному монополісту вигідно не додавати до ціни суму всього податку або збільшувати її частково, а заплатити податок за рахунок власного прибутку, який і після додаткового оподаткування залишиться достатньо високим. Це дасть можливість не втратити обсяги споживання монополізованого товару. У конкретному середовищі рівень цін більше відповідає рівню витрат, а тому перекласти податок за рахунок підвищення цін легше.

Крім вище названих факторів, на процеси перекладання впливають такі загальноекономічні чинники, як зміни в доходах споживачів та їх розподіл, рівень інфляції, стадія економічного циклу (піднесення або рецесія), життєвий цикл того чи іншого товару, податкова політика держави: висота та механізм визначення податкових ставок (універсальні чи диференційовані, процентні або тверді), стабільність податкового законодавства тощо.

Перекладання прямих податків залежить від можливостей включення податкового зобов'язання в кінцеву ціну товарів.

15.2. Проблеми подвійного оподаткування іноземних доходів в Україні

Подвійне оподаткування — це процес (як правило, негативний), що передбачає використання однієї податкової бази чи її частини для нарахування двох і більше податків. Воно можливе як на внутрішньому ринку, так і у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Уникнути подвійного оподаткування на внутрішньому ринку можна лише за умови функціонування чітких та прозорих законів щодо оподаткування.

Мінімізувати подвійне оподаткування у сфері зовнішньоекономічної діяльності можна за умови документального підтвердження сплати податків за кордоном. За таких умов між країною-резидентом і країною-партнером має бути узгоджений закон про уникнення подвійного оподаткування.

Проте одностороннє звільнення від оподаткування з боку однієї країни буде безрезультатним, якщо країна, компанії якої діють поза її межами, не усуне подвійного оподаткування при ввозі прибутків цих компаній на батьківщину, адже в такому випадку втрачаються переваги від ведення бізнесу за кордоном.

На жаль, відповідні висновки підтвердилися в Україні, особливо після введення в дію нової редакції Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» який набув чинності відповідно до Закону від 22.05.1997 р. за № 283/97-ВР. Справа в тому, що в діючому українському податковому законодавстві передбачена можливість зарахування сум податків на прибуток (доходів), отриманих резидентами України з іноземних джерел, під час сплати ними податків в Україні. При цьому зарахуванню підлягає сума податку, розрахована за правилами, як передбачено у ст. 19 «Усунення подвійного оподаткування» Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції від 22.05.1997 р. № 283/97. Проте до цього часу відповідні правила не розроблені [66].

Продовжуючи цю думку, розглянемо в короткому історичному огляді різні варіанти оподаткування іноземних доходів вітчизняних суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, починаючи з 1992 і до сьогодні.

Так, протягом 1992—1994 років (за винятком першого кварталу 1993 року) пряме оподаткування в Україні було регламентовано Законом України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21.02.1992 р. № 2146-XII. В грудні 1994 року Верховна Рада України прийняла Закон «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334/94-ВР, який набув чинності з 1 січня 1995 року і діяв до 1 липня 1997 року. В цей період Верховна Рада Постановою від 27.06.1995 № 247/95-ВР затвердила Правила застосування до Закону № 334/94-ВР. Фактично ці Правила були інструкцією із застосування положень і містили 23 додатки, зокрема додаток 22 до правил отримав назву «Приклади заліку сплачених за кордоном податків для усунення подвійного оподаткування» (табл. 1).

Як підтверджує аналіз даних табл. 1, протягом 1995—1997 років (до 1 липня 1997 року) в основу системи зарахування в Україні нарахованих (сплачених) іноземних податків був покладений механізм податкового кредиту (гр. 3 табл. 1) з відстрочкою, що отримав у теорії міжнародного оподаткування назву «credit system with deferral». В даному випадку залік сплачених (нарахованих) іноземних податків надавався резиденту після того, як іноземні доходи були репатрійовано (повернено) в Україну. Але у зв'язку з прийняттям нової редак-

ції Закону «Про оподаткування прибутку підприємств», якою передбачено введення в дію нових правил оподаткування іноземних доходів, починаючи з 1 липня 1997 року Правила, затверджені Постановою ВР України від 27.06.1995 № 247/95-ВР, хоча офіційно не скасовані, але фактично не застосовуються в Україні.

Таблиця 1

**ПРИКЛАД ЗАЛІКУ СПЛАЧЕНИХ ЗА КОРДОНОМ ПОДАТКІВ
ДЛЯ УСУНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ЗГІДНО З ДОДАТКОМ 22
ДО ПРАВИЛ, ЗАТВЕРДЖЕНИХ ПОСТАНОВОЮ ВР УКРАЇНИ
ВІД 27.06.1995 р. № 247/95-ВР [66]**

№ з/п	Найменування податку (джерела сплати)	Сума (грн.)
1	Оподатковуваний прибуток (дохід) в Іспанії (в перерахунку на національну грошову одиницю) українського спільного підприємства	40 000
2	Податок до сплати в Іспанії (35 % від суми по рядку 1)	14 000
3	Загальний оподатковуваний прибуток в Україні із врахуванням доходів, одержаних в Іспанії	300 000
4	Нарахований податок в Україні (30 % від суми по рядку 3)	90 000
5	Загальний прибуток, одержаний резидентом в Іспанії	100 000
6	Витрати, які дозволено вираховувати згідно з українським законодавством	60 000
7	Оподатковуваний прибуток, одержаний в Іспанії, що приймається для зарахування в Україні (сума по ряд. 5 – сума по ряд. 6)	40 000
8	Податковий кредит з доходів із джерелом походження в Іспанії за правилами українського законодавства (30 % від суми по рядку 7)	12 000
9	Сума, що приймається для зарахування *	12 000
10	Податок до сплати в Україні (сума ряд. 4 – сума ряд. 9)	78 000

* У даному випадку зарахований розмір податку складає 12 000 грн., а сума податку, фактично сплаченого за кордоном, — 14 000 грн. Зараховується сума податку, сплаченого в Іспанії, але не більше як вирахований граничний розмір: $90\,000 - 12\,000 = 78\,000$ (у. о.).

Отже, у податковому законодавстві з цього питання виникла правова колізія, коли старі Правила не діють, а нові ще не розроблені, що не дає можливості відповісти на запитання: яку міжнародну систему зарахування іноземних доходів потрібно застосовувати при оподаткуванні в Україні? Вирішення цієї проблеми набуває особливої актуальності після Постанови Кабінету Мініс-

трів України «Програма розвитку інвестиційної діяльності на 2002—2010 роки» від 28.12.2001 № 1801, одним із основних завдань якої з реформування податкової системи з метою розвитку інтеграції України до європейської спільноти є недопущення подвійного міжнародного оподаткування.

На суму податку, сплаченого в Іспанії, який не зараховується — 2000 грн. (14 000 – 12 000), зменшується прибуток українського підприємства, що залишається в його розпорядженні після сплати податку на прибуток. Якщо сума податку, сплаченого за кордоном менша, ніж визначений за правилами українського законодавства граничний розмір заліку, то надається залік на суму податку, фактично сплаченого за кордоном.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ

16.1. Недоліки податкової системи та їх вплив на розвиток економіки

Проблема податкової політики української держави на сучасному етапі полягає в оптимізації величини фінансових ресурсів, які мобілізуються до доходів бюджетів різних рівнів і тих грошових засобів, що залишаються в розпорядженні підприємницьких структур та фізичних осіб і можуть бути спрямовані на формування фінансового капіталу, але найчастіше використовуються для поточного споживання.

Проявом на практиці податкової політики є податкова система. Існуюча в Україні податкова система має багато недоліків, які негативно позначаються на розвитку економіки, а саме:

1. Понад третина всіх доходів у формі податків, які надходять у розпорядження держави, стягується за допомогою неспрямих податків, тобто об'єктом оподаткування є не тільки дохід або прибуток, а й витрати суб'єктів господарювання.
2. Податкова система не стимулює підприємницькі структури накопичувати фінансовий капітал й інвестувати його в основні та оборотні активи.
3. Чинна податкова система характеризується нестабільністю як за видами податків, базою оподаткування, податкових ставок, так і за методикою обчислення податків, термінів і порядку їх введення в дію.
4. У податковій системі України практично відсутні податки, пов'язані з майном (власністю).
5. Існуюча податкова система неєфективна з точки зору держави, але дуже вигідна для чиновників та недобросовісних платників податків, або дає змогу одним приховувати свої доходи, а іншим отримувати частину цих доходів шляхом «прикриття» несумлінних підприємців.
6. Податкова система, що застосовується, не створює умов для зменшення товарообмінних операцій в економіці України.

16.2. Податкова політика як елемент державного регулювання економіки

Методи державного регулювання можна умовно поділити на прямі і непрямі. Прямі ґрунтуються на владно-розпорядницьких відносинах, а непрямі, до яких належить і політика в сфері оподаткування, передбачають створення економічної зацікавленості або незацікавленості у певних діях. Непрямі методи регулювання найбільш органічно вписуються в існуючу реальність, і тому в рамках ринкової системи вони одержали широке розповсюдження.

Розглядаючи оподаткування в системі державного регулювання, необхідно відзначити деякі його особливості, а саме:

- тісний зв'язок податків з державною владою, для якої вони є найважливішим джерелом доходів;
- примусовий, законодавчо встановлений характер платежів;
- вплив податків на економічні процеси.

Аналізуючи процес формування бюджету в Україні та більшості економічно розвинених країн, не можна не відзначити той факт, що сьогодні на частку податків припадає від 70 до 90 відсотків усіх бюджетних надходжень. Таким чином, світова практика доводить, що головним джерелом мобілізації коштів та формування фінансових ресурсів держави є саме податки. Звичайно, держава може використовувати для покриття витрат й інші джерела, але вони мають обмежений характер.

Примусовий, законодавчо встановлений характер оподаткування обумовлений самою природою податкових відносин і являє собою примусове вилучення частини доходів чи інших актів платників податків для забезпечення суспільно необхідних витрат і реалізації політики перерозподілу національного доходу.

Повною мірою вплив податків проявляється в реалізації податкової політики, що є однією із найгостріших соціально-економічних проблем сучасної держави, а її розробка потребує вирішення все складніших економік і всесвітня конкуренція за інтеграція національних економік і всесвітня конкуренція за інвестиції. За таких умов деяке збільшення податкового тягаря порівняно з державами-конкурентами породжує відтік інвестицій, відповідне зменшення бази оподаткування і кінцеве зниження обсягу коштів, що мобілізуються до бюджетів різних рівнів. Отже, одним із факторів конкурентної боротьби за перерозподіл інвестиційних потоків є державне регулювання економіки і продумана податкова політика як її складовий елемент.

Ця проблема торкається не тільки інвестицій, а й конкурентоспроможності національних виробників, оскільки податки є ціноутворюючим чинником. На практиці це означає отримання конкурентних переваг національним виробництвом тієї країни, у якій податковий тягар нижчий порівняно з іншими державами. Так, наприклад, зниження податків у Німеччині в 2000 році змусило вживати адекватні заходи для підтримання конкурентоспроможності національного виробництва уряду Франції та Іспанії. Таким чином, можна говорити про те, що в умовах глобалізації світової економіки виникає ефект «податкового доміно». Звідси можна зробити важливий для формування національної податкової системи висновок: податкова політика будь-якої держави повинна будуватися у взаємозв'язку і під певним впливом податкових реформ, що проводяться країнами — економічними партнерами даної держави.

Цей висновок має особливе значення, оскільки міжнародні організації іноді практикують застосування санкцій щодо товарів із країн, податкова система яких суперечить прийнятим ними стандартам. Отже, орієнтація на нестандартну податкову систему приречена на невдачу, навіть у тих випадках, коли вона видається дуже привабливою з точки зору досягнення поточних економічних і політичних цілей.

Варто враховувати і той факт, що сутність податкової політики кожної країни визначається різними факторами, такими як загальнонаціональні цілі держави, співвідношення між різними формами власності, політичний лад тощо. Концепцію побудови національної економіки і податкову політику розробляють державні органи влади і управління.

Податкова політика відображає тип, ступінь і мету державного втручання в економіку і змінюється залежно від ситуації, що сформувалася в ній.

Як зазначалося вище, податкова політика є системою державних заходів в області регулювання оподаткування. Її зміст і мета зумовлені соціально-економічним ладом суспільства, стратегічними цілями, які визначають розвиток національної економіки, соціальними групами, що стоять при владі, та міжнародними зобов'язаннями в сфері державних фінансів. Тобто, можна говорити про те, що, з одного боку, податкова політика визначається загальним підходом до питань державного регулювання економіки, а з іншого — сама впливає на концепцію регулювання.

Завдання податкової політики зводяться головним чином до забезпечення держави фінансовими ресурсами, створення умов

для регулювання господарства в цілому, згладжування нерівності в рівнях доходів населення, що виникає в процесі ринкових відносин. Всю сукупність завдань податкової політики можна умовно поділити на три основні групи:

— **фіскальна** — мобілізація коштів до бюджетів усіх рівнів для забезпечення держави фінансовими ресурсами, необхідними для виконання її функцій;

— **економічна або регулююча** — спрямована на підвищення рівня економічного розвитку держави, пожвавлення ділової і підприємницької активності в країні і міжнародних економічних зв'язків, сприяння вирішенню соціальних проблем;

— **контролююча** — контроль за діяльністю суб'єктів економічних відносин.

Одним із з основних завдань державної податкової політики на сучасному етапі є створення сприятливих умов для активної фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки і стимулювання економічного росту шляхом досягнення оптимального поєднання особистих і суспільних інтересів, тобто оптимального співвідношення між коштами, що залишаються в розпорядженні платника податків, і коштами, які перерозподіляються через податковий і бюджетний механізми.

Умовно виділяють три можливі типи податкової політики:

Перший тип — високий рівень оподаткування, тобто політика, що характеризується максимальним збільшенням податкового тягара. При цьому неминучим є виникнення ситуації, коли підвищення рівня оподаткування не супроводжується приростом надходжень до бюджетів різних рівнів.

Другий тип — низький податковий тягар, коли держава максимально враховує не тільки власні фіскальні інтереси, а й інтереси платників податків. Така політика сприяє якнайшвидшому розвитку економіки, особливо її реального сектора, оскільки забезпечує найсприятливіший податковий і інвестиційний клімат (рівень оподаткування нижчий, ніж в інших країнах, відбувається активне залучення іноземних інвестицій, у тому числі експортно-орієнтованих, і відповідно зростає рівень конкурентоспроможності національної економіки). Податковий тягар на суб'єкти підприємництва істотно пом'якшений, але державні соціальні програми значно урізані внаслідок скорочення бюджетних доходів.

Третій тип — податкова політика з досить істотним рівнем оподаткування як для корпорацій, так і для фізичних осіб, що компенсується для громадян країни високим рівнем соціального захисту, існуванням значної кількості державних соціальних гарантій і програм.

Для податкової політики країн, що мають довгострокову концепцію побудови національної економіки, характерні такі риси:

— чітке визначення проблем, що стоять перед економікою країни;

— ранжирування цілей за ступенем їх важливості і концентрація зусиль на досягненні головних з них;

— проведення аналітичної роботи і вивчення іноземного досвіду податкових реформ, чітке уявлення про економічні результати, вигоди і втрати при здійсненні кожної з програм реформування;

— оцінка ефективності реалізації подібних програм у минулому;

— аналіз наявних у розпорядженні інструментів;

— аналіз вихідних умов;

— коректування політики з урахуванням національної специфіки і часу.

На практиці податкова політика здійснюється через податковий механізм, що є сукупністю організаційно-правових форм і методів управління оподаткуванням. Держава надає цьому механізму юридичної форми за допомогою податкового законодавства.

