

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ОДЕСЬКА ЮРИДИЧНА
АКАДЕМІЯ»**

КАФЕДРА АДМІНІСТРАТИВНОГО І ФІНАНСОВОГО ПРАВА

Голоядова Т. О., Латковський П. П.

ПОДАТКОВЕ ПРАВО

Навчальний посібник

Освітня програма підготовки здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня в Національному університеті «Одеська юридична академія» галузь знань – 08 «Право» спеціальність – 081 «Право»

Автори:

Голоядова Тетяна Олексіївна – кандидат юридичних наук, доцент кафедри адміністративного і фінансового права Національного університету «Одеська юридична академія».

Латковський Павло Павлович – кандидат юридичних наук, доцент кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права Чернівецького юридичного інституту Національного університету «Одеська юридична академія».

Рекомендовано до друку

Вченою радою Національного університету «Одеська юридична академія» (протокол № 3 від 26 грудня 2019 року).

Рецензенти:

Пришва Надія Юріївна – завідувач кафедри фінансового права Київського національного університету імені Тараса Шевченка, доктор юридичних наук, професор

Касьяненко Любов Михайлівна – професор кафедри фінансового права Університету державної фіскальної служби України, доктор юридичних наук, професор

Голоядова Т.О., Латковський П.П. Податкове право: навчальний посібник (для здобувачів вищої освіти денної форми навчання) 2019. 167 с.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
Тема 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО ПРАВА.....	9
1.1. Предмет і метод податкового права.....	9
1.2. Система та джерела податкового права.....	12
1.3. Податкове законодавство.....	14
1.4. Місце інституту податкового права в системі фінансового права...	19
1.5. Зв'язок податкового права з іншими галузями права.....	21
Тема 2. ПОДАТКОВІ ПРАВОВІДНОСИНИ ТА ПОДАТКОВО-ПРАВОВІ НОРМИ.....	23
2.1. Поняття податкових правовідносин.....	23
2.2. Особливості податкових правовідносин.....	26
2.3. Об'єкт податкових правовідносин.....	26
2.4. Суб'єкти податкових правовідносин.....	27
2.5. Види податкових правовідносин.....	30
2.6. Підстави виникнення, зміни і припинення податкових правовідносин.....	31
2.7. Поняття податково-правових норм, їх структура та види.....	32
Тема 3. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ.....	38
3.1. Поняття податкової системи України.....	38
3.2. Поняття й рівні податкового тиску.....	39
Тема 4. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКУ.....	42
4.1. Поняття, ознаки та функції податку.....	42
4.2. Співвідношення податку та збору.....	44
4.3. Класифікація податків і зборів.....	45
Тема 5. ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ ПОДАТКУ.....	49
5.1. Податковий механізм та система його елементів.....	49
5.2. Основні елементи правового механізму податку.....	50
5.3. Додаткові елементи правового механізму податку.....	54
Тема 6. ПОДАТКОВИЙ ОБОВ'ЯЗОК.....	56
6.1. Поняття податкового обов'язку, його виникнення і припинення.....	56

6.2. Гарантії забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів.....	58
6.3. Зміст податкової застави та підстави виникнення.....	60
6.4. Адміністративний арешт майна.....	64
Тема 7. ПОДАТКОВИЙ БОРГ.....	70
7.1. Поняття податкового боргу.....	70
7.2. Погашення податкового боргу.....	71
7.3. Списання та розстрочення податкового боргу.....	75
7.4. Строки давності та їх застосування	79
Тема 8. ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ.....	81
8.1. Поняття та зміст податкового контролю.....	81
8.2. Правовий статус органів податкового контролю.....	82
8.3. Податкові консультації.....	83
Тема 9. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА.....	88
9.1. Відповідальність за порушення податкового законодавства України, її види та підстави застосування.....	88
9.2. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства.....	91
9.3. Окремі види податкових правопорушень.....	94
Тема 10. ПОДАТОК НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ.....	97
10.1. Характеристика податку на прибуток з підприємств за елементами.....	97
10.2. Порядок обчислення податку на прибуток підприємств та сплати.....	100
10.3. Особливості оподаткування окремих видів діяльності та операцій.....	100
Тема 11. ПОДАТОК НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ.....	109
11.1. Платники податку на доходи фізичних осіб.....	109
11.2. Об'єкт та база оподаткування.....	109
11.3. Порядок сплати податку до бюджету.....	112
11.4. Порядок оподаткування окремих видів діяльності.....	115

Тема 12. НЕПРЯМІ ПОДАТКИ.....	123
12.1. Податок на додану вартість.....	123
12.2. Акцизний податок.....	130
Тема 13. МІСЦЕВІ ПОДАТКИ ТА ЗБОРИ.....	136
13.1. Податок на майно.....	136
13.2. Єдиний податок.....	148
13.3. Місцеві збори.....	154
ЗАДАЧІ.....	160
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	163

ВСТУП

Правова сфера податкової діяльності зазнає постійних змін, зумовлених становленням ринкових відносин. Доцільність і ефективність, здійснюваних податкових реформ, буде набагато вище, якщо в їх основу покласти наявний теоретичний і практичний досвід правового регулювання.

Сучасне податкове законодавство не містить основних економічних і юридичних властивостей, що забезпечують комплексну правову регламентацію податкових відносин. Тому системний виклад курсу податкового права особливо є важливим для розуміння змісту податкової діяльності держави.

Прагнення України увійти до Європейського Союзу вимагає узгодженості вітчизняного податкового законодавства до законодавчих вимог у сфері оподаткування, що існують у ЄС, тому, необхідна поступова лібералізації податкової політики в напрямі зменшення податкових ставок і надання податкових пільг за основними податками, створення умов для реалізації принципу соціальної справедливості в оподаткуванні та удосконалення податкового законодавства в Україні. Сьогодні, коли в Україні відбуваються кардинальні перетворення в соціально-економічній та політичній сферах, створюються нові соціальні та економічні відносини у суспільстві, значна увага приділяється створенню ефективної системи оподаткування. Адже від механізму стягнення податків залежить формування доходної частини бюджету, а це – основна фінансова база держави. Саме досконала податкова система сприяє постійним, стабільним і повноцінним надходженням коштів до бюджету. Податкові зміни – це перманентний стан української податкової системи. Свідченням цього є Податковий кодекс України та його постійне удосконалення й доповнення.

Предметом вивчення навчальної дисципліни є податкове право, як підгалузь фінансового права, що набуло особливого значення у зв'язку з переходом нашої держави до ринкової економіки. Висока мобільність

податкового законодавства свідчить про те, що держава ще знаходиться в пошуку оптимальних та справедливих моделей і механізмів оподаткування, які б забезпечували баланс публічних та приватних інтересів.

Мета вивчення навчальної дисципліни «Податкове право» полягає у формуванні серед здобувачів вищої освіти комплексного знання щодо предмету курсу, яке відповідає сучасним тенденціям розвитку податково-правових відносин в Україні. Виходячи із мети вивчення навчальної дисципліни «Податкове право» та відповідно до вимог профілю освітньо-професійної програми, здобувачі вищої освіти повинні вміти:

- застосовувати знання в практичних ситуаціях роботи правника у податковій сфері та розв'язувати складні задачі і вирішувати проблеми, що потребують оновлення та інтеграції правових знань часто в умовах неповної/недостатньої інформації та суперечливих вимог;

- проводити інноваційні дослідження у сфері правового регулювання оподаткування;

- пояснювати теоретичні та практичні аспекти виконання судових рішень та рішень інших юрисдикційних органів у податковій сфері.

Вивчення податкового права передбачає необхідність знання не тільки основних актів податкового законодавства, а й теоретичних основ податкового права як самостійної дисципліни в юридичній освіті. При цьому слід мати на увазі, що до теоретичного обґрунтування податково-правових принципів та інститутів пред'являються підвищені вимоги в зв'язку з розвитком фінансової діяльності як однієї з ознак держави.

Нові реалії сьогодення вимагають серйозного осмислення сутності сучасного податкового права. Існуюче податкове законодавство є однією з найважливіших галузей законодавства, що направлене на правове забезпечення формування доходів бюджетів усіх рівнів бюджетної системи. Без правового оформлення процесів введення та справляння податків фіскальна функція держави не може вважатися легітимною.

Податкове право – сфера публічно-правового регулювання, воно являє собою підгалузь фінансового права та направлено на встановлення прав і обов'язків платників податків, податкових органів, інших суб'єктів податкових відносин, врегулювання порядку проведення податкового контролю, припинення податкових правопорушень, притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства.

Вивчення норм податкового права, виявлення механізмів правового регулювання податкових відносин, знання основоположних питань податкового права та вміння застосовувати їх на практиці, необхідні сьогодні кожному юристу всіх сфер діяльності.

Тема I. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

- 1.1. Предмет і метод податкового права
- 1.2. Система податкового права
- 1.3. Податкове законодавство
- 1.4. Місце інституту податкового права в системі фінансового права
- 1.5. Зв'язок податкового права з іншими галузями права

Основний зміст

1.1. Предмет і метод податкового права

Сучасне податкове право стрімко розвивається, в результаті чого конкретизується предмет правового регулювання податкових відносин, оновлюються його внутрішні інститути. Після вступу в дію Податкового кодексу правове регулювання податкових відносин поповнилося багатьма новими об'єктами, методами, механізмами, способами, принципами.

Податкові відносини виключно важливі для життєдіяльності всієї держави, тому повинні всебічно регулюватися правовими нормами. Системна організація цих норм, знаходячи закріплення в нормативних фінансових актах різного територіального рівня, утворює податкове право.

Всі галузі та підгалузі права відрізняються між собою насамперед за предметом правового регулювання. Тому, щоб визначити поняття податкового права необхідно виявити специфіку суспільних відносин, що становлять його предмет. Предмет правового регулювання утворює, як правило, відносини, які характеризуються наступними ознаками:

стійкістю і повторюваністю, що дає законодавцю можливість з достатньою точністю фіксувати правовідносини суб'єктів;

здатністю до зовнішнього правового контролю;

знаходженням в правовому полі, тобто під юрисдикцією права.

Принципове значення для виявлення кола суспільних відносин, що становлять предмет податкового права має ст. 1 Податкового кодексу.

Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема:

1) визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні,

2) порядок їх адміністрування,

(адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів

відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що

- визначають інституційну структуру податкових та митних відносин,
- організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування,
- забезпечують сервісне обслуговування платників податків,
- забезпечують організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом)

3) платників податків та зборів, їх права та обов'язки,

4) компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків,

5) відповідальність за порушення податкового законодавства.

Специфіка відносин, регульованих нормами податкового права полягає в тому, що вони складаються в особливій сфері життя суспільства – фінансовій діяльності держави і місцевого самоврядування, спрямованої на акумулювання грошових коштів в дохід публічних суб'єктів.

Податкове право має певні закономірності, які впливають на виникнення, функціонування або припинення податкових відносин. Складна сукупність об'єктивних закономірностей, яка властива податковому праву, дозволяє розглядати предмет податкового права як сукупність однорідних відносин, які складаються між державою, платниками податків та іншими особами з приводу встановлення, введення та справляння податків в дохід держави, здійснення податкового контролю та притягнення до відповідальності за вчинення податкового правопорушення .

Тож, предметом податкового права є група однорідних суспільних відносин, які визначають надходження коштів від платників у бюджети у формі податків, зборів, платежів.

Предмет регулювання охоплює сукупність певних, специфічних відносин, що дає змогу виділити їх із загальної маси фінансових відносин. Їх особливістю є рух грошей у власність держави та територіальних громад знизу вгору (від платника в бюджет) у формі податків та зборів.

Відносини щодо розподілу цих коштів, виділення їх на задоволення державних потреб (тобто рух зверху вниз) не є предметом податкового права, хоча й регулюються фінансовим правом.

Характерною рисою податкових відносин є їх майновий характер.

У податкових правовідносинах найбільш чітко, порівняно з усіма іншими фінансовими правовідносинами, простежуються державно-владна та майнова сторони.

Відносини з приводу зборів та податків є владно-майновими.

З одного боку, держава наділяє компетентні органи владними повноваженнями і контролює надходження коштів у бюджет, а з другого — податкові надходження є одним з основних каналів формування власності держави, хоча спочатку й у специфічній грошовій формі.

Головною особливістю методу регулювання таких відносин, як і фінансово-правових, є відсутність права оперативної самостійності суб'єктів.

Права і обов'язки суб'єктів відносин регламентуються однозначно, без будь-яких варіантів і переважно імперативними нормами.

За методом правового регулювання податкове право мало чим відрізняється від традиційного фінансового права, в основі якого лежить метод владних приписів.

Однак він характеризується своєрідним механізмом регулювання.

Метод податкового права є фінансово-правовим і передбачає використання імперативних норм, причому тут ідеться про безумовний характер імперативності.

Основною рисою методу регулювання податкових відносин є державно-владні розпорядження одним учасникам податкових відносин з боку інших, які виступають від імені держави. Метод, заснований на владному підпорядкуванні однієї сторони іншій, властивий і іншим галузям права (адміністративному), але при регулюванні податкових відносин даний метод набуває своєї специфіки, що полягає в конкретному змісті, а також у колі органів, уповноважених державою на владні дії.

Податкові правовідносини виступають як певна система правовідносин, що базується на обов'язку сплати податків і зборів і на праві вимагати їх сплати. Ці правовідносини і формують межі реалізації прав і обов'язків платників податків і податкових органів. Дійсно, обов'язок сплати податку та право контролювати цю сплату кореспондують обов'язку податкового обліку, звітності, праву на проведення податкових перевірок.

Підставою для цього є, насамперед, імперативний метод фінансово-правового регулювання. Держава, закріплюючи вимоги щодо досягнення першочергових потреб, з якими пов'язане формування коштів для забезпечення виконання державних функцій, установлює чіткі межі поведінки підлеглих суб'єктів. Таким чином, обов'язок сплати податку опосередкований правом вимагати його сплати та контролювати його. Певна

свобода підлеглих суб'єктів (платників) можлива лише в рамках, обмежених імперативними приписами.¹

1.2. Система та джерела податкового права

Система податкового права являє собою історично сформовану об'єктивну внутрішню єдність.

Поділ податково-правових норм на окремі інститути зумовлений єдністю податкових відносин, на регулювання яких і спрямовано вплив податково-правових приписів.

Система податкового права формується із взаємопов'язаних податково-правових інститутів, які охоплюють сукупність податково-правових норм, що регулюють певні податкові відносини і формують певну відокремлену групу.

Отже, система податкового права – об'єктивна сукупність податково-правових норм, які визначають внутрішню структуру податкового права (зміст і особливості їх розміщення) та регулюють податкові відносини.

У системі складного інституту податкового права існують декілька підсистем інститутів, які можна виділити в розділи.

Загальна частина податкового права вміщує інститути, що закріплюють загальні підходи до регулювання системи оподаткування, які мають відношення до всіх видів податків та зборів, до всіх норм Особливої частини.

До Загальної частини включаються норми, що визначають:

характер інституту податкового права,

зміст податкової системи,

зміст податку,

елементи правового механізму податку,

підстави відповідальності за порушення податкового законодавства,

усунення подвійного оподаткування тощо.

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

¹ Податкове право України. Навчальний посібник / за заг. ред. д.ю.н., професора М.П. Кучерявенка. К., 2009. 485 с.

При цьому необхідно провести розмежування між системою податкового права та системою податкового законодавства. Якщо перша являє собою сукупність відносин, які регулюються податковим правом, то система податкового законодавства – зовнішнє вираження податкових правовідносин, своєрідне усвідомлення їх суспільством на даному етапі, закріплене за допомогою нормативних важелів, що є в його розпорядженні.

Системи податкового права та законодавства співвідносяться як специфічні філософські категорії змісту і форми.

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

Джерела податкового права повинні:

- встановлювати певні правила поведінки, які виключають їх індивідуалізацію стосовно окремого суб'єкта;
- бути виданими компетентним органом (в основному органами державної влади);
- мати чітку відповідність матеріальній і процесуальній сторонам функціонування податкового механізму.

Джерела податкового права є насамперед формою вираження і встановлення чинних податково-правових норм.

Джерела податкового права можуть бути поділені за декількома принципами:

- *на підставі владно-територіальної ознаки* (в основному це стосуються видів нормативних актів):

- 1) загальнодержавні нормативні акти; місцеві нормативні акти.

- *за характером правових норм:*

- 1) нормативні – акти, що містять правові норми загального характеру, прийняті компетентними органами в установленому порядку;

- 2) ненормативні – акти, що не містять правових норм загального характеру.

- *за особливостями правового регулювання та характером встановлення:*

- 1) *звичай* санкціонований компетентними органами в установленому порядку. Найчастіше йдеться про звичай, до якого робиться відсилання в законі. Звичаєм, як правило, регулюються процесуальні сторони функціонування податкових актів, рамки компетенції державних органів у сфері оподаткування;

2) *прецедент* одержав значне поширення в англосаксонських правових системах, особливо за наявності прогалин у законодавстві.

3) *міжнародні договори (конвенції, угоди)* важливого значення набувають при врегулюванні подвійного оподаткування.

Застосування цього джерела податкового права не завжди є однозначним.

Міжнародні договори наділені різною юридичною силою. Якщо в Україні вони мають перевагу над законами, прийнятими Верховною Радою, то в США їх дія є рівнозначною законам, і міжнародні договори включаються в систему законодавства нарівні із законами США. Це породжує проблеми як забезпечення правового регулювання цих норм, так і системи гарантій такого забезпечення;

4) *правова доктрина* характерна для мусульманських країн, де, будучи одним з важливих джерел шаріату, заповнює прогалини законодавства відповідно до приписів мусульманської доктрини,

5) *нормативний правовий акт* — найважливіше, а іноді єдине джерело податкового права.

1.3. Податкове законодавство

Термін «законодавство» широко використовують у правовій системі переважно в значенні сукупності законів та інших нормативно-правових актів, які регламентують ту чи іншу сферу суспільних відносин і є джерелами певних галузей права.

Цей термін без визначення його змісту використовує і Конституція України (статті 9, 19, 118, п. 12 Перехідних положень).

У законах залежно від важливості та специфіки суспільних відносин, що регулюються, цей термін вживається в різних значеннях: одні мають на увазі лише закони; інші, насамперед кодифіковані, до поняття «законодавство» включають як закони й інші акти ВР України, так і акти Президента України, КМ України, а в деяких випадках – також і нормативно-правові акти центральних органів виконавчої влади.

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

Отже, термін «законодавство» охоплює:

закони України;

чинні міжнародні договори України, згоду на обов'язковість яких дала ВР України;

постанови ВР України;
укази Президента України;
декрети і постанови КМ України, прийняті в рамках їх повноважень і відповідно до Конституції України та законів України.

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

1. Загальні нефінансові закони – конституційні закони або закони, що належать до інших галузей права, які містять податкові норми.

Найбільш принципові положення, що регулюють основи оподаткування, закріплюються на конституційному рівні (повноваження органів державної влади і управління, загальні принципи оподаткування тощо).

В деяких випадках приймають спеціальні конституційні й органічні закони – Закон ФРН про фінансову допомогу Федерації і земель 1969 року; Конституційний закон про фінанси, що визначає компетенцію Федерації і земель Австрії в сфері податків; Органічний закон 1979 року про статус автономії Країни Басків (Іспанія), розділ III якого цілком присвячений фінансовим питанням.

Законодавчі акти інших галузей права в основному стосуються деяких аспектів податкових платежів або додаткових ознак, які характеризують податковий механізм. Найчастіше таким чином регулюються пільги, надані платникам (акти, що характеризують режим іноземного інвестування вільних економічних зон, статус ветеранів війни тощо).

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

3. Загальні податкові закони – законодавчі акти, які містять положення, що регулюють податкову систему в цілому, її основи, головні характеристики податкових важелів. До загальних податкових законів в основному належать податкові кодекси, що поєднують матеріальні та процесуальні сторони податкової системи, а також основні закони загального характеру.

Податкове законодавство України складається з

Конституції України;

Податкового Кодексу;

Митного кодексу України

інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України;

чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування;

нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання Кодексу та законів з питань митної справи;

рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими Кодексом.

Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору.

Основні засади податкового законодавства України

Податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах:

1) загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями Кодексу. Цей принцип базується на нормі ст. 67 Конституції України. Конституцією встановлено принциповий підхід до імперативних засад регулювання відносин оподаткування, які забезпечують реалізацію саме обов'язку, а не зобов'язання платника податків. Подібний обов'язок може виникати лише стосовно встановлених податків та зборів, тобто платежів, які законодавчо визначені та закріплені відповідно до чіткої процедурної форми;

2) рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації - забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу. Принцип громадянства застосовується лише як додатковий при визначенні податкового обов'язку та справляння податків та зборів. Принциповим є визначення особи резидентом чи нерезидентом, виходячи із цього і встановлюються межі суб'єктивних прав та юридичних обов'язків відносно справляння податків та зборів;

3) невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства. Підставою такої відповідальності є податкове правопорушення, склад якого, види та санкції закріплено главою 11 розділу 2 Податкового кодексу України. Важливо розмежовувати відповідальність зобов'язаних осіб (платників податків та податкових агентів) та посадових осіб контролюючих органів. Відповідно до ст.112

Податкового Кодексу України притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності;

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

5) фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями. З одного боку, справляння податків не є самоціллю, вони справляються для формування доходної частини бюджету, для забезпечення завдань і функцій держави та територіальних громад. З іншого боку, принципом пропонується і певне обмеження свавілля при встановленні податків та зборів. Їх розмір та види не можуть бути нескінченими, а лише забезпечувати необхідні надходження до бюджетів;

6) соціальна справедливість – установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків. Принцип справедливості реалізується через реальне оподаткування й відображає демократизм державного ладу, цінності державного устрою. При цьому важливо, яка частина доходу платника перераховується у вигляді податку, наскільки об'єктивно розподіляються податки серед різних груп суспільства і, звичайно, на що витрачаються зібрані податки. Держава визначає необхідні податки, обумовлені реальними потребами суспільства;

7) економічність оподаткування – установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування. Принцип, який узагальнює співвідношення руху коштів: які надійшли від справляння того чи іншого платежу та які необхідні для його справляння;

8) нейтральність оподаткування – установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків. Закріплення принципу нейтральності оподаткування спрямоване на уникнення впливу податків та зборів на конкурентоспроможність платника податків. Оподаткування є елементом державної економічної політики, а тому за рахунок встановлення податків та

зборів здійснюється вплив на платника податків, які здійснюють господарську діяльність в окремих сегментах внутрішньодержавного ринку;

9) стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року. Принцип стабільності передбачає стабільність на двох рівнях:

а) платника – він звикає, пристосовується до податкових важелів, знаходить найбільш вигідне застосування своїм коштам,

б) податкового органу – створюються чіткі механізми обліку, контролю, форми документації, інструкції тощо;

10) рівномірність та зручність сплати – установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками. Цей принцип передбачає необхідність так встановлювати строки сплати податків і зборів, щоб забезпечити рівномірне надходження коштів до бюджетів та фінансування бюджетних видатків протягом усього бюджетного року;

11) єдиний підхід до встановлення податків та зборів - визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку. Відсутність хоча б одного елемента означає, що обов'язок платника податків щодо сплати податку не встановлений. Податковий Кодекс України вперше в чинному податковому законодавстві України закріпив необхідний припис щодо обов'язкової наявності ряду елементів, на підставі яких можна вважати той чи інший платіж сформованим у такій формі, що породжує податковий обов'язок платника. Наявність загального припису обов'язковості сплати податків та зборів породжує необхідність деталізації засобів врегулювання правового механізму податку, на підставі якого від платника треба вимагати його виконання.

Співвідношення податкового законодавства з іншими законодавчими актами

Поняття, правила та положення, установлені Податковим Кодексом та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених Податковим Кодексом.

У разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням Податкового Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення Податкового Кодексу.

Інші терміни, що застосовуються у Податковому Кодексі і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами.

1.4. Місце інституту податкового права в системі фінансового права

Податкове право являє собою складний інститут фінансового права, що регулює основи доходної частини бюджетів.

Складний характер інституту податкового права означає певну ієрархічну структуру.

Ця структура включає самостійні базові інститути оподаткування:

- інститут оподаткування фізичних осіб,
- інститут оподаткування прибутку підприємств;
- інститут майнових податків;
- інститут податкової відповідальності та ін.

Особливості податкового права:

1) виступає як інститут предметний, тобто присвячений певному предмету — різновиду відносин, що складаються із приводу встановлення, сплати та стягнення податків і зборів, їх зміни та скасування;

2) регулює суспільні відносини щодо встановлення і справляння податкових платежів, їх зміни та скасування.

Розподіл і використання бюджетних коштів лежать за рамками податкових відносин, як і питання встановлення і стягнення неподаткових платежів та інших державних зборів;

3) установлює обов'язок юридичних і фізичних осіб щодо сплати податків та зборів, а також регламентує процедуру обчислення і сплати податків та зборів, порядок здійснення податкового контролю і застосування заходів відповідальності за порушення податкового законодавства;

4) виступає як складний інститут, що охоплює сукупність своєрідних фінансово-правових норм.

Ця специфіка передбачає аналіз відносин, які охоплюють рух грошових коштів від платників у відповідні фонди (бюджети) у формі податкових платежів.

Іншими словами, якщо предмет фінансового права охоплює відносини, пов'язані з рухом публічних коштів, то податкове право виділяє тільки відносини з односпрямованого руху грошових коштів знизу вгору — від платників до бюджетів у формі податків, зборів, платежів.

Податкове право взаємодіє з усіма інститутами фінансового права:

1) з бюджетним правом (оскільки саме податки становлять основу надходжень дохідної частини бюджету, і складно уявити механізм державних доходів без податкових платежів);

2) з інститутом фінансового контролю (який включає сукупність норм, що регулюють діяльність податкових органів).

Податкове право охоплює сукупність фінансово-правових норм, об'єднаних у певну систему, поділену на групи.

Основні характеристики податкового права:

1. *Нормативність.* Однією з основних характеристик податкового права, що забезпечує організацію суспільних відносин у сфері оподаткування, є правове узагальнення, коли нормативний характер податкового права, виділяючи специфічний різновид фінансових відносин, визначає й найбільш типові засоби вирішення конфліктів. Право, закріплюючи правила поведінки, адресоване волі учасників суспільних відносин і спрямоване на організацію обрання певного варіанта поведінки суб'єкта.

Нормативність, виступаючи узагальнюючою характеристикою соціальних норм, передбачає відмінну рису її вияву саме серед правових норм. Останні мають переважно представницько-зобов'язальний характер, спрямований на реалізацію взаємопов'язаних прав і обов'язків учасників податкових правовідносин.

Регулюючи поведінку людей у сфері оподаткування, податково-правова норма закріплює взаємопов'язані права і обов'язки учасників відносин, дає їм можливість учиняти дії, спрямовані на виконання безумовного податкового обов'язку.

2. *Значущість.*

3. *Стабільність.* Стабільність податково-правової норми виражається в логічності, послідовності законодавця, спрямованих на закріплення, здійснення та забезпечення основних правових приписів, що пов'язані з виконанням податкового обов'язку.

4. *Формальна визначеність.*

Така характеристика податкового права передбачає конкретизацію, чітке позначення обставин, що породжують правові наслідки. Це передбачає як виділення конкретного об'єкта регулювання, учасників відносин, так і характеристику наслідків правових приписів. В умовах податково-правового регулювання основний акцент робиться на реалізацію абсолютної визначеності, що характеризує саме імперативні норми, які закріплюють реалізацію податкового обов'язку і, звичайно, гарантують державний інтерес.

5. *Системність.* Характеризує встановлення певної системи зв'язку між податково-правовими нормами, в умовах якої вони формуються, у логічно впорядковані і взаємопов'язані блоки, що являють собою єдине ціле тільки як внутрішні елементи системи податкового права.

6. *Встановлення й охорона державою.*

7. *Правосуддя.* Якісною ознакою податкового права є забезпеченість поряд з охороною цих правових норм також процесуально врегульованої системи правосуддя. Здійснення правосуддя передбачає забезпеченість правового регулювання і специфічної сукупності процесуальних норм, формування в рамках складного інституту податкового права сукупності податкових процесуальних норм, що визначають характер податкових спорів, компетенцію суду, підстави звернення до нього, права і обов'язки учасників процесу, стадії розгляду справи, порядок винесення і виконання рішення.

Складному інституту **податкового права притаманні такі ознаки:**

1) *однорідність фактичного змісту,* що передбачає регулювання чітко визначеного різновиду відносин, пов'язаних з рухом грошей у формі податків та зборів у бюджет;

2) *єдність норм,* що утворюють податкове право. Вони становлять єдину систему, що визначається однорідним фактичним змістом. Цей інститут забезпечує регулювання даного різновиду фінансових відносин, що не виключає спеціалізації юридичних норм усередині інституту;

3) *законодавча відокремленість,* що означає ззовні відокремлене закріплення основних положень інституту в нормах, що його утворюють. Це, зокрема, підтверджується прийняттям Податкового кодексу України.

1.5. Зв'язок податкового права з іншими галузями права

Податкове право як складова частина фінансового права тісно пов'язане із самостійними галузями права.

Як і фінансове право в цілому, найбільш тісно податкове право пов'язане з *конституційним та адміністративним правом.*

Конституційне право стало свого часу основою для формування як галузі фінансового права в цілому, так і безпосередньо інституту податкового права.

Конституційне право, має базове значення для всіх правових галузей та інститутів, відіграє таку саму роль і щодо податкового права.

Так, Конституція містить положення, відповідно до якого кожний зобов'язаний сплачувати законно встановлені податки та збори. Це саме

положення виконує охоронні функції і захищає інтереси всіх платників, оскільки забороняє необґрунтовано збільшувати податковий тягар шляхом надання податковим нормам зворотної сили.

Взаємодія податкового та *адміністративного права* виявляється у встановленні відповідальності за порушення податкового законодавства.

Охоронна функція податкового права зумовлена тим, що адміністративна відповідальність забезпечує виконання платниками податків їх обов'язків, наприклад, відповідальність за порушення податкового законодавства, врегульована гл. 11 Податкового кодексу України.

Одночасно адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства, що становлять склади адміністративних проступків, закріплюється окремими статтями Кодексу про адміністративні правопорушення України. При цьому застосування адміністративних санкцій за адміністративні правопорушення у податковій сфері також неможливе без застосування категорій податкового права.

Особливий інтерес викликає співвідношення податкового та *цивільного права*. Хоча податкове право представлено публічними нормами, між ним і цивільним правом існує найтісніший зв'язок. Податкове та цивільне право пов'язані настільки тісно, що дають підстави одним дослідникам бачити в податковому праві додаток до цивільного права, а іншим – стверджувати, що цивільне право має бути підпорядковане податковому праву. Однак таке тлумачення взаємозв'язку податкового та цивільного права здатне лише увести від сутності справи.

Податкове право охоплює регулювання господарських процесів, як і цивільне, але в зовсім інших аспектах, іншими методами. Такі категорії цивільного права, як дохід, майно, споживання (видатки), витрати та ін., використовуються в податковому праві, де вони формуються та інституціалізуються.

До майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони іншій, у тому числі до податкових та інших фінансових і адміністративних відносин, цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не передбачено законодавством.

Таким чином, за загальним правилом, норми цивільного права не застосовуються до податкових відносин. Це розмежування є надзвичайно важливим, оскільки податкові відносини також тісно пов'язані з майном. Однак не слід забувати й про можливі винятки, коли ті чи інші положення цивільного законодавства застосовуються й до податкових відносин.

Зв'язок податкового та *кримінального права* має подвійну природу. З одного боку, окремі норми кримінального права спрямовані на захист тих

об'єктів, які є об'єктами регулювання податковим правом. З другого боку, кваліфікація деяких злочинів неможлива без застосування категорій податкового права та норм податкового законодавства.

Досить активно застосовуються нормативні акти *міжнародного права*, які регулюють оподаткування. Так, договори (конвенції, угоди) про усунення подвійного оподаткування пов'язують Україну з багатьма державами (Великою Британією, Польщею та ін.). Особливістю таких зв'язків податкового та міжнародного права є вища юридична чинність міжнародних договорів порівняно із законами.

Тема 2. ПОДАТКОВІ ПРАВОВІДНОСИНИ ТА ПОДАТКОВО-ПРАВОВІ НОРМИ

- 2.1. Поняття податкових правовідносин
- 2.2. Особливості податкових правовідносин
- 2.3. Об'єкт податкових правовідносин
- 2.4. Суб'єкти податкових правовідносин
- 2.5. Види податкових правовідносин
- 2.6. Підстави виникнення, зміни і припинення податкових правовідносин
- 2.7. Поняття податково-правових норм, їх структура та види

Основний зміст

2.1. Поняття податкових правовідносин

Податкові правовідносини є різновидом фінансових правовідносин. Вони є особливим видом суспільних відносин – фінансових відносин, урегульованих фінансово-правовою нормою. Державний припис, що міститься в юридичній нормі, визначає умови дії правовідносин, права й обов'язки суб'єктів, заходи, що гарантують виконання вимог правової норми.

Природа фінансових правовідносин визначається тим, що вони виступають як владно-майнові відносини, в яких відносини влади не можна відокремити від майнових, де вони діють у сукупності. Владно-майновий характер податкових правовідносин визначає юридичне положення суб'єктів у конкретних податкових правовідносинах. При цьому податковий орган, виступаючи від імені держави, наділений певними повноваженнями. Інший суб'єкт виконує в основному юридичний обов'язок за встановленими для нього правилами поведінки (сплата податку, надання звітності). В усіх видах податково-правових відносин їх владно-майновий характер виступає чітко, а деталізується тільки ступінь владного характеру в них.

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

Податкові правовідносини є різновидом правовідносин, тому їм притаманні всі ознаки останніх.

По-перше, вони виникають на підставі фінансово-правової норми як форми її реалізації.

По-друге, мають владний характер, який за своїм змістом виражає інтереси держави. При цьому податкові правовідносини мають свої специфічні характеристики, зумовлені предметом і методом правового регулювання, - вони виникають і розвиваються в сфері податкової діяльності держави, є формою реалізації публічних інтересів і розглядаються як публічно-правові відносини.

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

Однією з характерних рис податкових правовідносин є їх грошовий характер. Об'єктом правового регулювання виступають гроші у вигляді податкових надходжень з позиції саме публічно правового регулювання. С. Д. Ципкін підкреслював, що кінцевою метою фінансових відносин завжди є рух грошових коштів, що і виникають з приводу грошових коштів¹.

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

Податкові правовідносини – врегульовані податково-правовими нормами суспільні відносини, учасники яких наділені суб'єктивними правами і несуть юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків та зборів до бюджетів.

¹ Советское финансовое право. М., 1982. С. 48.

Виникнення, зміна й припинення податкових правовідносин відбувається завжди на підставі податково-правового акту (зокрема, Податкового кодексу), а не завдяки волевиявленню сторін. І у податкових правовідносинах не буває рівності сторін.

Податкові правовідносини мають владно-майновий характер. В механізмі правового впливу виконують три основні функції:

- вказують на коло осіб, на яких у конкретний час розповсюджується дія податково-правової норми;

- закріплюють конкретну поведінку приватних та публічних суб'єктів у сфері встановлення, введення, скасування, справляння податків і зборів, які входять до податкової системи України та здійснення контролю за дотриманням законодавства, який покладено на контролюючі органи. Закріплення прав та обов'язків учасників відносин персоніфікує державні веління, що виражені в податково-правових нормах, уповноважує чи зобов'язує вести себе певним чином ;

- є умовою для можливості приведення в дію юридичних засобів забезпечення суб'єктивних прав і юридичних обов'язків.

Матеріальним (фактичним) змістом податкових правовідносин є поведінка суб'єктів (сплата податку платником податку, здійснення камеральної перевірки податковим органом), а юридичним – суб'єктивні юридичні права та юридичні обов'язки, що встановлені податково-правовими нормами.

Суб'єктивні права – належна уповноваженій особі для задоволення її інтересів міра дозволеної (можливої) поведінки, забезпечена юридичними обов'язками іншої сторони відносин. Саме обов'язки другої сторони податкових відносин, які містяться у нормі, і є гарантією додержання прав уповноваженої особи.

Юридичний обов'язок – приписана зобов'язаній особі і забезпечена можливістю державного примусу міра належної поведінки, якої повинна дотримуватися ця особа в інтересах держави, яку представляє уповноважена особа, а також з метою унеможливлення порушення прав та охоронюваних інтересів фізичних та юридичних осіб у сфері справляння податків, та у сфері здійснення контролю за додержанням законодавства, який покладено на податкові та митні органи. Це пов'язано із головним обов'язком держави: утвердження та забезпечення прав і свобод людини і громадянина .

До ознак юридичних обов'язків належать:

- а) міра необхідної поведінки;

- б) обов'язок встановлюється у точній відповідності з вимогами правових норм;

в) цей обов'язок встановлюється в інтересах держави.

При цьому для податкових правовідносин є характерним такий вид правовідносин, в яких передбачається відповідність обов'язку платника податку обов'язку контролюючого органу. Зокрема: платник податків зобов'язаний подати податкову декларацію до контролюючого органу, а контролюючий орган зобов'язаний прийняти таку декларацію.

2.2. Особливості податкових правовідносин

Особливості податкових правовідносин:

1) податкові правовідносини є юридичною формою вираження і закріплення податкових відносин. Тобто, податкові відносини існують лише у формі правовідносин;

2) особливе місце в системі правовідносин; регулюють формування коштів, без яких неможливе існування держави;

3) обов'язкова участь державних органів. Одним із неодмінних суб'єктів податкових правовідносин є держава, яка виступає в них безпосередньо або через уповноважені нею органи, територіальна громада та відповідний орган місцевого самоврядування;

4) спрямованість. Вони спрямовані на формування дохідних частин бюджетів;

5) виникають виключно у сфері встановлення, введення, скасування, справляння податків і зборів, які входять до податкової системи України;

6) мають грошовий характер. Сплата податків здійснюється виключно у грошовій (готівковій чи безготівковій) формі;

7) держава виступає як організатором податкових правовідносин, так і власником;

8) податкові правовідносини виникають, змінюються та припиняються на підставі закону.

2.3. Об'єкт податкових правовідносин

Об'єктом податкових правовідносин є те, з приводу чого між суб'єктами податкових правовідносин виникає правовий зв'язок. Об'єкт податкових правовідносин – кошти платників податків, які надходять у доходи бюджетів.

Кожний податок має свій об'єкт оподаткування. Наявність об'єкта оподаткування є необхідною умовою виникнення податкових правовідносин. Об'єкт оподаткування пов'язаний зі сплатою податків.

Важливо розмежовувати об'єкт податкових правовідносин та об'єкт оподаткування. Аналізуючи категорію об'єкта податкових правовідносин, необхідно враховувати і діяльність податкових органів, пов'язану з аналізом виконання податкового обов'язку платниками податків, контролем за ним, діяльність платників податків, що відображає реалізацію обліково-звітних обов'язків, а не тільки обов'язку зі сплати податку¹.

2.4. Суб'єкти податкових правовідносин

Суб'єкт податкового права – носій передбачених правовими нормами суб'єктивних прав та юридичних обов'язків у сфері встановлення податкового обов'язку, справляння податків та зборів, які входять до податкової системи держави, а також у сфері контролю за їх справлянням, який має потенційну можливість брати участь у правовідносинах.

До суб'єктів податкового права належать держава, адміністративно-територіальні утворення, ОМС, суб'єкти господарювання та їх відокремлені підрозділи, фізичні особи, які на підставі правових норм можуть бути учасниками правовідносин.

У понятті «суб'єкт права» науковці виокремлюють дві основні характеристики:

- 1) потенційна можливість брати участь у правовідносинах;
- 2) реальна участь у них .

Суб'єктом податкових правовідносин є особа, яка реалізувала свої права та обов'язки, передбачені податково-правовою нормою.

Виключно при взаємозв'язку юридичних прав та обов'язків, реалізація яких гарантується засобами державного примусу, держава та ОМС можуть одержати заплановані доходи у формі податків та зборів.

У відносинах щодо справляння податків беруть участь дві сторони: суб'єкти, що наділені владними повноваженнями з однієї сторони та платники податків з іншої.

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

Суб'єкти податкових правовідносин мають правосуб'єктність, що передбачена нормами податкового права і характеризується можливістю

¹ Податкове право України : підручник. За ред. М.П. Кучерявенка, Н.А. Маринів. Харків : Право, 2019. С. 24.

бути учасником правовідносин, пов'язаних зі встановленням, зміною, скасуванням податкових платежів, і мати суб'єктивні права й обов'язки.

Для участі у правовідносинах суб'єкти наділені правоздатністю і дієздатністю. Фактично вони представляють два елементи досить складної юридичної властивості – правосуб'єктності.

Податкова правоздатність — передбачена нормами податкового права здатність мати права й обов'язки щодо сплати податків.

Іншими словами, це можливість особи бути учасником податкових правовідносин, тобто податкова правоздатність виступає його загальною юридичною властивістю.

Змістом податкової правоздатності є сукупність прав і обов'язків, що їх суб'єкти можуть мати відповідно до чинного законодавства.

Податкова дієздатність — передбачена нормами податкового права здатність своїми діями створювати і реалізовувати права й обов'язки.

Дієздатність полягає у здійсненні особою дій, спрямованих на:

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

Податкові правоздатність і дієздатність доповнюють одна одну і фактично є взаємозалежними.

Правоздатність виникає з моменту появи (народження громадянина, реєстрації юридичної особи і т. ін.),

дієздатність – по досягненні якоїсь умови (певного віку, статусу підприємця тощо). Іноді виникнення правоздатності та дієздатності в податкових правовідносинах збігається в часі (практично одночасно з реєстрацією юридичної особи виникає необхідність постановки її на облік у податковому органі, а з цього моменту, навіть якщо немає діяльності, — обов'язок подавати звітність, отже, відповідати за ухилення від цього).

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

- державу (в особі органів влади, що встановлюють і регулюють оподаткування);
- податкові органи;
- платників податків.

Особливим суб'єктом податкових правовідносин є **держава**.

Держава, як носій суверенітету і учасник податкових правовідносин, має важливі особливості і посідає у правовідносинах особливе місце. Державний суверенітет полягає, зокрема, у тім, що держава встановлює податки, наділяє місцеві органи правом встановлювати податки. У зв'язку з

цією діяльністю держава є безпосереднім учасником податкових правовідносин. Стягнення податків, як і їхнє встановлення, слід розглядати як верховенство держави щодо влади, що виникає в процесі життєдіяльності суспільства.

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

В податковому праві необхідно розмежовувати обов'язки владної і зобов'язаної осіб. Якщо в другому випадку вони представляють реалізацію безумовної імперативної вимоги правомочної особи і можуть існувати як відносно самостійна підсистема обов'язків, поза безумовним їх зв'язком із правами, то інша картина має місце з обов'язками владних суб'єктів. Податкові правовідносини – це публічні відносини, що характеризуються імперативним регулюванням. За цих умов держава наділяє певною компетенцією органи, що управляють і контролюють оподаткування, закріплює вичерпний перелік обов'язків і прав платників податків¹.

Сукупність прав і обов'язків податкових органів визначається тими цілями і завданнями, з якими законодавець пов'язує необхідність існування цих органів. Держава уповноважує останні на здійснення певних функцій в галузі управління та контролю за надходженням податків і зборів. Деталізація правового статусу цих органів відбувається через законодавче закріплення їх прав і обов'язків. Обов'язки і права платників податків визначено головним посиленням, що впливає з конституційної норми, якою закріплено першочерговий і безумовний обов'язок - сплачувати податки, а саме: ст. 67 Конституції України. Платники податків і зборів є насамперед зобов'язаними особами. Відповідно до цього податкове законодавство і закріплює переважно обов'язок. Саме імперативний податковий обов'язок визначає правосуб'єктність платників податків.

¹ Податкове право України : підручник. За ред. М.П. Кучерявенка, Н.А. Маринів. Харків : Право, 2019. С. 22.

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

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

2.5. Види податкових правовідносин

Податкові правовідносини класифікують за різними ознаками.

1. В залежності від виконуваних функцій податкові правовідносини можна поділити на:

- 1) загально-регулятивні (спрямовані на закріплення кола суб'єктів податкового права, їх загального юридичного статусу);
- 2) конкретно-регулятивні (спрямовані на закріплення конкретної поведінки суб'єктів);
- 3) комплексні (що виникають на стику загально-регулятивних і конкретно-регулятивних відносин);
- 4) охоронні (спрямовані на реалізацію заходів державно-примусового характеру).

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

Зміст загально-регулятивних відносин визначається нормами, що встановлюють принципи податків і повноваження окремих суб'єктів податкових правовідносин. Загальні і конкретно-регулятивні правовідносини утворюють основну масу правовідносин у суспільстві і регулюють суспільні відносини шляхом установлення суб'єктивних юридичних прав і обов'язків. Розвиток регулюючих відносин, своєчасна їх поява, безперешкодне і належне здійснення є свідченням повного і реального використання права. Загально-регулятивні правовідносини виконують в основному функцію закріплення кола суб'єктів права і їхнього статусу. Якщо особа виступає як носій загального суб'єктивного права, вона займає специфічне положення щодо всіх інших осіб, а загальне суб'єктивне право, як підкреслює С. С. Алексєєв, тому і є «суб'єктивним», що має особистий характер, тобто належить не тільки всім суб'єктам, а й кожному суб'єктові окремо.

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

Комплексні податкові правовідносини перебувають на своєрідному стику конкретних і загально-регулятивних податкових правовідносин. Вони досить вузько персоніфіковані, передбачаючи конкретного платника (що відрізняє їх від загальних), але однією з їхніх ознак є складний зміст, що відрізняє їх від простих..

Охоронні податкові правовідносини виникають за умови порушення прав і невиконання обов'язків, якщо учасники правовідносин мають потребу в правових способах захисту з боку держави. Однією із сторін таких правовідносин виступає компетентний суб'єкт, що є носієм владних повноважень і наділений державою повноваженнями примусу. Іншою стороною є особа або орган, до якого застосовуються способи державного примусу і який зобов'язаний їх зазнавати. При цьому право застосовувати способи державного примусу деталізуються санкцією правової норми. Охоронні податкові правовідносини формуються в процесі правового регулювання, опосередковують охоронну функцію податкового права. Охоронні правовідносини забезпечують реалізацію міри державно-примусового впливу щодо осіб, які порушили юридичні обов'язки зі сплати податків. У межах охоронних податкових правовідносин здійснюється захист суб'єктивних прав, запроваджуються у життя заходи юридичної відповідальності¹.

2. Регулятивні податкові правовідносини поділяють на:

- 1) активні, які виражають рух, динаміку податкового права;
- 2) пасивні виражають статичний стан податкового права.

2.6. Підстави виникнення, зміни і припинення податкових правовідносин

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

¹ Кучерявенко М.П. Податкове право України : Академічний курс: Підручник. К., 2008. С. 87-88.

припиняються і реалізуються на підставі певного комплексу різних за змістом взаємозалежних юридичних явищ, взаємодія яких припускає розвиток правовідносин.

Податкові правовідносини можуть змінюватися під впливом:

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

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

в) фактичних підстав це підстав виникнення, зміни чи припинення податкових правовідносин, що базуються на юридичних фактах.

Юридичний факт – це конкретна життєва обставина, з якою норми права пов'язують виникнення, зміну або припинення податкових правовідносин.

Класифікація юридичних фактів може здійснюватися за різними підставами:

за юридичними результатами:

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

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

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

за вольовою ознакою:

1) *дії* – юридичні факти, які є результатом вольового поведіння людей, результатом волевиявлення особи. Вони можуть бути у формі:

- правомірних дій,
- неправомірних дій

2) *події* – явища, які відбуваються незалежно від волі суб'єктів податкових правовідносин (смерть і народження людини пов'язуються із припиненням податкових правовідносин або зміною їх режиму; стихійні лиха можуть стати передумовою введення надзвичайних податків тощо).

2.7. Поняття податково-правових норм, їх структура та види

Поняття податково-правової норми та її ознаки

Податкове право складається з податково-правових норм, які є первинним елементом податкових правовідносин.

Правова норма – правило поведінки, яку держава бажає бачити в тій чи іншій галузі права. Однією із найбільш принципових рис, які відрізняють правову норму від інших соціальних регуляторів суспільних відносин, є

нормативність права та його прояв. Правові норми, створюючи основу механізму правового регулювання, націлені на забезпечення нормативної регламентації суспільних відносин, виокремлення певних сфер за предметом регулювання.

Правові норми закріплюються в письмовій формі, встановлюються державою в певному порядку і носять імперативний характер (тобто держава завжди забезпечує їх застосування).

Як будь-яка норма права, податково-правова норма представляє собою загальнообов'язкове формально-визначене правило поведінки учасників суспільних відносин, виражене в їх юридичних правах та обов'язках, яке встановлюється та охороняється державою.

Податково-правова норма обумовлена державною волею. Вона виступає у формі державного веління, яке носить категоричний характер; встановлюється та санкціонується владним органом, який виражає державну волю; виражає загальнообов'язкову вимогу, виконання якої забезпечується заходами державного примусу.

Особливості податково-правової норми обумовлені тим, що вона регулює відносини, які виникають в процесі встановлення, введення, скасування податків і зборів, їх справляння, та застосування відповідальності до порушників податкового законодавства.

Це виражається через специфіку:

1) змісту податково-правових норм. Змістом податково-правових норм є діяльність держави та органів місцевого самоврядування щодо регулювання податкових відносин шляхом офіційного їх закріплення у формі прав та обов'язків суб'єктів цих відносин. Також є особливість і в юридичних якостях прав та обов'язків суб'єктів даних правовідносин, визначених податково-правовою нормою. Ці особливості обумовлені участю у податкових відносинах публічного суб'єкта (держава, органи місцевого самоврядування, державні органи). Права та обов'язки зазначених суб'єктів дуже часто збігаються, виражаються в єдиному повноваженні;

2) характеру визначених в них приписів – носять обов'язковий, імперативний характер. Імперативність цих норм, полягає в категоричній формі, яка не дозволяє суб'єктам податкових правовідносин не дотримуватись приписів;

3) меж відповідальності за порушення передбачених правил. За порушення норм податкового законодавства до порушників застосовується увесь спектр юридичної відповідальності. Згідно Податкового кодексу України, за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі

органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна;

4) порядку захисту прав учасників податкових відносин. Як вже зазначалось, платники податків та інші суб'єкти мають право оскаржувати рішення та діяльність контролюючих органів в адміністративному чи судовому порядку.

Усі податково-правові норми носять **імперативний характер**. Імперативність податково-правової норми полягає в тому, що:

- в податково-правових нормах містяться категоричні приписи (зобов'язання, дозволи, заборони) щодо виконання певних дій у сфері податків, що обумовлено методом правового регулювання податкових відносин;

- відсутня можливість зміни положень норм за домовленістю сторін;

- категоричність норм поширено на обидві сторони податкових правовідносин. Норми поширюють свою імперативність не тільки на підвладну сторону, а й на суб'єктів, які видають такі приписи;

- слід обов'язково дотримуватися моделі поведінки, закріпленої нормою, незалежно від наявності згоди учасників цих відносин.

Загальнообов'язковість приписів правової норми безпосередньо пов'язана з її уповноважуючи-зобов'язуючим характером. Зазначена риса податково-правової норми фактично зачіпає проблему побудови правового статусу учасників податкових відносин. Податково-правова норма передбачає як певний взаємозв'язок суб'єктивних прав та юридичних обов'язків суб'єктів податкових правовідносин (обов'язок платника податку з ведення податкового обліку та право податкових органів здійснювати контроль за здійсненням платником податку такого обліку), так і встановлення безумовних односторонніх обов'язків.

Категоричність податково-правової норми виявляється в усіх її видах, які визначаються характером поведінки суб'єктів податково-правових відносин, що регулюються цією нормою (активна чи пасивна) в зобов'язуючих, забороняючих і уповноважуючих.

Види податково-правових норм:

1) *За способом впливу на учасників податкових відносин*, податкові норми можна класифікувати як:

Зобов'язуючі податково-правові норми приписують здійснити певні дії, скеровані на виконання податкового обов'язку. Зокрема, ст. 67 Конституції України визначено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.

Забороняючі податково-правові норми приписують не чинити дії, яка порушує або підриває фінансову дисципліну. Згідно з п. 9.4 ст. 9 та п. 10.5 ст. 10 Податкового кодексу, установлення загальнодержавних і місцевих податків та зборів, не передбачених Податковим кодексом, забороняється. Відповідно до п. 31.3 ст. 31 Податкового кодексу, зміна платником податку, податковим агентом або представником платника податку чи контролюючим органом встановленого строку сплати податку та збору забороняється, крім випадків, передбачених Податковим кодексом.

Зобов'язуючі і забороняючі норми схожі між собою визначеністю, категоричністю форми, точністю приписів, які містяться в них .

В уповноважуючих податково-правових нормах держава надає учасникам податкових правовідносин повноваження на проведення певних позитивних дій. Суб'єкти податкових правовідносин у межах своєї компетенції можуть конкретизувати вимоги держави. У випадках застосування уповноважуючих норм їх імперативний характер сполучається з певними правомочностями, встановленими у суворих межах.

2) За змістом податково-правові норми поділяються на **матеріальні та процесуальні**.

Матеріальні податково-правові норми - закріплюють види загальнодержавних та місцевих податків і зборів, права та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин; види податкових пільг, види податкових перевірок тощо. Матеріальні податково-правові норми переважно вміщені у Розділі I Податкового кодексу.

Процесуальні податково-правові норми - визначають порядок діяльності у сфері справляння податків та здійснення контролю за дотриманням законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи (податкові та митні).

3) За об'ємом регулювання суспільних відносин податково-правові норми поділяються на **загальні та спеціальні**.

Загальні податково-правові норми права – норми права, які регулюють певний вид суспільних відносин. Загальні норми, зокрема, увійшли до Розділу I «Загальні положення» та Розділу II «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» Податкового кодексу України.

Спеціальні податково-правові норми – норми права, які регулюють відповідний, тобто більш вузький у порівнянні із загальними нормами, вид суспільних відносин. Так, наступні розділи Податкового кодексу присвячені справлянню окремих податків та зборів, які входять до податкової системи нашої держави.

Податково-правова норма - загальнообов'язкові приписи компетентних державних органів та органів місцевого самоврядування з приводу встановлення, введення, скасування податків і зборів, їх справляння, та застосування відповідальності до порушників податкового законодавства, які виражені в категоричній формі, та забезпечені силою державного примусу.

До *ознак податково-правових норм* слід віднести:

- податково-правова норма являє собою правило поведінки у формі владного припису, веління, яке виходить від держави;

- податково-правова норма охороняється та забезпечується державним примусом. При цьому примусовий характер податково-правової норми не слід пов'язувати виключно із санкціями. Примус може носити і більш широкий характер, бути виражено і в диспозитивній нормі. Добровільне виконання вимог правової норми не позбавляє її примусового характеру, оскільки норма права від цього не втрачає ознак державної обов'язковості. Добровільність виконання є методом реалізації норми, а не її характерною рисою;

- податково-правова норма виступає як загальнообов'язкове правило поведінки, яке розповсюджується на усіх учасників конкретних відносин, що регулюються правом, незалежно від їх суб'єктивного ставлення до них;

- податково-правова норма виступає як формально визначене правило поведінки;

- податково-правова норма закріплює не тільки коло учасників податкових відносин, а і надає їм відповідні суб'єктивні права, та наділяє їх суб'єктивними юридичними обов'язками;

- податково-правова норма характеризується системністю. Жодна норма права самостійно, поза зв'язками з іншими нормами права не може регулювати суспільні відносини. Отже системність податково-правової норми характеризується, по-перше, тим, що це система норм, які закріплюють податковий обов'язок та визначають певну ієрархію норм-принципів до норм підзаконних актів, які деталізують її за видовими складовими. Крім того, в певній системі знаходяться і частини податково-правових норм, які визначають юридичний склад податку, визначають видові основи податкового обов'язку. А також, система податково-правових норм повинна відображати об'єктивно існуючу систему податкового права, яка має чітко відповідати регулюючому впливу на систему податкових відносин.

Структуру правової норми становлять диспозиція, гіпотеза та санкція.

Основою норми є диспозиція, яка вказує, якою повинна бути поведінка сторін податкових відносин при певних фактичних обставинах, які визначені гіпотезою норми.

Гіпотеза податково-правових норм визначає умови, за яких можуть виникати у учасників податкових відносин передбачені нормою юридичні права і обов'язки у сфері податків. Як правило, гіпотеза податково-правової норми має складну форму і містить ряд чітко визначених умов, за наявності яких вимагається чи надається право вчинити певні діяння у сфері справляння податків, їх встановлення, введення та скасування.

Санкція податково-правової норми - містить вказівки на невігідні для її порушника наслідки за невиконання або неналежне виконання приписів норми, визначає вид і міру юридичної відповідальності порушників.

Податкові санкції мають такі особливості:

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

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

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

г) як і фінансові санкції в цілому, податкові передбачають поєднання правовідновлюючих і штрафних елементів. Пеня, штрафи, що стягуються з платників, як реалізація механізму покарання порушника податкової норми, поповнюють власність держави (бюджетні доходи) або відшкодовують втрачену вигоду від їхнього недоодержання;

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

Тема 3. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

3.1. Поняття податкової системи України

3.2. Поняття й рівні податкового тиску

Основний зміст

3.1. Поняття податкової системи України

Відповідно до п. 6.3 ст. 6 Податкового кодексу України сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому Податковим кодексом України порядку, становить податкову систему України.

Поняття податкової системи не є винятково категорією податкового права. Вона посідає визначене, комплексне, граничне положення на стику бюджетного й податкового права. З одного боку, податкове право регулює відносини надходження коштів до доходної частини бюджетів, але з другого - це фактично і становить відносини формування доходної частини бюджетів, що регулюються бюджетним правом. Здебільшого використовують бланкетні норми, і бюджетними правовідносинами не деталізуються особливості надходження до бюджетів доходів у вигляді податків і зборів. Проте використання податків і зборів передбачає закріплення їх за певними видами бюджетів, розподіл коштів між відповідними бюджетами, що вже потребує поєднання бюджетних і податкових норм. Відповідно до цього потрібно розрізняти зовнішню і внутрішню форми існування податкової системи. Зовнішня форма виявляється в особливостях розподілу податків за відповідними бюджетами і надходження їх до централізованих державних фондів, а внутрішня - охоплює відносини щодо справляння податків і зборів і фактично включає видовий перелік обов'язкових платежів податкового характеру.