Іншим важливим інструментом державного податкового регулювання економіки є податкові санкції. Їхня роль двоїста, тому що по-перше, вони забезпечують виконання вимог податкового законодавства, а по-друге, орієнтують суб'єкти економічної діяльності на використання ефективніших форм господарювання. Разом з тим, слід відзначити, що дієвість санкцій залежить від ефективної роботи контролюючих і караючих органів.

Таким чином, розглядаючи основні інструменти податкового регулювання, ми можемо сказати, що за своїм характером воно може бути стимулюючим або стримуючим.

При розробці податкової політики необхідно враховувати інтереси всіх сторін податкових відносин. З одного боку, це прагнення суб'єктів економіки до мінімізації податкових платежів, а з іншого боку — інтереси держави, що виходять з необхідності повної реалізації своїх функцій. Для продуманої податкової політики одним із найважливіших моментів є правильне визначення оптимального розміру податкового тягаря, що забезпечує зацікавленість суб'єктів господарювання у підвищенні ефективності виробництва. Для цього необхідно постійно здійснювати аналітичну роботу для досягнення компромісу між державою і платниками податків.

16.3. Напрями податкової політики України в перехідний період

Проведення податкової політики передбачає розв'язання перш за все потреб держави у формуванні її фінансових ресурсів.

Щодо перспектив податкової політики у перехідній економіці нині існують дві точки зору.

Згідно з першою точкою зору, слід стримуватися від різких змін у податковій системі, дати підприємствам звикнути до чинних правил. За цей час необхідно прийняти Податковий кодекс, врегулювати податкові механізми і процедури, сформувати жорстку систему податкового контролю і на цій основі у подальшому перейти до загального зниження податкових ставок.

Прихильники другої точки зору вважають, що за діючих податкових ставок подолати економічну кризу неможливо. Необхідно максимальньо зменшити податковий тягар, і передусім на виробників.

Головними напрямками податкової політики в перехідний період є:

1) створення умов для динамічного розвитку підприємств та галузей народного господарства;

2) прискорення процесів формування реального власника в усіх галузях національної економіки;

3) розширення сфери малого бізнесу;

4) підвищення добробуту населення за рахунок соціальної спрямованості бюджетних видатків;

5) оптимізація співвідношення між фінансовими ресурсами, мобілізованими до бюджетів різних рівнів, і грошовими засобами, що залишаються в розпорядженні юридичних та фізичних осіб;

6) посилення ролі прямих податків, зокрема податку на прибуток, податку на власність, на використовувані ресурси і скорочення непрямих податків, передусім універсальних акцизів;

7) підвищення ролі місцевих податків;

8) застосування економічних важелів для обмеження товарообмінних операцій.

Аналіз зарубіжного досвіду організації податкової політики дає можливість виділити такі принципи:

— сума сплаченого податку має завжди дорівнювати вартості отримуваних від держави благ і послуг;

— усі податки повинні мати цільове призначення;

— знеособлений податок зумовлює його непродуктивне використання з боку уряду;

— платники податків мають бути поінформовані урядом про використання силачених ними податків;

— нові податки вводяться тільки на покриття відповідних витрат, а не для ліквідації бюджетного дефіциту;

— об'єктом оподаткування може бути тільки дохід, а не його джерело і розмір витрат;

— податок має бути пропорційний доходу;

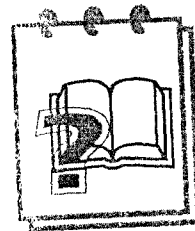
— прогресія оподаткування залежно від зростання доходу не повинна перевищувати розумного оптимуму, що дорівнює третині доходу;

— умови оподаткування мають бути простими і зрозумілими платнику;

— податок треба стягувати у зручний для платника час і прийнятним для нього методом;

— стягування податків має бути дешевим.

Податкова політика має бути гнучкою, оптимально пов'язувати інтереси держави з інтересами товаровиробників, рядових платників податків, суттєво впливати на забезпеченість підприємств обіговими коштами.



ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Що таке джерело сплати податку?
2. Як поділяються податки за рівнем запровадження?
3. Назвіть основні групи обов'язкових платежів.
4. Що таке суб'єкт податку?
5. Як класифікуються податки за формою взаємовідносин платника податків та держави?
6. Що таке податки?
7. Що таке об'єкт податку?
8. Як класифікуються податки за способом зарахування?
9. Назвіть характерні ознаки податків.
10. Що таке податкова політика держави?
11. Що таке податкова система держави?
12. Що таке система оподаткування?
13. Права та відповідальність платників податків.
14. Як визначаються платники ПДВ?
15. Які події вважаються датою виникнення податкових зобов'язань по ПДВ?
16. Чому дорівнює звітний період при сплаті ПДВ?
17. Що таке акцизний збір?
18. Що таке мито?
19. Якими методами визначаються належні до сплати суми акцизного збору?
20. Як класифікується мито залежно від напрямку руху товару?
21. Назвіть форми універсальних акцизів.
22. Що є об'єктом оподаткування податком на прибуток?
23. Хто може бути платником фіксованого сільськогосподарського податку?
24. Податкові соціальні пільги платників податку з доходів фізичних осіб.
25. Платники єдиного податку з суб'єктів підприємницької діяльності.
26. Об'єкти оподаткування та ставки при спрощеній системі оподаткування суб'єктів малого підприємництва.

Задача

У січні підприємство ввозить на митну територію України сигарети з фільтром у кількості 10 млн. шт., контрактна ціна яких складає 200 тис. доларів США. Задекларована виробником максимальна роздрібна ціна за одну пачку (20 шт.) сигарет з фільтром, які він імпортує, без податку на додану вартість та акцизного збору становить: а) 10 грн.; б) 4 грн. *Визначити суму мита, АЗ та ПДВ, які підлягають статі до бюджету* (ставка мита — 3 євро за 1 тис. шт.).

Задача

Собівартість однієї пляшки горілки (0,5 л, 40 %) для підприємства-виробника становить 2 грн., розрахунковий прибуток на одну пляшку — 1 грн. *Визначити ціну реалізації однієї пляшки горілки, суму АЗ і ПДВ* (ставка АЗ — 32 грн. за 1 л 100 %-ного спирту).

Задача

Підприємство ввозить на митну територію України 1 тис. пляшок горілки (0,5 л, 40 %), контрактна вартість якої становить 4 тис. доларів США. *Визначити суму мита, АЗ і ПДВ, які підлягають сплаті до бюджету* (ставка мита — 7,5 євро за 1 л 100 %-ного спирту).

Розділ: Фіксований сільськогосподарський податок

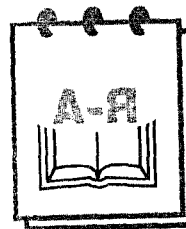
Задача

Сільськогосподарське підприємство орендує в поточному році 4 тис. га ріллі. Грошова оцінка її в даній області становить 18 000 грн. за 1 га. *Визначити суму фіксованого сільськогосподарського податку в поточному році та строки його сплати до бюджету.*

Сплата податку проводиться щомісячно протягом 30 днів після закінчення відповідного місяця в розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку у такий спосіб:

- у I кварталі — 10 %;
- у II кварталі — 10 %;
- у III кварталі — 50 %;
- у IV кварталі — 30 %.

Кошти, що надійшли від цього податку, розподіляються в таких пропорціях: до місцевого бюджету — 30 %, на обов'язкове державне пенсійне страхування — 68 %, на обов'язкове соціальне страхування — 2 %.



ГЛОСАРІЙ

Акциз специфічний — непрямий податок, який встановлюється за окремими ставками для певних видів товарів.

Акциз універсальний — непрямий податок, який встановлюється як надбавка до загального обороту реалізації товарів (робіт, послуг) за єдиною чи кількома ставками. Може існувати у формі податку з продажів (купівель), податку з обороту та податку на додану вартість.

Акцизна марка — спеціальний знак, яким маркують алкогольні напої та тютюнові вироби і наявність якого підтверджує сплату акцизного збору, легальність ввезення та реалізації цих виробів на території держави.

Акцизний збір — це непрямий податок на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні, який включається до ціни цих товарів (продукції). Акцизний збір справляється за диференційованими ставками залежно від назви та виду товару.

Алкогольні напої — продукти, одержані шляхом спиртового бродіння цукромістких матеріалів або виготовлені на основі харчових спиртів з вмістом спирту етилового понад 1,2 відсотка об'ємних одиниць, які відносяться до товарних груп Гармонізованої системи опису та кодування товарів під кодами 22 04, 22 05, 22 06, 22 08.

Бартер (товарний обмін) — господарська операція, яка передбачає проведення розрахунків за товари (роботи, послуги) у будь-якій формі, іншій, ніж грошова, включаючи будь-які види заліку та погашення взаємної заборгованості, в результаті яких не передбачається зарахування коштів на рахунки продавця для компенсації вартості таких товарів (робіт, послуг).

Відповідальне зберігання — господарська операція платника податку, що передбачає передання згідно з договорами схову матеріальних цінностей на зберігання іншій особі без права їх використання у господарському обороті такої фізичної чи юридич-

ної особи, з подальшим поверненням цих матеріальних активів платнику податку без зміни їх якісних або кількісних характеристик.

Господарська діяльність — будь-яка діяльність особи, спрямовано на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, у разі якщо безпосередня участь особи в організації такої діяльності є регулярною, постійною та суттєвою.

Гудвіл — нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між балансовою вартістю активів підприємства та його звичайною вартістю як цілісного майнового комплексу, що виникає внаслідок використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів (робіт, послуг), нових технологій тощо. Вартість гудвілу не підлягає амортизації і не враховується у визначенні валових витрат платника податку.

Декларація податкова — офіційна заява юридичної або фізичної особи, яка сплачує податки, про розміри її доходу, майна тощо за попередній період у вигляді завіреного письмового документа. Свідоме перекручування даних декларації тягне за собою юридичну та економічну відповідальність.

Депозит (вклад) — кошти, які надаються фізичними чи юридичними особами в управління резиденту, визначеному фінансовою організацією згідно із законодавством України, або нерезиденту на строк та під процент.

Державна податкова служба — підпорядкований Уряду України орган, до якого входять Головна державна податкова адміністрація, державні податкові адміністрації областей, державні податкові інспекції районів, міст і районів у містах. Основні завдання Державної податкової служби полягають у забезпеченні дотримання законодавства про податки, повному обліку всіх платників податків та інших обов'язкових сплат до бюджету, здійсненні контролю, перевірки правильності обчислення податків та своєчасності перерахувань.

Дериватив — стандартний документ, який засвідчує право та/або зобов'язання придбати чи продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах у майбутньому.

Дивіденд — платіж, який здійснюється юридичною особою — емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав (інвестиційних сертифікатів) у зв'язку з розподілом частини прибутку емітента, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку.

Дохід — сума будь-яких коштів, вартість матеріального і нематеріального майна, інших активів, у тому числі цінних паперів або деривативів, одержаних платником податку у власність або нарахованих на його користь чи набутих незаконним шляхом.

Дохід лісовий — плата, що стягується до бюджету за використання лісових ресурсів. Буває трьох видів: плата за відпускання деревини на пні; плата за другорядні лісові використання; штрафні санкції за порушення правил лісокористування.

Дохід сукупний оподатковуваний — дохід, одержаний громадянином за певний період часу (місяць, рік) як у грошовій (національною чи іноземною валютою), так і в натуральній формах. Включає: доходи від виконання трудових зобов'язань, у тому числі за сумісництвом, зокрема заробітну плату за виконану роботу, розраховану за розцінками, тарифними ставками та посадовими окладами; надбавки і доплати до тарифних ставок та окладів; премії за виробничі результати; оплату, відповідно до законодавства, відпусток; виплати за трудовими угодами тощо; доходи від виконання робіт за договорами підряду цивільно-правового характеру; дивіденди (відсотки), нараховані на акції або вклади працівника; доходи, одержані внаслідок розподілу прибутку (винагорода, премії, заохочення тощо); матеріальні та соціальні блага у грошовій і натуральній формах, надані за рахунок коштів підприємств, установ, організацій, фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності.

Доходи бюджету — всі податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України.

Доходи митні — надходження в дохідну частину Державного бюджету грошових зборів за митні процедури. Утворюються внаслідок митного оподаткування товарів, які перетинають державний кордон. До них належать: прикордонні митні збори, штрафи і виторг від реалізації товарів (майна), конфіскованих митниціями.

Емісійний дохід — сума перевищення надходжень, отриманих емітентом від продажу власних акцій або інших корпоративних прав та інвестиційних сертифікатів, над номінальною вартістю таких акцій або інших корпоративних прав та інвестиційних сертифікатів (при їх первинному розміщенні), або над ціною зворотного викупу при повторному розміщенні інвестиційних сертифікатів та акцій інвестиційних фондів.

Звичайна ціна — ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору.

Звітний податковий період — проміжок часу, який розпочинається з першого календарного дня першого місяця такого періоду і закінчується останнім календарним днем останнього місяця такого періоду. Для місячного податкового періоду перший та останній місяці збігаються.

Інвестиція — господарська операція, яка передбачає придбання основних фондів нематеріальних активів, корпоративних прав та цінних паперів в обмін на кошти або майно.

Інжиніринг — надання послуг (виконання робіт) зі складання технічних завдань, проведення наукових досліджень, складання проектних пропозицій, проведення техніко-економічних обстежень та інженерно-розвідувальних робіт з будівництва об'єктів, розробка технічної документації проектування та конструкторське опрацювання об'єктів техніки і технології, консультації та авторський нагляд під час монтажних та пусконаладжувальних робіт, а також консультації економічного, фінансового або іншого характеру, пов'язані з такими послугами (роботами).

Іпотечний житловий кредит — фінансовий кредит, що надається фізичній особі, товариству співвласників квартир або житловому кооперативу строком не менше п'яти повних років для фінансування витрат, пов'язаних з будівництвом або придбанням квартири (кімнати) чи житлового будинку (його частини) (з урахуванням землі, що знаходиться під таким житловим будинком, чи присадибної ділянки), які надаються у власність позичальника з прийняттям кредитором такого житла (землі, що знаходиться під ним, чи присадибної ділянки) у заставу. Правила надання та погашення іпотечного житлового кредиту визначаються Національним банком України.

Корпоративні права — право власності на статутний фонд (капітал) юридичної особи або його частку (пай), включаючи права на управління, отримання відповідної частки прибутку такої юридичної особи, а також активів у разі її ліквідації відповідно до чинного законодавства, незалежно від того, чи створена така юридична особа у формі господарського товариства, підприємства, заснованого на власності однієї юридичної або фізичної особи, або в інших організаційно-правових формах.

Кредит — кошти та матеріальні цінності, які надаються резидентами або нерезидентами у користування юридичним або фізичним особам на певний строк та під процент.

Лізингова (орендна) операція — господарська операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних фондів або землі у користування іншим фізичним або юридичним особам (орендарям) за орендну плату та на певний строк.

Лотерея — господарська операція, яка передбачає продаж гравцю права на участь у розігруванні призу за випадковою вірогідністю за кошти або в обмін на інші цінності, а також безоплатне отримання такого призу у власність у разі визнання такого гравця переможцем.

Матеріальний актив — основні фонди та оборотні активи у будь-якому вигляді, що відрізняється від коштів, цінних паперів, деривативів та нематеріальних активів.

Місцевий фінансовий орган — установа, яка, відповідно до законодавства України, організовує та здійснює функції по складанню, виконанню місцевих бюджетів, контролю за витрачанням коштів розпорядниками бюджетних коштів, а також інші функції, пов'язані з управлінням коштами місцевого бюджету.

Місцеві бюджети — бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети, бюджети районів у містах та бюджети місцевого самоврядування.

Надходження до бюджету — доходи бюджету та кошти, залучені в результаті взяття боргових зобов'язань органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим або місцевого самоврядування.

Найма особа — фізична особа, яка безпосередньо власною працею виконує трудову функцію виключно за дорученням або наказом роботодавця, згідно з умовами укладеного трудового договору (контракту) відповідно до законодавства.

Нематеріальний актив — об'єкти інтелектуальної, в тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані у порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податку.

Нерухоме майно (нерухомість) — об'єкти майна, які розташовуються на землі і не можуть бути переміщені в інше місце без втрати їх якісних або функціональних характеристик (властивостей), а також земля.

Оперативний лізинг (оренда) — господарська операція фізичної або юридичної особи, яка передбачає, відповідно до дого-

вору оперативного лізингу (оренди), передання орендарю майна, що підпадає під визначення основного фонду, придбаного або виготовленого орендодавцем на умовах інших, ніж передбачаються фінансовим лізингом (орендою).

Опціон — стандартний документ, який засвідчує право придбати (продати) цінні папери (товари, кошти) на певних умовах у майбутньому, з фіксацією ціни на час укладення такого опціону або на час придбання за рішенням сторін контракту.

Органи стягнення — податкові, митні та інші державні органи, яким, відповідно до законодавства, надано право стягнення до бюджету податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших надходжень.

Оренда землі — господарська операція, яка передбачає надання орендодавцем землі у користування іншій юридичній або фізичній особі на певний строк, за цільовим призначенням та за орендну плату.

Перекладання податків — перенесення через ціновий механізм податкового тягаря безпосереднім його платником на інших суб'єктів податкових відносин. Наприклад, податок на додану вартість та акцизний збір виробники (імпортери) товарів перекладають на покупців, включаючи ці податки до ціни товарів.

Платежі неподаткові — разові та випадкові надходження до бюджету, які не мають прямого призначення формувати доходи бюджету.

Платник (суб'єкт) податку — фізична або юридична особа, яка безпосередньо перераховує податок до бюджету.

Податки — система обов'язкових платежів підприємств, організацій і населення, які є одним із джерел формування доходів Державного бюджету. В умовах ринкової економіки податки є основним інструментом державного регулювання економіки як у масштабі всього господарства, так і на рівні регіонів, підприємств, окремих осіб. Податки є способом перерозподілу доходів, внаслідок чого здатні стримувати або, навпаки, стимулювати певні економічні процеси. Встановлюються лише державою і базуються на актах вищої юридичної сили. Розміри і терміни сплати податків регламентуються податковим законодавством.

Податки загальнодержавні — податки, встановлені органами законодавчої влади й обов'язкові для справляння на всій території держави.

Податковий агент — юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ) або фізична особа чи нерезидент

або його представництво, які, незалежно від їх організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками, зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати цей податок до бюджету від імені та за рахунок платника податку, вести податковий облік та подавати податкову звітність податковим органам відповідно до Закону, а також нести відповідальність за порушення норм цього Закону.

Податковий кредит — 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.

Податкові надходження — передбачені податковими законами України загальнодержавні і місцеві податки, збори та інші обов'язкові платежі.

Податок непрямої — податок, суму якого долучають до ціни продукції, робіт чи послуг. На відміну від прямого податку, безпосередньо не пов'язаний з доходом (майном) платників податку.

Податок прямий — податок, що стягується безпосередньо з доходів чи майна юридичних осіб і громадян.

Податок регресивний — податок, ставки якого зменшуються зі зростанням величини об'єкта оподаткування. Використовується у випадках, якщо держава прагне стимулювати таке зростання.

Політика податкова — державна політика оподаткування юридичних і фізичних осіб. Її метою є формування державного бюджету за одночасного стимулювання ділової активності підприємців. Реалізується через систему податків, податкових ставок і податкових пільг.

Роботодавець — юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво) або фізична особа — суб'єкт підприємницької діяльності (включаючи самозайнятих осіб), яка укладає трудові договори (контракти) з найманими особами та несе обов'язки із сплати їм заробітної плати, а також нарахування, утримання та сплати податку з доходів фізичних осіб до бюджету, нарахувань на фонд оплати праці, інші обов'язки, передбачені законодавством.

Роялті — платежі будь-якого виду, одержані як винагороду за користування або надання права на користування будь-яким авторським правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях ін-

формації, відео або аудіо касети, кінематографічні фільми або плівки для радіо чи телевізійного мовлення; за придбання будь-якого патенту, зареєстрованого знака на товари і послуги чи торгової марки, дизайну, секретного креслення, моделі, формули, процесу, права на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).

Справедлива ринкова ціна — це ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати за відсутності будь-якого примусу, обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності — однорідних) товарів (робіт, послуг).

Ставка податку — розмір податку на одиницю оподаткування. Може бути встановлена як у твердій сумі, так і у відсотках (податкова квота).

Товари — матеріальні та нематеріальні активи, а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення.

Товарний кредит — товари, які передаються резидентом або нерезидентом у власність юридичним чи фізичним особам на умовах угоди, що передбачає відстрочення кінцевого розрахунку на певний строк та під процент.

Трансферти — це кошти, одержані від інших органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та незворотній основі.

Тютюнові вироби — сигарети, цигарки, сигари, сигарили, а також люльковий, нюхальний, смоктальний, жувальний тютюн та інші вироби з тютюну і його замінники, які впливають на фізіологічний стан людини під час вживання.

Уникнення податків — зниження суми податкових платежів законними методами.

Ухилення від податків — свідомі дії платників податків, спрямовані на несплату податків через заниження відомостей про величину доходів, вартість майна, які підлягають оподаткуванню, або повне їх приховування.

Фізична особа — резидент — фізична особа, яка має місце проживання в Україні.

Фінансовий кредит — кошти, які надаються банком-резидентом або нерезидентом, кваліфікованим як банківська установа згідно із законодавством країни перебування нерезидента, або резидентами і нерезидентами, які мають статус небанківських фінансових установ, згідно з відповідним законодавством, а також іноземними урядами або його офіційними агентствами чи міжнародними фінансовими організаціями та іншими кредиторами-нерезидентами у позику юридичній чи фізичній особі на певний строк, для цільового використання та під процент.

Фінансовий лізинг (оренда) — господарська операція фізичної або юридичної особи, яка передбачає, відповідно до договору фінансового лізингу (оренди), передання орендарю майна, що підпадає під визначення основного фонду, придбаного або виготовленого орендодавцем, а також усіх ризиків та винагород, пов'язаних з правом користування та володіння об'єктом лізингу.

Форвардний контракт — стандартний документ, який засвідчує зобов'язання особи придбати (продати) цінні папери, товари або кошти у певний час та на певних умовах у майбутньому, з фіксацією цін такого продажу під час укладення такого контракту.

Фрахт — винагорода (компенсація), що сплачується за договорами перевезення, найму або піднайму судна або транспортно-го засобу (їх частин) для цілей: перевезення вантажів та пасажирів морськими або повітряними суднами; перевезення вантажів залізничним або автомобільним транспортом.

Ф'ючерсний контракт — стандартний документ, який засвідчує зобов'язання придбати (продати) цінні папери, товари або кошти у певний час та на певних умовах у майбутньому, з фіксацією цін на момент виконання зобов'язань сторонами контракту.

Цінний папір — документ, що засвідчує право володіння або відносини позики та відповідає вимогам, встановленим законодавством про цінні папери.



ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про систему оподаткування» в редакції Закону № 77/97-ВР від 18.02.97 р. // Відомості Верховної Ради (ВВР). — 1997. — № 16. — С. 119.
2. Закон України «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби» від 15.09.1995 р., № 329/95-ВР.
3. Закон України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» від 19.12.1995 за № 481.
4. Закон України «Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби» від 06.02.1996 за № 30/96-ВР.
5. Закон України «Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої» від 07.05.1996 за № 178/96-ВР.
6. Закон України «Про ставки акцизного збору на деякі транспортні засоби» від 24.05.1996 № 216/96-ВР із змінами і доповненнями.
7. Закон України «Про ставки акцизного збору і звільненого мита на деякі товари (продукцію)» від 11.07.1996 за № 313/96-ВР зі змінами та доповненнями.
8. Закон України «Про Державний реєстр фізичних осіб — платників податків та інших обов'язкових платежів» від 22.12.1994 р., № 320/94-ВР.
9. Закон України «Про державну податкову службу в Україні» в редакції закону № 3813-12 від 24.12.94 р. зі змінами та доповненнями // ВВР. — 1994. — № 15. — С. 84.
10. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р., № 334/94-ВР.
11. Закон України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» від 23.03.1996 р., № 98/96-ВР.
12. Закон України «Про плату за землю» від 03.07.1992 р., № 2535-ХІІ.
13. Закон України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» у редакції Закону № 75/97-ВР від 18.02.97 // ВВР. — 1997. — № 5. — С. 117.
14. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» № 889-ІV від 22 травня 2003 р. // ВВР. — 2003. — № 37. — С. 308.
15. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р., № 168/97-ВР.

16. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р., № 2181-ІІІ.

17. Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» № 320-ХІV від 17 грудня 1998 р. // Урядовий кур'єр. — 1999. — 6 січня.

18. Постанова Кабінету Міністрів України «Про Методику нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів» від 23.03.1995 р. № 213.

19. Постанова Кабінету Міністрів України «Про створення єдиного державного реєстру підприємств та організацій України» від 22.01.1996 р., № 118.

20. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку справляння збору за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду» від 6 липня 1998 р. № 1012 // Урядовий кур'єр, 1998, 16 липня.

21. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку справляння збору за спеціальне використання водних ресурсів та збору для користування водами для потреб енергетики і водного транспорту» від 16 серпня 1999 р. № 1494.

22. Постанова Кабінету Міністрів України «Про запровадження марок акцизного збору нового зразка з голографічними захисними елементами і маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів» від 23.04.2003 р. № 567.

23. Декрет Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» від 26.12.1992 р., № 18—92.

24. Декрет Кабінету Міністрів України «Про державне мито» № 7-934 ФС від 21 січня 1993 р. // ВВР. — 1993. — № 13. — С. 113.

25. Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» від 20.05.1993 р., № 56-93.

26. Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на промисел» у редакції від 17.03.1993 р., № 24—93.

27. Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 03.07.1998 р., № 727/98.

28. Порядок заповнення податкової накладної, затверджений наказом ДПА України від 30.05.97 № 165 (у редакції наказу ДПА України від 30.06.2005 № 244) // Сайт ЛІГА: ЗАКОН: <http://www.liga.net/>, тематичні напрямки.

29. Порядок заповнення та подання податкової декларації з податку на додану вартість, затверджений наказом ДПА України від 30.05.97 № 166 (у редакції наказу ДПА України від 15.06.2005 № 213) // Сайт ЛІГА: ЗАКОН: <http://www.liga.net/>, тематичні напрямки.

30. Порядок ведення реєстру отриманих та виданих податкових накладних, затверджений наказом ДПА України від 30.06.2005 № 244 (зарєєстровано в Міністерстві юстиції України від 18.07.2005 № 770/11050) // Сайт ЛІГА: ЗАКОН: <http://www.liga.net/>, тематичні напрямки.

31. Наказ ДПА України « Положення про Реєстр платників податку на додану вартість » від 01.03.2000 р. за № 79 // Сайт ЛІГА: ЗАКОН: <http://www.liga.net/>, тематичні напрямки.
32. Наказ ДПА України « Положення про Реєстр платників податку на додану вартість » від 01.03.2000 р. за № 79 // Сайт ЛІГА: ЗАКОН: <http://www.liga.net/>, тематичні напрямки.
33. Порядок складання декларації з податку на прибуток, затверджений Наказом ДПА України від 29.03.2003 № 143 (зарєєстровано в Міністерстві юстиції 08.04.2003 р. за № 271/7592) із змінами і доповненнями // Сайт ЛІГА: ЗАКОН: <http://www.liga.net/>, тематичні напрямки.
34. Положення про Реєстр неприбуткових організацій та установ, затверджене Наказом ДПА України від 11.07.1997 за № 232 із змінами та доповненнями // Сайт ЛІГА: ЗАКОН: <http://www.liga.net/>, тематичні напрямки.
35. Положення про порядок нарахування, терміни сплати і подання розрахунку акцизного збору. Затверджено наказом ДПА України від 19.03.2001 р. № 111 // Сайт ЛІГА: ЗАКОН: <http://www.liga.net/>, тематичні напрямки.
36. Наказ ДПА України «Про заходи щодо забезпечення виконання Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 27.04.1999 р. за № 230 (в редакції наказу ДПА України від 26.03.2004 р. за № 170) // Сайт ЛІГА: ЗАКОН: <http://www.liga.net/>, тематичні напрямки.
37. Наказ ДПА України «Про затвердження форми обліку доходів і витрат платника податку з доходів фізичних осіб та Порядку ведення обліку доходів і витрат для визначення суми загального річного оподаткованого доходу» від 16 жовтня 2003 р. № 490 // Сайт ЛІГА: ЗАКОН: <http://www.liga.net/>, тематичні напрямки.
38. Наказ ДПА України «Про затвердження Інструкції про податковий кредит» від 22 вересня 2003 року № 442 // Сайт ЛІГА: ЗАКОН: <http://www.liga.net/>, тематичні напрямки.
39. Наказ ДПА України «Про затвердження Інструкції про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби» від 11.06.2003 р. № 290 // Сайт ЛІГА: ЗАКОН: <http://www.liga.net/>, тематичні напрямки.
40. Порядок заповнення та подання податковими агентами податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку, затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 29.09.2003 р. № 451 // Сайт ЛІГА: ЗАКОН: <http://www.liga.net/>, тематичні напрямки.
41. Порядок складання розрахунку сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва—юридичною особою, затверджено наказом ДПА України від 28.02.2003 р. № 98 (зарєєстровано в Мініюсті 19.03.2003 р. № 221/752) зі змінами та доповненнями // Сайт ЛІГА: ЗАКОН: <http://www.liga.net/>, тематичні напрямки.
42. Порядок ведення Книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва — юридичною особою, яка застосовує спрощену систему

обліку та звітності, затверджено наказом ДПА України від 12.10.1999 р. № 554 // Сайт ЛІГА: ЗАКОН: <http://www.liga.net/>, тематичні напрямки.

43. Порядок видачі Свідоцтва про право сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва — юридичною особою, затверджено наказом ДПА України від 12.10.1999 р. № 555 // Сайт ЛІГА: ЗАКОН: <http://www.liga.net/>, тематичні напрямки.

44. Порядок видачі Свідоцтва про право сплати єдиного податку, затверджено наказом ДПА України від 29.10.1999 р. № 599 // Сайт ЛІГА: ЗАКОН: <http://www.liga.net/>, тематичні напрямки.

45. Книга обліку доходів і витрат, яку ведуть фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності протягом календарного року (форма № 10). Додаток № 10 до Інструкції Головної державної податкової інспекції від 21.04.1993 р. № 12 із змінами, внесеними наказом ДПА України від 16.07.2003 р. № 352 // Сайт ЛІГА: ЗАКОН: <http://www.liga.net/>, тематичні напрямки.

46. Наказ Міністерства аграрної політики України «Про затвердження Методичних рекомендацій по визначенню питомої ваги доходу (виручки) від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки в загальному обсязі валового доходу підприємства» від 29.12.2002 р. № 419 // Сайт ЛІГА: ЗАКОН: <http://www.liga.net/>, тематичні напрямки.

47. Лист ДПА України «Про сплату фіксованого сільськогосподарського податку» від 19.12.2002 р. № 8604/6/15-3416 // Сайт ЛІГА: ЗАКОН: <http://www.liga.net/>, тематичні напрямки.