При визначенні податкової системи важливо розмежувати два підходи до її розуміння. З одного боку, податкова система - це сукупність податків,

зборів, платежів, яка виступає як механізм визначених, законодавчо закріплених важелів акумуляції доходів держави. У цьому разі вона може збігатися із системою податків, зборів, платежів, і акцент треба робити на матеріальній ознаці податкової системи, що забезпечує механізм дії податків. Однак податкова система охоплює і досить широкий спектр процесуальних відносин щодо встановлення, зміни, скасування податків, зборів, обов'язкових платежів, забезпечення їх сплати, організації контролю і встановлення відповідальності за порушення податкового законодавства.

Отже, в широкому розумінні податкова система України є сукупністю законодавчо закріплених у державі податків, зборів і платежів, а також принципів, форм і методів їх установа чи зміни, скасування; дій, що забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства.

Як синоніми часто використовуються терміни «доходи держави», «доходи державного бюджету», «податкові надходження».

Ці поняття не є ізольованими, але з урахуванням їх відмінностей можна виявити сутність кожної категорії.

Доходи держави відрізняються від доходів Державного бюджету відсутністю прив'язки до будь-яких рамок, тоді як доходи Державного бюджету обмежені певним періодом (бюджетним) і чітко визначеними каналами надходжень (Бюджетний кодекс України).

І тільки як один із каналів таких надходжень у доходну частину державного бюджету законодавець передбачає надходження з нормативами, затвердженими Верховною Радою України. Але навіть ці надходження не складаються виключно з податків, оскільки сюди ж відноситься система зборів та платежів, які принципово відрізняються і за сутністю, і за механізмом обчислення від податків¹.

3.2. Поняття й рівні податкового тиску

Податкове регулювання здійснюється на основі права державного органу влади встановлювати податки і вилучати їх. Будь-яка схема управління в державі має специфічну ієрархічну систему, що передбачає чітке розмежування прав і обов'язків органів влади у сфері формування бюджету та власних доходів. Якщо виходити з певної самостійності

¹ Податкове право України : підручник. За ред. М.П. Кучерявенка, Н.А. Маринів. Харків : Право, 2019. С. 58.

бюджетів різних рівнів (Державного та місцевих), то можна виділити два рівні регулювання податкових потоків:

- верхній рівень, що становить основу надходжень у Державний бюджет,
- нижній рівень, що формує надходження до місцевих бюджетів.

Постає питання: або збільшити доходну частину бюджету за рахунок надходження податкових платежі, підвищуючи ставки податку, або податкового тиску в цілому і тим самим скоротити дефіцит Державного бюджету або встановити середню оптимальну ставку, сформувати систему стійких стимулів для виробників і забезпечити мінімізацію дефіциту в найближчому майбутньому та перспективу стабілізації або поліпшення економічного становища в цілому.

Перший напрям характерний для розв'язання невідкладних проблем, значною мірою політичного характеру, і, на жаль, втілюється в розвитку податкового законодавства України. Другий напрям є більш зваженим, оскільки в остаточному підсумку створює впевненість у виробників, стимулює виробництво, що само по собі приводить до скорочення дефіциту Державного бюджету.

Цей напрям відрізняється також ж додержанням одного з основних принципів оподаткування – стабільності як податкових важелів, так і методів їх вилучення.

Узагальненим показником у цьому разі є податковий тиск (тягар, прес), що визначається співвідношенням загальної суми податкових платежів і сукупного національного продукту. Під податковим тиском (тягарем, пресом) розуміють вплив податкових важелів, які становлять тільки частину цього тягаря.

Податковий тиск здійснюється на чотирьох рівнях:

- 1-ий – тиск безпосередньо податків;
- 2-ий – тиск усієї сукупності податків, зборів і платежів;
- 3-ій – використання механізму пільг платниками, надання пільгових кредитів, дотацій. При цьому податковий прес перерозподіляє тиск із одних платників на інших;
- 4-ий – використання податкової техніки, при якій підсилюється тиск на платника, наприклад, авансові платежі, які передбачають сплату податку платником до одержання результатів, за якими він повинен сплачуватися.

Установлення середньої оптимальної податкової ставки формує низку стимулів. Насамперед за рахунок зростання виробництва, збільшення доходів зростає і податкова база. Потім відбувається міжгалузеве вирівнювання за рівнем рентабельності. Зменшується розрив між низько- та високо оподатковуваними галузями. І, нарешті, зменшується розмір тіньових

доходів за рахунок зникнення стимулів для ухилення від податків і доходи тіньової економіки трансформуються в легальні, законні форми.

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

Тема 4. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКУ

- 4.1. Поняття, ознаки та функції податку
- 4.2. Співвідношення податку та збору
- 4.3. Класифікація податків і зборів

Основний зміст

4.1. Поняття, ознаки та функції податку

Економічна сутність податків характеризується грошовими відносинами, які складаються у держави з юридичними та фізичними особами. Податки – це найважливіша фінансова категорія, яка історично є найважливішою формою економічних відносин між державою і членами суспільства. Ця категорія виникла з появою держави і вже тоді забезпечувала виконання функцій держави.

Податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до Податкового Кодексу.

Податковим кодексом виокремлено три основні риси податку, а саме: обов'язковість (передбачає неможливість законного ухилення від сплати податку), безумовність (означає сплату податку, що припускає, якщо буде потреба, забезпечення заходами примусового характеру; безумовність характеризується тим, що в податках умовою сплати може бути формування об'єкта оподаткування), надходження до відповідного бюджету (розподіл податків за бюджетами та фондами здійснюється відповідно до бюджетної класифікації і може відбуватися за двома основними напрямками: закріплення податку за певним бюджетом або розподіл коштів від сплати податку між бюджетами).

Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій.

Ознаки податку:

1) нецільовий характер податку – означає надходження його у фонди, які акумулюються державою і територіальними громадами та використовуються на задоволення публічних потреб;

2) індивідуальна безоплатність – означає односпрямований рух коштів від платника до держави, при цьому платник не одержує нічого взамін сплаченого податку, що означає відсутність зустрічних обов'язків держави, кошти платника йдуть на задоволення суспільних потреб;

3) безповоротний характер – означає, що сплата податку не припускає його зворотного повернення; основою такої характеристики є сама мета призначення податків – формування фондів для фінансового забезпечення реалізації завдань держави та територіальних громад;

4) грошова форма внесення податку в бюджет; сплата податку майном чинним законодавством не передбачена; грошова форма сплати податку визначена самим змістом податку.

Функції податку:

1) *фіскальна функція*, відповідно до якої податки виконують своє основне призначення – насичення доходної частини бюджету, доходів держави для задоволення потреб суспільства. Фіскальна функція податків характеризується тим, що саме податки сприяють централізації валового національного продукту у бюджеті. Саме ця функція визначає суспільне призначення податків і тому є головною, а саме: податкові надходження мають бути постійними, стабільними, рівномірно розподіленими в регіональному розрізі. Постійність означає надходження податків до бюджету рівномірно, в чітко встановлені законодавством терміни. Стабільність є гарантією того, що передбачені доходи будуть надходити до бюджету в повному обсязі. Для забезпечення необхідними надходженнями бюджету різних ланок бюджетної системи існує рівномірність розподілу податків;

2) *регулююча функція* слугує своєрідним доповненням попередньої і стосується регулювання як виробництва, так і споживання (наприклад, непрямі податки). При цьому регулюючий механізм існує об'єктивно і вплив на платників справляється незалежно від волі держави;

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

економічна категорія, заключається в тому, що з'являється можливість кількісного відображення податкових надходжень та їх співставлення з потребами держави в фінансових ресурсах. Завдяки контрольній функції податків оцінюється ефективність податкового механізму, забезпечується контроль за рухом фінансових ресурсів, проявляється необхідність внесення змін та доповнень у систему оподаткування. Сутність контрольної функції податків заключається в тому, щоб платники податків та зборів своєчасно і в повному обсязі сплачували їх відповідно до чинного законодавства.

Додаткові функції податку:

1) розподільна функція являє собою своєрідне відображення фіскальної: наповнити скарбницю, щоб потім розподілити одержані кошти;

2) стимулююча функція створює орієнтири для розвитку або згортання виробництва чи діяльності. Стимулююча функція означає, що за допомогою податків, пільг та санкцій держава стимулює технічний прогрес, збільшення робочих місць, капітальні вкладення та розширення виробництва тощо;

3) накопичувальна являє собою своєрідне узагальнення всіх попередніх функцій і головну – з позицій реалізації цілей держави в податковій системі, зважаючи на те, що кінцевою метою податків є сформувати не тільки бюджет, а й мету, інтереси в розподілі цих коштів та інших платників податків, тобто створити умови для накопичення як юридичними, так і фізичними особами.

4.2. Співвідношення податку та збору

Розмежування податків та зборів є не тільки виключно теоретичною проблемою, але й значною мірою проблемою практики.

По-перше,

податки це безумовні і нецільові платежі, і після їх надходження в бюджету неможливо простежити використання цих коштів.

збори це цільові надходження, які необхідні для фінансування певних заходів, що мають чітку цільову прив'язку.

Тому можна порушувати питання про нецільове використання коштів (може навіть йтися про самостійний склад правопорушення).

По-друге,

податки в основному надходять до бюджетів,

збори можуть формувати цільові (включаючи й позабюджетні) фонди.

Тому, коли необхідно закріпити виключно стабільні надходження в бюджету нецільового характеру, це безумовно податки. Якщо хочемо

закріпити стійкий зв'язок між податковими надходженнями і джерелами, з яких вони направляються, це збори.

По-третє,

якщо встановлення, зміна та скасування податків і всіх елементів правового механізму податків є виключною компетенцією органів державної влади,

то деталізацію елементів зборів у перспективі можна розглядати і як компетенцію виконавчих органів.

Податок та збір мають як загальні так і відмінні ознаки.

До загальних ознак належать:

- обов'язковість сплати до відповідних бюджетів і фондів;
- чітке надходження до бюджетів і фондів, за якими вони закріплені;
- вилучення на основі законодавчо закріпленої форми й порядку надходження;
- примусовий характер вилучення;
- здійснення контролю контролюючими органами;
- безеквівалентний характер платежів¹.

Відмінні риси податку та збору:

- за значенням. Податкові платежі є джерелами утворення бюджетних доходів, інші види обов'язкових платежів мають менше значення;
- за метою. Мета податків – задоволення публічних потреб держави, мета зборів – задоволення певних потреб або витрат установ;
- за обставинами. Податки являють собою безумовні платежі, збори сплачуються у зв'язку з послугою, наданою платнику державною установою, що реалізує державно-владні повноваження;
- за характером обов'язку. Сплата податку пов'язана із чітко вираженим обов'язком платника, збір характеризується певною добровільністю дій платника і не регулюється іноді відносинами імперативного характеру;
- за періодичністю. Збір як правило носить разовий характер і його сплата відбувається без визначеної системи, податки характеризуються певною періодичністю;
- відносини відплатності характерні для зборів на відміну від податків.

Тож, на відміну від податків збори мають індивідуальний характер і їм завжди притаманні строго визначена мета та спеціальний інтерес.

Таким чином, податок являє собою форму примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, які реалізують свій податковий обов'язок,

¹ Кучерявенко М. П. Податкове право України : Навчальний посібник. К., 2009. С. 106; Крохина Ю. А. Налоговое право : учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. 21-22.

що на підставі закону (або акту органу місцевого самоврядування) вноситься до бюджету відповідного рівня (або цільового фонду) і виступає як обов'язковий, безумовний, нецільовий, безоплатний, безповоротний, грошовий платіж.

4.3. Класифікація податків і зборів

Всі обов'язкові платежі податкового характеру можна класифікувати за різними підставами.

1) залежно від компетенції органу, що вводить в дію податковий платіж на відповідній території:

загальнодержавні податки та збори (встановлює їх Верховна Рада, вводяться в дію Законами України, діють на всій території України)

місцеві податки та збори (встановлює їх Верховна Рада, вводять в дію місцеві органи самоврядування, діють на території окремих регіонів України)

До загальнодержавних належать такі податки та збори:

податок на прибуток підприємств;

податок на доходи фізичних осіб;

податок на додану вартість;

акцизний податок;

екологічний податок;

рентна плата;

мито.

Відносини, пов'язані з установами та справлянням мита, регулюються митним законодавством, якщо інше не передбачено Податковим Кодексом.

Зарахування загальнодержавних податків та зборів до державного і місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України.

Установлення загальнодержавних податків та зборів, не передбачених Податковим Кодексом, забороняється.

Місцеві податки:

податок на майно

(податок на майно складається з: податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортного податку; плати за землю);

єдиний податок.

До місцевих зборів належать:

збір за місця для паркування транспортних засобів;

туристичний збір.

Місцеві ради обов'язково установлюють єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю, крім земельного податку за лісові землі).

Місцеві ради в межах повноважень, визначених Податковим Кодексом, вирішують питання відповідно до вимог Податкового Кодексу щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору та земельного податку за лісові землі.

Установлення місцевих податків та зборів, не передбачених Кодексом, забороняється.

Зарахування місцевих податків та зборів до відповідних місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України.

2) залежно від каналу надходження:

закріплені платежі та регулюючі платежі

3) залежно від платника:

- податки з юридичних осіб

- податки з фізичних осіб

- змішані (податки і з юридичних і з фізичних осіб – земельний

податок)

4) залежно від форми оподаткування:

прямі – податки, що стягуються в процесі придбання та акумуляції матеріальних благ, визначаються розміром об'єкта обкладання, включаються в ціну товару і сплачуються виробником або власником. Прямі податки поділяються на:

- особисті – податки, що сплачуються платником податків за рахунок і залежно від одержаного ним доходу (прибутку) з урахуванням платоспроможності платника;

- реальні – податки, що сплачуються з майна, в основі яких лежить не реальний, а передбачуваний середній дохід¹;

непрямі – (на споживання) – податки, що стягуються у процесі витрати матеріальних благ, визначаються розміром споживання, включаються у вигляді надбавки до ціни реалізації товару і сплачуються споживачем. При непрямому оподаткуванні формальним платником є продавець товару (робіт, послуг), що виступає посередником між державою та споживачем товару (робіт, послуг). Споживач товару є платником реальним. Саме критерій збігу

¹ Основи налогового права / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 1995. С. 34-35.

юридичного і фактичного платників є одним з основних при розмежуванні податків на прямі та непрямі. При прямому оподаткуванні юридичний і фактичний платники збігаються, при непрямому – не збігаються.

При розмежуванні прямих та непрямих податків необхідно враховувати їх участь в утворенні ціни. Якщо прямі податки включаються до ціни на стадії виробництва, у виробника, то непрямі – тільки на стадії реалізації і як надбавка до ціни товару¹.

5) залежно від способу справляння:

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

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

б) залежно від періодичності справляння:

- разові – це податки, що сплачуються один раз протягом певного часу (найчастіше – податкового періоду) при здійсненні певних дій (податок з майна, що переходить у порядку спадкування або дарування. Такий різновид податків має характер зборів;

- систематичні (регулярні) – податки, що, сплачуються регулярно, через певні проміжки часу і протягом усього періоду володіння або діяльності платника (щомісячно, поквартально).

¹ Податкове право України : підручник. За ред. М.П. Кучерявенка, Н.А. Маринів. Харків : Право, 2019. С. 62.

Тема 5. ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ ПОДАТКУ

- 5.1. Податковий механізм та система його елементів
- 5.2. Основні елементи правового механізму податку
- 5.3. Додаткові елементи правового механізму податку

Основний зміст

5.1. Податковий механізм та система його елементів

Під час встановлення податку обов'язково визначаються такі **елементи**:
платники податку;
об'єкт оподаткування;
база оподаткування;
ставка податку;
порядок обчислення податку;
податковий період;
строк та порядок сплати податку;
строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування.

Будь-які питання щодо оподаткування регулюються Податковим Кодексом і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до Кодексу та/або положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства.

Елементи податку, визначені у Податковому кодексі, підстави для надання податкових пільг та порядок їх застосування визначаються виключно Кодексом.

Система елементів правового механізму податку

складається з :

I. обов'язкових елементів (поділяються на *основні та додаткові*)

II. факультативних елементів

Основні елементи визначають фундаментальні, сутнісні характеристики податку; вони формують основне уявлення про зміст податкового механізму. До основних належать:

- 1) платник податку чи збору
- 2) об'єкт оподаткування
- 3) ставка податку чи збору.

Додаткові елементи деталізують специфіку конкретного платежу, завершуючи систему податкового механізму. Є обов'язковими і не мають факультативного характеру. До додаткових належать:

- податкові пільги
- предмет оподаткування
- база оподаткування
- одиниця оподаткування
- джерело сплати податків
- методи сплати податків
- терміни сплати податків
- способи сплати податків
- особливості податкового режиму
- бюджет чи фонд надходження податку
- особливості податкової звітності.

Відсутність хоча б одного із основних елементів не дозволяє однозначно визначити тип цього платежу і робить податковий механізм невизначеним.

Факультативні елементи є необов'язковими для правового механізму податку і можуть закріплюватися в законодавчих актах, підкреслюючи своєрідність саме цього податкового механізму, а можуть бути і відсутніми. В окремих випадках специфіка податку вимагає виділення в його механізмі особливих елементів, характерних виключно для даного податку.

До факультативних належать:

- ведення спеціальних кадастрів за майновими податками;
- ведення специфічних реєстрів;
- бандерольний спосіб сплати та ін.

У цьому разі сформовано певний алгоритм побудови окремих розділів або статей Податкового кодексу України, якими регулюються сплата відповідних податків і зборів. Вони мають традиційну структуру, розташування статей.

Система елементів правового механізму податку являє собою певним чином супідрядну систему і включає обов'язкові й факультативні елементи.

5.2. Основні елементи правового механізму податку

До основних елементів правового механізму податків належать:

- 1) платник податку чи збору
- 2) об'єкт оподаткування
- 3) ставка податку чи збору.

Відповідно до ст. 15 Податкового кодексу України платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з Кодексом.

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

Платником податків виступають суб'єкти податкових правовідносин, на якого законом покладено комплекс в податкових обов'язків.

Платник податків зобов'язаний:

стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України;

вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;

подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;

сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених Кодексом та законами з питань митної справи;

подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи,

реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів. У письмовій вимозі обов'язково зазначаються конкретний перелік документів, які повинен надати платник податків, та підстави для їх надання;

подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання (щодо умовних податкових пільг - пільг, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку);

подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством;

виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки;

не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконувати законні вимоги такої посадової особи;

повідомляти контролюючим органам за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації);

повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи - підприємця;

забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених Кодексом;

допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених Кодексом.

використовувати електронний кабінет для листування з контролюючими органами в електронній формі у разі подання звітності в електронній формі, а також після проходження електронної ідентифікації он-лайн в електронному кабінеті, крім платників податків, які відмовилися від використання електронного кабінету в порядку, встановленому Кодексом, та платників податків, які не визначили спосіб взаємодії із контролюючим органом.

Відповідно до ст. 17 Податкового кодексу *платник податків має право:*

безоплатно отримувати у контролюючих органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю;

представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника;

обирати самостійно, якщо інше не встановлено Кодексом, метод ведення обліку доходів і витрат;

користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому Кодексом;

одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит в порядку і на умовах, встановлених Кодексом;

бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому Кодексом;

оскаржувати в порядку, встановленому Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), у тому числі індивідуальну податкову консультацію, яка йому надана, а також узагальнюючу податкову консультацію;

вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків;

на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами;

на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому Кодексом;

на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку;

самостійно обирати спосіб взаємодії з контролюючим органом в електронній формі через електронний кабінет, якщо інше не встановлено Кодексом;

реалізовувати через електронний кабінет права та обов'язки, передбачені Кодексом та які можуть бути реалізовані в електронній формі засобами електронного зв'язку;

подавати декларацію та інші документи в паперовій формі у разі виникнення технічних проблем у роботі електронного кабінету (наявність помилки має бути підтверджена у порядку, встановленому методологом електронного кабінету або судом).

Платник податку має також інші права, передбачені законом.

Об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку (ст. 22 Кодексу).

Законодавець не дає вичерпного переліку видів об'єктів оподаткування, виділяє тільки найпоширеніші з них. Так, об'єктом оподаткування може виступати фонд оплати праці, при цьому той самий об'єкт не може бути об'єктом оподаткування за декількома податками одного виду. Тому один об'єкт, наприклад, прибуток може використовуватись як об'єкт оподаткування в декількох випадках. Так, використання доходу як об'єкта за загальнодержавними податками не є перешкодою для введення податку з аналогічних об'єктів на місцевому рівні.

Серед об'єктів оподаткування виділяють: вартість, дохід, прибуток.

Стаття 25 Кодексу визначає ставку податку. Так, ставкою податку визнається розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування.

Ставки оподаткування можна класифікувати таким чином:

залежно від податкового тиску (тягаря) на платника:

- базова (основна) ставка – ставка, що визначена такою для окремого податку відповідним розділом Кодексу. У випадках, передбачених Кодексом, під час обчислення одного і того самого податку можуть використовуватися декілька базових (основних) ставок;

- гранична ставка податку – визнається максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком, встановлений Кодексом;

залежно від методу встановлення ставки виділяють:

- абсолютну ставку – ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування;

- відносну ставку – ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування;

залежно від формування стимулів для платника:

- стимулююча ставка
- обмежуюча ставка
- заборонна ставка.

5.3. Додаткові елементи правового механізму податку

Додаткові елементи правового механізму податку деталізують специфіку конкретного податкового платежу, створюють завершену й повну систему податкового механізму, їх сукупність різна залежно від ступеня деталізації податкового механізму.

Додаткові елементи так само обов'язкові, як і основні, і не мають факультативного характеру. Цілісний правовий механізм податку можливий тільки як сукупність основних і додаткових елементів, і відсутність хоча б одного з додаткових елементів не дозволить законодавчо закріпити окремий податок чи збір.

За характером деталізації ці елементи поділяють на:

- додаткові елементи правового механізму податку, які деталізують основні чи пов'язані з ними (предмет, база оподаткування, одиниця виміру бази оподаткування –критерії, які прямо залежні або опосередковано пов'язані з об'єктом оподаткування);
- додаткові елементи правового механізму податку, що мають самостійне значення, зокрема податкові пільги, строки, методи, терміни й способи сплати податку, бюджет чи фонд надходження податку тощо.

Отже, до додаткових елементів обов'язкового характеру належать:

- 1) предмет, база, одиниця оподаткування;
- 2) джерела сплати податку;
- 3) методи, терміни й способи сплати податку;
- 4) особливості податкового режиму;
- 5) бюджет або фонд надходження податку;
- 6) особливості податкової звітності.

Тема 6. ПОДАТКОВИЙ ОБОВ'ЯЗОК

- 6.1. Поняття податкового обов'язку, його виникнення, зміна і припинення
- 6.2. Гарантії забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів
- 6.3. Зміст податкової застави та підстави виникнення
- 6.4. Адміністративний арешт майна

Основний зміст

6.1. Поняття податкового обов'язку, його виникнення, зміна і припинення

Податковий обов'язок представляє одну з найважливіших категорій податкового права, щодо якої складається більшість податкових правовідносин. Податковий кодекс розглядає податковий обов'язок в якості моделі, зразка правомірної поведінки осіб, зобов'язаних сплачувати податки і збори. Разом із тим законодавче закріплення складу юридичних фактів, що лежать в основі виникнення, зміни і припинення обов'язку по сплаті податку (збору), а також механізму виконання даної обов'язки, надає оподаткуванню «прозорість», що дозволяє зобов'язаним особам чітко бачити межі свого правового статусу в речових відносинах з державою.

Відповідно до ст. 36 Податкового кодексу податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Податковим Кодексом, законами з питань митної справи.

Податковий обов'язок виникає у платника за кожним податком та збором.

Податковий обов'язок є безумовним і першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків платника податків, крім випадків, передбачених законом.

Виконання податкового обов'язку може здійснюватися платником податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента.

Одночасно виконання обов'язку по сплаті податків і зборів є складним юридичним фактом, оскільки передбачає цілу систему обов'язків платника податків: стати на облік у податковому органі, вести податковий облік, самостійно обчислити податкову базу та визначити суму податку, перерахувати податок до відповідного бюджету і т. д. Сутність виконання податкового обов'язку полягає у сплаті податку або збору. Зміст податкового обов'язку складають імперативні норми-вимоги держави про сплату відповідних податків чи зборів. Проте механізм реалізації виконання податкового обов'язку припускає і елементи диспозитивності, дозволяючи, зокрема, договірні процедури між платником та уповноваженим органом держави. Обов'язок по сплаті податку або збору виникає, змінюється і припиняється за наявності підстав, встановлених Податковим кодексом України.

Відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку несе платник податків, крім випадків, визначених Податковим Кодексом або законами з питань митної справи.

Підстави для виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку, порядок і умови його виконання встановлюються Кодексом або законами з питань митної справи.

Податковий обов'язок виникає у платника податку з моменту настання обставин, з якими Кодекс та закони з питань митної справи пов'язує сплату ним податку.

Підставами для припинення податкового обов'язку, крім його виконання, є:

ліквідація юридичної особи;

смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою;

втрата особою ознак платника податку, які визначені Кодексом;

скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб.

Виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк.

Сплата податку та збору здійснюється платником податку безпосередньо, а у випадках, передбачених податковим законодавством - податковим агентом, або представником платника податку. Форма виконання податкового обов'язку припускає конкретизацію її за цілим рядом складових, а саме:

1) податковий обов'язок повинен бути виконаний відповідною особою, тобто йдеться безпосередньо про зобов'язану особу. Однак у ряді випадків законодавство закріплює реалізацію податкового обов'язку за представниками платника податків або безпосередньо податковими агентами;

2) реалізація податкового обов'язку платником податків здійснюється на добровільній основі, що базується на згоді платника податків у формуванні централізованих грошових фондів. Примусове виконання податкового обов'язку обумовлюється або затримкою сплати податку, несплатою його у встановлений законодавством строк, або сплатою його у встановлений строк, але в меншому розмірі;

3) реалізація податкового обов'язку в цілому обумовлює виконання повним обсягом і всіх дій, пов'язаних з податковим обліком і звітністю. Тільки в цьому випадку можна говорити про безумовно завершене виконання податкового обов'язку;

4) податковий обов'язок повинен бути виконаний у відповідні, встановлені законодавством строки (припускає уточнення виконання податкового обов'язку з урахуванням характеру податкових періодів і типу податку, можливість використання авансових платежів;

5) сплата податку здійснюється в національній валюті, у деяких випадках допускається застосування при обчисленні податкового обов'язку іноземних валют. Однак це припускає обов'язковий перерахунок у національну валюту при безпосередній сплаті податку або пов'язане зі сплатою специфічних платежів податкового характеру перетинанні митного кордону. Спосіб, порядок та строки виконання податкового обов'язку встановлюються Податковим кодексом та законами з питань митної справи.

Спосіб, порядок та строки виконання податкового обов'язку встановлюються Кодексом та законами з питань митної справи.

6.2. Гарантії забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів

Виконання обов'язку зі сплати податків і зборів ґрунтується на кількох факторах, серед яких слід виділити такі: рівень правової культури та податкової дисципліни платника податків; потенційна можливість застосування державного примусу в разі порушення норм податкового законодавства. Встановлення відповідальності за податкові правопорушення не може забезпечити повної і своєчасної сплати податків і зборів. Тому виникає необхідність у запровадженні спеціальних забезпечувальних заходів, зміст яких зумовлюють специфічні особливості предмета й методу правового регулювання в межах окремих галузей права. У податковому праві забезпечувальні заходи спрямовані на виконання конституційного обов'язку платників податків. Вони виступають як додаткові гарантії публічних майнових інтересів держави й органів місцевого самоврядування в частині забезпечення надходжень до бюджетів і державних цільових фондів. Разом із тим, забезпечувальні заходи слід розглядати як додаткові (негативні) стимули для платників податків, адже сплата суми податкового боргу дозволяє нормалізувати власну фінансово-господарську діяльність. Сутність способів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів зумовлена владно-майновою природою податкових правовідносин. У разі порушення власних майнових інтересів (при несплаті податків), держава в особі податкових органів використовує передбачені законодавством владні повноваження з метою імперативного забезпечення реалізації податкового обов'язку та відновлення порушеного суб'єктивного права. **Забезпечення виконання податкового обов'язку має низку принципів особливостей:**

1. Механізм забезпечення виконання податкового обов'язку спрямований винятково на сплату податків і зборів. Якщо податковий обов'язок у широкому розумінні охоплює обов'язок з ведення податкового обліку, сплати податків і зборів, подання податкової звітності, то способи забезпечення виконання податкового обов'язку стосуються гарантій реалізації податкового обов'язку лише в частині сплати сум податків і зборів.