48. Лист ДПА України «Методичні рекомендації щодо виправлення платниками податків помилок, виявлених ними самостійно» від 15.12.2003 р. № 19470/7/11-1217 // Сайт ЛІГА: ЗАКОН: <http://www.liga.net/>, тематичні напрямки.

49. Лист ДПА України «Методичні рекомендації щодо порядку адміністрування, видачі та погашення податкових векселів» від 22.12.2005 р. за № 25595/7/16-1517 // Сайт ЛІГА: ЗАКОН: <http://www.liga.net/>, тематичні напрямки.

50. Білик Н. Д., Золотько І. А. Податкова система України: Навч.-метод. посібник для самостійного вивчення дисципліни — К.: КНЕУ, 2000. — 192 с.

51. Бураковский В. В. и др. Налоги: Учебное пособие. — Днепропетровск: Пороги, 1998.

52. Король В., Довгало В., Ярмоленко Ю. Оптимізація податкових перевірок як механізм удосконалення повернення ПДВ експортерам // Щомісячний науково-практичний господарсько-правовий журнал: «Підприємництво, господарство і право». — К., ТОВ «Гарантія» 2003 р. № 10, С. 12—17.

53. Все про податки: Довідник / М. Я. Азаров, В. Д. Кольга, В. А. Онищенко. — К.: Експерт-Про, 2000. — 492 с.

54. Довгало В. І. Методичні вказівки до семінарських і практичних занять з дисципліни «Податкова система» (для студентів спеціальності

«Фінанси», денної форми навчання). Хмельницький: ПВНЗ «Хмельницький економічний університет». — 2006. — 41 с.

55. Довгалою В. І. Податковий аудит: контролюючі органи та види перевірок // Збірник наукових матеріалів міжнародної науково-практичної конференції: «Стан і проблеми трансформації фінансів та економіки регіонів у перехідний період». — Хмельницький НВП «Еврика» ТОВ, 2003. — С. 44—49.

56. Довгалою В. І., Ярмоленко Ю. Ю. Про деякі аспекти упередження відтоку капіталу за кордон та перспективи створення реального механізму протидії відмивання «брудних» коштів в Україні // Економіка: Проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць Дніпропетровського національного університету. — 2002. — № 135. — С. 42—52.

57. Золотко І. А. Податкова система: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2004. — 204 с.

58. Крисоватий А. І., Десятюк О. М. Податкова система: Навч. посібник. — Тернопіль: Карт-бланш, 2004. — 331 с.

59. Методичні вказівки для практичних та семінарських занять з курсу «Податковий менеджмент» (для студентів спеціальності «Фінанси» денної форми навчання) / Ю. Ю. Ярмоленко. — Хмельницький: ХЕУ. — 2006. — 84 с.

60. Нечай Н. В. Подушний податок: історія введення // Вісник податкової служби України. — 2000. — № 4. — С. 62—63.

61. Нечай Н. В. Контрибуції і надзвичайні податки — перші заходи радянської влади у фінансовій політиці // Вісник податкової служби України, 2000.

62. Нечай Н. В. Податкова система в період нової економічної політики 1921—1924 рр. // Вісник податкової служби України. — 1999. — № 38. — С. 57—60.

63. Опшценко В. А. Податковий контроль (основи організації). — К.: Ред. журн. «Вісник податкової служби України», 2002. — 432 с.

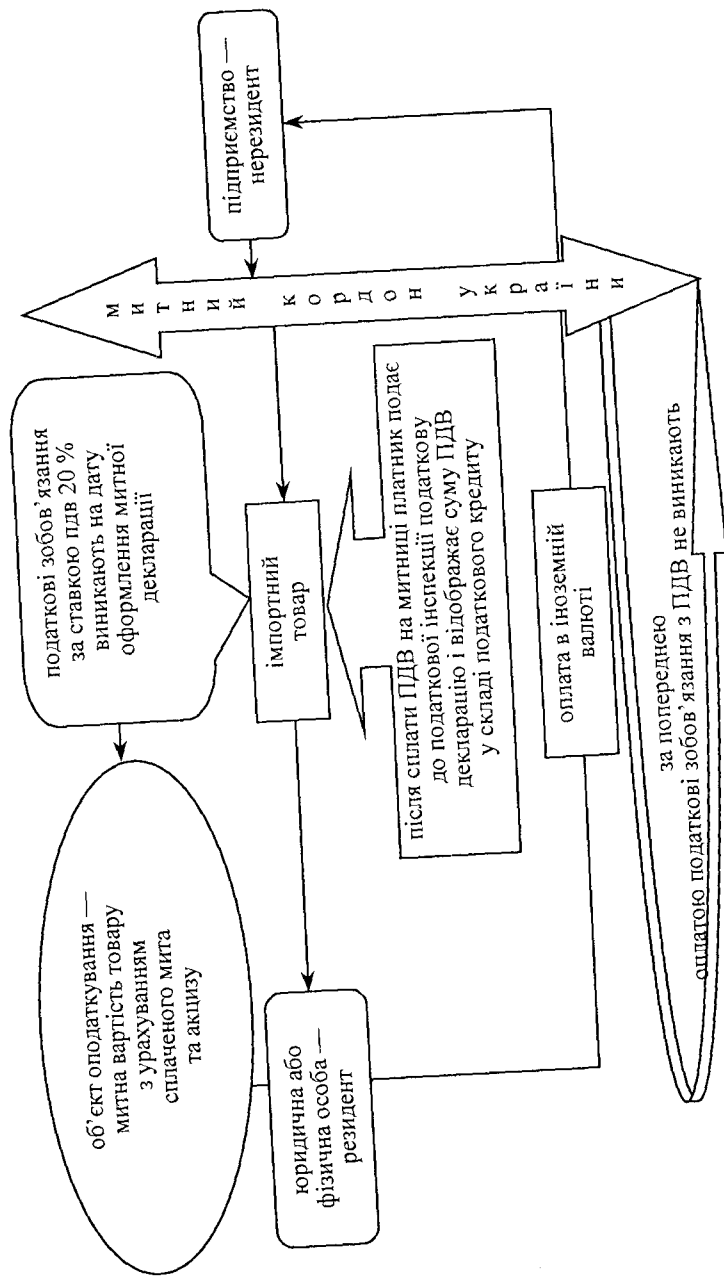
64. Суторміна В. М., Федосов В. М., Андрущенко В. Л. Держава — податки, бізнес (із світового досвіду фіскального регулювання економіки). — К: Либідь, 1992. — 328 с.

65. Синчак В. П. Деякі особливості формування системи оподаткування в сільському господарстві // Збірник наукових матеріалів міжнародної науково-практичної конференції: «Стан і проблеми трансформації фінансів та економіки регіонів у перехідний період. Наукові праці III Міжнародної науково-практичної конференції 12 травня 2005 року у Хмельницькому економічному університеті». Ч. 1. — Чернівці: Букрек, 2005. — С. 337—341.

66. Синчак В. П., Ярмоленко Ю. Ю. Оподаткування іноземних доходів: стан та перспективи // Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права. — 2004. — № 3 (11). — С. 319—325.

ДОДАТКИ

Додаток 1



Структурно-логічна схема оподаткування імпорту операцій ПДВ

РОЗРАХУНОК СПЛАТИ ДО БЮДЖЕТУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ
ПО ЗАТ «ПОДІЛЛЯ» ЗА ЗВІТНИЙ (ПОДАТКОВИЙ) ПЕРІОД

№ з/п	Обсяг оподатковуваних операцій, що підлягають оподаткуванню за ставкою		Обсяг неоподатковуваних операцій		Загальна сума податкових зобов'язань	Обсяг придбаних товарів (робіт, послуг) або перерахованих коштів		Загальна сума податкового кредиту	Примітка
	0% (на експорт або реалізація на території України)	20% (на митній території України)	операції, які звільнені або не включаються до об'єкту оподаткування (п. 3.2, ст. 3, ст. 5, 11 Закону)	не настання терміну виникнення податкових зобов'язань («касовий» метод)		без права включення до податкового кредиту ПДВ	із правом включення до податкового кредиту ПДВ		
1	2	3	4	5	6 = зр. 3 · 0,2	7	8	9 = зр. 8 · 0,2	10
1	—	50 000	—	—	10 000	—	—	—	Правило «першої» події (пп. 7.3.1, п. 7.3, ст. 7 Закону)
2	—	10 000	—	—	2 000	—	—	—	Правило «першої» події (пп. 7.3.1, п. 7.3, ст. 7 Закону)
3	28 750	—	—	—	—	—	—	—	Сума податкових зобов'язань (ПЗ) дорівнюватиме 0 (пп. 6.2.1, п. 6.2, ст. 6)
4	—	—	—	15 000	—	—	—	—	ПЗ виникатимуть після надходження коштів із місцевого бюджету (пп. 7.3.5, п. 7.3, ст. 7)
Σ	28 750	60 000	—	15 000	12 000	—	—	—	X

264

5	—	—	—	—	—	—	8000	1600	Правило «першої» події (пп. 7.5.1, п. 7.5, ст. 7)
6	—	—	—	—	—	—	20 000	4000	Правило «першої» події (пп. 7.5.1, п. 7.5, ст. 7)
7	—	—	—	—	—	14 000	—	—	До податкового кредиту відносяться суми сплачені (нараховані) за товари або послуги, що використовуватимуться у господарській діяльності в межах оподатковуваних операцій. Тому сума сплаченого ПДВ не відноситься до складу податкового кредиту.
8	—	—	—	—	—	—	13 200	2640	пп. 7.5.2, п. 7.5, ст. 7 Закону «Про ПДВ»
9	—	—	—	—	—	1000	—	—	Згідно пп. 7.4.5, п. 7.4, ст. 7 у податковий кредит не включаються суми ПДВ не підтверджені податковими накладними чи митними деклараціями. Рахунок крамниці не є розрахунковим податковим документом
10	—	—	—	—	—	—	800	160	п. 7.5, ст. 7 Закону «Про ПДВ»
Σ	—	—	—	—	—	15 000	4 2000	8400	X
Σ	28 750	60 000	—	15 000	12 000	15 000	42 000	8400	Чиста сума ПЗ до сплати = 12 000 – 3600

265

Оригінал (видається покупцю) _____
 Копія (залишається у продавця) _____
 (Непотрібне виділити поміткою «X»)

Додаток 3
 ЗАТВЕРДЖЕНО
 наказом ДПА України від 30.05.97 р. № 165
 у редакції наказу ДПА України від 08.10.98 р. № 469)

ПОДАТКОВА НАКЛАДНА

Дата виписки податкової накладної _____

Порядковий номер _____

Особа (платник податку) — продавець
 Продавець
 (назва; прізвище, ім'я, по батькові — для фізичної особи)

Особа (платник податку) — покупець
 Покупець
 (назва; прізвище, ім'я, по батькові — для фізичної особи)

266

_____ (індивідуальний податковий номер продавця)

_____ (індивідуальний податковий номер покупця)

Місцезнаходження продавця _____

Місцезнаходження покупця _____

Номер телефону _____
 Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (продавця) _____
 Умова поставки _____

Номер телефону _____
 Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (покупця) _____

Форма проведених розрахунків _____

(форма цивільно-правового договору)

(бартер, готівка, оплата з розрахункового рахунку, чек тощо)

267

Розділ	Дата відвантаження (виконання, поставки (оплати*) товарів (послуг)	Номенклатура поставки товарів (послуг) продавця	Одиниця виміру товару	Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна поставки одиниці продукції без урахування ПДВ	Обсяги поставки (база оподаткування) без урахування ПДВ, що підлягають оподаткуванню за ставками				Загальна сума коштів, що підлягає оплаті
						20 %	0 % (реалізація на митній території України)	0 % (експорт)	Звільнення від ПДВ	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
I										
	Усього по розділу I									

II	Товаротransпортні витрати										
III	Зворотна (заставна) тара		X	X	X	X					
IV	Надано покупцю:	надбавка (+)					X	X	X		
		знижка (-)									
V	Усього по розділах I + II ± IV										
VI	Податок на додану вартість										
VII	Загальна сума з ПДВ										

268

Суми ПДВ, нараховані (сплачені) в зв'язку з поставкою товарів (послуг), зазначених у цій накладній, визначені правильно, відповідають сумі податкових зобов'язань продавця і включені до реєстру отриманих та виданих податкових накладних.

М. П.

(підпис і прізвище особи, яка склала податкову накладну)

* Дата оплати ставиться у разі попередньої оплати поставки, на яку виписується податкова накладна; для бартерних операцій — дата оприбуткування товарів, попередньо одержаних в оплату поставки; дата попереднього одержання послуг в оплату поставки; для операцій з поставки товарів (послуг) за касовим методом відповідно до Закону України «Про податок на додану вартість».

Оригінал (видається покупцю)	
Копія (залишається у продавця)	

Додаток 1 до податкової накладної

Додаток до податкової накладної № _____ від _____

Дата _____ 19__ року
(дата заповнення додатка)

269

№ з/п	№ договору, назва продавця	Належить поставці					Перелік (номенклатура) частки товару (послуги), що не містить відокремленої вартості частково поставлених товарів (послуг)			Залишок частки товару (послуги), що не містить відокремленої вартості, яку слід допоставити		
		Номенклатура товарів (послуг)	Один. виміру	Ціна один. прод. без урахув. ПДВ	Кількість, об'єм, обсяг	Загальна сума коштів без ПДВ	Номенклатура товарів (послуг)	Один. виміру	Кількість, об'єм, обсяг	Номенклатура товарів (послуг)	Один. виміру	Кількість, об'єм, обсяг
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Усього		X	X	X	X		X	X	X	X	X	X

(підпис і прізвище особи, яка склала додаток)

Оригінал (видається покупцю) _____
 Копія (залишається у продавця) _____
 (Непотрібне виділити поміткою «X»)

Додаток 2
 до податкової накладної

РОЗРАХУНОК № _____
коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної
 від _____ № _____
 за договором від _____ № _____

Дата виписки податкової накладної _____

Порядковий номер _____

Особа (платник податку) — продавець

Продавець

 (назва)

Особа (платник податку) — покупець

Покупець

 (індивідуальний податковий номер покупця)

270

_____ (індивідуальний податковий номер продавця)

_____ (індивідуальний податковий номер покупця)

Місцезнаходження продавця _____

Номер телефону _____

Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (продавця)

Умова поставки _____

Місцезнаходження покупця _____

Номер телефону _____

Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (покупця)

(форма цивільно-правового договору)

Дата оплати _____

Форма проведених розрахунків _____

Дата коригування	Приначина коригування	Номенклатура товарів (послуг), вартість чи кількість яких коригується	Одиниця виміру	Коригування		Підлягають коригуванню обсяги без урахування ПДВ, що оподатковуються за ставками			Проведення коригування податкового зобов'язання та податкового кредиту						
				зміна кількості, об'єму (-) (+)	ціна поставки товарів (послуг)	зміна ціни (-) (+)	кількість поставки товарів (послуг)	20% (-) (+)	0% (-) (+)	збільшені від ПДВ ст. 5 (-) (+)	При від'ємному значенні графі 9		При позитивному значенні графі 9		
											податкове зобов'язання продавця змінюється гр. 9 (-) · 20%	податковий кредит покупця змінюється гр. 9 (-) · 20%	податкове зобов'язання продавця збільшується гр. 9 (+) · 20%	податковий кредит покупця збільшується гр. 9 (+) · 20%	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	

271

Суми ПДВ, які скориговані у зв'язку із зміною кількісних чи вартісних показників, що зазначені в цьому розрахунку, визначені правильно, включені відповідно до податкового зобов'язання з одночасним відображенням у реєстрі отриманих та виданих податкових накладних поставок.

М. П.

_____ (дата, підпис і прізвище особи, яка склала розрахунок коригування)

Розрахунок коригування від _____ № _____ до податкової накладної від _____ № _____ отримав і зобов'язується включити суми коригування до реєстру отриманих та виданих податкових накладних та сум податкового кредиту і податкового зобов'язання

_____ (дата отримання розрахунку, підпис покупця)

1 — Зменшення чи збільшення податкового кредиту покупця проводиться лише за умови попереднього включення ним в обсяг податкового кредиту раніше здійснених витрат на сплату податку на підставі податкової накладної.

РЕЄСТР ОТРИМАНИХ ТА ВИДАНИХ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ

Назва платника податку _____ Реєстр розпочато _____
 Індивідуальний податковий номер _____ Реєстр закінчено _____
 Свідоцтво про реєстрацію платника податку на додану вартість _____ Зберігати _____

Розділ I. Отримані податкові накладні

272

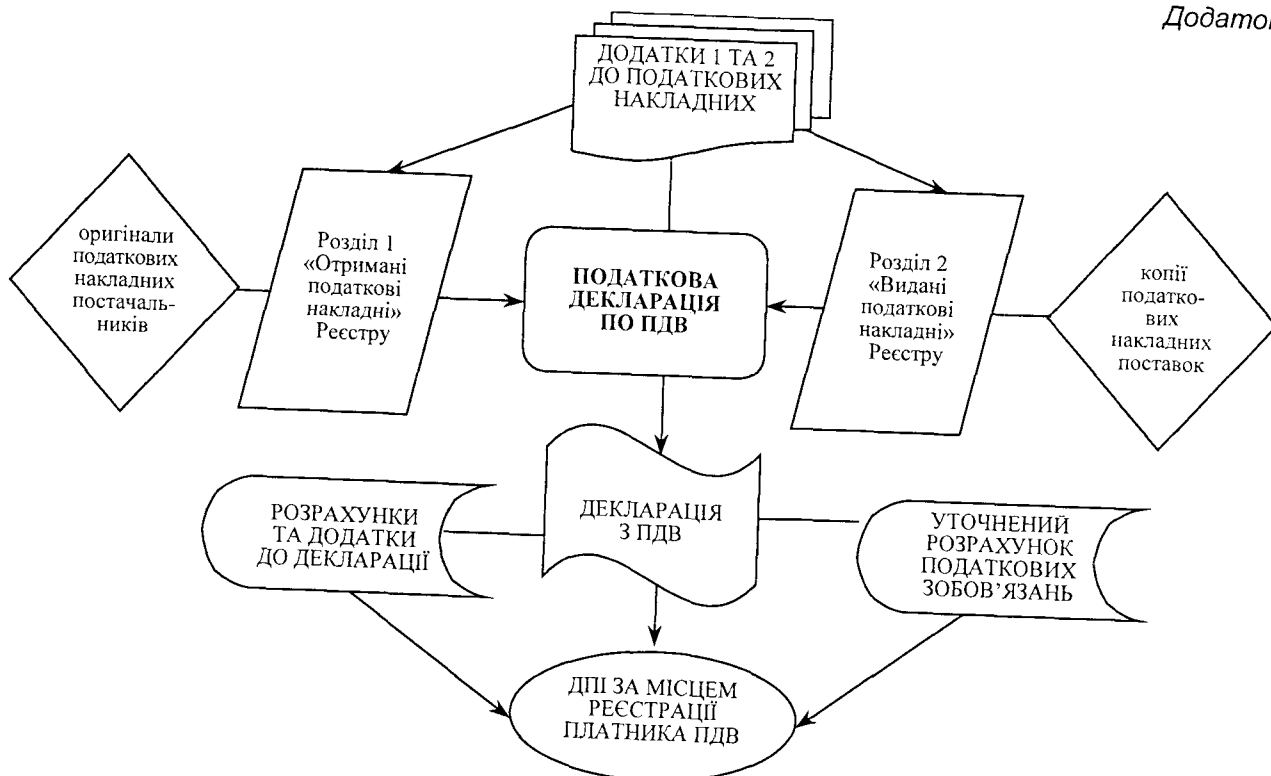
№ з/п	Податкова накладна, ВМД, чек тощо					Загальна сума, включаючи ПДВ	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження), імпорт товарів (послуг, включаючи одержання від нерезидента):							
	дата отримання	номер	постачальник		з метою їх використання у межах господарської діяльності для здійснення операцій, які:		які не призначаються для їх використання у господарській діяльності		для поставки послуг, місце поставки яких визначається відповідно до пункту 6.5 статті 6 Закону		вартість без ПДВ	сума ПДВ	вартість без ПДВ	сума ПДВ
			назва	індивідуальний податковий номер			підлягають оподаткуванню за ставкою 20 %, 0 %	звільнені від оподаткування, не є об'єктами оподаткування	вартість без ПДВ	сума ПДВ				
	7	8	9	10	11		12	13	14					
1														
2														
...														
Усього за місяць														
1														
2														
3														
...														
Усього за квартал														

Розділ II. Видані податкові накладні

18^{кв2}

273

№ з/п	Податкова накладна				Загальна сума поставок, включаючи ПДВ	Поставка товарів (послуг) та послуги, надані нерезидентом на митній території України, які:				Експорт товарів та супутніх такому експорту послуг (база оподаткування)
	дата виписки	номер	платник податку — покупець			підлягають оподаткуванню за ставкою		звільнені від оподаткування, не є об'єктами оподаткування (сума поставки)		
			назва	індивідуальний податковий номер		20 %	0 %			
	7	8	9	10		11				
1										
2										
3										
...										
Усього за місяць										
1										
2										
3										
...										
Усього за квартал										



Блок-схема структури податкової звітності з ПДВ

ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІЇ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ТОВ «ФАРМАБУД» за травень 2006 року

№ п/п	Дата	Зміст операції	Первинні документи	Постачальник (продавець)				Покупець (замовник)			
				найменування	кількість	сума		найменування	кількість	сума	
						контрактна вартість	т. ч. ПДВ			контрактна вартість	т. ч. ПДВ
1	10.04.2006	Локаторні пристрої для орієнтування	ПН № 13241 від 10.04.06 р.	ВАТ «Прилад наладка»	50 шт	12 500	—	—	—	—	—
2	09.04.2006	Паркет (граб, ясень)	ПН № 273 від 09.04.06 р.	Шепетівський лісгосп	10000м ³	180 000	30 000	—	—	—	—
3	10.05.2006	Паркет (граб, ясень)	ПН № 176 від 10.05.2006	—	—	—	—	«Миколаїв рембуд»	9000 м ³	360 000	60 000
4	15.04.2006	лісоматеріали	ПН № 306 від 15.04.06 р.	Шепетівський лісгосп	100 м ³	60 000	10 000	—	—	—	—
5	16.05.2006	Дошки різних порід	ВМД № 40000/5/015 879 ПН № 178 від 16.05.2006	—	—	—	—	«Mineral Enterprises L.L.C» (Австрія)	50 м ³	25 000	—
6	16.05.2006	Локаторні пристрої для орієнтування	ВМД № 40000/5/015 901 ПН № 179 від 16.05.2006	—	—	—	—	«JenWick» (Данія)	50 шт	44 000	—
7	серпень	Готівкові операції	Звіт РРО	—	—	—	—	Реалізація в роздріб	4000 упаковок нізоралу в таблетках	63 000	—
8	серпень	Готівкові операції	Звіт РРО	—	—	—	—	Реалізація в роздріб	Супутні товари (миночі засоби, зубні пасти тощо)	9600	1600
9	серпень	x	x	x	x	252 500	40 000	x	x	501 600	61 600

**РОЗРАХУНОК РОЗПОДІЛУ ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ
МІЖ ОПОДАТКОВУВАНИМИ ТА НЕОПОДАТКОВУВАНИМИ
ОПЕРАЦІЯМИ ЗА ТРАВЕНЬ 2006 РОКУ ПО ТОВ «Фармабуд»**

Додаток 7

№ з/п	Зміст операції	Обсяги продажу без урахування ПДВ	Сума ПДВ
1	Операції, що оподатковуються за ставкою 20 %	308 000	61 600
2	Операції, що оподатковуються за ставкою 0 % в т. ч. експортні операції	69 000	0
2.1.1	Експортні операції, щодо яких не дозволяється застосування ставки 0 %	44 000	X
3	Операції, які не є об'єктом оподаткування (п. 3.2 ст. 3)	—	X
3.1	Операції, які звільнені від оподаткування (ст. 5.11 Закону)	63 000	X
4	Загальний обсяг продажу = (ряд. 1 + ряд. 2 + ряд. 3 + ряд. 3.1) гр. 3	440 000	61 600
5	Частка операцій продажу, що відноситься до оподатковуваних операцій = (ряд. 1 + ряд. 2.1 – ряд. 2.1.1 + ряд. 3.1) гр. 3 / ряд. 4 гр. 3	0,90 = 30 8000 + 25 000 + 63 000 / 440 000	X
Податковий кредит			
6	операції, що використовуються у межах господарської діяльності платника податків	212 500	40 000
6.1	придбани з ПДВ на митній території України	200 000	40 000
6.2	придбани без ПДВ на митній території України	12 500	X
7	Загальний обсяг придбання	212 500	40 000
8	Частка операцій придбання, що відносяться до оподатковуваних операцій (20 % та 0 %) = ряд. 7 гр. 3 · ряд. 5 гр. 3	191 250 (212 500 · 0,9)	38 250 (40 000 · 0,95)
9	Коригування перенахованого (–) кредиту	X	–1750
10	Всього податкового кредиту	X	38 250
11	До сплати в бюджет (до відшкодування з бюджету) = ряд. 4 гр. 4 – ряд. 10 гр. 4	X	23 350

Розподіл податкового кредиту проведений згідно вимог пп. 7.4.3, п. 7.4, ст. 7 Закону «Про податок на додану вартість» та листа ДПАУ від 17.07.2000 № 9787/7/16-1220-15.

Додаток 8
ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом ДПА України
від 30 травня 1997 р. № 166
(у редакції наказу ДПА України
від 15 червня 2005 р. № 213)

Відмітка про одержання
(штам ДПІ, дата, вхідний №)

УЗГОДЖЕНО
рішенням Комітету Верховної Ради України
з питань фінансів і банківської діяльності
від 14 червня 2005 р. № 06-10/10-698

01	ПОДАТКОВА ДЕКЛАРАЦІЯ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ	011	ЗВІТНА
		012	ЗВІТНА НОВА
02	Звітний (податковий) період	<input type="text"/>	<input type="text"/>
		(рік)	(квартал)
03*	Звітний (податковий) період, за який виправляються помилки	<input type="text"/>	<input type="text"/>
		(рік)	(квартал)
* — якщо помилки цього податкового періоду вже виправлялися раніше, про це повідомляється у довідці до цієї декларації			
04	Платник	<input type="text"/>	
		<small>(назва — для юридичної особи та представництва нерезидента; прізвище, ім'я, по батькові — для фізичної особи; для спільної (сумісної) діяльності — назва, дата та номер договору)</small>	
041	— юридична особа	<input type="text"/>	Ідентифікаційний код платника згідно з ЄДРПОУ
042	— фізична особа	<input type="text"/>	Ідентифікаційний номер платника згідно з ДРФО
043	— спільна (сумісна) діяльність	<input type="text"/>	Реєстраційний (обліковий) номер платника

Договір про спільну (сумісну) діяльність від _____ № _____

044	— представництво нерезидента, що не має статусу юридичної особи																			Ідентифікаційний код платника згідно з ЄДРПОУ або реєстраційний (обліковий) номер платника
-----	---	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

05	Індивідуальний податковий номер платника ПДВ																			
----	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(номер свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ)

06	Місцезнаходження платника податку (місце проживання)	Поштовий індекс						
		Телефон						
		Факс						
		E-mail						

Декларація подається до державної податкової інспекції (адміністрації) в _____

(район, місто)

07	<input type="checkbox"/> — ознака визначення від'ємного значення	<input checked="" type="checkbox"/> відмітка (X) робиться платником при заповненні рядка 21 цієї декларації
----	--	---

08	<input type="checkbox"/> — ознака бюджетного відшкодування	<input checked="" type="checkbox"/> відмітка (X) робиться платником при заповненні рядка 25 цієї декларації
----	--	---

09	<input type="checkbox"/> — ознака підприємства суднобудування	10	<input type="checkbox"/> — ознака підприємства літакобудування
----	---	----	--

грн.

Код рядка	І. ПОДАТКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	Обсяги поставки (без ПДВ)	Сума ПДВ
		Колонка А	Колонка Б
1	Операції на митній території України, що оподатковуються за ставкою 20 відсотків, крім імпорту товарів		
2	Операції, що оподатковуються за нульовою ставкою:	x	x
2.1	експортні операції		0
2.2	інші операції, що оподатковуються за нульовою ставкою		0
3	Операції, що не є об'єктом оподаткування (п. 3.2 ст. 3 Закону)		x
4	Операції, які звільнені від оподаткування (статті 5, 11 Закону, інші нормативно-правові акти)		x
5	Загальний обсяг поставки (сума значень з 1-го до 4-го рядка колонки А)		x
5.1	з рядка 5 – загальний обсяг оподатковуваних операцій звітного періоду (р. 1 + р. 2.1 + р. 2.2 + р. 4) колонки А		
6	Імпорт товарів протягом звітного періоду, сплату ПДВ за які було відстрочено шляхом оформлення податкового векселя (п. 11.5 ст. 11 Закону)		
	Термін погашення податкового векселя (указати дату, додати перелік)		
7	Послуги, отримані від нерезидента на митній території України		
8	Коригування на основі попередніх звітних періодів (+ чи -) (у разі заповнення цього рядка обов'язковим є подання додатка 1 до декларації):	x	(+ чи -)
8.1	самостійне виправлення помилки, що міститься в раніше поданій податковій декларації	x	
8.2	нецільове використання товарів, ввезених у пільговому режимі		
8.3	згідно з п. 4.5 ст. 4 Закону		
8.4	інші випадки	x	
9	Усього податкових зобов'язань (сума значень рядків (1 + 6 + 7 + 8 (- чи -) кол. Б		
9 ¹	Крім того, поставка послуг за межами митної території України, місце поставки яких визначається відповідно до п. 6.5 ст. 6 Закону		x

278

279

Код рядка	II. ПОДАТКОВИЙ КРЕДИТ	Обсяги придбання (без ПДВ)	Дозволений податковий кредит
		Колонка А	Колонка Б
10	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження) з податком на додану вартість на митній території України товарів (послуг) та основних фондів з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які:	x	x
10.1	підлягають оподаткуванню за ставкою 20 відсотків та нульовою ставкою		
10.2	не підлягають оподаткуванню (п. 3.2 ст. 3 Закону) або/та звільнені від оподаткування (статті 5, 11 Закону, інші нормативно-правові акти)		x
11	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження) без податку на додану вартість на митній території України товарів (послуг) та основних фондів з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які:		x
11.1	підлягають оподаткуванню за ставкою 20 відсотків та нульовою ставкою		x
11.2	не підлягають оподаткуванню (п. 3.2 ст. 3 Закону) або/та звільнені від оподаткування (статті 5, 11 Закону, інші нормативно-правові акти)		x
12	Імпортовані товари та отримані від нерезидента на митній території України послуги з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які оподатковуються за ставкою 20 відсотків та нульовою ставкою:	x	x
12.1	ПДВ, сплачений митним органам		
12.2	погашені податкові векселі, що дають право на збільшення податкового кредиту в поточному звітному періоді		
12.3	звільнені від ПДВ (статті 5, 11 Закону, інші нормативно-правові акти)		x
12.4	послуги, отримані від нерезидента		
12.5	товари, імпортовані в пільговому режимі та використані не за цільовим призначенням		