2. У системі гарантій, що забезпечують надходження податків і зборів до бюджетів, виняткове місце відведено уповноваженій стороні – державі як власнику податкових надходжень, що забезпечує підстави належного й безумовного виконання певних дій зобов'язаною стороною – платником податків.

3. Виконання обов'язків зі сплати податків і зборів забезпечується саме додатковими гарантіями податкових органів, які примушують платника податків виконувати податковий обов'язок повною мірою й у встановлений термін.

4. Забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів можливо за рахунок коштів і майна платника податків.

5. Способи, що забезпечують сплату податків і зборів, передбачають як суми безпосередньо податкових платежів, так і компенсацію втрат бюджетів від несвоєчасної сплати податків і зборів, а також витрат на примусове виконання податкового обов'язку.

Способи забезпечення податкового обов'язку зі сплати податків і зборів у сукупності становлять лише частину системи забезпечувальних заходів, які використовуються в податковому праві та спрямовані на забезпечення належного рівня податкової дисципліни. Поряд з ними виконання податкового обов'язку забезпечується також заходами відповідальності за податкові правопорушення, а також заходами адміністративної та кримінальної відповідальності. Але на відміну від відповідальності, заходи забезпечення виконання податкового обов'язку зі сплати податків не спрямовані на покарання платника податків, а саме:

- 1) податкова застава;
- 2) пеня;
- 4) адміністративний арешт активів платника податків.

6.3. Зміст податкової застави та підстави виникнення

Одним із найпоширеніших способів забезпечення виконання податкового обов'язку є податкова застава.

Застава являє собою один із найбільш ефективних способів забезпечення виконання обов'язку, відповідно до якого кредитор (заставо-утримувач) має право за забезпеченим заставою зобов'язанням у разі його невиконання одержати задоволення з вартості закладеного майна, причому він має переваги перед іншими кредиторами цього боржника. Заставником майна може бути як сам боржник, так і третя особа (заставник – це власник речі або особа, якій ця річ належить на праві господарського відання).

Використання податкової застави у податкових правовідносинах є наслідком певного запозичення способів забезпечення цивільно-правових зобов'язань. Специфіка податкових правовідносин, зокрема, відносин з погашення податкових зобов'язань і податкового боргу, дозволяє стверджувати про наявність спільних рис між ними та відносинами щодо виконання зобов'язань, урегульованих нормами цивільного права. Спільність способів забезпечення зобов'язань у цивільному праві та способів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів полягає в єдності їх сутності та функціонального призначення. Стосовно способів

забезпечення цивільно-правових зобов'язань треба зазначити, що вони характеризуються майновим змістом та націленістю на спонукання боржника до виконання свого боргу. Характеризуючи способи забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів, слід підкреслити владно-майновий зміст цих правовідносин, що зумовлює імперативне забезпечення податкових надходжень до бюджетів і державних цільових фондів.

Відповідно до пп. 14.1.155 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, податкова застава – це спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк, визначений Податковим кодексом України. У разі невиконання платником податків грошового зобов'язання, забезпеченого податковою заставою, орган стягнення у порядку, визначеному Податковим кодексом України, звертає стягнення на майно такого платника, що є предметом податкової застави. Податкова застава спрямована на гарантування надходження до бюджетів податків і зборів у разі порушення платником встановленого законом терміну сплати податкового зобов'язання.

Зміст податкової застави визначений ст. 88 Податкового кодексу України. З метою забезпечення виконання платником податків своїх обов'язків, визначених Кодексом, майно платника податків, який має податковий борг, передається у податкову заставу. Право податкової застави виникає згідно з Кодексом та не потребує письмового оформлення.

У разі якщо податковий борг виник за операціями, що виконувалися в межах договорів про спільну діяльність, у податкову заставу передається майно платника податків, який згідно з умовами договору був відповідальним за перерахування податків до бюджету та/або майно, яке внесене у спільну діяльність та/або є результатом спільної діяльності платників податків. У разі недостатності майна такого платника податків у податкову заставу передається майно інших учасників договору про спільну діяльність у розмірах, пропорційних їх участі у такій спільній діяльності.

Право податкової застави виникає у разі:

- несплати у строки, встановлені Кодексом, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації, - з дня, що настає за останнім днем зазначеного строку;

- несплати у строки, встановлені Кодексом, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної контролюючим органом, - з дня виникнення податкового боргу;

- якщо сума грошового зобов'язання чи податкового боргу, заявлена до розстрочення, відстрочення, становить 1 мільйон гривень і більше, розстрочення, відстрочення надається лише за умови:

передачі у податкову заставу майна платника податків, балансова вартість якого дорівнює або перевищує заявлену до розстрочення, відстрочення суму грошового зобов'язання, - у разі розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань;

перебування у податковій заставі майна платника податків, балансова вартість якого дорівнює або перевищує заявлену до розстрочення, відстрочення суму податкового боргу, - у разі розстрочення, відстрочення податкового боргу.

Строки сплати розстрочених, відстрочених сум або їх частки можуть бути перенесені шляхом прийняття окремого рішення та внесення відповідних змін до договорів розстрочення, відстрочення.

У вищезазначеному випадку, - з дня укладання договору про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань.

Право податкової застави поширюється на будь-яке майно платника податків, яке перебуває в його власності (господарському віданні або оперативному управлінні) у день виникнення такого права і балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків, а також на інше майно, на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому.

У разі якщо балансова вартість майна, на яке поширюється податкова застava, є меншою ніж сума податкового боргу платника податків, право податкової застави поширюється на таке майно.

Якщо балансова вартість такого майна не визначена, його опис здійснюється за результатами оцінки, яка проводиться відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні».

У разі збільшення суми податкового боргу складається акт опису до суми, відповідної сумі податкового боргу платника податків, у порядку, передбаченому цією статтею.

Право податкової застави не поширюється на майно, що не може бути предметом застави відповідно до Закону України «Про заставу», на іпотечні активи, що належать емітенту та є забезпеченням відповідного випуску іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю, на грошові доходи від цих іпотечних активів до повного виконання емітентом зобов'язань за цим випуском іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю, а також на склад іпотечного покриття та грошові доходи від нього до повного виконання емітентом зобов'язань за відповідним випуском звичайних іпотечних облігацій.

Право податкової застави не застосовується, якщо загальна сума податкового боргу платника податків не перевищує шістдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Майно, на яке поширюється право податкової застави, оформлюється актом опису.

До акта опису включається ліквідне майно, яке можливо використати як джерело погашення податкового боргу.

Опис майна у податкову заставу здійснюється на підставі рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, яке пред'являється платнику податків, що має податковий борг. Акт опису майна, на яке поширюється право податкової застави, складається податковим керуючим у порядку та за формою, що затверджені центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. Відмова платника податків від підписання акта опису майна, на яке поширюється право податкової застави, не звільняє такого платника податків від поширення права податкової застави на описане майно. У такому випадку опис здійснюється у присутності не менш як двох понятих.

У разі якщо платник податків не допускає податкового керуючого для здійснення опису майна такого платника податків у податкову заставу та/або не подає документів, необхідних для такого опису, податковий керуючий складає акт відмови платника податків від опису майна у податкову заставу.

Контролюючий орган звертається до суду щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків, заборону відчуження таким платником податків майна та зобов'язання такого платника податків допустити податкового керуючого для опису майна у податкову заставу.

Зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків та заборона відчуження таким платником податків майна діють до дня складення акта опису майна платника податків у податкову заставу податковим керуючим або акта про відсутність майна, що може бути описано у податкову заставу, або погашення податкового боргу в повному обсязі. Податковий керуючий не пізніше робочого дня, що настає за днем складення цих актів, зобов'язаний надіслати банкам, іншим фінансовим установам, а також платнику податків рішення про складення актів, яке є підставою для поновлення видаткових операцій та скасування заборони на відчуження майна.

У разі якщо на момент складення акта опису майно відсутнє або його балансова вартість менша від суми податкового боргу, право податкової

застави поширюється на інше майно, на яке платник податків набуває право власності у майбутньому до погашення податкового боргу в повному обсязі.

Платник податків зобов'язаний не пізніше робочого дня, наступного за днем набуття права власності на будь-яке майно, повідомити контролюючий орган про наявність такого майна. Контролюючий орган зобов'язаний протягом трьох робочих днів з дня отримання зазначеного повідомлення прийняти рішення щодо включення такого майна до акта опису майна, на яке поширюється право податкової застави та балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків, або відмовити платнику податків у включенні такого майна до акта опису.

У разі якщо контролюючий орган приймає рішення про включення майна до акта опису, складається відповідний акт опису, один примірник якого надсилається платнику податків.

До прийняття відповідного рішення контролюючим органом платник податків не має права відчужувати таке майно. У разі порушення платником податків цих вимог він несе відповідальність згідно із законом.

Якщо майно платника податків є неподільним і його балансова вартість більша від суми податкового боргу, таке майно підлягає опису у податкову заставу у повному обсязі.

Заміна предмета застави може здійснюватися тільки за згодою контролюючого органу. Контролюючий орган зобов'язаний безоплатно зареєструвати податкову заставу у відповідному державному реєстрі.

Майно платника податків звільняється з податкової застави з дня:

отримання контролюючим органом підтвердження повного погашення суми податкового боргу в установленому законодавством порядку;

визнання податкового боргу безнадійним;

набрання законної сили відповідним рішенням суду про припинення податкової застави у межах процедур, визначених законодавством з питань банкрутства;

отримання платником податків рішення відповідного органу про визнання протиправними та/або скасування раніше прийнятих рішень щодо нарахування суми грошового зобов'язання або його частини (пені та штрафних санкцій) внаслідок проведення процедури адміністративного або судового оскарження.

Підставою для звільнення майна платника податків з-під податкової застави та її виключення з відповідних державних реєстрів є відповідний документ, що засвідчує закінчення будь-якої з подій.

Порядок застосування податкової застави встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

У разі продажу майна, що перебуває у податковій заставі, відповідно до Податкового Кодексу таке майно звільняється з податкової застави (із внесенням змін до відповідних державних реєстрів) з дня отримання контролюючим органом підтвердження про надходження коштів до бюджету від такого продажу.

6.4. Адміністративний арешт майна

Відповідно ст. 94 Податкового Кодексу України, адміністративний арешт майна платника податків є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом. Арешт майна може бути застосовано, якщо з'ясовується одна з таких обставин:

- платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває у податковій заставі;

- фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон;

- платник податків відмовляється від проведення документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу;

- відсутні дозволи (ліцензії) на здійснення господарської діяльності, а також у разі відсутності реєстраторів розрахункових операцій, зареєстрованих у встановленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством;

- відсутня реєстрація особи як платника податків у контролюючому органі, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до Кодексу, або коли платник податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, вчиняє дії з переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам. Адміністративний арешт майна платника податків може бути застосовано, якщо з'ясовується, що відсутня реєстрація особи як платника податків в органі державної податкової служби, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до Кодексу, або коли платник податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, вчиняє дії з переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам визнано конституційним згідно з Рішенням Конституційного Суду № 13-рп/2012 від 12.06.2012;

- платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі;

- платник податків не допускає податкового керуючого до складення акта опису майна, яке передається в податкову заставу.

- платник податків (його посадові особи або особи, які здійснюють готівкові розрахунки та/або провадять діяльність, що підлягає ліцензуванню) відмовляється від проведення відповідно до вимог Кодексу інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів (зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки).

Арешт майна полягає у забороні платнику податків вчиняти щодо свого майна, яке підлягає арешту, дії, зазначені у пункті 94.5 статті Податкового кодексу. Арешт може бути накладено контролюючим органом на будь-яке майно платника податків, крім майна, на яке не може бути звернено стягнення відповідно до закону, та коштів на рахунку платника податків.

Арешт майна може бути повним або умовним.

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

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

Керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу за наявності з обставин, визначених Податковим кодексом, приймає рішення про застосування арешту майна платника податків, яке надсилається:

платнику податків з вимогою тимчасово зупинити відчуження його майна;

іншим особам, у володінні, розпорядженні або користуванні яких перебуває майно такого платника податків, з вимогою тимчасово зупинити його відчуження.

Арешт коштів на рахунку платника податків здійснюється виключно на підставі рішення суду шляхом звернення контролюючого органу до суду.

Звільнення коштів з-під арешту банк або інша фінансова установа здійснює за рішенням суду.

Арешт майна може бути також застосований до товарів, які виготовляються, зберігаються, переміщуються або реалізуються з порушенням правил, визначених митним законодавством України чи законодавством з питань оподаткування акцизним податком, та товарів, у тому числі валютних цінностей, які продаються з порушенням порядку, визначеного законодавством, якщо їх власника не встановлено.

У цьому випадку службові (посадові) особи контролюючих органів або інших правоохоронних органів відповідно до їх повноважень тимчасово затримують таке майно із складенням протоколу, який повинен містити відомості про причини такого затримання з посиланням на порушення конкретної законодавчої норми; опис майна, його родових ознак і кількості; відомості про особу (особи), в якій було вилучено такі товари (за їх наявності); перелік прав та обов'язків таких осіб, що виникають у зв'язку з таким вилученням. Форма зазначеного протоколу затверджується Кабінетом Міністрів України.

Керівник підрозділу правоохоронного органу, у підпорядкуванні якого перебуває службова (посадова) особа, яка склала протокол про тимчасове затримання майна, зобов'язаний невідкладно поінформувати керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, на території якого здійснено таке затримання, з обов'язковим врученням примірника протоколу.

На підставі відомостей, зазначених у протоколі, керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу приймає рішення про накладення арешту на таке майно або відмову в ньому шляхом неприйняття такого рішення.

Рішення про накладення арешту на майно повинне бути прийняте до 24 години робочого дня, що настає за днем складення протоколу про тимчасове затримання майна, але коли відповідно до законодавства України контролюючий орган закінчує роботу раніше, то такий строк закінчується на час такого закінчення роботи.

У разі якщо рішення про арешт майна не приймається протягом зазначеного строку, майно вважається звільненим з-під режиму тимчасового затримання, а посадові чи службові особи, які перешкоджають такому звільненню, несуть відповідальність відповідно до закону.

При накладенні арешту на майно у випадках, визначених Податковим кодексом, рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи)

контролюючого органу невідкладно вручається особі, зазначеній у протоколі про тимчасове затримання майна.

У разі якщо місцезнаходження осіб, зазначених у протоколі про тимчасове затримання майна, не виявлено або коли майно було затримано, а осіб, яким воно належить на праві власності чи інших правах, не встановлено, рішення про арешт майна приймається керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу без вручення його особам.

Арешт на майно може бути накладено рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, обґрунтованість якого протягом 96 годин має бути перевірена судом.

Зазначений строк не може бути продовжений в адміністративному порядку, у тому числі за рішенням інших державних органів, крім випадків, коли власника майна, на яке накладено арешт, не встановлено (не виявлено). У цих випадках таке майно перебуває під режимом адміністративного арешту протягом строку, визначеного законом для визнання його безхазяйним, або у разі якщо майно є таким, що швидко псується, - протягом граничного строку, визначеного законодавством. Порядок операцій з майном, власника якого не встановлено, визначається законодавством з питань поводження з безхазяйним майном.

Рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу щодо арешту майна може бути оскаржене платником податків в адміністративному або судовому порядку.

У всіх випадках, коли контролюючий орган вищого рівня або суд скасовує рішення про арешт майна, контролюючий орган вищого рівня проводить службове розслідування щодо мотивів прийняття керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу рішення про арешт майна та приймає рішення про притягнення винних до відповідальності відповідно до закону.

При прийнятті рішення про арешт майна банку арешт не може бути накладено на його кореспондентський рахунок.

Платник податків має право на відшкодування збитків та немайнової шкоди, завданих контролюючим органом внаслідок неправомірного застосування арешту майна такого платника податків, за рахунок коштів державного бюджету, передбачених контролюючим органам, згідно із законом. Рішення про таке відшкодування приймається судом.

Функції виконавця рішення про арешт майна платника податків покладаються на податкового керуючого або іншого працівника контролюючого органу, призначеного його керівником (його заступником

або уповноваженою особою) контролюючого органу. Виконавець рішення про арешт:

- надсилає рішення про арешт майна відповідно до Кодексу;
- організовує опис майна платника податків.

Опис майна платника податків проводиться у присутності його посадових осіб чи їх представників, а також понятих.

У разі відсутності посадових осіб платника податків або їх представників опис його майна здійснюється у присутності понятих.

Для проведення опису майна у разі потреби залучається оцінювач.

Представникам платника податків, майно якого підлягає адміністративному арешту, роз'яснюються їх права та обов'язки.

Понятими не можуть бути працівники контролюючих органів або правоохоронних органів, а також інші особи, участь яких як понятих обмежується Законом України «Про виконавче провадження».

Під час опису майна платника податків особи, які його проводять, зобов'язані пред'явити посадовим особам такого платника податків або їх представникам відповідне рішення про накладення адміністративного арешту, а також документи, які засвідчують їх повноваження на проведення такого опису. За результатами проведення опису майна платника податків складається протокол, який містить опис та перелік майна, що арештовується, із зазначенням назви, кількості, мір ваги та індивідуальних ознак та за умови присутності оцінювача, вартості, визначеної таким оцінювачем. Усе майно, що підлягає опису, пред'являється посадовим особам платника податків або їх представникам і понятим, а за відсутності посадових осіб або їх представників - понятим, для огляду.

Посадова особа контролюючого органу, яка виконує рішення про адміністративний арешт майна платника податків, визначає порядок його збереження та охорони.

Припинення адміністративного арешту майна платника податків здійснюється у зв'язку з:

- відсутністю протягом строку, зазначеного у Кодексі, рішення суду про визнання арешту обґрунтованим;

- погашенням податкового боргу платника податків;

- усуненням платником податків причин застосування адміністративного арешту;

- ліквідацією платника податків, у тому числі внаслідок проведення процедури банкрутства;

наданням відповідному контролюючому органу третьою особою належних доказів про належність арештованого майна до об'єктів права власності цієї третьої особи;

скасуванням судом або контролюючим органом рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу про арешт;

прийняттям судом рішення про припинення адміністративного арешту;

пред'явленням платником податків дозволів (ліцензій) на провадження діяльності, а також документа, що підтверджує реєстрацію реєстраторів розрахункових операцій, здійснену в установленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством;

фактичним проведенням платником податків інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, у тому числі зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки.

В окремих випадках рішення щодо звільнення з-під арешту майна приймається контролюючим органом протягом двох робочих днів, що наступають за днем, коли контролюючому органу стало відомо про виникнення підстав припинення адміністративного арешту.

У разі якщо рішення про звільнення майна з-під арешту прийнято щодо арешту, який було визнано судом обґрунтованим, контролюючий орган повідомляє про своє рішення відповідний суд не пізніше наступного робочого дня. Якщо майно платника податків звільняється з-під адміністративного арешту у випадках, визначених Кодексом, повторне накладення адміністративного арешту з підстав накладення першого арешту не дозволяється.

Тема 7. ПОДАТКОВИЙ БОРГ

7.1. Поняття податкового боргу

7.2. Погашення податкового боргу

7.3. Списання та розстрочення податкового боргу

7.4. Строки давності та їх застосування

Основний зміст

7.1. Поняття податкового боргу

Відповідно до Податкового кодексу податковий борг - сума узгодженого грошового зобов'язання, не сплаченого платником податків у встановлений Кодексом строк, та непогашеної пені, нарахованої у порядку, визначеному Кодексом. Грошове зобов'язання платника податків - сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Враховуючи норми Податкового кодексу України при трактуванні поняття «податкове зобов'язання», «грошове зобов'язання», які використовуються при визначенні терміна «податковий борг», у податково-правовому сенсі під цими термінами розуміється сума податку, яку платник має сплатити до відповідного бюджету.

Різниця між цими термінами в тому, що перший застосовується в разі виконання податкового обов'язку вчасно і в повному обсязі, а другий – в разі порушення чинного податкового законодавства та виникнення у платника податкового боргу.

Податковий борг складається з трьох елементів:

- узгоджене грошове зобов'язання,
- штрафні санкції,
- пеня.

Виникнення податкового боргу не завжди пов'язане з неправомірною поведінкою платника податків. Податковий борг може виникати внаслідок настання обставин непереборної сили. Чинне законодавство містить механізм підтвердження настання обставин форс-мажорного характеру, результатом застосування якого може бути звільнення платника від відповідальності за невчасну сплату податку або його сплату не в повному обсязі.

Податковий борг класифікують за різними підставами:

- підстави виникнення податкового боргу (політичні, економічні, форс-мажорні, психологічні)
- статус боргу (дієвий, інертний)
- тип платника (борг фізичних осіб, юридичних осіб).

За статусом податкового боргу виокремлюють інертний та дієвий його різновиди. Нормативно це питання не врегульовано, але поділ боргу на інертний та дієвий надає змогу розібратися з тим, які саме процедури можуть застосовуватися для його погашення. Інертний статус обумовлює неможливість застосування примусових заходів стягнення (можливо тільки

повідомити платника про виникнення податкового боргу). У той час як дієвий статус передбачає можливість зменшення такого боргу завдяки певним діям, які провадить працівник контролюючого органу¹.

У правовій літературі виокремлюють п'ять різновидів дієвого статусу: активний, пасивний, банкрутство, розстрочка (відстрочка), безнадійний. Активний статус характеризується визнанням свого податкового боргу та співпрацею з контролюючим органом з метою його зменшення. Пасивний борг погашається примусово, як правило, в судовому порядку. Розстрочений або відстрочений податковий борг з'являється внаслідок реалізації приписів ст. 100 Кодексу та укладення договору про відповідно розстрочення або відстрочення зі сплатою процесів, розмір яких дорівнює розміру 120% річних облікової ставки Національного банку України.

7.2. Погашення податкового боргу

Погашення податкового боргу – зменшення абсолютного значення суми такого боргу, підтверджене відповідним документом.

Джерелами самостійної сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків є будь-які власні кошти, у тому числі ті, що отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна, випуску цінних паперів, зокрема корпоративних прав, отримані як позика (кредит), та з інших джерел, з урахуванням особливостей, визначених цією статтею, а також суми надміру сплачених платежів до відповідних бюджетів.

Джерелом самостійної сплати грошових зобов'язань з податку на додану вартість є суми коштів, джерела яких зазначені в Податковому кодексі та обліковуються в системі електронного адміністрування податку на додану вартість. У разі сплати податкових зобов'язань, що виникли до 1 липня 2015 року, та/або погашення податкового боргу за податковими зобов'язаннями, що виникли до 1 липня 2015 року, перерахування коштів до бюджету здійснюється безпосередньо з поточних рахунків платника податків, відкритих у банках.

Сплату грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків з відповідного платежу може бути здійснено також:

а) за рахунок надміру сплачених сум такого платежу (без заяви платника);

¹ Податкове право України : підручник. За ред. М.П. Кучерявенка, Н.А. Маринів. Харків : Право, 2019. С. 142.

б) за рахунок помилково та/або надміру сплачених сум з інших платежів (на підставі відповідної заяви платника) до відповідних бюджетів з урахуванням особливостей, визначених у Кодексі;

в) за рахунок суми бюджетного відшкодування з податку на додану вартість (на підставі відповідної заяви платника) до Державного бюджету України.

Не можуть бути джерелом погашення податкового боргу, крім погашення податкового боргу з податку на додану вартість (крім податкового боргу, що виник до 1 липня 2015 року), кошти на рахунку платника в системі електронного адміністрування податку на додану вартість. Для погашення такого податкового боргу за рахунок коштів на рахунку платника податків у системі електронного адміністрування податку на додану вартість центральний орган виконавчої влади, що реалізує податкову і митну політику, за умови наявності підстав, передбачених Податковим Кодексом, надсилає центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, у якому відкриті рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, реєстр, у якому зазначаються найменування платника податків, податковий та індивідуальний податковий номер платника податків та сума податкового боргу, що підлягає перерахуванню до бюджету (крім сум податкового боргу за податковими зобов'язаннями з податку на додану вартість, що підлягали сплаті до державного бюджету та за якими сформовано реєстр для перерахування коштів до державного бюджету з рахунка у системі електронного адміністрування відповідно до Кодексу). Порядок формування та надсилання центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, такого реєстру визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Джерелами погашення податкового боргу платника податків є будь-яке майно такого платника податків з урахуванням обмежень, визначених Кодексом, а також іншими законодавчими актами.

Не можуть бути використані як джерела погашення податкового боргу платника податків:

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

майно, яке належить на правах власності іншим особам та перебуває у володінні або користуванні платника податків, у тому числі (але не виключно) майно, передане платнику податків у лізинг (оренду), схов (відповідальне зберігання), ломбардний схов, на комісію (консигнацію); давальницька сировина, надана підприємству для переробки, крім її частини, що надається платнику податків як оплата за такі послуги, а також майно інших осіб, прийняті платником податків у заставу чи заклад, довірче та будь-які інші види агентського управління;

майнові права інших осіб, надані платнику податків у користування або володіння, а також немайнові права, у тому числі права інтелектуальної (промислової) власності, передані в користування такому платнику податків без права їх відчуження;

Кошти кредитів або позик, наданих платнику податків кредитно-фінансовою установою, що обліковуються на позичкових рахунках, відкритих такому платнику податків, суми акредитивів, що виставлені на ім'я платника податків, але не відкриті, суми авансових платежів та попередньої оплати за контрактами підприємств суднобудівної промисловості, отримані від замовників морських та річкових суден та інших плавучих засобів;

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

майно, вільний обіг якого заборонено згідно із законодавством України;

майно, що не може бути предметом застави відповідно до Закону України «Про заставу»;

кошти інших осіб, надані платнику податків у вклад (депозит) або довірче управління, а також власні кошти юридичної особи, що використовуються для виплат заборгованості з основної заробітної плати за фактично відпрацьований час фізичним особам, які перебувають у трудових відносинах з такою юридичною особою.

Посадові особи, у тому числі державні виконавці, які прийняли рішення про використання майна як джерела погашення грошового зобов'язання або податкового боргу платника податків несуть відповідальність відповідно до закону.

У разі якщо здійснення заходів щодо погашення податкового боргу платника податків шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, не привело до повного погашення суми податкового боргу або у разі недостатності у платника коштів для погашення податкового боргу,

контролюючий орган визначає дебіторську заборгованість платника податків, строк погашення якої настав, джерелом погашення податкового боргу такого платника податків.

Контролюючий орган укладає з платником податків договір щодо переведення права вимоги такої дебіторської заборгованості. Така дебіторська заборгованість продовжує залишатися активом платника податків, що має податковий борг, про що зазначається в договорі між платником податків і контролюючим органом, та повинна бути відповідним чином розкрита в примітках до фінансової звітності.

Податковий борг продовжує обліковуватися за платником податків, у якого він виник, до надходження коштів до бюджету за рахунок стягнення цієї дебіторської заборгованості. Контролюючий орган повідомляє платнику податків про таке надходження в п'ятиденний строк з дня отримання відповідного документа.

У разі відмови платника податків, що має податковий борг, від укладення з контролюючим органом договору щодо переведення права вимоги дебіторської заборгованості такий контролюючий орган звертається до суду щодо зобов'язання платника податків укласти зазначений договір.

У разі відсутності у платника податків, що є філією, відокремленим підрозділом юридичної особи, майна, достатнього для погашення його грошового зобов'язання або податкового боргу, джерелом погашення грошового зобов'язання або податкового боргу такого платника податків є майно такої юридичної особи, на яке може бути звернено стягнення згідно з Кодексом.

Забороняється будь-яка уступка грошового зобов'язання або податкового боргу платника податків третім особам. Дане положення не поширюється на випадки, коли гарантами повного та своєчасного погашення грошових зобов'язань платника податків є інші особи, якщо таке право передбачено Кодексом.

У разі наявності у платника податків податкового боргу контролюючі органи зобов'язані зарахувати кошти, що сплачує такий платник податків, в рахунок погашення податкового боргу згідно з черговістю його виникнення незалежно від напрямку сплати, визначеного платником податків. У такому ж порядку відбувається зарахування коштів, що надійдуть у рахунок погашення податкового боргу платника податків відповідно до статті 95 Кодексу або за рішенням суду у випадках, передбачених законом.

Спрямування коштів платником податків на погашення грошового зобов'язання перед погашенням податкового боргу забороняється, крім

випадків спрямування цих коштів на виплату заробітної плати та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

З моменту винесення судом ухвали про порушення провадження у справі про банкрутство платника податків порядок погашення грошових зобов'язань, які включені до конкурсних кредиторських вимог контролюючих органів до такого боржника, визначається згідно із Законом України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» без застосування норм Кодексу.

Орган стягнення звертається до суду з позовом про стягнення суми податкового боргу платника податку - фізичної особи. Стягнення податкового боргу за рішенням суду здійснюється державною виконавчою службою відповідно до закону про виконавче провадження.

У разі якщо податковий борг виник за операціями, що виконувалися в межах договорів про спільну діяльність, джерелом погашення такого податкового боргу є майно платників податків, що є учасниками такого договору.

7.3. Списання та розстрочення податкового боргу

Розстроченням, відстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу є перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під проценти, розмір яких дорівнює розміру 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день прийняття контролюючим органом рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу.

Якщо до складу розстроченої (відстроченої) суми входить пеня, то для розрахунку процентів береться сума за вирахуванням суми пені.

Платник податків має право звернутися до контролюючого органу із заявою про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Платник податків, який звертається до контролюючого органу із заявою про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань, вважається таким, що узгодив суму такого грошового зобов'язання.

Розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу в межах процедури відновлення платоспроможності боржника здійснюються відповідно до законодавства з питань банкрутства.

Підставою для розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є надання ним достатніх доказів існування обставин, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого

платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань та податкового боргу та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків.

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

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

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

Рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу, а також про перенесення строків сплати розстрочених, відстрочених сум або їх частки приймається у такому порядку:

стосовно загальнодержавних податків та зборів - керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу;

стосовно місцевих податків та зборів - керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу та затверджується фінансовим органом місцевого органу виконавчої влади, до бюджету якого зараховуються такі місцеві податки та збори.

Рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу, а також про перенесення строків сплати розстрочених, відстрочених сум або їх частки щодо загальнодержавних податків та зборів на строк, що виходить за межі одного та/або більше бюджетних років, крім

випадків, передбачених пунктом, приймається керівником (його заступником або уповноваженою особою) центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, про що повідомляється центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу, а також про перенесення строків сплати розстрочених, відстрочених сум або їх частки щодо загальнодержавних податків та зборів на строк, що виходить за межі одного та/або більше бюджетних років, у разі, якщо сума, заявлена до розстрочення, відстрочення, або сума розстрочених, відстрочених грошових зобов'язань чи податкового боргу, щодо яких переносяться строки сплати, становить 1 мільйон гривень та більше, приймається керівником (його заступником або уповноваженою особою) центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу, а також про перенесення строків сплати розстрочених, відстрочених сум, якщо сума попередньо наданого розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу не була погашена, приймається за вмотивованим та обґрунтованим рішенням керівника (заступника керівника) центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, формує та веде у відкритому доступі Реєстр заяв про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу, який щодня опубліковує на своєму офіційному веб-сайті.

Заяви про розстрочення, відстрочення грошового зобов'язання чи податкового боргу вносяться до Реєстру заяв про розстрочення, відстрочення грошового зобов'язання чи податкового боргу протягом операційного дня їх отримання у хронологічному порядку їх надходження.

Порядок ведення та форма Реєстру заяв про розстрочення, відстрочення грошового зобов'язання чи податкового боргу затверджуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Розстрочення, відстрочення грошового зобов'язання чи податкового боргу надається окремо за кожним податком і збором.

Якщо сума грошового зобов'язання чи податкового боргу, заявлена до розстрочення, відстрочення, становить 1 мільйон гривень і більше, розстрочення, відстрочення надається лише за умови:

передачі у податкову заставу майна платника податків, балансова вартість якого дорівнює або перевищує заявлену до розстрочення, відстрочення суму грошового зобов'язання, - у разі розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань;

перебування у податковій заставі майна платника податків, балансова вартість якого дорівнює або перевищує заявлену до розстрочення, відстрочення суму податкового боргу, - у разі розстрочення, відстрочення податкового боргу.

Строки сплати розстрочених, відстрочених сум або їх частки можуть бути перенесені шляхом прийняття окремого рішення та внесення відповідних змін до договорів розстрочення, відстрочення.

Договори про розстрочення (відстрочення) можуть бути достроково розірвані:

з ініціативи платника податків - при достроковому погашенні розстроченої суми грошового зобов'язання та податкового боргу або відстроченої суми грошового зобов'язання або податкового боргу, щодо яких була досягнута домовленість про розстрочення, відстрочення;

з ініціативи контролюючого органу в разі, якщо:

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

платник податків визнається таким, що має податковий борг із грошових зобов'язань, які виникли після укладення зазначених договорів;

платник податків порушує умови погашення розстроченого грошового зобов'язання чи податкового боргу або відстроченого грошового зобов'язання чи податкового боргу.

Порядок розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

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

7.4. Строки давності та їх застосування

Контролюючий орган має право провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених Кодексом, не пізніше закінчення 1095 дня (2555 дня у разі проведення перевірки контрольованої операції відповідно до статті 39 Кодексу), що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, - за днем її фактичного подання. Якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання (в тому числі від нарахованої пені), а спір стосовно такої декларації та/або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку.

У разі подання платником податку уточнюючого розрахунку до податкової декларації контролюючий орган має право визначити суму податкових зобов'язань за такою податковою декларацією протягом 1095 днів з дня подання уточнюючого розрахунку.

Грошове зобов'язання може бути нараховане або провадження у справі про стягнення такого податку може бути розпочате без дотримання строку давності якщо:

податкову декларацію за період, протягом якого виникло податкове зобов'язання, не було подано;

посадову особу платника податків (фізичну особу - платника податків) засуджено за ухилення від сплати зазначеного грошового зобов'язання або у кримінальному провадженні винесено рішення про його закриття з нереабілітуючих підстав, яке набрало законної сили.

Відлік строку давності зупиняється на будь-який період, протягом якого контролюючому органу згідно з рішенням суду заборонено проводити перевірку платника податків або платник податків перебуває поза межами України, якщо таке перебування є безперервним та дорівнює чи є більшим за 183 дні.

У разі якщо грошове зобов'язання нараховане контролюючим органом до закінчення строку давності, податковий борг, що виник у зв'язку з відмовою у самостійному погашенні такого грошового зобов'язання, може бути стягнутий протягом наступних 1095 календарних днів з дня виникнення податкового боргу. Якщо платіж стягується за рішенням суду, строки стягнення встановлюються до повного погашення такого платежу або визначення боргу безнадійним.

Заяви про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або про їх відшкодування у випадках, передбачених Кодексом, можуть бути подані не пізніше 1095 дня, що настає за днем здійснення такої переплати або отримання права на таке відшкодування.

Граничні строки для подання податкової декларації, заяв про перегляд рішень контролюючих органів, заяв про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань, підлягають продовженню керівником (його заступником або уповноваженою особою) за письмовим запитом платника податків, якщо такий платник податків протягом зазначених строків:

перебував за межами України;

перебував у плаванні на морських суднах за кордоном України у складі команди (екіпажу) таких суден;

перебував у місцях позбавлення волі за вироком суду;

мав обмежену свободу пересування у зв'язку з ув'язненням чи полонном на території інших держав або внаслідок інших обставин непереборної сили, підтверджених документально;

був визнаний за рішенням суду безвісно відсутнім або перебував у розшуку у випадках, передбачених законом.

Штрафні санкції, визначені Кодексом, не застосовуються протягом строків продовження граничних строків подання податкової декларації згідно з пунктом.

Дія пункту даних норм поширюється на:

платників податків - фізичних осіб;

посадових осіб юридичної особи у разі, якщо протягом зазначених граничних строків така юридична особа не мала інших посадових осіб, уповноважених відповідно до законодавства України нараховувати, стягувати та вносити до бюджету податки, а також вести бухгалтерський облік, складати та подавати податкову звітність.

Тема 8. ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ

- 8.1. Поняття та зміст податкового контролю
- 8.2. Правовий статус органів податкового контролю
- 8.3. Податкові консультації

Основний зміст

8.1. Поняття та зміст податкового контролю

Податковий контроль - система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Податковий контроль здійснюється контролюючими органами в межах їх повноважень, передбачених Податковим кодексом України, Митним кодексом України та законами України. Розмежування повноважень і функціональних обов'язків між контролюючими органами також визначається законодавством України..

Органи Служби безпеки України, внутрішніх справ, податкової міліції, прокуратури та їх службові (посадові) особи не можуть брати безпосередньої участі у проведенні перевірок, що здійснюються контролюючими органами, та проводити перевірки суб'єктів підприємницької діяльності з питань оподаткування.

Види податкового контролю:

- за часом проведення: попередній, поточний, наступний;
- залежно від джерела отримання інформації: документальний, фактичний, зустрічний;
- залежно від місця проведення контрольних дій: камеральний, виїзний;
- за період проведення: плановий, позаплановий;
- залежно від суб'єктів, які здійснюють контрольну діяльність: податковий контроль, який здійснюється органами державної податкової служби та податковий контроль, який здійснюється органами державної митної служби;
- залежно від статусу підконтрольних суб'єктів: податковий контроль юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів; податковий контроль самозайнятих осіб, податковий контроль фізичних осіб;

- за обсягом контрольної діяльності: комплексний, тематичний;
- залежно від об'єкта контролю: податковий контроль за визначенням нарахованих та сплачених податкових зобов'язань по податках та зборах, податковий контроль за використанням податкових пільг та систем оподаткування, податковий контроль за постановкою на облік та перевірка основних реквізитів платника податку, податковий контроль за касою дисципліною платника податків, за здійсненням розрахунків у готівковій та безготівковій формі, податковий контроль у сфері зовнішньоекономічної діяльності та експортно-імпортних операцій, податковий контроль щодо наявності ліцензії, дозволів, патентів;
- за ступенем охоплення предметів контролю: повний, вибірковий.

8.2. Правовий статус органів податкового контролю

Відповідно до ст. 41 Податкового кодексу України контролюючими органами є центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову, державну митну політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган (далі - центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику), його територіальні органи.

Перелік прав контролюючих органів закріплений ст. 20 Податкового кодексу України. Ці права спрямовані на забезпечення виконання покладеного на контролюючі органи головного завдання щодо контролю за виконанням платниками податків свого податкового обов'язку з обчислення, декларування та сплати сум податку та збору в порядку і строки, визначені чинним податковим законодавством.

Надаючи контролюючим органам права на забезпечення власних повноважень, державою також установлені та гарантовані обов'язки й відповідальність посадових осіб контролюючих органів. За невиконання або неналежне виконання покладених обов'язків посадові особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом. За прийняття неправомірного рішення, яким визначаються податкові (грошові) зобов'язання платника податку, посадова особа контролюючого органу, яка прийняла таке рішення, а також безпосередній керівник такої посадової особи несуть відповідальність згідно із законом.

Ефективність податкового контролю залежить від своєчасної реалізації та поєднання всіх способів його здійснення. Під способами здійснення податкового контролю розуміють сукупність дій відповідних контролюючих органів із виконання завдань податкового контролю, які регламентовані нормами податкового законодавства.

Способи здійснення податкового контролю:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;
- перевірок та звірок відповідно до вимог Кодексу, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин;
- моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до Кодексу.

8.3. Податкові консультації

Податкова консультація – індивідуальна податкова консультація та узагальнююча податкова консультація, що надаються в порядку, передбаченому Кодексом.

Індивідуальна податкова консультація – роз'яснення контролюючого органу, надане платнику податків щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, та зареєстроване в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій.

Узагальнююча податкова консультація – оприлюднення позиції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, що склалася за результатами узагальнення індивідуальних податкових консультацій, наданих контролюючими органами платникам податків, та/або у разі виявлення обставин, що свідчать про неоднозначність окремих норм такого законодавства.

За зверненням платників податків контролюючі органи надають їм безоплатно індивідуальні податкові консультації з питань практичного застосування окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль

за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом 25 календарних днів, що настають за днем отримання такого звернення даним контролюючим органом.

Звернення платників податків на отримання індивідуальної податкової консультації в письмовій формі повинно містити:

найменування для юридичної особи або прізвище, ім'я, по батькові для фізичної особи, податкову адресу, а також номер засобу зв'язку та адресу електронної пошти, якщо такі наявні;

код згідно з ЄДРПОУ (для юридичних осіб) або реєстраційний номер облікової картки платника податків (для фізичних осіб) або серію та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідному контролюючому органу і мають відмітку у паспорті);

зазначення, в чому полягає практична необхідність отримання податкової консультації;

підпис платника податків;

дату підписання звернення.

На звернення платника податків, що не відповідає вимогам, зазначеним у цьому пункті, податкова консультація не надається, а надсилається відповідь у порядку та строки, передбачені Законом України «Про звернення громадян».

Уповноважена особа центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, може прийняти рішення про продовження строку розгляду звернення на отримання індивідуальної податкової консультації понад 25-денний строк, але не більше 10 календарних днів, та письмово повідомити про це платнику податків до закінчення строку, визначеного Податковим кодексом.

Індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.

За вибором платника податків індивідуальна податкова консультація надається в усній або письмовій формі. Індивідуальна податкова консультація, надана в письмовій формі, обов'язково повинна містити назву - податкова консультація, реєстраційний номер в єдиній базі індивідуальних податкових консультацій, опис питань, що порушуються платником податків, з урахуванням фактичних обставин, зазначених у зверненні платника податків, обґрунтування застосування норм законодавства та висновок з питань практичного використання таких норм законодавства.

Індивідуальні податкові консультації надаються:

в усній формі - контролюючими органами та державними податковими інспекціями;

у письмовій формі - контролюючими органами в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях, міжрегіональними територіальними органами, центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику.

Індивідуальна податкова консультація, надана в письмовій формі, підлягає реєстрації в єдиній базі індивідуальних податкових консультацій та розміщенню на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, без зазначення найменування (прізвища, ім'я, по батькові) платника податків, коду згідно з ЄДРПОУ (реєстраційного номера облікової картки) та його податкової адреси.

Доступ до зазначених даних єдиної бази та офіційного веб-сайту є безоплатним та вільним. Порядок ведення та форма єдиної бази індивідуальних податкових консультацій визначаються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Контролюючий орган в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях, міжрегіональний територіальний орган зобов'язаний надіслати центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, індивідуальну податкову консультацію протягом 15 календарних днів, що настають за днем отримання звернення платника податків на отримання індивідуальної податкової консультації, для розгляду питання про внесення відомостей про таку консультацію до єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій, про що повідомляє платнику податків у порядку, визначеному статтею 42 Податкового Кодексу.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, отримавши індивідуальну податкову консультацію від контролюючого органу, який йому підпорядковується, протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання такої консультації, але не більше 35 календарних днів, що настають за днем отримання контролюючим органом відповідного звернення платників податків, приймає одне із таких рішень:

про внесення відомостей про індивідуальну податкову консультацію до єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій, про що повідомляє протягом одного робочого дня з моменту прийняття рішення контролюючий орган, який йому підпорядковується;

про відмову у внесенні відомостей до єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій, з одночасним наданням платнику податків від свого імені індивідуальної податкової консультації та внесенням відомостей про таку консультацію до зазначеного реєстру, про що повідомляє протягом одного робочого дня з моменту прийняття рішення контролюючий орган, який йому підпорядковується, та платника податків у порядку, визначеному статтею 42 Кодексу.

Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, проводить періодичне узагальнення індивідуальних податкових консультацій, а також аналізує обставини, що свідчать про неоднозначність окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, шляхом надання узагальнюючих податкових консультацій, які затверджуються наказом цього органу.

Узагальнюючі податкові консультації підлягають оприлюдненню на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, протягом п'яти календарних днів з дня їх надання.

Наслідки застосування податкових консультацій

Не може бути притягнуто до відповідальності, включаючи фінансової (штрафні санкції та/або пеня), платника податків (податкового агента та/або його посадову особу), який діяв відповідно до індивідуальної податкової консультації, наданої йому у письмовій формі, а також узагальнюючої податкової консультації, за діяння, що містить ознаки податкового правопорушення, зокрема на підставі того, що у подальшому така податкова консультація була змінена або скасована.

Положення даної норми застосовуються до індивідуальної податкової консультації, за умови що вона зареєстрована в єдиній базі індивідуальних податкових консультацій.

У разі коли положення індивідуальної податкової консультації суперечать положенням узагальнюючої податкової консультації, застосовуються положення узагальнюючої податкової консультації.

Платник податків та/або податковий агент, які діяли відповідно до податкової консультації, не звільняються від обов'язку сплати податкового зобов'язання, визначеного Кодексом.

Платник податків може оскаржити до суду наказ про затвердження узагальнюючої податкової консультації або надану йому індивідуальну податкову консультацію як правовий акт індивідуальної дії, викладені в

письмовій формі, які, на думку такого платника податків, суперечать нормам або змісту відповідного податку чи збору.

Скасування судом наказу про затвердження узагальнюючої податкової консультації або індивідуальної податкової консультації є підставою для надання нової податкової консультації з урахуванням висновків суду.

Протягом 30 календарних днів з дня набрання законної сили рішенням суду про скасування наказу про затвердження узагальнюючої податкової консультації або індивідуальної податкової консультації центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, або контролюючий орган з урахуванням висновків суду зобов'язані опублікувати узагальнюючу податкову консультацію або надати платнику податків індивідуальну податкову консультацію.

Тема 9. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

- 9.1. Відповідальність за порушення податкового законодавства України, її види та підстави застосування
- 9.2. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства
- 9.3. Окремі види податкових правопорушень

Основний зміст

9.1. Відповідальність за порушення податкового законодавства України, її види та підстави застосування

Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, у тому числі визначає відповідальність за порушення податкового законодавства (ст. 1). У свою чергу, згідно із підп. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України одним із принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство України, є невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства. Цим принципом формуються загальні засади відповідальності за порушення податкового законодавства. Так само одним із принципів, на основі яких здійснюється митна справа, є відповідальність усіх учасників відносин, що регулюються Митним кодексом України. Безпосередньо ж нормативно-правовому регулюванню відповідальності за порушення податкового законодавства присвячена гл. 11 розд. II Податкового кодексу України. Зокрема, відповідно до п. 109.2 ст. 109 Податкового кодексу України вчинення платниками податків, їх посадовими особами та посадовими особами контролюючих органів порушень законів з питань оподаткування та порушень вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену Податковим кодексом України та іншими законами України. Враховуючи виокремлення серед підстав юридичної відповідальності юридичних і фактичних, можна вважати, що юридичною підставою відповідальності за порушення податкового законодавства є норми актів податкового законодавства (зокрема, норми гл. 11 розд. II Податкового кодексу України та інших актів законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи), а фактичною - вчинення вказаними у п. 109.2 ст. 109 Податкового кодексу України суб'єктами таких діянь, які відповідно до норм цих актів визнаються

порушенням податкового законодавства¹.

Так, згідно із п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених Податковим кодексом України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Тож, податковому правопорушенню притаманні такі ознаки, як:

протиправність (невідповідність поведінки суб'єктів податкових правовідносин тим правилам, які закріплені в податковому законодавстві);

зовнішній прояв у формі діяння (активної поведінки - дії або пасивної поведінки - бездіяльності);

вчинення визначеним колом суб'єктів (платниками податків, податковими агентами та/або їх посадовими особами, а також посадовими особами контролюючих органів);

суспільна шкідливість/небезпечність (наслідком є невиконання (наприклад, несплата податку) або неналежне виконання (наприклад, сплата податку не у повному обсязі);

сплата податку у повному обсязі, але не в строк; тощо) вимог, що містяться в актах податкового законодавства, тобто порушення суб'єктивних прав і юридичних обов'язків, а також заподіяння шкоди/збитків).

За «податкове правопорушення» передбачається саме фінансово-правова (податково-правова) відповідальність, тобто така, що визначається в нормах фінансового (податкового) права і яка настає в межах фінансових (податкових) правовідносин. Натомість за «порушення податкового законодавства» крім фінансово-правової (податково-правової) передбачається настання й інших видів юридичної відповідальності. Зокрема, відповідно до п. 111.1 ст. 111 Податкового кодексу України за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова; адміністративна; кримінальна. При цьому згідно із п. 112.1 ст. 112 Податкового кодексу України притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не звільняє їх

¹ Податкове право України : підручник. За ред. М.П. Кучерявенка, Н.А. Маринів. Харків : Право, 2019. С. 190-209.

посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності. Отже, відповідальність за порушення податкового законодавства має системний та міжгалузевий характер. Тому за ступенем суспільної небезпечності «порушення податкового законодавства» може полягати у: 1) податковому правопорушенні (за що настає фінансова відповідальність); 2) адміністративному правопорушенні (проступку) (за що настає адміністративна відповідальність); 3) злочині (за що настає кримінальна відповідальність).

Загальним об'єктом усіх податкових правопорушень виступають суспільні відносини, що регулюються та охороняються нормами податкового права, а саме - відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів. У свою чергу, кінцевим результатом вчинення податкового правопорушення, як правило, є завдання шкоди фінансовим інтересам держави та територіальних громад щодо формування централізованих грошових фондів (державного та місцевих бюджетів) за рахунок податків та зборів. Тому якщо основним безпосереднім об'єктом податкового правопорушення є конкретні суспільні відносини у сфері справляння податків і зборів, що охороняються певною статтею гл. 11 розд. II Податкового кодексу України, то додатковим безпосереднім об'єктом податкового правопорушення є суспільні відносини, яким поряд із основним об'єктом завдається або може бути завдана шкода, а саме - суспільні відносини, що виникають у процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами (в частині податкових надходжень).

Об'єктивна сторона податкового правопорушення характеризує його зовнішній вияв у формі діяння (дії або бездіяльності), що має протиправний характер та призвело до невиконання або неналежного виконання вимог, що містяться в актах податкового законодавства. Наприклад, порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах (ст. 117 Податкового кодексу України) може бути вчинено як шляхом бездіяльності (неподання у строки та у випадках, передбачених Податковим кодексом України, заяв або документів для взяття на облік тощо), так і шляхом дії (подання з помилками чи у неповному обсязі відомостей стосовно складення податкової звітності відповідно до вимог, установлених Податковим кодексом України тощо).

Суб'єктом податкового правопорушення, відповідно до п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України, може бути платник податків, податковий агент та/або їх посадова особа, а також посадова особа контролюючого органу. Однак згідно із п. 110.1 ст. 110 Податкового кодексу України серед

осіб, які притягаються до відповідальності за вчинення податкових правопорушень, відсутні посадові особи контролюючих органів, а зазначаються лише платники податків, податкові агенти та/або їх посадові особи. Це виглядає певною колізією та викликає питання про суб'єктний склад податкового правопорушення. У свою чергу, аналіз статей 117-128 Податкового кодексу України, у яких закріплено окремі склади податкових правопорушень, свідчить, що до суб'єктів податкових правопорушень законодавець фактично відносить платників податків (узагалі або з відповідною деталізацією та визначенням спеціальних ознак), посадових осіб платників податків, податкових агентів, а також банки та інші фінансові установи (про які, до речі, не згадується ні у п. 109.1 ст. 109, ні у п. 110.1 ст. 110 Податкового кодексу України).

Тому на сьогодні питання суб'єктного складу податкових правопорушень залишається невирішеним. Звісно, відсутність у статтях 117-128 Податкового кодексу України таких суб'єктів податкових правопорушень, як посадові особи контролюючих органів, не означає відсутність можливості появи в майбутньому складів з їх участю. Однак така можливість ставиться під сумнів положеннями п. 110.1 ст. 110 Податкового кодексу України, які не передбачають притягнення посадових осіб контролюючих органів до відповідальності за вчинення податкових правопорушень. Натомість, наприклад, згідно із ч. 1 ст. 30 Митного кодексу України посадові особи та інші працівники органів доходів і зборів, які прийняли неправомірні рішення, вчинили неправомірні дії або допустили бездіяльність, у тому числі в особистих корисливих цілях або на користь третіх осіб, несуть кримінальну, адміністративну, дисциплінарну та іншу відповідальність відповідно до закону.

9.2. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства

Відповідно до п. 111.2 ст. 111 Податкового кодексу України фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з Податковим кодексом України та іншими законами у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. У підп. 14.1.265 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України дається визначення «штрафної санкції (фінансової санкції, штрафу)», під якою розуміється плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за

дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Відповідно одночасне використання та нерозмежування законодавцем таких понять, як «штрафна санкція», «фінансова санкція», «штраф», значно ускладнюють як праворозуміння, так і правозастосування.

Ознаки, що притаманні «штрафу», а саме: 1) грошовий характер (адже він являє собою плату, тому, як і податок, не може бути встановлений та/або сплачений у натуральній формі); 2) може визначатися як у фіксованому вигляді, так і у вигляді відсотків (що залежить від характеру діяння, за вчинення якого він накладається); 3) передбачає його справляння (тобто сплату самостійно порушником або стягнення контролюючим органом); 4) суб'єктом, з якого він справляється, виступає платник податків (хоча це викликає питання, наприклад, у випадку накладення штрафу на банки чи інші фінансові установи відповідно до ст. 128 Податкового кодексу України тощо); 5) підставою його справляння є порушення (податкове правопорушення) (зокрема, порушення вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи); крім того, виходячи з аналізу інших статей Податкового кодексу України, можна вказати ще й такі ознаки «штрафу», як: б) його розмір може залежати від (див. статті 117-128 Податкового кодексу України):

а) строку, протягом якого триває порушення, за яке він накладається;

б) суми (податкового боргу, грошового зобов'язання, податкового зобов'язання, податку тощо), від якої він обчислюється; в) розміру прожиткового мінімуму, у якому він обчислюється; г) повторюваності вчинення порушення, за яке він накладається тощо; 7) він може бути складовою грошового зобов'язання (див. підп. 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України), податкового боргу (див. підп. 14.1.175 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України), а також податкового боргу в міжнародних правовідносинах (див. підп. 14.1.154 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України).

У свою чергу, згідно із ч. 1 ст. 461 Митного кодексу України за порушення митних правил можуть бути накладені такі адміністративні стягнення: 1) попередження; 2) штраф; 3) конфіскація. При цьому відповідно до ч. 1 ст. 464 Митного кодексу України штраф як адміністративне стягнення за порушення митних правил полягає у покладенні на особу, яка притягується до адміністративної відповідальності за таке правопорушення, обов'язку сплатити до державного бюджету грошові кошти у сумі, яка

визначається Митним кодексом України залежно від виду та характеру вчиненого правопорушення. У зв'язку з цим можна припустити, що фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства фактично настає у вигляді покладення на правопорушника обов'язку сплатити штраф та/або пеню.

Згідно ж із п. 113.3 ст. 113 Податкового кодексу України штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються у порядку та у розмірах, встановлених Податковим кодексом України та іншими законами України. Застосування за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), не передбачених Податковим кодексом України та іншими законами України, не дозволяється.

Правова природа пені у податковому праві на сьогодні є неоднозначною. Зокрема, доктринальні уявлення з цього питання зводяться до трьох основних напрямів, згідно з якими пеня розуміється як: 1) спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку; 2) санкція за порушення податкового законодавства; 3) така, що має подвійну правову природу (об'єднує властивості способу забезпечення та санкції). У той же час за визначенням, яке міститься у підп. 14.1.162 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, пеня являє собою суму коштів у вигляді відсотків, нараховану на суми грошових зобов'язань у встановлених Податковим кодексом України випадках та не сплачену у встановлені законодавством строки. Порядок нарахування пені регулюється окремо гл. 12 розд. II Податкового кодексу України, а також гл. 7 розд. III Порядку ведення органами Державної фіскальної служби України оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 7 квітня 2016 р. № 422.

У свою чергу, згідно із положеннями ч. 4 ст. 302 Митного кодексу України пеня сплачується незалежно від застосування інших заходів відповідальності за порушення вимог законодавства України, визначених Митним кодексом України, Податковим кодексом України та іншими законами України. Тим самим пеня ототожнюється із заходами відповідальності. Так, відповідно до ч. 1 ст. 302 Митного кодексу України після закінчення встановлених Митним кодексом України та Податковим кодексом України строків сплати митних платежів на суму податкового боргу нараховується пеня у розмірі та порядку, визначених Податковим

кодексом України. При цьому, згідно із ч. 5 ст. 302 Митного кодексу України, пеня нараховується платником податків самостійно та сплачується одночасно зі сплатою митних платежів. Відповідно ж до ч. 6 ст. 302 Митного кодексу України сплата, стягнення та повернення пені здійснюються за правилами, встановленими законом для сплати, стягнення та повернення митних платежів.

9.3. Окремі види податкових правопорушень

Розподіл податкових правопорушень на види передбачає звернення до ст. 16 Податкового кодексу України, у якій закріплено перелік обов'язків платника податків. При цьому необхідно звернути увагу на виділення трьох груп цих обов'язків: 1) з податкового обліку; 2) зі сплати податків; 3) з податкової звітності. Аналіз статей 117-128 Податкового кодексу України дає змогу побачити, що й податкові правопорушення кореспондують із цими трьома групами обов'язків.

У ст. 117 Податкового кодексу України передбачається відповідальність за порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах. Об'єктом цього правопорушення виступають суспільні відносини, що забезпечують належний порядок здійснення податкового контролю шляхом ведення обліку платників податків. Об'єктивна сторона може проявлятися у формі як дії (поданні відомостей з помилками чи у неповному обсязі), так і бездіяльності (неподанні заяв, документів, виправлених документів, відомостей). Суб'єкти поділяються на загальних (юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи) та спеціальних (самозайняті особи; юридичні особи, відповідальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність; суб'єкти господарювання, які здійснюють операції з реалізації пального (юридичні особи та фізичні особи - підприємці)). Санкцією є штраф.

Згідно зі ст. 118 Податкового кодексу України встановлюється відповідальність за порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків. Об'єктом цього правопорушення виступають суспільні відносини, що забезпечують належний порядок здійснення податкового контролю шляхом ведення обліку платників податків. Об'єктивна сторона може проявлятися у формі як дії (здійснення видаткових операцій), так і бездіяльності (неподання повідомлення про відкриття або закриття рахунків; неповідомлення про свій статус). Суб'єктами можуть бути лише фінансові установи, у тому числі

банки, а також самозайняті особи. Санкцією є штраф.