13	Імпортовані товари та отримані від нерезидента на митній території України послуги з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які не підлягають оподаткуванню (п. 3.2 ст. 3 Закону) або/та звільнені від оподаткування (статті 5, 11 Закону, інші нормативно-правові акти):	x	x
13.1	ПДВ, сплачений митним органам		x
13.2	звільнені від ПДВ (статті 5, 11 Закону, інші нормативно-правові акти)		x
13.3	послуги, отримані від нерезидента		x
14	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження) з податком на додану вартість вітчизняних товарів (послуг) та основних фондів, імпорт товарів та отримання від нерезидента на митній території України послуг, які не призначаються для їх використання у господарській діяльності, або з метою їх використання для поставки послуг за межами митної території України, місце поставки яких визначається відповідно до п. 6.5 ст. 6 Закону		x
15	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження) без податку на додану вартість вітчизняних товарів (послуг) та основних фондів, імпорт товарів та отримання від нерезидента на митній території України послуг, які не призначаються для їх використання у господарській діяльності, або з метою їх використання для поставки послуг за межами митної території України, місце поставки яких визначається відповідно до п. 6.5 ст. 6 Закону		x
16	Коригування податкового кредиту за попередні звітні періоди (у разі заповнення цього рядка обов'язковим є подання додатка 1 до декларації):	x	(- чи +)
16.1	самостійне виправлення платником помилки, що міститься в раніше поданій податковій декларації	x	
16.2	згідно з п. 4.5 ст. 4 Закону		
16.3	інші випадки	x	
17	Усього податкового кредиту (сума значень рядків (10.1 + 12.1 + 12.2 + 12.4 + 12.5 + 16 – чи +) колонки Б)	x	

III. РОЗРАХУНКИ З БЮДЖЕТОМ ЗА ЗВІТНИЙ ПЕРІОД		Сума ПДВ
18	Різниця між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту з ПДВ поточного звітного (податкового) періоду (рядок 9 – рядок 17):	x
18.1	позитивне значення (+)	
18.2	від'ємне значення (-)	
19	Коригування платежів з урахуванням положень про вексельну форму відстрочення сплати податку на додану вартість при імпорті товарів (п. 11.5 ст. 11 Закону):	x
19.1	до зменшення (-): суми податку на додану вартість, які не підлягають включенню до складу податкових зобов'язань у поточному звітному (податковому) періоді (податкові векселі, видані в поточному звітному (податковому) періоді) (рядок 6 податкової декларації)	-
19.2	до збільшення (+): суми податку на додану вартість, які підлягають включенню до складу податкових зобов'язань у поточному звітному (податковому) періоді (податкові векселі, термін погашення яких припадає на поточний звітний (податковий) період) (додати перелік)	+
20	Позитивне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (позитивне значення суми рядків 18 і 19)	
21	Від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (від'ємне значення суми рядків 18 і 19)	
22	Зарахування від'ємного значення різниці поточного звітного (податкового) періоду:	x
22.1	у зменшення суми податкового боргу з ПДВ	
22.2	до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (рядок 21 – рядок 22.1) (значення цього рядка переноситься до рядка 23.1 податкової декларації наступного звітного періоду*)	
23	Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 23.1 + рядок 23.2 + рядок 23.3 + рядок 23.4):	

23.1	значення рядка 22.2 податкової декларації попереднього звітного періоду*	
23.2	значення рядка 26 податкової декларації попереднього звітного періоду	
23.3	значення рядка 8.2 додатка 3 (до Порядку заповнення та подання декларації) попереднього звітного (податкового) періоду*	
23.4	значення рядків 8.5 та 8.6 додатка 5 (до Порядку заповнення та подання декларації) попереднього звітного (податкового) періоду*	(+ чи -)
24	Залишок від'ємного значення попереднього податкового періоду за вирахуванням суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету за підсумками поточного звітного періоду (рядок 23 – рядок 20, позитивне значення)	
25	Сума, що підлягає бюджетному відшкодуванню (рядок 4 розрахунку суми бюджетного відшкодування) (рядок 25.1 або рядок 25.2):	
25.1	на рахунок платника у банку	
25.2	у зменшення податкових зобов'язань з ПДВ наступних податкових періодів	
26	Залишок від'ємного значення, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (рядок 24 – рядок 25) (значення цього рядка переноситься до рядка 23.2 податкової декларації наступного звітного періоду)	
27	Сума ПДВ, яка підлягає нарахуванню до сплати в бюджет за підсумками поточного звітного періоду, з урахуванням залишку від'ємного значення попереднього звітного періоду (рядок 20 – рядок 23, позитивне значення)	
28	Сума штрафу, нарахована платником самостійно у зв'язку з виправленням помилки	
28.1	загальна сума помилки (рядок 8.1 – рядок 16.1):	x
28.2	позитивне значення (+)	
28.3	від'ємне значення (-)	

* — для підприємств суднобудування і літакобудування — податкової декларації (уточнюючого розрахунку) поточного звітного періоду.

Відмітка про застосування касового методу податкового обліку:			
дата початку застосування касового методу			
з моменту реєстрації платником ПДВ	_____ (рік)	_____ (квартал)	_____ (місяць)
після реєстрації платником ПДВ	_____ (рік)	_____ (квартал)	_____ (місяць)
дата закінчення застосування касового методу			
	_____ (рік)	_____ (квартал)	_____ (місяць)

Відмітка про перехід на місячний податковий період з поточного звітного податкового періоду

До декларації додаються:

<input type="checkbox"/>	Рішення (заява) щодо вибору касового методу
<input type="checkbox"/>	Заява про відмову від застосування касового методу
<input type="checkbox"/>	Заява про вибір квартального звітного (податкового) періоду
<input type="checkbox"/>	Заява про відмову постачальника надати податкову накладну (порушення ним порядку її заповнення) та відповідних документів
<input type="checkbox"/>	Розрахунок коригування сум ПДВ
<input type="checkbox"/>	Розрахунок суми бюджетного відшкодування
<input type="checkbox"/>	Розрахунок суми, що підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету
<input type="checkbox"/>	Заява про повернення суми бюджетного відшкодування
<input type="checkbox"/>	Копії погашених податкових векселів у кількості _____ штук на _____ аркушах
<input type="checkbox"/>	Оригінали п'ятих основних аркушів (примірників декларанта) вантажних митних декларацій, у разі наявності експортних операцій у кількості _____ штук на _____ аркушах

Додатки до рядків цієї декларації (зазначити номери рядків декларації):

_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

Додатки, що містять інформацію щодо уточнених показників поданої раніше декларації, у якій платником самостійно виявлено помилки (зазначити номери рядків декларації):

_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

Відмітка про одночасне подання податкової декларації (скороченої) за операціями, що стосуються спеціальних режимів оподаткування:
переробного підприємства (пункт 11.21 Закону)
сільськогосподарського підприємства (пункт 11.21 Закону)
сільськогосподарського товаровиробника (пункт 11.29 Закону)

Дата подання декларації _____

Наведена інформація є достовірною.

Керівник _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

Головний бухгалтер _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

Платник ПДВ (для фізичної особи — платника податку) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

M. П.

Відмітка про отримання платником податку копії декларації з відміткою податкового органу про її прийняття

«__» _____ 200_р. _____ (посада, підпис, ініціали та прізвище посадової особи платника податку, яка отримала копію декларації; для фізичної особи — платника податку — ініціали та прізвище)

ІV. ЦЯ ЧАСТИНА ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ ЗАПОВНЮЄТЬСЯ СЛУЖБОВИМИ ОСОБАМИ ДПІ (ДПА)

Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності «__» _____ 200_р.

_____ (підпис, ініціали та прізвище) службова особа ДПІ (ДПА)

За результатами камеральної перевірки цієї декларації:

порушень (помилек) не виявлено _____ складено акт від «__» _____ 200_р. № _____ (потрібне позначити)

«__» _____ 200_р. _____ (підпис, ініціали та прізвище) службова особа ДПІ (ДПА)

Відмітка про одержання
(штамп ДПІ, дата, вхідний №)

Додаток 3 Додаток 9
до податкової декларації
з податку на додану вартість

01	РОЗРАХУНОК СУМИ БЮДЖЕТНОГО ВІДШКОДУВАННЯ	011	Звітний
		012	Звітний новий
		013	Уточнюючий

Подається платником податку, який має право на отримання бюджетного відшкодування відповідно до підпункту 7.7.2 пункту 7.7 статті 7 Закону (заповнено рядок 24 податкової декларації звітного податкового періоду)

Розрахунок не може бути поданий особою, яка:

зареєстрована як платник цього податку менш ніж за 12 календарних місяців до місяця, за наслідками якого подається заява на бюджетне відшкодування, та/або мала обсяги оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців менші, ніж заявлена сума бюджетного відшкодування (крім нарахування податкового кредиту внаслідок придбання або спорудження (будівництва) основних фондів; не провадила діяльність протягом останніх дванадцяти календарних місяців.

02	Звітний (податковий) період	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
		(рік)	(квартал)	(місяць)
03 *	Звітний (податковий) період, за який виправляються помилки	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
		(рік)	(квартал)	(місяць)

* — якщо помилки цього податкового періоду вже виправлялися раніше, про це повідомляється у довідці до цієї декларації

04	Платник	<input type="text"/>
----	---------	----------------------

(назва — для юридичної особи та представництва нерезидента; прізвище, ім'я, по батькові — для фізичної особи; для спільної (сумісної) діяльності — назва, дата та номер договору)

041	— юридична особа	<input type="text"/>	Ідентифікаційний код платника згідно з ЄДРПОУ
042	— фізична особа	<input type="text"/>	Ідентифікаційний номер платника згідно з ДРФО
043	— спільна (сумісна) діяльність	<input type="text"/>	Реєстраційний (обліковий) номер платника

Договір про спільну (сумісну) діяльність від _____ № _____

044	— представництво нерезидента, що не має статусу юридичної особи	<input type="text"/>	Ідентифікаційний код платника згідно з ЄДРПОУ або реєстраційний (обліковий) номер платника
-----	---	----------------------	--

05	Індивідуальний податковий номер платника ПДВ	<input type="text"/>	<input type="text"/>
----	--	----------------------	----------------------

(номер свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ)

грн.

№ з/п	Показники	Сума
1	2	3
1	Залишок від'ємного значення попереднього податкового періоду, за вирахуванням суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету за підсумками поточного звітного періоду (рядок 24 податкової декларації звітного податкового періоду)	
2	Сума податкового кредиту попереднього податкового періоду (рядок 17 податкової декларації попереднього податкового періоду)	
3	Сума податкового кредиту попереднього податкового періоду, фактично сплачена отримувачем товарів (послуг) у попередньому податковому періоді постачальникам таких товарів (послуг)	
4	Сума, що підлягає бюджетному відшкодуванню (сума, указана в рядку 1, у межах суми, указаній в рядку 3) (значення цього рядка переноситься до рядка 25 податкової декларації за поточний звітний податковий період)	

Наведена інформація є достовірною.

Дата подання розрахунку

Керівник

(підпис) (ініціали та прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис) (ініціали та прізвище)

Платник ПДВ

(для фізичної особи — платника податку)

(підпис) (ініціали та прізвище)

М.П.

Відмітка про одержання:
(штамп ДПІ, дата, вхідний №)

Додаток 4 Додаток 10
до податкової декларації
з податку на додану вартість

01 **ЗАЯВА**
про повернення суми бюджетного відшкодування

02 Подається до державної податкової інспекції в _____

03 До декларації за звітний (податковий) період _____

(рік)

(квартал)

(місяць)

04 Платник _____

(назва — для юридичної особи; прізвище, ім'я, по батькові — для фізичної особи;
для спільної діяльності — назва, дата та номер договору)

041 — юридична особа

Ідентифікаційний код
платника згідно з ЄДРПОУ

042 — фізична особа

Ідентифікаційний номер платника
згідно з ДРФО

043 — спільна (сумісна) діяльність

Реєстраційний (обліковий)
номер платника

Договір про спільну (сумісну) діяльність від _____ № _____

044 — представництво нерезидента, що не має статусу юридичної особи

Ідентифікаційний код
платника згідно з ЄДРПОУ
або реєстраційний
(обліковий) номер платника

05 Індивідуальний податковий номер платника ПДВ _____

(номер свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ)

06 Місцезнаходження платника податку (місце проживання)

Поштовий індекс

Телефон

Факс

E-mail

Відповідно до пункту 7.7 статті 7 Закону України «Про податок на додану вартість» бюджетне відшкодування у сумі _____ гривень,

(вказується словами)

визначеній у податковій декларації з податку на додану вартість за _____ 200__ року, просимо перерахувати на рахунок № _____, МФО _____

(назва банку)

Дата подання заяви _____

Наведена інформація є достовірною.

Керівник _____

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Головний бухгалтер _____

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Платник ПДВ
(для фізичної особи — платника податку)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

М.П.

Відмітка про одержання
(штамп ДПІ, дата, вхідний №)

Додаток 2 Додаток 11
до податкової декларації з
податку на додану вартість

01	РОЗРАХУНОК СУМИ, ЩО ПІДЛЯГАЄ СПЛАТІ (ПЕРЕРАХУВАННЮ) ДО БЮДЖЕТУ	011	Звітний
		012	Звітний новий
		013	Уточнюючий

Подається платником податку, який має суму заниження заявленого платником податку бюджетного відшкодування щодо суми, визначеної податковим органом відповідно до п.п. 7.7.7 п. 7.7 ст. 7 Закону, та/або суму бюджетного відшкодування минулих звітних періодів, яка зараховується у зменшення податкових зобов'язань з ПДВ наступних податкових періодів.

02	Звітний (податковий) період	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
		(рік)	(квартал)	(місяць)	
03	Звітний (податковий) період, за який виправляються помилки	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
		(рік)	(квартал)	(місяць)	

* — якщо помилки цього податкового періоду вже виправлялися раніше, про це повідомляється у довідці до цієї декларації.

04	Платник	<input type="text"/>
----	---------	----------------------

(назва — для юридичної особи; прізвище, ім'я, по батькові — для фізичної особи; для спільної діяльності — назва, дата та номер договору)

041	— юридична особа	<input type="text"/>	Ідентифікаційний код платника згідно з ЄДРПОУ
042	— фізична особа	<input type="text"/>	Ідентифікаційний номер платника згідно з ДРФО
043	— спільна (сумісна) діяльність	<input type="text"/>	Реєстраційний (обліковий) номер платника
	Договір про спільну (сумісну) діяльність від	<input type="text"/>	№
044	— представництво нерезидента, що не має статусу юридичної особи	<input type="text"/>	Ідентифікаційний код платника згідно з ЄДРПОУ або реєстраційний (обліковий) номер платника
05	Індивідуальний податковий номер платника ПДВ	<input type="text"/>	<input type="text"/>

(номер свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ)

грн.