Відповідно до п. 119.1 ст. 119 Податкового кодексу України передбачається відповідальність за неподання або порушення порядку подання платником податків інформації для формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб - платників податків. У свою чергу, згідно із п. 119.3 ст. 119 встановлюється відповідальність за оформлення документів, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків без зазначення реєстраційного номера облікової картки платника податків, або з використанням недостовірного реєстраційного номера облікової картки платника податків, крім випадків, визначених п. 119.2 ст. 119 Податкового кодексу України.

Об'єктом цього правопорушення виступають суспільні відносини, що забезпечують належний порядок здійснення податкового контролю шляхом ведення обліку платників податків. Об'єктивна сторона може проявлятися у формі як дії (порушення порядку подання інформації; оформлення документів без зазначення реєстраційного номера облікової картки платника податків або з використанням недостовірного реєстраційного номера), так і бездіяльності (неподання інформації). Суб'єкти поділяються на загальних (фізичні особи, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи) та спеціальних (податкові агенти з податку на доходи фізичних осіб). Санкцією є штраф.

Відповідно до ст. 128 Податкового кодексу України передбачається відповідальність за неподання або подання з порушенням строку банками чи іншими фінансовими установами податкової інформації контролюючим органам, об'єктом цього правопорушення виступають суспільні відносини, що забезпечують належний порядок здійснення податкового контролю шляхом інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів. Об'єктивна сторона може проявлятися у формі як дії (подання податкової інформації з порушенням строку), так і бездіяльності (неподання податкової інформації). Суб'єктами можуть бути лише фінансові установи, у тому числі банки. Санкцією є штраф.

Відповідно до ст. 122 Податкового кодексу України передбачається відповідальність за порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою - підприємцем, об'єктом цього правопорушення виступають суспільні відносини, що виникають у зв'язку зі сплатою податків і зборів. Об'єктивна сторона порушення проявляється тільки у формі бездіяльності (несплата (неперерахування) авансових внесків єдиного податку). Суб'єктами можуть бути лише фізичні особи - підприємці, при цьому тільки першої та другої груп. Санкцією є штраф.

Відповідно до ст. 126 Податкового кодексу України передбачається

відповідальність за порушення правил сплати (перерахування) податків. Об'єктом цього правопорушення виступають суспільні відносини, що виникають у зв'язку зі сплатою податків і зборів. Об'єктивна сторона може проявлятися лише у формі бездіяльності (несплата узгодженої суми грошового зобов'язання (узгодженого грошового зобов'язання) у встановлений Податковим кодексом України строк). При цьому суб'єктами правопорушення, передбаченого п. 126.1 ст. 126 Податкового кодексу України, можуть бути будь-які платники податків, а суб'єктами правопорушення, передбаченого п. 126.2 ст. 126 Податкового кодексу України, можуть бути лише платники акцизного податку - виробники тютюнових виробів. Санкцією є штраф.

Згідно зі ст. 127 Податкового кодексу України встановлюється відповідальність за порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати. Об'єктом цього правопорушення виступають суспільні відносини, що виникають у зв'язку зі сплатою податків і об'єктивна сторона може проявлятися лише у формі бездіяльності (не нарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податку). Суб'єктами можуть бути лише податкові агенти з податку на доходи фізичних осіб. Санкцією є штраф.

Тема 10. ПОДАТОК НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

- 10.1. Характеристика податку на прибуток з підприємств за елементами
- 10.2. Порядок обчислення податку на прибуток підприємств та сплати
- 10.3. Особливості оподаткування окремих видів діяльності та операцій
- 10.4. Порядок оподаткування окремих видів діяльності

Основний зміст

10.1. Характеристика податку на прибуток з підприємств за елементами

Платниками податку - резидентами є:

суб'єкти господарювання - юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами.

Платниками податку - нерезидентами є:

юридичні особи, які утворені в будь-якій організаційно-правовій формі та отримують доходи з джерелом походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України;

постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників.

Постійне представництво до початку своєї господарської діяльності стає на облік в контролюючому органі за своїм місцезнаходженням у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. Постійне представництво, яке розпочало свою господарську діяльність до реєстрації в контролюючому органі, вважається таким, що ухиляється від оподаткування, а одержані ним прибутки вважаються прихованими від оподаткування.

Не є платниками податку неприбуткові підприємства, установи та організації у порядку та на умовах, встановлених Податковим кодексом.

Неприбутковим підприємством, установою та організацією для цілей оподаткування податком на прибуток підприємств є підприємство, установа та організація, що одночасно відповідає таким вимогам:

утворена та зареєстрована в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації;

установчі документи якої (або установчі документи організації вищого рівня, на підставі яких діє неприбуткова організація відповідно до закону) містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників у розумінні Цивільного кодексу України), членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб.

установчі документи якої (або установчі документи організації вищого рівня, на підставі яких діє неприбуткова організація відповідно до закону) передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду, іншим юридичним особам, що здійснюють недержавне пенсійне забезпечення відповідно до закону (для недержавних пенсійних фондів), або зарахування до доходу бюджету у разі припинення юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення). (Це положення не поширюється на об'єднання та асоціації об'єднань співвласників багатоквартирних будинків);

внесена контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Об'єктом оподаткування є:

- прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень Кодексу.

Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень Кодексу. Платник податку, у якого річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не

перевищує двадцяти мільйонів гривень, має право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень Кодексу, не більше одного разу протягом безперервної сукупності років в кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу. Про прийняте рішення платник податку зазначає у податковій звітності з цього податку, що подається за перший рік в такій безперервній сукупності років. В подальші роки такої сукупності коригування фінансового результату також не застосовуються (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років).

Якщо у платника, який прийняв рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень Кодексу, в будь-якому наступному році річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період перевищує двадцять мільйонів гривень, такий платник визначає об'єкт оподаткування починаючи з такого року шляхом коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці, визначені відповідно до положень Кодексу;

- дохід за договорами страхування;
- дохід (прибуток) нерезидента, що підлягає оподаткуванню відповідно до Кодексу, з джерелом походження з України;
- дохід суб'єктів, які здійснюють випуск та проведення лотерей, підлягає оподаткуванню згідно з Кодексом;
- дохід операторів, отриманий від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю, що підлягає оподаткуванню згідно з Кодексом.

Базою оподаткування є грошове вираження об'єкту оподаткування, визначеного згідно із статтею 134 Кодексу.

Базова (основна) ставка податку становить 18 відсотків.

Під час провадження страхової діяльності юридичних осіб - резидентів одночасно із ставкою податку на прибуток, визначеною у пункті 136.1 статті, ставки податку на дохід встановлюються у таких розмірах:

3 відсотки за договорами страхування від об'єкта оподаткування, що визначається у підпункті 141.1.2 пункту 141.1 статті 141 Кодексу;

0 відсотків за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорів страхування додаткової пенсії, та визначених підпунктами 14.1.52, 14.1.52-1, 14.1.52-2 і 14.1.116 пункту 14.1 статті 14 Кодексу.

Ставки 0, 4, 6, 12, 15 і 20 відсотків застосовуються до доходів нерезидентів та прирівняних до них осіб із джерелом їх походження з України у випадках, встановлених пунктом 141.4 статті 141 Кодексу.

Під час провадження букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино) одночасно із ставкою податку на прибуток, визначеною у пункті 136.1 статті, ставка податку на дохід встановлюється у розмірі:

10 відсотків від доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів;

18 відсотків від доходу, отриманого від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю.

Податок на дохід, визначений як об'єкт оподаткування у підпунктах 134.1.2, 134.1.4, 134.1.5 пункту 134.1 статті 134 Кодексу, є частиною податку на прибуток.

Під час провадження діяльності з випуску та проведення лотерей встановлюється ставка податку на дохід від суми доходів, визначених підпунктом 134.1.4 пункту 134.1 статті 134 Кодексу, у розмірі 30 відсотків з урахуванням положень пункту 47 підрозділу 4 розділу XX Кодексу.

10.2. Порядок обчислення податку на прибуток підприємств та сплати

Податок нараховується платником самостійно за ставкою, визначеною статтею 136 Кодексу, від бази оподаткування.

Податок, що підлягає сплаті до бюджету платниками податку, які провадять страхову діяльність, визначається в порядку, передбаченому пунктом 141.1 статті 141 Кодексу.

Відповідальність за повноту утримання та своєчасність перерахування до бюджету податку, зазначеного в пункті 57.1-1 статті 57 та 141.4 статті 141 Кодексу, покладається на платників податку, які здійснюють відповідні виплати.

Податковими (звітними) періодами для податку на прибуток підприємств, крім випадків, передбачених пунктом 137.5 статті, є календарні:

квартал, півріччя, три квартали, рік. При цьому податкова декларація розраховується наростаючим підсумком. Податковий (звітний) період починається з першого календарного дня податкового (звітного) періоду і закінчується останнім календарним днем податкового (звітного) періоду, крім:

виробників сільськогосподарської продукції, визначеної статтею 209 Кодексу, які можуть обрати річний податковий (звітний) період, який починається з 1 липня минулого звітного року і закінчується 30 червня поточного звітного року.

Для цілей оподаткування податком на прибуток до підприємств, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, належать підприємства, дохід яких від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній податковий (звітний) рік перевищує 50 відсотків загальної суми доходу;

у разі якщо особа ставиться на облік контролюючим органом як платник податку протягом податкового (звітного) періоду, перший податковий (звітний) період розпочинається з дати, на яку припадає початок такого обліку, і закінчується останнім календарним днем такого податкового (звітного) періоду;

якщо платник податку ліквідується (у тому числі до закінчення першого податкового (звітного) періоду), останнім податковим (звітним) періодом вважається період, на який припадає дата ліквідації.

Річний податковий (звітний) період встановлюється для таких платників податку:

а) платників податку, які зареєстровані протягом звітного (податкового) року (новостворені), що сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному (податковому) році;

б) виробників сільськогосподарської продукції;

в) платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), за попередній річний звітний (податковий) період, не перевищує 20 мільйонів гривень. При цьому до річного доходу від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначеного за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), включається дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи.

Нерезидент щороку може отримувати від контролюючого органу підтвердження українською мовою щодо сплати податку.

Платники податку на дохід: суб'єкти, які здійснюють випуск та проведення лотерей, щоквартально сплачують податок на дохід у порядку і в строки, які встановлені для квартального податкового (звітного) періоду з поданням податкової декларації з податку на прибуток.

10.3. Особливості оподаткування окремих видів діяльності та операцій

1. Особливості оподаткування страховика

Страховики сплачують податок на прибуток за ставкою, визначеною відповідно до пункту статті 136, та податок на дохід за ставкою, визначеною відповідно до статті 136 Кодексу.

Нарахований страховиком податок на дохід за ставкою, визначеною в статті 136 Кодексу, є різницею, яка зменшує фінансовий результат до оподаткування такого страховика.

Об'єкт оподаткування страховика, до якого застосовується ставка, визначена відповідно до підпунктів 136.2.1 та 136.2.2 пункту 136.2 статті 136 Кодексу, розраховується як сума страхових платежів, страхових внесків, страхових премій, нарахованих за договорами страхування і співстрахування. При цьому страхові платежі, страхові внески, страхові премії за договорами співстрахування включаються до складу об'єкта оподаткування страховика тільки в розмірі його частки страхової премії, передбаченої договором співстрахування.

Страхові платежі, страхові внески, страхові премії за договорами перестраховування до об'єкта оподаткування, до якого застосовується ставка, визначена відповідно до підпунктів 136.2.1 і 136.2.2 пункту 136.2 статті 136 Кодексу, не включаються.

2. Особливості оподаткування нерезидентів

Доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними Кодексом. Для цілей оподаткування такими доходами є:

- а) проценти, дисконтні доходи, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі проценти за позиками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом;
- б) дивіденди, які сплачуються резидентом;
- в) роялті;
- г) фрахт та доходи від інжинірингу;

г) лізингова/орендна плата, що вноситься резидентами або постійними представництвами на користь нерезидента - лізингодавця/орендодавця за договорами оперативного лізингу/оренди;

д) доходи від продажу нерухомого майна, розташованого на території України, яке належить нерезиденту, у тому числі майна постійного представництва нерезидента;

е) прибуток від здійснення операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, деривативів або інших корпоративних прав;

є) доходи, отримані від провадження спільної діяльності на території України, доходи від здійснення довгострокових контрактів на території України;

ж) винагорода за провадження нерезидентами або уповноваженими ними особами культурної, освітньої, релігійної, спортивної, розважальної діяльності на території України;

з) брокерська, комісійна або агентська винагорода, отримана від резидентів або постійних представництв інших нерезидентів стосовно брокерських, комісійних або агентських послуг, наданих нерезидентом або його постійним представництвом на території України на користь резидентів;

и) внески та премії на страхування або перестрахування ризиків в Україні (у тому числі страхування ризиків життя) або страхування резидентів від ризиків за межами України;

і) доходи, одержані від діяльності у сфері розваг (крім діяльності з проведення лотереї);

ї) доходи у вигляді благодійних внесків та пожертвувань на користь нерезидентів;

й) інші доходи від провадження нерезидентом (постійним представництвом цього або іншого нерезидента) господарської діяльності на території України, крім доходів у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, переданих, виконаних, наданих резиденту від такого нерезидента (постійного представництва), у тому числі вартості послуг із міжнародного зв'язку чи міжнародного інформаційного забезпечення, а також крім субсидій для повернення частини кваліфікованих витрат, передбачених Законом України «Про державну підтримку кінематографії в Україні».

Резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента,

що ведуться в національній валюті), утримують податок з таких доходів, зазначених у підпункті 141.4.1, за ставкою в розмірі 15 відсотків (крім доходів, зазначених у підпунктах 141.4.3-141.4.6 та 141.4.11) їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності.

Прибутки нерезидентів, отримані у вигляді доходів від безпроцентних (дисконтних) облігацій чи казначейських зобов'язань, оподатковуються за ставкою, встановленою пунктом 136.1 статті 136 Кодексу, з урахуванням того, що:

базою оподаткування є прибуток, який розраховується як різниця між номінальною вартістю безпроцентних (дисконтних) цінних паперів, сплаченою або нарахованою їх емітентом, та ціною їх придбання на первинному чи вторинному фондовому ринку;

з метою здійснення податкового контролю придбання або продаж зазначених у цьому підпункті цінних паперів може здійснюватися від імені та за рахунок нерезидента виключно його постійним представництвом або резидентом, який працює від імені, за рахунок та за дорученням такого нерезидента;

зазначені резидент або постійне представництво нерезидента несуть відповідальність за повноту та своєчасність нарахування та внесення до бюджету податків, що справляються під час виплати нерезиденту доходів від володіння процентними або безпроцентними (дисконтними) цінними паперами. Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, встановлює порядок надання резидентами або постійними представництвами нерезидента розрахунку податкових зобов'язань нерезидентів та звітів про справляння та внесення до відповідного бюджету податків.

Резиденти, які працюють від імені, за рахунок та за дорученням нерезидента на ринку процентних або безпроцентних (дисконтних) облігацій чи казначейських зобов'язань, самостійно подають контролюючому органу за своїм місцезнаходженням розрахунок (звіт) про справляння та внесення до відповідного бюджету податків.

Сума фрахту, що сплачується резидентом нерезиденту за договорами фрахту, оподатковується за ставкою 6 відсотків у джерела виплати таких доходів за рахунок цих доходів. При цьому:

базою для оподаткування є базова ставка такого фрахту;

особами, уповноваженими справляти податок та вносити його до бюджету, є резидент, який виплачує такі доходи, незалежно від того, чи є він платником податку, а також суб'єктом спрощеного оподаткування.

Страховики або інші резиденти, які здійснюють страхові платежі (страхові внески, страхові премії) та страхові виплати (страхові відшкодування) у межах договорів страхування або перестраховування ризиків, у тому числі страхування життя на користь нерезидентів, зобов'язані оподатковувати суми, що перераховуються, таким чином:

у межах договорів із обов'язкових видів страхування, за якими страхові виплати (страхові відшкодування) здійснюються на користь фізичних осіб - нерезидентів, а також за договорами страхування у межах системи міжнародних договорів «Зелена карта», а також за договорами страхування пасажирських перевезень цивільної авіації - за ставкою 0 відсотків;

у межах договорів страхування ризиків за межами України, за якими страхові виплати (страхові відшкодування) здійснюються на користь нерезидентів, крім ризиків, зазначених в Кодексі, - за ставкою 4 відсотки суми, що перераховується, за власний рахунок страховика у момент здійснення перерахування такої суми;

під час укладання договорів страхування або перестраховування ризику безпосередньо із страховиками та перестраховиками-нерезидентами, рейтинг фінансової надійності (стійкості) яких відповідає вимогам, установленим національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг (у тому числі через або за посередництвом перестрахових брокерів, які в порядку, визначеному такою національною комісією, підтверджують, що перестраховування здійснено в перестраховика, рейтинг фінансової надійності (стійкості) якого відповідає вимогам, установленим зазначеною національною комісією), а також під час укладання договорів перестраховування з обов'язкового страхування цивільної відповідальності оператора ядерної установки за шкоду, яка може бути заподіяна внаслідок ядерного інциденту, - за ставкою 0 відсотків;

в інших випадках, ніж зазначені в Кодексі, - за ставкою 12 відсотків суми таких платежів (виплат) за власний рахунок у момент здійснення перерахування таких виплат.

Резиденти, які здійснюють виплати нерезидентам за виробництво та/або розповсюдження реклами, під час такої виплати сплачують податок за ставкою 20 відсотків суми таких виплат за власний рахунок.

Суми прибутків нерезидентів, які провадять свою діяльність на території України через постійне представництво, оподатковуються в загальному порядку. При цьому таке постійне представництво прирівнюється з метою

оподаткування до платника податку, який провадить свою діяльність незалежно від такого нерезидента.

У разі якщо нерезидент провадить свою діяльність в Україні та за її межами і при цьому не визначає прибуток від своєї діяльності, що ведеться ним через постійне представництво в Україні, сума прибутку, що підлягає оподаткуванню в Україні, визначається на підставі складення нерезидентом окремого балансу фінансово-господарської діяльності, погодженого з контролюючим органом за місцезнаходженням постійного представництва, з урахуванням вимог, визначених статтею 39 Кодексу.

У разі неможливості визначити шляхом прямого підрахування прибуток, отриманий нерезидентами з джерелом його походження з України, оподатковуваний прибуток визначається контролюючим органом як різниця між доходом та витратами, визначеними шляхом застосування до суми отриманого доходу коефіцієнта 0,7 з урахуванням вимог, визначених статтею 39 Кодексу.

Резиденти, які надають агентські, довірчі, комісійні та інші подібні послуги з продажу чи придбання товарів, робіт, послуг за рахунок і на користь тільки певного нерезидента (в тому числі проведення переговорів щодо суттєвих умов та/або укладення договорів з іншими резидентами від імені і на його користь), під час виплати такому нерезиденту утримують і перераховують до відповідного бюджету податок із доходу, отриманого таким нерезидентом із джерел в Україні, визначений у порядку, передбаченому для оподаткування прибутків нерезидентів, що провадять діяльність на території України через постійне представництво. При цьому такі резиденти не підлягають додатковій реєстрації в контролюючих органах як платники податку.

Дані положення не поширюються на випадки надання резидентами агентських, довірчих, комісійних та інших подібних посередницьких послуг з продажу чи придбання товарів, робіт, послуг за рахунок і на користь нерезидентів у випадку, якщо вони надають зазначені послуги в рамках своєї основної (звичайної) діяльності.

Під час укладання договорів з нерезидентами не дозволяється включення до них податкових застережень, згідно з якими підприємства, що виплачують доходи, беруть на себе зобов'язання щодо сплати податків на доходи нерезидентів.

Суми податку на прибуток, отриманий з іноземних джерел, що сплачені суб'єктами господарювання за кордоном, зараховуються під час сплати ними податку в Україні.

Розмір зарахованих сум податку з іноземних джерел протягом податкового (звітного) періоду не може перевищувати суми податку, що підлягає сплаті в Україні таким платником податку протягом такого періоду.

Не підлягають зарахуванню у зменшення податкових зобов'язань такі податки, сплачені в інших країнах:

податок на капітал/майно та приріст капіталу;

поштові податки;

податки на реалізацію (продаж);

інші непрямі податки незалежно від того, підпадають вони під категорію прибуткових податків чи оподатковуються іншими податками згідно із законодавством іноземних держав.

Зарахування сплачених за митним кордоном України сум податку здійснюється за умови подання письмового підтвердження контролюючого органу іншої держави щодо факту сплати такого податку та за наявності чинного міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування доходів.

Не підлягають оподаткуванню доходи, отримані нерезидентами у вигляді процентів або доходу (дисконту) на державні цінні папери або облігації місцевих позик, або боргові цінні папери, виконання зобов'язань за якими забезпечено державними або місцевими гарантіями, або у вигляді інших доходів за державними цінними паперами, що виплачуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, або у вигляді процентів, сплачених нерезидентам за отримані державою або до бюджету Автономної Республіки Крим чи міського бюджету позики (кредити або зовнішні запозичення), які відображаються в Державному бюджеті України або місцевих бюджетах чи кошторисі Національного банку України, або за кредити (позики), які отримані суб'єктами господарювання та виконання яких забезпечено державними або місцевими гарантіями.

Доходи нерезидентів у вигляді процентів за позиками або фінансовими кредитами, наданими резидентам, оподатковуються за ставкою в розмірі 5 відсотків у джерела виплати таких доходів та за рахунок таких доходів з одночасно дотриманням таких умов:

а) кошти, надані нерезидентом за позикою або фінансовим кредитом, залучені ним шляхом розміщення іноземних боргових цінних паперів на іноземній фондовій біржі, що входить до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України;

б) кошти, надані нерезидентом за позикою або фінансовим кредитом, залучені з метою надання (прямо або опосередковано) резиденту позики або фінансового кредиту;

в) нерезидент, якому виплачуються проценти, та/або уповноважена ним особа (якщо проценти виплачуються через таку особу) не є резидентами юрисдикцій, які на дату розміщення нерезидентом іноземних боргових цінних паперів включені до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до Кодексу.

Особливості оподаткування інститутів спільного інвестування та суб'єктів недержавного пенсійного забезпечення

Звільняються від оподаткування кошти спільного інвестування, а саме: кошти, внесені засновниками корпоративного фонду, кошти та інші активи, залучені від учасників інституту спільного інвестування, доходи від здійснення операцій з активами інституту спільного інвестування, доходи, нараховані за активами інституту спільного інвестування, та інші доходи від діяльності інституту спільного інвестування (відсотки за позиками, орендні (лізингові) платежі, роялті тощо).

Звільняються від оподаткування суми коштів у вигляді внесків, які надходять до платників податку, що здійснюють недержавне пенсійне забезпечення відповідно до закону, від вкладників пенсійних фондів, вкладників пенсійних депозитних рахунків та осіб, які уклали договори страхування відповідно до Закону України «Про недержавне пенсійне забезпечення», а також осіб, які уклали договори страхування ризику настання інвалідності або смерті учасника недержавного пенсійного фонду відповідно до зазначеного Закону.

Особливості оподаткування суб'єктів, які здійснюють випуск та проведення лотерей.

Дохід суб'єктів, які здійснюють випуск та проведення лотерей, від операцій з випуску та проведення лотерей підлягає оподаткуванню за ставкою, визначеною у пункті 136.6 статті 136 Кодексу.

Прибуток суб'єктів, що здійснюють випуск та проведення лотерей, від здійснення іншої діяльності, яка не пов'язана із випуском та проведенням лотерей, нараховується та сплачується за базовою (основною) ставкою податку.

Нарахований суб'єктами, що здійснюють випуск та проведення лотерей, податок на дохід за ставкою, визначеною в пункті 136.6 статті 136 Кодексу, не є різницею та не зменшує фінансовий результат до оподаткування такого суб'єкта.

Тема 11. ПОДАТОК НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

- 11.1. Платники податку на доходи фізичних осіб
- 11.2. Об'єкт та база оподаткування
- 11.3. Порядок сплати податку до бюджету
- 11.4. Порядок оподаткування окремих видів діяльності

Основний зміст

11.1. Платники податку на доходи фізичних осіб

Платниками податку є:

фізична особа - резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;

фізична особа - нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;

податковий агент.

Не є платником податку нерезидент, який отримує доходи з джерела їх походження в Україні і має дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені чинним міжнародним договором України, щодо доходів, які він отримує безпосередньо від провадження дипломатичної чи прирівняної до неї таким міжнародним договором діяльності.

У разі смерті платника податку або оголошення його судом померлим чи визнання безвісно відсутнім або втрати ним статусу резидента (за відсутності податкових зобов'язань як нерезидента згідно з Податковим Кодексом) податок за останній податковий період справляється з нарахованих на його

користь доходів. Відповідно до цього останнім податковим періодом вважається період, який закінчується днем, на який відповідно припадає смерть такого платника податку, винесення такого судового рішення чи втрата ним статусу резидента. У разі відсутності нарахованих доходів податок сплаті не підлягає.

Якщо фізична особа - платник податку вперше отримує оподатковуваний доходи всередині податкового періоду, то перший податковий період розпочинається з дня отримання таких доходів.

11.2. Об'єкт та база оподаткування

Об'єктом оподаткування резидента є:

загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;
доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання);
іноземні доходи - доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

Об'єктом оподаткування нерезидента є:

загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні;
доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

База оподаткування

Базою оподаткування є загальний оподатковуваний дохід, з урахуванням особливостей, визначених Кодексом.

Загальний оподатковуваний дохід - будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду.

У разі використання права на податкову знижку базою оподаткування є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального оподаткованого доходу з урахуванням пункту 164.6 цієї статті на суми податкової знижки такого звітного року.

Базою оподаткування для доходів, отриманих від провадження господарської або незалежної професійної діяльності, є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається відповідно до Кодексу.

Загальний оподатковуваний дохід складається з доходів, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання), доходів, які оподатковуються у складі загального річного оподаткованого доходу, та доходів, які оподатковуються за іншими правилами, визначеними Кодексом.

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

Загальний річний оподатковуваний дохід дорівнює сумі загальних місячних оподатковуваних доходів, іноземних доходів, отриманих протягом такого звітного податкового року, доходів, отриманих фізичною особою - підприємцем від провадження господарської діяльності згідно із статтею 177 Кодексу, та доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність згідно із статтею 178 Кодексу.

До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються:

доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту);

суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору. При цьому при отриманні зазначених у цьому підпункті доходів від фізичних осіб - платників єдиного податку четвертої групи, їх отримувач зобов'язаний включити суми таких доходів до річної податкової декларації за звітний рік та самостійно сплатити з них установлені Кодексом податки та збори;

доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема інтелектуальної (промислової) власності, та прирівняні до них права, доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним активом (творами науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами), об'єкти права інтелектуальної промислової власності та прирівняні до них права, у тому числі отримані спадкоємцями власника такого нематеріального активу;

частина доходів від операцій з майном, розмір якої визначається згідно з положеннями статей 172-173 Кодексу;

дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування), визначений у порядку, встановленому пунктом 170.1 статті 170 Кодексу;

оподатковуваний дохід (прибуток), не включений до розрахунку загальних оподатковуваних доходів минулих податкових періодів та самостійно виявлений у звітному періоді платником податку або нарахований контролюючим органом згідно із Кодексом;

сума заборгованості платника податку за укладеним ним цивільно-правовим договором, за якою минув строк позовної давності та яка перевищує суму, що становить 50 відсотків місячного прожиткового

мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, крім сум податкової заборгованості, за якими минув строк позовної давності згідно з розділом II Кодексу, що встановлює порядок стягнення заборгованості з податків, зборів і погашення податкового боргу. Фізична особа самостійно сплачує податок з таких доходів та зазначає їх у річній податковій декларації;

пасивні доходи (крім зазначених у підпунктах 165.1.2 та 165.1.41 пункту 165.1 статті 165 Кодексу), доходи у вигляді виграшів, призів;

інвестиційний прибуток від проведення платником податку операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах, крім доходу від операцій, зазначених у підпунктах 165.1.40 і 165.1.52 пункту 165.1 статті 165 Кодексу;

11.3. Порядок сплати податку до бюджету

Оподаткування доходів, нарахованих (виплачених, наданих) платнику податку податковим агентом.

Податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок із суми такого доходу за його рахунок, використовуючи ставку податку, визначену в статті 167 Кодексу.

Податок сплачується (перераховується) до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування цього податку до бюджету.

Якщо згідно з нормами Кодексу окремі види оподатковуваних доходів (прибутків) не підлягають оподаткуванню під час їх нарахування чи виплати, але не є звільненими від оподаткування, платник податку зобов'язаний самостійно включити суму таких доходів до загального річного оподаткованого доходу податку та подати річну декларацію з цього податку.

Якщо оподатковуваний дохід надається у негрошовій формі чи виплачується готівкою з каси податкового агента, податок сплачується (перераховується) до бюджету протягом трьох банківських днів з дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання).

Якщо оподатковуваний дохід нараховується податковим агентом, але не виплачується (не надається) платнику податку, то податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, підлягає перерахуванню до

бюджету податковим агентом у строки, встановлені Кодексом для місячного податкового періоду.

Оподаткування доходів, нарахованих (виплачених, наданих) платнику податку особою, яка не є податковим агентом, та іноземних доходів.

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

Особою, яка не є податковим агентом, вважається нерезидент або фізична особа, яка не має статусу суб'єкта підприємницької діяльності або не є особою, яка перебуває на обліку у контролюючих органах як особа, що провадить незалежну професійну діяльність.

Розрахунок податкових зобов'язань з оподатковуваного доходу платника податку, нарахованого у джерела його виплати, проводиться податковим агентом (у тому числі роботодавцем, органами Пенсійного фонду України).

Податок, утриманий з доходів резидентів та нерезидентів, зараховується до бюджету згідно з Бюджетним кодексом України;

такий порядок застосовується всіма юридичними особами, у тому числі такими, що мають філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що розташовані на території іншої територіальної громади, ніж така юридична особа, а також відокремленими підрозділами, яким в установленому порядку надано повноваження щодо нарахування, утримання і сплати (перерахування) до бюджету податку (далі - відокремлений підрозділ).

У разі прийняття рішення про створення відокремленого підрозділу юридична особа повідомляє про це контролюючі органи за своїм місцезнаходженням та місцезнаходженням таких новостворених підрозділів у встановленому порядку;

суми податку на доходи, нараховані відокремленим підрозділом на користь фізичних осіб, за звітний період перераховуються до відповідного бюджету за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу.

У разі якщо відокремлений підрозділ не уповноважений нараховувати (сплачувати) податок на доходи фізичних осіб за такий відокремлений підрозділ, усі обов'язки податкового агента виконує юридична особа. Податок на доходи, нарахований працівникам відокремленого підрозділу, перераховується до відповідного бюджету за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу;

юридична особа за своїм місцезнаходженням та місцезнаходженням не уповноважених сплачувати податок відокремлених підрозділів, відокремлений підрозділ, який уповноважений нараховувати, утримувати і сплачувати (перераховувати) до бюджету податок, за своїм місцезнаходженням одночасно з поданням документів на отримання коштів для виплати належних платникам податку доходів, сплачує (перераховує) суми утриманого податку на відповідні рахунки, відкриті в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів за місцезнаходженням відокремлених підрозділів, а у випадках, передбачених Кодексом, - за місцезнаходженням земельних ділянок, земельних часток (паїв), виділених або не виділених в натурі (на місцевості).

Органи, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів в установленому Бюджетним кодексом України порядку розподіляють зазначені кошти згідно з нормативами, визначеними Бюджетним кодексом України, та спрямовують такі розподілені суми до відповідних бюджетів.

Органи, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів в установленому Бюджетним кодексом України порядку розподіляють зазначені кошти згідно з нормативами, визначеними Бюджетним кодексом України, та спрямовують такі розподілені суми до відповідних бюджетів;

фізична особа, відповідальна згідно з вимогами Кодексу за нарахування та утримання податку, сплачує (перераховує) його до відповідного бюджету:

а) у разі коли така фізична особа є податковим агентом, - за місцем реєстрації у контролюючих органах, а у випадках, передбачених Кодексом, - за місцезнаходженням земельних ділянок, земельних часток (паїв), виділених або не виділених в натурі (на місцевості);

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

в) в інших випадках - за її податковою адресою, а у випадках, передбачених Кодексом, - за місцезнаходженням земельних ділянок, земельних часток (паїв), виділених або не виділених в натурі (на місцевості);

відповідальність за своєчасне та повне перерахування сум податку до відповідного бюджету несе юридична особа або її відокремлений підрозділ, що нараховує (виплачує) оподатковуваний дохід;

відповідальність за своєчасне та повне перерахування сум податку до відповідного бюджету несе фізична особа у випадках, визначених Кодексом.

Суми податку, нараховані податковим агентом з доходів за здавання фізичними особами в оренду (суборенду, емфітевзис) земельних ділянок, земельних часток (паїв), виділених або не виділених в натурі (на місцевості), сплачуються таким податковим агентом до відповідного бюджету за місцезнаходженням таких об'єктів оренди (суборенди, емфітевзису).

Суми податку на доходи фізичних осіб, що утримуються з грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних військовослужбовцями, поліцейськими, особами рядового і начальницького складу Державної кримінально-виконавчої служби України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, державної пожежної охорони, органів і підрозділів цивільного захисту, податкової міліції, у зв'язку з виконанням обов'язків несення служби, спрямовуються виключно на виплату рівноцінної та повної компенсації втрат доходів цієї категорії громадян.

11.4. Порядок оподаткування окремих видів діяльності

Оподаткування доходу від надання нерухомості в оренду (суборенду, емфітевзис), житловий найм (піднайм).

Податковим агентом платника податку - орендодавця щодо його доходу від надання в оренду (емфітевзис) земельної ділянки сільськогосподарського призначення, земельної частки (паю), майнового паю є орендар.

При цьому об'єкт оподаткування визначається виходячи з розміру орендної плати, зазначеної в договорі оренди, але не менше ніж мінімальна сума орендного платежу, встановлена законодавством з питань оренди землі.

Податковим агентом платника податку - орендодавця під час нарахування доходу від надання в оренду об'єктів нерухомості є орендар.

При цьому об'єкт оподаткування визначається виходячи з розміру орендної плати, зазначеної в договорі оренди, але не менше ніж мінімальна сума орендного платежу за повний чи неповний місяць оренди. Мінімальна сума орендного платежу визначається за методикою, що затверджується Кабінетом Міністрів України, виходячи з мінімальної вартості місячної оренди одного квадратного метра загальної площі нерухомості з урахуванням місця її розташування, інших функціональних та якісних показників, що встановлюються органом місцевого самоврядування села, селища, міста, об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, на території яких вона

розташована, та оприлюднюється у спосіб, найбільш доступний для жителів такої територіальної громади. Якщо мінімальну вартість не встановлено чи не оприлюднено до початку звітнього (податкового) року, об'єкт оподаткування визначається виходячи з розміру орендної плати, зазначеного в договорі оренди.

Нерухомість, що належить фізичній особі - нерезиденту, надається в оренду виключно через фізичну особу - підприємця або юридичну особу - резидента (уповноважених осіб), що виконують представницькі функції такого нерезидента на підставі письмового договору та виступають його податковим агентом стосовно таких доходів. Нерезидент, який порушує норми законодавства, вважається таким, що ухиляється від сплати податку.

Якщо орендар є фізичною особою, яка не є суб'єктом господарювання, особою, відповідальною за нарахування та сплату (перерахування) податку до бюджету, є платник податку - орендодавець.

При цьому:

а) такий орендодавець самостійно нараховує та сплачує податок до бюджету в строки, встановлені Кодексом для квартального звітнього (податкового) періоду, а саме: протягом 40 календарних днів, після останнього дня такого звітнього (податкового) кварталу, сума отриманого доходу, сума сплаченого протягом звітнього податкового року податку та податкового зобов'язання за результатами такого року відображаються у річній податковій декларації;

б) у разі вчинення нотаріальної дії щодо посвідчення договору оренди об'єктів нерухомості нотаріус зобов'язаний надіслати інформацію про такий договір контролюючому органу за податковою адресою платника податку - орендодавця за формою та у спосіб, встановлені Кабінетом Міністрів України. За порушення порядку та/або строків подання зазначеної інформації нотаріус несе відповідальність, передбачену законом за порушення порядку та/або строків подання податкової звітності;

суб'єкти господарювання, які провадять посередницьку діяльність, пов'язану з наданням послуг з оренди нерухомості (рієлтери), зобов'язані надіслати інформацію про укладені за їх посередництвом цивільно-правові договори (угоди) про оренду нерухомості до контролюючого органу за місцем своєї реєстрації в строки, передбачені для подання податкового розрахунку, за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

За порушення порядку та/або строків подання зазначеної інформації рієлтер несе відповідальність, передбачену законом за порушення порядку та/або строків подання податкової звітності.

Оподаткування інвестиційного прибутку.

Облік загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами ведеться платником податку самостійно, окремо від інших доходів і витрат. Для цілей оподаткування інвестиційного прибутку звітним періодом вважається календарний рік, за результатами якого платник податку зобов'язаний подати річну податкову декларацію, в якій має відобразити загальний фінансовий результат (інвестиційний прибуток або інвестиційний збиток), отриманий протягом такого звітного року.

Інвестиційний прибуток розраховується як позитивна різниця між доходом, отриманим платником податку від продажу окремого інвестиційного активу з урахуванням курсової різниці (за наявності), та його вартістю, що визначається із суми документально підтверджених витрат на придбання такого активу з урахуванням норм Податкового кодексу (крім операцій з деривативами).

Запровадження обов'язку податкового агента для професійного торговця цінними паперами, включаючи банк, не звільняє платника податку від обов'язку декларування результатів усіх операцій з купівлі та продажу інвестиційних активів, здійснених протягом звітного (податкового) року як на території України, так і за її межами.

До продажу інвестиційного активу прирівнюються також операції з:

обміну інвестиційного активу на інший інвестиційний актив;

зворотного викупу або погашення інвестиційного активу його емітентом, який належав платнику податку;

повернення платнику податку коштів або майна (майнових прав), попередньо внесених ним до статутного капіталу емітента корпоративних прав, у разі виходу такого платника податку з числа засновників (учасників) такого емітента чи ліквідації такого емітента.

Придбанням інвестиційного активу вважаються також операції з внесення платником податку коштів або майна до статутного капіталу юридичної особи - резидента в обмін на емітовані ним корпоративні права.

Інвестиційний актив, подарований платнику податку чи успадкований платником податку, вважається придбаним за вартістю, що дорівнює сумі державного мита та податку з доходів фізичних осіб, сплачених у зв'язку з таким даруванням чи успадкуванням.

Інвестиційний прибуток за операціями з деривативами розраховується як позитивна різниця між доходом, отриманим платником податку за операціями з деривативами (похідними інструментами), включаючи отримані суми періодичних або разових виплат, передбачених умовами контрактів (договорів), та документально підтвердженою сумою, сплаченою платником

податку іншій стороні такого контракту (договору) з деривативами (похідними інструментами), в тому числі сплаченими сумами періодичних або разових виплат, які передбачені умовами контракту (договору).

Документальним підтвердженням (первинним документом) доходів та витрат за операціями з інвестиційними активами, укладеними в електронній формі на фондовій біржі для клієнтів - учасників фондової біржі, визнається звіт торговця цінними паперами (брокера), який формується на базі біржового звіту та договору на брокерське обслуговування.

У разі якщо протягом 30 календарних днів до дня продажу пакета цінних паперів (корпоративних прав) чи деривативів, а також протягом наступних 30 календарних днів з дня такого продажу платник податку придбаває пакет ідентичних цінних паперів (корпоративних прав) чи деривативів, то:

а) інвестиційний збиток, що виник внаслідок такого продажу, не враховується під час визначення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами;

б) вартість придбаного пакета для цілей оподаткування визначається за ціною його придбання, але не нижче ніж ціна проданого пакета.

Якщо платник податку протягом звітного (податкового) року продає інвестиційний актив за договором, який обумовлює право на його зворотний викуп у наступному році, чи придбаває опціон на такий викуп, інвестиційний збиток, який виникає внаслідок такого продажу, не враховується під час визначення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами.

Якщо платник податку, який продає інвестиційний актив протягом звітного (податкового) року, внаслідок чого виникає інвестиційний збиток, придбає такий інвестиційний актив або ідентичний йому пакет у наступному звітному (податковому) році, то для цілей оподаткування вартість такого придбаного пакета визначається на рівні ціни проданого пакета, відповідно збільшеної або зменшеної на різницю між цінами придбання таких двох пакетів.

Якщо платник податку продає пакет цінних паперів (корпоративні права) чи деривативів пов'язаним з ним особам, інвестиційний збиток, що виникає внаслідок такого продажу, не враховується під час визначення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами.

Якщо платник податку дарує інвестиційний актив або передає його у спадщину, інвестиційний збиток, що виникає внаслідок такого дарування або передачі у спадщину, не враховується під час визначення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами.

До складу загального річного оподаткованого доходу платника податку включається позитивне значення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами за наслідками такого звітного (податкового) року.

Загальний фінансовий результат операцій з інвестиційними активами визначається як сума інвестиційних прибутків, отриманих платником податку протягом звітного (податкового) року, зменшена на суму інвестиційних збитків, понесених платником податку протягом такого року.

Фінансовий результат за операціями з цінними паперами чи деривативами визначається платником податку. При цьому платник податку визначає фінансовий результат за операціями з цінними паперами чи деривативами, що перебувають в обігу на фондовій біржі, окремо від фінансового результату за операціями з цінними паперами чи деривативами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі.

Оподаткування дивідендів.

Податковим агентом платника податку під час нарахування на його користь дивідендів є емітент корпоративних прав або за його дорученням інша особа, яка здійснює таке нарахування.

Будь-який резидент, який нараховує дивіденди, включаючи того, який сплачує податок на прибуток підприємств у спосіб, відмінний від загального (є суб'єктом спрощеної системи оподаткування), або звільнений від сплати такого податку з будь-яких підстав, є податковим агентом під час нарахування дивідендів.

Дивіденди, нараховані платникові податку за акціями або іншими корпоративними правами, що мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка перевищує суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку, для цілей оподаткування прирівнюються до виплати заробітної плати з відповідним оподаткуванням.

Оподаткування виграшів та призів

Податковим агентом платника податку під час нарахування (виплати, надання) на його користь доходу у вигляді виграшів (призів) у лотерею чи в інші розіграші, у букмекерському парі, у парі тоталізатора, призів та виграшів у грошовій формі, одержаних за перемогу та/або участь в аматорських спортивних змаганнях, у тому числі у більярдному спорті, є особа, яка здійснює таке нарахування (виплату).

Податковим агентом - оператором лотереї у строки, визначені Кодексом для місячного податкового періоду, до бюджету сплачується (перераховується) загальна сума податку, нарахованого за ставкою,

визначеною Кодексом, із загальної суми виграшів (призів), виплачених за податковий (звітний) місяць гравцям у лотерею.

Податкові агенти відображають загальну суму нарахованих (виплачених) у звітному податковому періоді доходів у вигляді виграшів (призів) та загальну суму утриманого з них податку. При цьому у податковому розрахунку не зазначається інформація про суми окремого виграшу, суми нарахованого на нього податку, а також відомості про фізичну особу - платника податку, яка одержала дохід у вигляді виграшу (призу).

Оподаткування доходів у вигляді виграшів та призів, інших, ніж виграш (приз) у лотерею, здійснюється у загальному порядку, встановленому Кодексом для доходів, що остаточно оподатковуються під час їх нарахування, за ставкою, визначеною в Кодексі.

Під час нарахування (виплати) доходів у вигляді виграшів у лотерею або в інших розіграшах, які передбачають попереднє придбання платником податку права на участь у таких лотереях чи розіграшах, не беруться до уваги витрати платника податку у зв'язку з отриманням такого доходу.

Оподаткування благодійної допомоги.

Не оподатковується та не включається до загального місячного або річного оподаткованого доходу платника податку благодійна, у тому числі гуманітарна допомога (далі - благодійна допомога), яка надходить на його користь у вигляді коштів або майна (безоплатно виконаної роботи, наданої послуги) та відповідає вимогам, визначеним Кодексом.

Для цілей оподаткування благодійна допомога поділяється на цільову та нецільову.

Цільовою є благодійна допомога, що надається під визначені умови та напрями її витрачання, а нецільовою вважається допомога, яка надається без встановлення таких умов або напрямів;

не включається до оподаткованого доходу цільова або нецільова благодійна допомога, що надається платнику податку, який постраждав внаслідок:

а) екологічних, техногенних та інших катастроф у місцевостях, оголошених згідно з Конституцією України зонами надзвичайної екологічної ситуації, - у граничних сумах, визначених Кабінетом Міністрів України;

б) стихійного лиха, аварій, епідемій та епізоотій загальнодержавного або місцевого характеру, які завдали шкоди або створюють загрозу здоров'ю громадян, навколишньому природному середовищу, викликали або можуть викликати людські жертви чи втрату власності громадян, у зв'язку з якими рішення про залучення (надання) благодійної допомоги було прийнято відповідно Кабінетом Міністрів України або органом місцевого

самоврядування, у граничних сумах, визначених Кабінетом Міністрів України або органом місцевого самоврядування відповідно.

Благодійна допомога, що надається на зазначені цілі, повинна розподілятися через державний чи місцевий бюджет або через банківські рахунки благодійних організацій, Товариства Червоного Хреста України, внесених до Реєстру неприбуткових організацій та установ.

Вважається цільовою благодійною допомогою та не підлягає оподаткуванню профспілкова виплата, здійснена за рішенням профспілки, прийнятим в установленому порядку на користь члена такої профспілки, який має статус постраждалого;

не включається до оподаткованого доходу сума нецільової благодійної допомоги, у тому числі матеріальної, що надається резидентами - юридичними або фізичними особами на користь платника податку протягом звітного податкового року сукупно у розмірі, що не перевищує суми граничного розміру доходу, встановленого на 1 січня такого року.

Благодійник - юридична особа зазначає відомості про надані суми нецільової благодійної допомоги у податковій звітності.

У разі отримання нецільової благодійної допомоги від благодійника - фізичної чи юридичної особи платник податку зобов'язаний подати річну податкову декларацію із зазначенням її суми, якщо загальна сума отриманої нецільової благодійної допомоги протягом звітного податкового року перевищує її граничний розмір, установлений Кодексом.

Не включається до оподаткованого доходу цільова благодійна допомога, що надається резидентами - юридичними чи фізичними особами у будь-якій сумі (вартості):

а) закладу охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, особи з інвалідністю, дитини з інвалідністю або дитини, в якій хоча б один із батьків є особою з інвалідністю; дитини-сироти, напівсироти; дитини з багатодітної чи малозабезпеченої родини;

протезно-ортопедичним підприємствам, реабілітаційним установам для компенсації вартості платних реабілітаційних послуг, технічних та інших засобів реабілітації, наданих платнику податку, визнаному в установленому порядку особою з інвалідністю, або його дитині з інвалідністю, у розмірах, що не перекриваються виплатами з бюджетів і фонду загальнообов'язкового державного соціального медичного страхування;

б) будинку маляти, будинку дитини, будинку-інтернату, школі-інтернату (у тому числі спеціальній, санаторній або для сиріт), дитячому будинку

сімейного типу, прийомній сім'ї, школі соціальної реабілітації, притулку для неповнолітніх;

в) державному або комунальному закладу чи благодійній організації, у тому числі Товариству Червоного Хреста України, що надають послуги особам, які не мають житла, з харчування та облаштування на нічліг;

г) пенітенціарному закладу для поліпшення умов утримання, харчування чи медичного обслуговування осіб, які перебувають у слідчих ізоляторах чи місцях позбавлення волі, або безпосередньо таким особам;

г) будинку-інтернату для громадян похилого віку та осіб з інвалідністю та їх відділенням, пансіонату для ветеранів війни і праці, геріатричному пансіонату для поліпшення умов їх утримання, харчування, медичного обслуговування, соціальної реабілітації;

д) платнику податку, який проводить наукове дослідження або розробку, для відшкодування вартості обладнання, матеріалів, інших витрат (крім виплат заробітної плати, додаткових благ, інших витрат для особистих потреб) за умови, якщо результати таких досліджень чи розробок оприлюднюються та не можуть бути предметом патентування у оприлюдненні чи безоплатному поширенні об'єктів права інтелектуальної власності, отриманих у результаті таких досліджень або розробок, а також якщо отримання такої допомоги не буде передумовою для виникнення будь-яких договірних зобов'язань між благодійником або третьою особою та набувачем благодійної допомоги у майбутньому, крім обов'язків з цільового використання такої благодійної допомоги;

е) аматорській спортивній організації, клубу для компенсації витрат з придбання або оренди спортивного знаряддя та інвентарю, користування спортивними майданчиками, приміщеннями чи спорудами для проведення тренувань, забезпечення участі спортсмена-аматора у спортивних змаганнях, придбання спортивної форми та харчування під час таких змагань.

Забороняється надавати благодійну допомогу органам державної влади та органам місцевого самоврядування або створеним ними неприбутковим організаціям або за їх дорученням - третім особам, якщо надання такої благодійної допомоги є попередньою або наступною умовою видачі платнику податку будь-якого дозволу, ліцензії, узгодження, надання державної послуги чи прийняття іншого рішення на його користь або прискорення такої видачі, надання, прийняття (спрощення процедури).

Тема 12. НЕПРЯМІ ПОДАТКИ

12.1. Податок на додану вартість

12.2. Акцизний податок

Основний зміст

11.1. Податок на додану вартість

Непрямі податки призначені для переміщення податкового тягаря на кінцевого споживача. Тому податок на додану вартість часто називають податком на споживання. Для непрямих податків характерне те, що вони:

- застосовуються як надбавка до ціни виробництва і сплачуються за рахунок її збільшення;

- оскільки непрямі податки сплачуються споживачем при купівлі, вони не залежать від прибутку і тому є стабільним джерелом поповнення бюджету;

- непрямі податки є одним із значних чинників, які сприяють зростанню цін на товари, послуги.

Податок на додану вартість є одним із непрямих податків.

Платником податку на додану вартість є:

1) будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку;

2) будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку;

3) будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України, а також:

особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, які передбачають повне або часткове умовне звільнення від оподаткування, у разі порушення таких митних режимів, встановлених митним законодавством;

особа, яка використовує, у тому числі при ввезенні товарів на митну територію України, податкову пільгу не за цільовим призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із Кодексом, а також будь-які інші особи, що використовують податкову пільгу, яку для них не призначено.

Норми вищевказані не застосовуються до операцій з ввезення на митну територію України фізичними особами (громадянами) чи суб'єктами підприємницької діяльності, які не є платниками податку, культурних цінностей, зазначених у Податковому Кодексу;

4) особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;

5) особа - управитель майна, яка веде окремий податковий облік з податку на додану вартість щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управління за договорами управління майном.

Для цілей оподаткування господарські відносини між управителем майна з власної господарської діяльності та його діяльності з управління майном прирівнюються до відносин на основі окремих цивільно-правових договорів. Норми не поширюються на управителів майна, які здійснюють управління активами інститутів спільного інвестування, фондів банківського управління, фондів фінансування будівництва та фондів операцій з нерухомістю, створених відповідно до закону;

б) особа, що проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави (у тому числі майна, визначеного у статті 243 Митного кодексу України), незалежно від

того, чи досягає вона загальної суми операцій із постачання товарів/послуг, визначеної Кодексом, а також незалежно від того, який режим оподаткування використовує така особа згідно із законодавством;

7) особа, що уповноважена вносити податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності, що перебувають у підпорядкуванні платника податку в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

8) особа - інвестор (оператор), який веде окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції.

Особою, відповідальною за нарахування та сплату податку до бюджету у разі постачання послуг нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України, є отримувач послуг.

Особою, відповідальною за сплату до бюджету податку, нарахованого при ввезенні товарів на митну територію України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, є оператор поштового зв'язку, експрес-перевізник, якщо митне оформлення товарів здійснюється таким оператором поштового зв'язку, експрес-перевізником.

Вказані норми не поширюються на осіб - нерезидентів, які надають послуги з підготовки до зняття і зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему, фінансування яких здійснюється за рахунок коштів міжнародної технічної допомоги, що надається на безоплатній та безповоротній основі, відповідно до положень Рамкової угоди між Україною та Європейським банком реконструкції та розвитку стосовно діяльності Чорнобильського фонду "Укриття" в Україні та Угоди про грант (Проекту ядерної безпеки Чорнобильської АЕС) між Європейським банком реконструкції та розвитку як Розпорядником коштів, наданих згідно з Грантом з Рахунка ядерної безпеки, Урядом України та Чорнобильською атомною електростанцією.

Податковий кодекс вміщує вимоги щодо реєстрації осіб як платників податку.

У разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1000000 гривень (без урахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) з дотриманням вимог,

передбачених статтею 183 Кодексу, крім особи, яка є платником єдиного податку першої - третьої групи.

Якщо особи, не зареєстровані як платники податку, ввозять товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню згідно із законом, такі особи сплачують податок під час митного оформлення товарів без реєстрації як платники такого податку.

Будь-яка особа, що підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку, подає до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) реєстраційну заяву.

У разі обов'язкової реєстрації особи як платника податку реєстраційна заява подається до контролюючого органу не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій, визначеного у статті 181 Кодексу.

У разі добровільної реєстрації особи як платника податку або особи, яка відповідає вимогам, визначеним Кодексом, реєстраційна заява подається не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку податкового періоду, з якого такі особи вважатимуться платниками податку та матимуть право на податковий кредит і складання податкових накладних.

У разі переходу осіб із спрощеної системи оподаткування, що не передбачає сплати податку, на сплату інших податків і зборів, встановлених Кодексом, у випадках, визначених Кодексом, за умови, що такі особи відповідають нормам Кодексу, реєстраційна заява подається не пізніше 10 числа першого календарного місяця, в якому здійснено перехід на сплату інших податків і зборів, встановлених Кодексом.

У разі зміни ставки єдиного податку реєстраційна заява подається не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку календарного кварталу, в якому буде застосовуватися ставка єдиного податку, що передбачає сплату податку на додану вартість.

Особи можуть навести у заяві бажаний (запланований) день реєстрації як платника податку, що відповідає даті початку податкового періоду (календарний місяць), з якого такі особи вважатимуться платниками податку та матимуть право на складання податкових накладних.

Об'єктом оподаткування є операції платників податку з:

а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 Кодексу, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;

- б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 Кодексу;
- в) ввезення товарів на митну територію України;
- г) вивезення товарів за межі митної території України;
- е) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

З метою оподаткування цим податком до операцій з ввезення товарів на митну територію України та вивезення товарів за межі митної території України прирівнюється поміщення товарів у будь-який митний режим, визначений Митним кодексом України.

Ставки податку встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах:

- а) 20 відсотків;
- б) 0 відсотків;
- в) 7 відсотків по операціях з:

постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів, які внесені до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення або відповідають вимогам відповідних технічних регламентів, що підтверджується документом про відповідність, та дозволені для надання на ринку та/або введення в експлуатацію і застосування в Україні;

постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я.

Операції, що підлягають оподаткуванню за основною ставкою:

-операції, зазначені у статті 185 Кодексу, крім операцій, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, та операцій, до яких застосовується нульова ставка та 7 відсотків, оподатковуються за ставкою, зазначеною в підпункті "а" пункту 193.1 статті 193 Кодексу, яка є основною.

Податок становить 20 відсотків, 7 відсотків бази оподаткування та додається до ціни товарів/послуг.

За нульовою ставкою оподатковуються операції з:

вивезення товарів за межі митної території України:

- а) у митному режимі експорту;

б) у митному режимі реекспорту, якщо товари поміщені у такий режим відповідно до пунктів 3 (щодо товарів у вигляді продуктів їх переробки) та 5 частини першої статті 86 Митного кодексу України;

в) у митному режимі безмитної торгівлі;

г) у митному режимі вільної митної зони.

Товари вважаються вивезеними за межі митної території України, якщо таке вивезення підтверджене в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, митною декларацією, оформленою відповідно до вимог Митного кодексу України;

постачання товарів:

а) для заправки або забезпечення морських суден, що:

використовуються для навігаційної діяльності, перевезення пасажирів або вантажів за плату, промислової, риболовецької або іншої господарської діяльності, що провадиться за межами територіальних вод України;

використовуються для рятування або подання допомоги в нейтральних або територіальних водах інших країн;

входять до складу Військово-Морських Сил України та відправляються за межі територіальних вод України, у тому числі на якірні стоянки;

б) для заправки або забезпечення повітряних суден, що:

виконують міжнародні рейси для навігаційної діяльності чи перевезення пасажирів або вантажів за плату;

входять до складу Повітряних Сил України та відправляються за межі повітряного кордону України, у тому числі у місця тимчасового базування;

в) для заправки (дозаправки) та забезпечення космічних кораблів, космічних ракетних носіїв або супутників Землі;

г) для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних Сил України, що бере участь у миротворчих акціях за кордоном України, або в інших випадках, передбачених законодавством;

г) магазинами безмитної торгівлі, відповідно до порядку, встановленого Кабінетом Міністрів України;

постачання таких послуг:

а) міжнародні перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом;

б) послуги, що передбачають роботи з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або отримувачем-нерезидентом;

в) послуги з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси;

послуги персоналу з обслуговування повітряних суден.