№ з/п	Показники	Сума
1	2	3
1	Сума ПДВ, яка підлягає нарахуванню до сплати в бюджет, з урахуванням залишку від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду (рядок 27 податкової декларації поточного звітного (податкового) періоду)	
2	Сума заниження заявленого платником податку бюджетного відшкодування щодо суми, визначеної податковим органом відповідно до п. п. 7.7.7 п. 7.7 ст. 7 Закону в минулих звітних (податкових) періодах (рядок 10 Розрахунку* попереднього звітного (податкового) періоду)	
3	Зарахування суми, указаної у рядку 2, у сплату податкових зобов'язань з ПДВ інших, ніж визначених у податковій декларації (податкові повідомлення, податкові вимоги та інше (додати перелік); у межах суми, указаної у рядку 2)	
4	Сума заниження заявленого платником податку бюджетного відшкодування щодо суми, визначеної податковим органом відповідно до п. п. 7.7.7 п. 7.7 ст. 7 Закону в минулих звітних (податкових) періодах, яка може бути зарахована у сплату податкових зобов'язань з ПДВ (рядок 2 – рядок 3, позитивне значення)	
5	Сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, з урахуванням суми заниження заявленого платником бюджетного відшкодування (рядок 1 – рядок 4, позитивне значення)	
6	Сума бюджетного відшкодування минулих звітних (податкових) періодів, яка зараховується у зменшення податкових зобов'язань (рядок 6.1 + рядок 6.2):	
6.1	значення рядка 11 Розрахунку минулого звітного (податкового) періоду	
6.2	значення рядка 25.2 податкової декларації минулого звітного (податкового) періоду	
7	Зарахування суми, указаної у рядку 6, у сплату податкових зобов'язань з ПДВ інших, ніж визначених у податковій декларації (податкові повідомлення, податкові вимоги та інше (додати перелік); у межах суми, указаної у рядку 6)	

8	Сума бюджетного відшкодування минулих звітних (податкових) періодів, яка може бути зарахована у сплату податкових зобов'язань з ПДВ (рядок 6 – рядок 7, позитивне значення)	
9	Сума ПДВ, що підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету, з урахуванням суми бюджетного відшкодування минулих звітних (податкових) періодів (рядок 5 – рядок 8, позитивне значення)	
10	Залишок суми заниження заявленого платником податку бюджетного відшкодування, визначеного податковим органом згідно з п. п. 7.7.7 п. 7.7 ст. 7 Закону, що підлягає зарахуванню у зменшення податкових зобов'язань з ПДВ наступного податкового періоду (рядок 10.1 + рядок 10.2; значення цього рядка переноситься до рядка 2 Розрахунку наступного звітного періоду):	
10.1	сума, визначена внаслідок перевірки, здійсненої у звітному податковому періоді (податкове повідомлення-рішення від _____ № _____)	
10.2	залишок суми заниження заявленого платником податку бюджетного відшкодування (рядок 4 – рядок 1, позитивне значення)	
11	Залишок суми бюджетного відшкодування минулих звітних періодів, що зараховується у зменшення податкових зобов'язань з ПДВ наступних податкових періодів (рядок 8 – рядок 5, позитивне значення; значення цього рядка переноситься до рядка 6.1 Розрахунку наступного звітного періоду)	

* — тут і далі — Розрахунок суми, що підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету.

Дата подання заяви

Наведена інформація є достовірною.

Керівник

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис)

(ініціали та прізвище)

М.П.

Платник ПДВ

(для фізичної особи — платника податку)

Відмітка про одержання
(штамп ДПІ, дата, вхідний №)

Додаток 1 Додаток 12
до податкової декларації
з податку на додану вартість

01	РОЗРАХУНОК КОРИГУВАННЯ СУМ ПДВ ДО ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ									
----	---	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Подається платником при заповненні рядків 8 та 16 податкової декларації з податку на додану вартість.

02	Звітний (податковий) період										

(рік) (квартал) (місяць)

03	Платник										
----	---------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(назва — для юридичної особи; прізвище, ім'я, по батькові — для фізичної особи;
для спільної діяльності — назва, дата та номер договору)

031	— юридична особа										
-----	------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Ідентифікаційний код платника згідно з ЄДРПОУ

032	— фізична особа										
-----	-----------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Ідентифікаційний номер платника згідно з ДРФО

033	— спільна (сумісна) діяльність										
-----	--------------------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Реєстраційний (обліковий) номер платника

Договір про спільну (сумісну) діяльність від _____ № _____

034	— представництво нерезидента, що не має статусу юридичної особи																			
-----	---	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Ідентифікаційний код платника згідно з ЄДРПОУ або реєстраційний (обліковий) номер платника

04	Індивідуальний податковий номер платника ПДВ																			
----	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

--

(номер свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ)

грн.

294

№ з/п	Коригування податкових зобов'язань з податку на додану вартість рядок 8	Сума ПДВ (+)	Сума ПДВ (-)
1	2	3	4
1			
2			
3			
4			
5			
	Усього до збільшення		X
	Усього до зменшення	X	
	Усього: рядок 8 (графі 3 + графі 4) (+ або --)		

грн.

295

№ з/п	Коригування податкового кредиту з податку на додану вартість рядок 16	Сума ПДВ (+)	Сума ПДВ (-)
1	2	3	4
1			
2			
3			
4			
5			
	Усього до збільшення		X
	Усього до зменшення	X	
	Усього: рядок 16 (графі 3 + графі 4) (+ або --)		

Дата подання заяви																				
--------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Наведена інформація є достовірною.

Керівник

(підпис) (ініціали та прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис) (ініціали та прізвище)

М.П.

Платник ПДВ

(для фізичної особи — платника податку) _____

Відмітка про одержання
(штамп ДПІ, дата, вхідний №)

Додаток 5

Додаток 13

до Порядку заповнення та подання податкової
декларації з податку на додану вартість

01

**УТОЧНЮЮЧИЙ РОЗРАХУНОК
ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ
У ЗВ'ЯЗКУ З ВИПРАВЛЕННЯМ САМОСТІЙНО ВИЯВЛЕНИХ ПОМИЛОК**

02

Звітний (податковий) період

--	--	--	--

(рік)

--	--

(квартал)

--	--

(місяць)

03
*

Звітний (податковий) період, за який
виправляються помилки

--	--	--	--

(рік)

--	--

(квартал)

--	--

(місяць)

* — якщо помилки цього податкового періоду вже виправлялися раніше, про це повідомляється у довідці до цього розрахунку.

04

Платник

(назва — для юридичної особи; прізвище, ім'я, по батькові — для фізичної особи; для спільної діяльності — назва, дата та номер договору)

041

— юридична особа

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Ідентифікаційний код
платника згідно з ЄДРПОУ

042

— фізична особа

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Ідентифікаційний номер платника
згідно з ДРФО

043

— спільна (сумісна) діяльність

Договір про спільну (сумісну) діяльність від

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Реєстраційний (обліковий)
номер платника

№

044

— представництво нерезидента, що не має статусу юридичної особи

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Ідентифікаційний код
платника згідно з ЄДРПОУ
або реєстраційний
(обліковий) номер платника

05

Індивідуальний податковий номер платника ПДВ

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(номер свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ)

06

Місцезнаходження платника податку (місце проживання)

Поштовий індекс

--	--	--	--	--	--

Телефон

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Факс

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

E-mail

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Розрахунок подається до державної податкової інспекції (адміністрації) в

07

— ознака визначення від'ємного значення

08

— ознака підприємства суднобудування

09

— ознака підприємства літакобудування

грн.

Код рядка	Показники				Загальна сума	
	1	2				3
1	Сума звітного періоду, в якому виявлена помилка (за кодами рядків декларації):				x	
1.1	код	20	21	22		22.1
1.2	сума ПДВ					
1.3	код	22.2	23	23.1		23.2
1.4	сума ПДВ					
1.5	код	23.3	23.4	24		25
1.6	сума ПДВ					
1.7	код	25.1	25.2	26		27
1.8	сума ПДВ	**	**			
1.9	** з цієї суми відшкодовано					

1	2	3
8	Розрахунки у зв'язку з виправленням помилки:	
8.1	збільшення суми, яка підлягала сплаті до бюджету	(+)
8.2	зменшення суми, яка підлягала сплаті до бюджету	(-)
8.3	збільшення суми від'ємного значення, зарахованого у зменшення суми податкового боргу з ПДВ	
8.4	зменшення суми від'ємного значення, зарахованого у зменшення суми податкового боргу з ПДВ	
8.5	збільшення суми, що підлягала зарахуванню до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (значення цього рядка переноситься до рядка 23.4 податкової декларації наступного звітного періоду ²)	
8.6	зменшення суми, що підлягала зарахуванню до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (значення цього рядка переноситься до рядка 23.4 податкової декларації наступного звітного періоду ²)	
8.7	збільшення суми, що підлягала бюджетному відшкодуванню на рахунок платника у банку	
8.8	зменшення суми, що підлягала бюджетному відшкодуванню на рахунок платника у банку	
8.9	збільшення суми, що підлягала бюджетному відшкодуванню у зменшення податкових зобов'язань з ПДВ наступних податкових періодів	
8.10	зменшення суми, що підлягала бюджетному відшкодуванню у зменшення податкових зобов'язань з ПДВ наступних податкових періодів	
9	Сума штрафу, нарахована платником самостійно у зв'язку з виправленням помилки	

¹ Інші коди рядків із сумами виявлених помилок вписуються платником самостійно.

² — для підприємств суднобудування і літакобудування — податкової декларації поточного звітного періоду.

До розрахунку додаються додатки, що містять інформацію щодо уточнених показників поданої раніше декларації, у якій платником самостійно виявлено помилки (зазначити номери рядків декларації):

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Наведена інформація є достовірною.

Дата подання заяви

Керівник

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис)

(ініціали та прізвище)

М.П.

Платник ПДВ

(для фізичної особи — платника податку)

Ця частина розрахунку заповнюється службовими особами ДПІ (ДПА).

Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності	«__» _____ 200__ р.
_____ (підпис, ініціали та прізвище) службова особа ДПІ (ДПА)	

За результатами камеральної перевірки цього розрахунку:

порушень (помилек) не виявлено	(потрібно позначити)	складено акт від «__» _____ 200__ р. № ____
--------------------------------	----------------------	---

_____ (підпис, ініціали та прізвище) службова особа ДПІ (ДПА)

«__» _____ 200__ р.

3	Суми податкового кредиту, що не враховані (+) або зайво враховані (-) у декларації звітного періоду, за який виправляються помилки, у тому числі за кодами рядків декларації, в якій було допущено помилки ¹ :								
3.1	код	10.1	12.1	12.2					
3.2	колонка А (±)								
3.3	колонка Б (±)								
4	Вексельна форма відстрочення сплати податку при імпорті товарів (п. 11.5 ст. 11 Закону):								
4.1	код	19.1			19.2				
4.2	колонка Б (±)								
5	Загальна сума помилки (±) (рядок 2 – рядок 3 + рядок 4 /- чи +/-)								
6	Уточнена сума звітного періоду, в якому виявлена помилка (з урахуванням виправлення помилки):								x
6.1	яка підлягала сплаті до бюджету (рядок 20 декларації)								
6.2	яка підлягала відшкодуванню з бюджету (рядок 21 декларації)								
6.2.1	з рядка 6.2 — відшкодовано								
7	Розрахунки у зв'язку з виправленням помилки:								
7.1	збільшення суми, яка підлягала сплаті до бюджету								(+)
7.2	зменшення суми, яка підлягала сплаті до бюджету								(-)
7.3	збільшення суми, заявленої до відшкодування з бюджету								(-)
7.4	зменшення суми, заявленої до відшкодування з бюджету								(+)
7.4.1	з рядка 7.4 — суми, відшкодованої з бюджету								
8	Порядок здійснення відшкодування суми, вказаної у рядку 7.3:								x
8.1	зарахування у зменшення суми податкового боргу з ПДВ								
8.2	до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (рядок 7.3 – рядок 8.1) (значення цього рядка переноситься до рядка 23.3 податкової декларації наступного звітного періоду)								
9	Сума штрафу, нарахована платником самостійно у зв'язку з виправленням помилки								

¹ Інші коди рядків із сумами виявлених помилок вписуються платником самостійно.

До розрахунку додаються додатки, що містять інформацію щодо уточнених показників поданої раніше декларації, у якій платником самостійно виявлено помилки (зазначити номери рядків декларації):

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Дата подання заяви

Наведена інформація є достовірною.

Керівник

(підпис) (ініціали та прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис) (ініціали та прізвище)

М.П.

Платник ПДВ

(для фізичної особи — платника податку)

Ця частина розрахунку заповнюється службовими особами ДПІ (ДПА).

Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності	«__» _____ 200_ р.

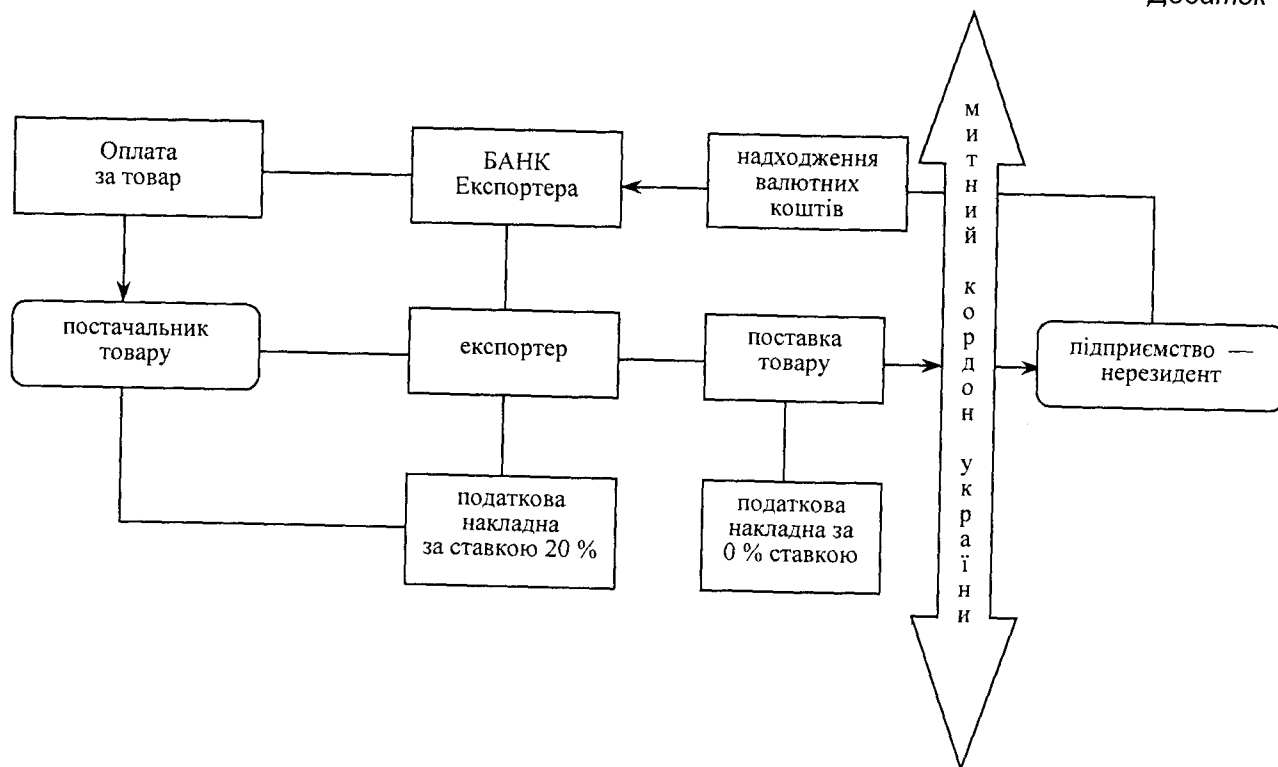
службова особа ДПІ (ДПА) (підпис, ініціали та прізвище)	

За результатами камеральної перевірки цього розрахунку:

порушень (помилоч) не виявлено	складено акт від «__» _____ 200_ р. № ____
(потрібне позначити)	

службова особа ДПІ (ДПА) (підпис, ініціали та прізвище)	
«__» _____ 200_ р.	

306



Структурно-логічна схема оподаткування експортних операцій ПДВ

20*

КНИГА ВАЛОВИХ ВИТРАТ ПО МПІ «ПРОМІНЬ» ЗА ЗВІТНИЙ КВАРТАЛ (витяг)

307

№	Назва постачальника (продавця)	Борг на початок періоду (без ПДВ)		Господарська операція								Борг на кінець періоду (без ПДВ)	
		дебет (борг продавця)	кредит (борг МПІ «Промінь»)	дата	зміст операції (без ПДВ)		сума (з ПДВ)	податок на прибуток		ПДВ		дебет (борг продавця)	кредит (борг МПІ «Промінь»)
					закрита за боргованості (дебет)	товарні розрахунки з продав-ми, вико-ми (кредит)		ВД	ВВ	ПЗ	ПК		
1	ТОВ «Сяйво»	—	—	15.01	—	10 000	12 000	—	10 000	—	2000	—	10 000
2	ТОВ «Сяйво»	—	10 000	18.01	15 000	—	18 000	—	5000	—	1000	5000	—
3	ТОВ «Сяйво»	5000	—	02.02	—	6000	7200	—	1000	—	200	—	1000
4	ТОВ «Сяйво»	—	1000	31.03	500	—	600	—	—	—	—	—	500
5	Підсумок	5000	11 000	x	15 500	16 000	37 800	—	16 000	—	3200	5000	11 500
6	«Ремпослуга»	—	—	15.03	—	20 000*	24 000	—	15 000	—	3000	—	—
7	Разом	5000	11 000	x	15 500	36 000	61 800	—	31 000	—	6200	5000	11 500

* ВВ = [(11 500 - 5000) - (11 000 - 5000) + 15 500 (ряд. 7 гр. 6) - 15 000 (ряд. 6 гр. 10)] = 36 000 - 5000 = 31 000.

КНИГА ВАЛОВИХ ДОХОДІВ ПО МПП «ПРОМІНЬ» ЗА ЗВІТНИЙ КВАРТАЛ (витяг), грн.

№	Назва отримувача товару (покупця)	Борг на початок періоду (без ПДВ)		Господарська операція								Борг на кінець періоду (без ПДВ)	
		дебет (борг продавців)	кредит (борг МПП «Промінь»)	дата	зміст операції (без ПДВ)		сума (з ПДВ)	податок на прибуток		ПДВ		дебет (борг продавців)	кредит (борг МПП «Промінь»)
					відвантажено товар, ОФ (дебет)	закриття за боргованості (кредит)		ВД	ВВ	ПЗ	ПК		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	ВАТ «Світло»	9000	—	10.01	—	30 000	36 000	21 000	—	4200	—	—	21 000
2	ВАТ «Світло»	—	21 000	20.01	3000	—	3600	—	—	—	—	—	18 000
3	ВАТ «Світло»	—	18 000	15.02	—	4000	4800	4000	—	800	—	—	22 000
4	ВАТ «Світло»	—	22 000	03.03	50 000	—	60 000	28 000	—	5600	—	28 000	—
5	ВАТ «Світло»	28 000	—	30.03	2000	—	2400	2000	—	400	—	30 000	—
6	Підсумок граф	37 000	61 000	х	55 000	34 000	106 800	55 000	—	11 000	—	58 000	61 000

$$^1 \text{ВД} = [(61\,000 - 37\,000) - (61\,000 - 58\,000) + 34\,000] = 55\,000.$$

ВІДОМІСТЬ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ТА НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ПО МПП «ПРОМІНЬ»

Найменування	Балансова вартість на початок кварталу		Норми амортизації		Сума амортизації	Витрати на поліпшення та збільшення ОФ			Витрати на зменшення ОФ		Балансова вартість на кінець кварталу	
	за норма ми до 01.01.04	за норма ми після 01.01.04	до 01.01.04 р.	після 01.01.04 р.		разом	в т. ч.		продаж	вибуття	за норма ми до 01.01.04	за норма ми після 01.01.04
							на ОФ*	на ВВ				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12 = 2 - 6 + 8 - 10	13
Будинок адмінцентру	58 000	—	1,25	2,0	725	16 937	1937	15 000	—	—	59 212	—
Вантажний майданчик	2000	—	1,25	2,0	25	66	66	—	—	—	2041	—
Будинок котельної	10 000	—	1,25	2,0	125	334	334	—	—	—	10 209	—
Група 1	70 000	—	х	х	875	17 337	2337	15 000	—	—	71 462	—
Група 2	50 000	—	6,25	10	3125	17 670	17 670	—	—	—	58 545**	6000
Група 3	-	—	3,75	6,0	—	—	—	—	—	—	—	—
Група 4	30 000	—	15,0	15,0	4500	993	993	—	3000	—	23 493	—
Разом ОФ	150 000	—	х	х	8500	36 000	21 000***	15 000	3000	—	153 500	6000

* Податковий облік розподілу ремонтних робіт проведено без врахування змін, внесених Законом України від 25.03.2015 № 2505-IV до спеціальних правил п. 22.2 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

** 58 545 = 50 000 - 3125 + 10 000 + 1670 (50 000 · 0,0334). 5000 / 150 000 = 0,0334 17 670 = 10 000 + 6000 + 1670.

*** [16 000 + 5000 (1937 + 66 + 334 + 1670 + 993)].

**ДЕКЛАРАЦІЯ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК
МПП «ПРОМІНЬ» ЗА ЗВІТНИЙ КВАРТАЛ (витяг)***

Показники	Код рядка	Сума
<i>I</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Валовий дохід від усіх видів діяльності, у т. ч.:	01	78 000
доходи від продажу товарів (робіт, послуг)	01.1	55 000
приріст балансової вартості запасів	01.2К1	20 000
прибуток від операцій з цінними паперами, фондовими та товарними деривативами	01.4К3	3000
Коригування валових доходів, у т. ч.:	02	-2000
зміна суми компенсації вартості товарів (робіт)	02.1	-2000
Скоригований валовий дохід	03	76 000
Валові витрати, у т. ч.:	04	50 600
витрати на придбання товарів (робіт, послуг)	04.1	16 000
витрати на оплату праці	04.3	10 000
сума страхового збору (внесків) до фондів ДЗС	04.4	3600
сума податків, зборів (обов'язкових платежів)	04.6P2	6000
витрати на поліпшення основних фондів та нафтогазових свердловин	04.10K1	15 000
Скориговані валові витрати	06	50 600
Сума амортизаційних відрахувань	07K1	8500
Об'єкт оподаткування позитивний (+) від'ємний (-)	08	+16 900
Прибуток, що підлягає оподаткуванню, у т. ч.: (08 - 09 - 10)	11	+16 900
за базовою ставкою	11.1	+16 900
нарахована сума податку, у т. ч.:	12	4225
за базовою ставкою	12.1	4225
податкове зобов'язання звітного періоду (12 - 13)	14	4225
Сума податку до сплати (позитивне зн. 14 - 15-16)	17	4225

* Для зручності наведені окремі рядки податкової декларації МПП «Промінь», по яких існують дані для заповнення

Додаток
до Порядку видачі Свідоцтва про право сплати
єдиного податку суб'єктом малого підприємства
— юридичною особою

До державної податкової адміністрації (інспекції)

_____ (назва органу державної податкової служби)

від _____ (назва суб'єкта малого підприємства — юридичної особи)

_____ (місцезнаходження суб'єкта малого підприємства, номер телефону)

_____ (ідентифікаційний код за ЄДРНОУ)

ЗАЯВА

про видачу Свідоцтва про право сплати єдиного податку

Відповідно до Указу Президента України від 3 липня 1998 року № 727 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» (в редакції Указу Президента України від 28 червня 1999 року № 746/99) просимо перевести наше підприємство (установу, організацію)

_____ (назва суб'єкта малого підприємства — юридичної особи)

на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності з _____ року за ставкою єдиного податку _____ відсотків.

Відомості про розрахункові (поточні) рахунки в установах банків _____

_____ (назва та місцезнаходження банку)

Середньооблікова чисельність працюючих на дату подання заяви становить _____ чол.

Обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), майна, основних фондів за рік становить _____ тис. грн., в т. ч. (на дату

_____ (сума словами)

подання заяви _____ тис. грн., за решту місяців (місяць) розрахунково, виходячи із середньої місячної фактичної виручки за період, що передує переходу, _____ тис. грн.).

Прошу прийняти Свідоцтво про реєстрацію платника податку на додану вартість № _____, видане _____

_____ (дата, назва органу державної податкової служби)

(оригінал) разом із засвідченими копіями (кількість, дати засвідчення, назва органу державної податкової служби), що додаються, та скасувати реєстрацію в якості платника ПДВ.*

* Цей абзац заповнюється тільки суб'єктом малого підприємства — юридичною особою в разі обрання ставки єдиного податку 10 % за наявності такого Свідоцтва.

Керівник суб'єкта малого підприємства _____

_____ (підпис, прізвище, ініціали)

Додаток 3
до Порядку видачі Свідоцтва про сплату
єдиного податку, затвердженого наказом
Державної податкової адміністрації України
від 29 жовтня 1999 р. № 599
(у редакції наказу Державної податкової ад-
міністрації України
від 28 грудня 2001 р. № 521)

До державної податкової інспекції

(назва органу державної податкової служби)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(ідентифікаційний номер)

(прізвище, ім'я та по батькові платника єдиного податку)

ЗВІТ

суб'єкта малого підприємства — фізичної особи —
платника єдиного податку

за _____ квартал 200 ____ року
(літерами)

1. Види підприємницької діяльності, які здійснювалися мною у звітному кварталі:

_____ (зазначаються згідно з порядковими номерами (кодами), передбаченими в рішеннях відповідних місцевих рад)

2. Фактична чисельність працівників у звітному кварталі:

1-й місяць кварталу _____ чол.; 2-й місяць кварталу _____ чол.; 3-й місяць кварталу _____ чол.

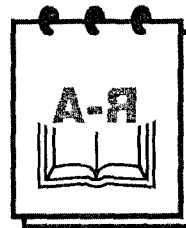
3. Сума фактично сплаченого єдиного податку у звітному кварталі: відповідно до _____

_____ (назва, дата та номер платіжних документів)

у звітному кварталі сплачено _____ грн.

4. Обсяг виручки від реалізації товарів (робіт, послуг) за звітний квартал наростаючим підсумком з початку терміну дії Свідоцтва про сплату єдиного податку в календарному році _____ грн.

Суб'єкт малого підприємства _____ М. П.
(підпис, дата)



**АЛФАВІТНО-ПРЕДМЕТНИЙ
ПОКАЖЧИК
(ЧИСЛАМИ ПОЗНАЧЕНО
НОМЕРА СТОРІНОК)**

Адміністративні стягнення 90, 201
Акцизна марка 83, 85, 229
Акцизний збір 19, 46, 71, 72, 73,
76, 80, 81, 82, 84, 87, 90 221, 224,
228, 229, 247

База оподаткування 22, 34, 224

Валовий дохід (ВД) 97, 107, 231,
232, 246, 247

Валові витрати (ВВ) 55, 99, 101,
120, 121, 123, 126, 127, 187, 231,
247

Державна податкова адміністрація
(ДПА) 28, 30, 49, 51, 58, 60, 65, 75,
83, 86, 91, 93, 105, 111, 116, 117,
121, 122, 133, 136, 145, 148, 149,
152, 157, 162, 165, 169, 170, 172,
174, 178, 185, 187, 192, 193, 194,
195, 198, 199, 201, 202, 203, 208,
241, 242

Державна податкова інспекція
(ДПІ) 21, 51, 52, 56, 57, 58, 62, 65,
66, 67, 72, 81, 82, 83, 84, 85, 87,
105, 111, 113, 116, 119, 120, 122,
123, 131, 132, 134, 136, 149, 152,
157, 158, 160, 161, 175, 193, 195,
203, 242

Державна податкова служба 191,
192, 193, 195, 241, 242

Державне мито 19, 177, 178, 237

Єдиний податок 159, 163, 164,
235, 236

Загальнодержавні податки 9
Збір за геологорозвідувальні
роботи 179, 236

Коефіцієнт Джіні 17, 18 226
Комунальний податок 20, 123,
186, 187, 240
Крива Лаффера 18, 226
Крива Лоренца 17, 18, 226

Лісовий дохід 170, 171, 172

Митна політика 92
Мито 9, 19, 92, 95, 221, 230, 231,
247
Місцеві збори 188
Місцеві податки 9, 20, 186, 239,
240

Непрямі податки 9, 22, 209, 224
Об'єкт оподаткування 34, 71, 88,
93, 99, 113, 124, 143, 174, 183

Перекладання податків 10, 209,
210, 222

Плата за воду 7, 174, 240
Плата за землю 19, 166, 167, 168,
169, 237, 238

Платники податку 47, 87, 122, 136,
174, 222, 239

Податкова міліція 193, 195, 196
Податкова політика 12, 16, 210,
214, 215, 216, 217, 218, 220, 221,
224, 225

Податкова робота 16, 198

Податкова система 6, 12, 16, 18, 214, 216, 221, 224
 Податкове зобов'язання 10, 59, 83, 109, 173, 228
 Податковий агент 72, 73, 84, 149, 151, 152
 Податковий вексель 80, 83, 221
 Податковий кредит 34, 47, 49, 51, 54, 59, 68, 121, 144, 147, 149, 206, 207, 228, 234
 Податковий менеджмент 197, 242
 Податковий період 53, 55, 67, 104, 121, 122, 124, 152
 Податкові пільги 10, 11
 Податкові соціальні пільги 144, 221
 Податок 5, 6, 9, 10, 19, 20, 22, 23, 25, 26, 28, 34, 40, 45, 50, 55, 57, 58, 71, 81, 92, 97, 103, 104, 105, 112, 114, 115, 116, 119, 120, 123, 128, 183, 185, 186, 224, 227, 228, 231, 232, 236, 239, 243, 245, 248
 Податок з власників транспортних засобів 19, 123, 183, 239
 Податок з доходів фізичних осіб 9, 139, 144, 234
 Податок з реклами 20, 186, 187
 Податок на додану вартість (ПДВ) 19, 22—78, 221, 227, 228
 Податок на прибуток 19, 105—134
 Податок на промисел 19, 183
 Попенна плата 170
 Прямі податки 9
 Ринковий збір 20, 186, 241
 Скоригований валовий дохід 105, 232
 Специфічні акцизи 22, 77—78
 Ставка податку 6, 10, 18, 25, 39, 88, 131, 140, 143, 162, 163, 168, 183, 231
 Суб'єкт податку 10
 Універсальний акциз 22
 Ухилення від сплати податків 204, 205
 Фіксований сільськогосподарський податок (ФСП) 20, 128, 133, 136, 232, 248
 Фінансові санкції 78, 90, 91, 194
 Функції податків 7

ЗМІСТ

Передмова	3
<i>Розділ 1.</i> Сутність та види податків	5
<i>Розділ 2.</i> Податкова система і податкова політика держави ...	12
<i>Розділ 3.</i> Податок на додану вартість (ПДВ)	22
<i>Розділ 4.</i> Акцизний збір	71
<i>Розділ 5.</i> Мито	92
<i>Розділ 6.</i> Податок на прибуток підприємств	97
<i>Розділ 7.</i> Фіксований сільськогосподарський податок	128
<i>Розділ 8.</i> Податок з доходів фізичних осіб	139
<i>Розділ 9.</i> Спрощена система оподаткування суб'єктів малого підприємництва	155
<i>Розділ 10.</i> Плата за ресурси та послуги	166
<i>Розділ 11.</i> Інші податки	183
<i>Розділ 12.</i> Державна податкова служба України	192
<i>Розділ 13.</i> Податковий менеджмент	197
<i>Розділ 14.</i> Ухилення від сплати податків	204
<i>Розділ 15.</i> Перекладання податків	209
<i>Розділ 16.</i> Податкова політика в системі державного регулювання економіки	214
Питання для самоконтролю	221
Тестові контрольні завдання для проведення поточного контролю	223
Задачі	243
Глосарій	249
Література	258
Додатки	263
Алфавітно-предметний покажчик	313