Не є об'єктом оподаткування операції з:

випуску (емісії), розміщення у будь-які форми управління та продажу (погашення, викупу) за кошти цінних паперів, що випущені в обіг (емітовані) суб'єктами підприємницької діяльності, Національним банком України, центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, органами місцевого самоврядування відповідно до закону, включаючи інвестиційні та іпотечні сертифікати, сертифікати фонду операцій з нерухомістю, деривативи, а також корпоративні права, виражені в інших, ніж цінні папери, формах;

передачі майна у схов (відповідальне зберігання), у концесію, а також у лізинг (оренду), крім передачі у фінансовий лізинг;

повернення майна із схову (відповідального зберігання) його власнику, а також майна, попередньо переданого в концесію або лізинг (оренду) концесієдавцю або лізингодавцю (орендодавцю), крім переданого у фінансовий лізинг;

нарахування та сплати процентів або комісій у складі орендного (лізингового) платежу у межах договору фінансового лізингу;

передачі майна в заставу (іпотеку) позикодавцю (кредитору) та/або в забезпечення іншої дійсної вимоги кредитора, повернення такого майна із застави (іпотеки) його власнику після закінчення дії відповідного договору, якщо місце такої передачі (повернення) знаходиться на митній території України;

грошових виплат основної суми консолідованого іпотечного боргу та процентів, нарахованих на неї, об'єднання та/або купівлі (продажу) консолідованого іпотечного боргу, заміною однієї частки консолідованого іпотечного боргу на іншу, або поверненням (зворотним викупом) такого консолідованого іпотечного боргу відповідно до закону резидентом або на його користь;

надання послуг із страхування, співстрахування або перестрахування особами, які мають ліцензію на здійснення страхової діяльності відповідно до закону, а також пов'язаних з такою діяльністю послуг страхових (перестрахових) брокерів та страхових агентів;

надання послуг із загальнообов'язкового державного соціального страхування (у тому числі пенсійного страхування), недержавного пенсійного забезпечення, залучення та обслуговування пенсійних вкладів та

рахунків учасників фондів банківського управління, адміністрування недержавних пенсійних фондів;

обігу банківських металів, інших валютних цінностей (крім банкнот і монет, що використовуються для нумізматичних цілей, а також іноземних монет з дорогоцінних металів, базою оподаткування яких є продажна вартість); випуску, обігу та погашення лотерейних білетів, інших документів, що засвідчують право участі в лотереях;

надання послуг платіжних організацій платіжних систем, пов'язаних з переказом коштів, з інкасації, розрахунково-касового обслуговування, залучення, розміщення та повернення коштів за договорами позики, депозиту, вкладу (у тому числі пенсійного), управління коштами та цінними паперами (корпоративними правами та деривативами);

виплат у грошовій формі заробітної плати (інших прирівняних до неї виплат), а також пенсій, стипендій, субсидій, дотацій за рахунок бюджетів або Пенсійного фонду України чи інших фондів загальнообов'язкового соціального страхування (крім тих, що надаються у майновій формі);

виплат дивідендів, роялті у грошовій формі або у вигляді цінних паперів, які здійснюються емітентом;

ввезення на митну територію України, вивезення за межі митної території України незалежно від обраного митного режиму товарів, митна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро;

ввезення на митну територію України товарів, сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро, у несупроводжуваному багажі;

ввезення на митну територію України товарів, сумарна митна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро, на адресу одного одержувача - юридичної особи або фізичної особи - підприємця в одній депеші від одного відправника у міжнародних поштових відправленнях або в одному вантажі експрес-перевізника від одного відправника у міжнародних експрес-відправленнях;

ввезення на митну територію України товарів, сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 100 євро, для одного одержувача - фізичної особи в одній депеші від одного відправника у міжнародних поштових відправленнях або в одному вантажі експрес-перевізника від одного відправника у міжнародних експрес-відправленнях;

ввезення на митну територію України фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких не перевищує

еквівалент 1000 євро, через пункти пропуску через державний кордон України, відкриті для повітряного сполучення.

Звільняються від оподаткування операції з:

постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України;

постачання послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, у тому числі навчання аспірантів і докторантів, навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також послуг з виховання та навчання дітей у будинках культури, дитячих музичних, художніх, спортивних школах і клубах, школах мистецтв та послуг з проживання учнів або студентів у гуртожитках тощо.

12.2. Акцизний податок

Платниками акцизного податку є:

особа, постійне представництво, які виробляють підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини.

особа - суб'єкт господарювання, постійне представництво, які ввозять підакцизні товари (продукцію) на митну територію України.

фізична особа - резидент або нерезидент, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства.

особа, яка реалізує конфісковані підакцизні товари (продукцію), підакцизні товари (продукцію), визнані безхазяйними, підакцизні товари (продукцію), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизні товари (продукцію), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави, якщо ці товари (продукція) підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку.

особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари (продукцію), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законом відповідно до пункту 213.3 статті 213 Кодексу.

особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають звільнення від оподаткування, у разі порушення таких вимог.

особа, на яку покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції), на які встановлено ставку

податку 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту, 0 євро за 1000 кг нафтопродуктів у разі порушення таких умов.

особа, на яку при здійсненні операцій з підакцизними товарами (продукцією), які не підлягають оподаткуванню або звільняються від оподаткування, покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції) в разі порушення таких умов.

особа - суб'єкт господарювання роздрібною торгівлю, яка здійснює реалізацію підакцизних товарів.

оптовий постачальник електричної енергії.

виробники електричної енергії, які мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії і продають її поза оптовим ринком електричної енергії.

особа - власник ввезеного на митну територію України вантажного транспортного засобу, що переобладнується у легковий автомобіль, з якого справляється акцизний податок.

особа (у тому числі юридична особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без створення юридичної особи), постійне представництво, які реалізують пальне або спирт етиловий.

Реєстрація у контролюючих органах як платника податку суб'єкта господарювання, постійного представництва, які здійснюють діяльність з виробництва підакцизних товарів (продукції), яка підлягає ліцензуванню, здійснюється на підставі відомостей щодо видачі такому суб'єкту відповідної ліцензії.

Органи ліцензування, що уповноважені видавати ліцензії на зазначені види діяльності, зобов'язані надати контролюючому органу за місцезнаходженням юридичних осіб, постійних представництв, місцем проживання фізичних осіб - підприємців інформацію про видані, переоформлені, призупинені або анульовані ліцензії у п'ятиденний строк з дня здійснення таких дій.

Особи - суб'єкти господарювання роздрібною торгівлю, які здійснюють реалізацію підакцизних товарів, підлягають обов'язковій реєстрації як платники податку контролюючими органами за місцезнаходженням пункту продажу товарів не пізніше граничного терміну подання декларації акцизного податку за місяць, в якому здійснюється господарська діяльність. Інші платники підлягають обов'язковій реєстрації як платники податку контролюючими органами за місцезнаходженням юридичних осіб, місцем проживання фізичних осіб - підприємців, не пізніше граничного терміну подання декларації акцизного податку за місяць, в якому розпочато господарську діяльність.

Особи, які здійснюватимуть реалізацію пального або спирту етилового, підлягають обов'язковій реєстрації як платники податку контролюючими органами за місцезнаходженням юридичних осіб, постійних представництв, місцем проживання фізичних осіб - підприємців до початку здійснення реалізації пального або спирту етилового.

Реєстрація платника податку здійснюється на підставі подання особою не пізніше ніж за три робочі дні до початку здійснення реалізації пального або спирту етилового заяви, форма якої затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, веде реєстр платників акцизного податку з реалізації пального або спирту етилового, в якому міститься інформація про осіб, зареєстрованих платниками акцизного податку.

Об'єктами оподаткування є операції з:

реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);

реалізації та/або передачі в межах одного підприємства підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, своїм працівникам, а також здійснення внесків підакцизними товарами (продукцією) до статутного капіталу;

ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;

реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазяйними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави;

реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів (продукції), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законодавством, відповідно до пункту 213.3 статті 213 Кодексу;

обсяги та вартість втрачених підакцизних товарів (продукції), що перевищують встановлені норми втрат з урахуванням пункту 214.6 статті 214 Кодексу;

реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів;

переобладнання ввезеного на митну територію України транспортного засобу у підакцизний легковий автомобіль.

Операції з підакцизними товарами, які не підлягають оподаткуванню:

вивезення (експорту) підакцизних товарів (продукції) платником податку за межі митної території України.

ввезення на митну територію України раніше експортованих підакцизних товарів (продукції), у яких виявлено недоліки, що перешкоджають реалізації цих товарів на митній території країни імпортера, для їх повернення експортеру. Такі підакцизні товари (продукція) ввозяться їх продавцем (експортером) без подальшої реалізації на митній території України;

підакцизних товарів (продукції) з-за меж митної території України на митну територію України, якщо при цьому згідно із законом не справляється податок на додану вартість у зв'язку з розміщенням товарів (продукції) у митних режимах: реімпорту, транзиту, тимчасового ввезення, митного складу, вільної митної зони, безмитної торгівлі, переробки на митній території, знищення або руйнування, відмови на користь держави. У разі порушення умов митних режимів, що передбачають повне або часткове звільнення від оподаткування, особа, відповідальна за дотримання режиму, зобов'язана обчислити та сплатити суму податкового зобов'язання. У разі коли в зазначених випадках митним законодавством України передбачається вимога щодо здійснення заходів гарантування, така вимога встановлюється і для цілей акцизного податку. Податок справляється, якщо в подальшому щодо таких товарів (продукції) виникають зобов'язання зі сплати податку на додану вартість;

передачі для знищення підакцизних товарів (продукції), конфіскованих за рішенням суду та таких, що перейшли у власність держави внаслідок відмови власника, якщо вони не підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку тощо.

База оподаткування.

У разі обчислення податку із застосуванням адвалорних ставок базою оподаткування є:

вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку;

вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку;

вартість реалізованої електричної енергії без податку на додану вартість;

вартість (з податком на додану вартість та без урахування акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі

підакцизних товарів) підакцизних товарів, що реалізовані відповідно до підпункту 213.1.9 пункту 213.1 статті 213 Кодексу.

При визначенні бази оподаткування перерахунок іноземної валюти у валюту України здійснюється за курсом валюти, визначеним відповідно до статті 39-1 Кодексу.

Митна вартість товарів, що ввозяться на митну територію України, визначається відповідно до Митного кодексу України.

До підакцизних товарів належать:

спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу "живого" бродіння);

тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну;

пальне, у тому числі товари (продукція), що використовуються як пальне для заправлення транспортних засобів, обладнання або пристроїв з двигунами внутрішнього згорання із запалюванням від стиснення тощо;

автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів;

електрична енергія.

Ставки акцизного податку:

адвалорні,

специфічні,

адвалорні та специфічні одночасно.

Абсолютною (специфічною) є ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування.

Відносною (адвалорною) визнається ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування.

Контроль за правильністю обчислення і своєчасністю сплати до бюджету податку з підакцизних товарів (продукції), що виробляються на території України, здійснюється контролюючими органами.

Тема 13. МІСЦЕВІ ПОДАТКИ ТА ЗБОРИ

13.1. Податок на майно

13.2. Єдиний податок

13.3. Місцеві збори

Основний зміст

13.1. Податок на майно

Податок на майно складається з:

- податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- транспортного податку;
- плати за землю.

Платники податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості.

Визначення платників податку в разі перебування об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості у спільній частковій або спільній сумісній власності кількох осіб:

а) якщо об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній частковій власності кількох осіб, платником податку є кожна з цих осіб за належну їй частку;

б) якщо об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділений в натурі, платником податку є одна з таких осіб-власників, визначена за їх згодою, якщо інше не встановлено судом;

в) якщо об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб і поділений між ними в натурі, платником податку є кожна з цих осіб за належну їй частку.

Об'єктом оподаткування є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка.

Не є об'єктом оподаткування:

а) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, а також організацій, створених ними в установленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідного державного бюджету чи місцевого бюджету і є неприбутковими (їх спільній власності);

б) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які розташовані в зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення, визначені законом, в тому числі їх частки;

в) будівлі дитячих будинків сімейного типу;

г) гуртожитки;

г) житлова нерухомість непридатна для проживання, у тому числі у зв'язку з аварійним станом, визнана такою згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад;

д) об'єкти житлової нерухомості, в тому числі їх частки, що належать дітям-сиротам, дітям, позбавленим батьківського піклування, та особам з їх числа, визнаним такими відповідно до закону, дітям з інвалідністю, які виховуються самотніми матерями (батьками), але не більше одного такого об'єкта на дитину;

е) об'єкти нежитлової нерухомості, які використовуються суб'єктами господарювання малого та середнього бізнесу, що провадять свою діяльність в малих архітектурних формах та на ринках;

є) будівлі промисловості, зокрема виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підприємств;

ж) будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників (юридичних та фізичних осіб), віднесені до класу "Будівлі сільськогосподарського призначення, лісівництва та рибного господарства";

з) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності громадських об'єднань осіб з інвалідністю та їх підприємств;

и) об'єкти нерухомості, що перебувають у власності релігійних організацій, статuti (положення) яких зареєстровано у встановленому законом порядку, та використовуються виключно для забезпечення їхньої статутної діяльності, включаючи ті, в яких здійснюють діяльність засновані такими релігійними організаціями добродійні заклади (притулки, інтернати, лікарні тощо), крім об'єктів нерухомості, в яких здійснюється виробнича та/або господарська діяльність;

і) будівлі дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів незалежно від форми власності та джерел фінансування, що використовуються для надання освітніх послуг;

ї) об'єкти нежитлової нерухомості державних та комунальних дитячих санаторно-курортних закладів та закладів оздоровлення та відпочинку дітей, а також дитячих санаторно-курортних закладів та закладів оздоровлення і відпочинку дітей, які знаходяться на балансі підприємств, установ та організацій, які є неприбутковими і внесені контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій. У разі виключення з Реєстру неприбуткових установ та організацій декларація подається платником податку протягом 30 календарних днів з дня виключення, а податок сплачується починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому відбулося виключення з Реєстру неприбуткових установ та організацій;

й) об'єкти нежитлової нерухомості державних та комунальних центрів олімпійської підготовки, шкіл вищої спортивної майстерності, центрів фізичного здоров'я населення, центрів з розвитку фізичної культури і спорту осіб з інвалідністю, дитячо-юнацьких спортивних шкіл, а також центрів олімпійської підготовки, шкіл вищої спортивної майстерності, дитячо-юнацьких спортивних шкіл і спортивних споруд всеукраїнських фізкультурно-спортивних товариств, їх місцевих осередків та відокремлених підрозділів, що є неприбутковими та включені до Реєстру неприбуткових установ та організацій. У разі виключення таких установ та організацій з

Реєстру неприбуткових установ та організацій декларація подається платником податку протягом 30 календарних днів з дня виключення, а податок сплачується починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому відбулося виключення з Реєстру неприбуткових установ та організацій;

к) об'єкти нежитлової нерухомості баз олімпійської та паралімпійської підготовки. Перелік таких баз затверджується Кабінетом Міністрів України;

л) об'єкти житлової нерухомості, які належать багатодітним або прийомним сім'ям, у яких виховується п'ять та більше дітей.

Базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток.

База оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, які перебувають у власності фізичних осіб, обчислюється контролюючим органом на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, що безоплатно надаються органами державної реєстрації прав на нерухоме майно та/або на підставі оригіналів відповідних документів платника податків, зокрема документів на право власності.

База оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності юридичних осіб, обчислюється такими особами самостійно виходячи із загальної площі кожного окремого об'єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об'єкт.

Ставки податку для об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, встановлюються за рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості у розмірі, що не перевищує 1,5 відсотка розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 квадратний метр бази оподаткування.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року.

Податок сплачується за місцем розташування об'єкта/об'єктів оподаткування і зараховується до відповідного бюджету згідно з положеннями Бюджетного кодексу України.

Фізичні особи можуть сплачувати податок у сільській та селищній місцевості через каси сільських (селищних) рад або рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, за квитанцією про прийняття податків.

Податкове зобов'язання за звітний рік з податку сплачується:

а) фізичними особами - протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;

б) юридичними особами - авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

Транспортний податок

Платниками транспортного податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством власні легкові автомобілі, що відповідно до підпункту 267.2.1 пункту 267.2 Кодексу є об'єктами оподаткування.

Об'єктом оподаткування є легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Така вартість визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі, за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України, станом на 1 січня податкового (звітного) року виходячи з марки, моделі, року випуску, об'єму циліндрів двигуна, типу пального".

Щороку до 1 лютого податкового (звітного) року центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі, на своєму офіційному веб-сайті розміщується перелік легкових автомобілів, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, який повинен містити такі дані щодо цих автомобілів: марка, модель, рік випуску, об'єм циліндрів двигуна, тип пального.

Базою оподаткування є легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування відповідно до підпункту 267.2.1 пункту 267.2 Податкового кодексу.

Ставка податку встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі 25 000 гривень за кожен легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування відповідно до підпункту 267.2.1 пункту 267.2 Кодексу.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року.

Обчислення суми податку з об'єкта/об'єктів оподаткування фізичних осіб здійснюється контролюючим органом за місцем реєстрації платника податку.

Податкове/податкові повідомлення-рішення про сплату суми/сум податку та відповідні платіжні реквізити надсилаються (вручаються) платнику податку контролюючим органом за місцем його реєстрації до 1 липня року базового податкового (звітного) періоду (року).

Щодо об'єктів оподаткування, придбаних протягом року, податок сплачується фізичною особою-платником починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт. Контролюючий орган надсилає податкове повідомлення-рішення новому власнику після отримання інформації про перехід права власності.

Нарахування податку та надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень про сплату податку фізичним особам - нерезидентам здійснюють контролюючі органи за місцем реєстрації об'єктів оподаткування, що перебувають у власності таких нерезидентів.

Органи внутрішніх справ зобов'язані до 1 квітня 2015 року подати контролюючим органам за місцем реєстрації об'єкта оподаткування відомості, необхідні для розрахунку та справляння податку фізичними та юридичними особами.

З 1 квітня 2015 року органи, що здійснюють державну реєстрацію транспортних засобів, зобов'язані щомісяця у десятиденний строк після закінчення календарного місяця подавати контролюючим органам відомості, необхідні для розрахунку та справляння податку фізичними та юридичними особами, за місцем реєстрації об'єкта оподаткування станом на перше число відповідного місяця.

Форма подачі інформації встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Платники податку - юридичні особи самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого цього ж року подають контролюючому органу за місцем реєстрації об'єкта оподаткування декларацію за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 Кодексу, з розбивкою річної суми рівними частками поквартально.

Щодо об'єктів оподаткування, придбаних протягом року, декларація юридичною особою - платником подається протягом місяця з дня виникнення права власності на такий об'єкт, а податок сплачується починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт.

У разі переходу права власності на об'єкт оподаткування від одного власника до іншого протягом звітного року податок обчислюється попереднім власником за період з 1 січня цього року до початку того місяця, в якому він втратив право власності на зазначений об'єкт оподаткування, а

новим власником - починаючи з місяця, в якому він набув право власності на цей об'єкт.

Контролюючий орган надсилає податкове повідомлення-рішення новому власнику після отримання інформації про перехід права власності.

За об'єкти оподаткування, придбані протягом року, податок сплачується пропорційно кількості місяців, які залишилися до кінця року, починаючи з місяця, в якому проведено реєстрацію транспортного засобу.

У разі спливу п'ятирічного віку легкового автомобіля протягом звітного року податок сплачується за період з 1 січня цього року до початку місяця, наступного за місяцем, в якому вік такого автомобіля досяг (досягне) п'яти років.

У разі незаконного заволодіння третьою особою легковим автомобілем, який відповідно до підпункту 267.2.1 пункту 267.2 Кодексу є об'єктом оподаткування, транспортний податок за такий легковий автомобіль не сплачується з місяця, наступного за місяцем, в якому мав місце факт незаконного заволодіння легковим автомобілем, якщо такий факт підтверджується відповідним документом про внесення відомостей про вчинення кримінального правопорушення до Єдиного реєстру досудових розслідувань, виданим уповноваженим державним органом.

У разі повернення легкового автомобіля його власнику (законному володільцю) податок за такий легковий автомобіль сплачується з місяця, в якому легковий автомобіль було повернено відповідно до постанови слідчого, прокурора чи рішення суду. Платник податку зобов'язаний надати контролюючому органу копію такої постанови (рішення) протягом 10 днів з моменту отримання.

У разі незаконного заволодіння третьою особою легковим автомобілем, який відповідно до підпункту 267.2.1 пункту 267.2 Кодексу є об'єктом оподаткування, уточнююча декларація юридичною особою - платником податку подається протягом 30 календарних днів з дня внесення відомостей про вчинення кримінального правопорушення до Єдиного реєстру досудових розслідувань.

У разі повернення легкового автомобіля його власнику уточнююча декларація юридичною особою - платником податку подається протягом 30 календарних днів з дня складання постанови слідчого, прокурора чи винесення ухвали суду.

Фізичні особи - платники податку мають право звернутися з письмовою заявою до контролюючого органу за місцем своєї реєстрації для проведення зв'язки даних щодо:

а) об'єктів оподаткування, що перебувають у власності платника податку;

б) розміру ставки податку;

в) нарахованої суми податку.

У разі виявлення розбіжностей між даними контролюючих органів та даними, підтвердженими платником податку на підставі оригіналів відповідних документів (зокрема документів, що підтверджують право власності на об'єкт оподаткування, перехід права власності на об'єкт оподаткування), контролюючий орган за місцем реєстрації платника податку проводить перерахунок суми податку і надсилає (вручає) йому нове податкове повідомлення-рішення. Попереднє податкове повідомлення-рішення вважається скасованим (відкликаним).

Фізичні особи - нерезиденти відповідно до Податкового кодексу звертаються за проведенням звірки даних до контролюючих органів за місцем реєстрації об'єктів оподаткування.

Податок сплачується за місцем реєстрації об'єктів оподаткування і зараховується до відповідного бюджету згідно з положеннями Бюджетного кодексу України.

Транспортний податок сплачується:

а) фізичними особами - протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;

б) юридичними особами - авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації".

Плата за землю.

Платниками земельного податку є:

власники земельних ділянок, земельних часток (паїв);

землекористувачі.

Особливості справляння податку суб'єктами господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, встановлюються главою 1 розділу XIV Кодексу.

Об'єкти оподаткування земельним податком:

земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні;

земельні частки (паї), які перебувають у власності.

База оподаткування земельним податком:

нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого Кодексом;

площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено.

Рішення рад щодо нормативної грошової оцінки земельних ділянок офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування нормативної грошової оцінки земель або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом.

Оподаткування земельних ділянок, наданих на землях лісогосподарського призначення (незалежно від місцезнаходження), земельним податком

Податок за лісові землі складається із земельного податку та рентної плати, що визначається податковим законодавством.

Ставки податку за один гектар нелісових земель, які надані у встановленому порядку та використовуються для потреб лісового господарства, встановлюються відповідно до статті 274 Кодексу.

Ставки податку за один гектар лісових земель встановлюються відповідно до статей 274 та 277 Кодексу.

Ставка земельного податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено (незалежно від місцезнаходження)

Ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлюється у розмірі не більше 3 відсотків від їх нормативної грошової оцінки, для земель загального користування - не більше 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки, а для сільськогосподарських угідь - не менше 0,3 відсотка та не більше 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки, а для лісових земель - не більше 0,1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки.

Ставка податку встановлюється у розмірі не більше 12 відсотків від їх нормативної грошової оцінки за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності).

Ставки земельного податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких не проведено

Ставка податку за земельні ділянки, розташовані за межами населених пунктів або в межах населених пунктів, встановлюється у розмірі не більше 5 відсотків від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області, а для сільськогосподарських угідь - не менше 0,3 відсотка та не більше 5 відсотків від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по

області, а для лісових земель - не більше 0,1 відсотка від нормативної грошової оцінки площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області.

Від сплати податку звільняються:

особи з інвалідністю першої і другої групи;

фізичні особи, які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років;

пенсіонери (за віком);

ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту";

фізичні особи, визнані законом особами, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи.

Звільнення від сплати податку за земельні ділянки, передбачене для відповідної категорії фізичних осіб пунктом 281.1 Податкового кодексу, поширюється на земельні ділянки за кожним видом використання у межах граничних норм:

для ведення особистого селянського господарства - у розмірі не більш як 2 гектари;

для будівництва та обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка): у селах - не більш як 0,25 гектара, в селищах - не більш як 0,15 гектара, в містах - не більш як 0,10 гектара;

для індивідуального дачного будівництва - не більш як 0,10 гектара;

для будівництва індивідуальних гаражів - не більш як 0,01 гектара;

для ведення садівництва - не більш як 0,12 гектара.

Від сплати податку звільняються на період дії єдиного податку четвертої групи власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі за умови передачі земельних ділянок та земельних часток (паїв) в оренду платнику єдиного податку четвертої групи.

Якщо фізична особа, визначена у пункті 281.1 Податкового кодексу, має у власності декілька земельних ділянок одного виду використання, то така особа до 1 травня поточного року подає письмову заяву у довільній формі до контролюючого органу за місцем знаходження земельної ділянки про самостійне обрання/зміну земельної ділянки для застосування пільги.

Пільга починає застосовуватися до обраної земельної ділянки з базового податкового (звітного) періоду, у якому подано таку заяву.

Пільги щодо сплати податку для юридичних осіб

Від сплати податку звільняються:

санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських об'єднань осіб з інвалідністю,

громадські об'єднання осіб з інвалідністю України, підприємства та організації, які засновані громадськими об'єднаннями осіб з інвалідністю та

спілками громадських об'єднань осіб з інвалідністю і є їх повною власністю, де протягом попереднього календарного місяця кількість осіб з інвалідністю, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких осіб з інвалідністю становить протягом звітного періоду не менш як 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці тощо.

Не сплачується податок за:

сільськогосподарські угіддя зон радіоактивно забруднених територій, визначених відповідно до закону такими, що зазнали радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи (зон відчуження, безумовного (обов'язкового) відселення, гарантованого добровільного відселення і посиленого радіоекологічного контролю), і хімічно забруднених сільськогосподарських угідь, на які запроваджено обмеження щодо ведення сільського господарства;

землі сільськогосподарських угідь, що перебувають у тимчасовій консервації або у стадії сільськогосподарського освоєння;

земельні ділянки державних сортовипробувальних станцій і сортоділень, які використовуються для випробування сортів сільськогосподарських культур;

землі дорожнього господарства автомобільних доріг загального користування - землі під проїзною частиною, узбіччям, земляним полотном, декоративним озелененням, резервами, кюветами, мостами, штучними спорудами, тунелями, транспортними розв'язками, водопропускними спорудами, підпірними стінками, шумовими екранами, очисними спорудами і розташованими в межах смуг відведення іншими дорожніми спорудами та обладнанням, а також землі, що знаходяться за межами смуг відведення, якщо на них розміщені споруди, що забезпечують функціонування автомобільних доріг тощо.

Особливості оподаткування платою за землю

Верховна Рада Автономної Республіки Крим та органи місцевого самоврядування встановлюють ставки плати за землю та пільги щодо земельного податку, що сплачується на відповідній території.

Органи місцевого самоврядування до 25 грудня року, що передусе звітному, подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки рішення щодо ставок земельного податку та наданих пільг зі сплати земельного податку юридичним та/або фізичним особам за формою, затвердженою Кабінетом Міністрів України.

Якщо право на пільгу у платника виникає протягом року, то він звільняється від сплати податку починаючи з місяця, що настає за місяцем, у якому виникло це право. У разі втрати права на пільгу протягом року податок сплачується починаючи з місяця, що настає за місяцем, у якому втрачено це право.

Якщо платники податку, які користуються пільгами з цього податку, надають в оренду земельні ділянки, окремі будівлі, споруди або їх частини, податок за такі земельні ділянки та земельні ділянки під такими будівлями (їх частинами) сплачується на загальних підставах з урахуванням прибудинкової території.

Ця норма не поширюється на бюджетні установи у разі надання ними будівель, споруд (їх частин) в тимчасове користування (оренду) іншим бюджетним установам, дошкільним, загальноосвітнім навчальним закладам незалежно від форм власності і джерел фінансування.

Порядок обчислення плати за землю

Підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру.

Центральні органи виконавчої влади, що реалізують державну політику у сфері земельних відносин та у сфері державної реєстрації речових прав на нерухоме майно, у сфері будівництва щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця, а також за запитом відповідного контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки подають інформацію, необхідну для обчислення і справляння плати за землю, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Платники плати за землю (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 Кодексу, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями. Подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій. При поданні першої декларації (фактичного початку діяльності як платника плати за землю) разом з нею подається довідка (витяг) про розмір нормативної грошової оцінки земельної ділянки, а надалі така довідка подається у разі затвердження нової нормативної грошової оцінки землі.

Платник плати за землю має право подавати щомісяця звітну податкову декларацію, що звільняє його від обов'язку подання податкової декларації не пізніше 20 лютого поточного року, протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним.

За нововідведені земельні ділянки або за новоукладеними договорами оренди землі платник плати за землю подає податкову декларацію протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним.

У разі зміни протягом року об'єкта та/або бази оподаткування платник плати за землю подає податкову декларацію протягом 20 календарних днів місяця, що настає за місяцем, у якому відбулися такі зміни.

Орендна плата

Підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку є договір оренди такої земельної ділянки.

Органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, які укладають договори оренди землі, повинні до 1 лютого подавати контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки переліки орендарів, з якими укладено договори оренди землі на поточний рік, та інформувати відповідний контролюючий орган про укладення нових, внесення змін до існуючих договорів оренди землі та їх розірвання до 1 числа місяця, що настає за місяцем, у якому відбулися зазначені зміни.

Форма надання інформації затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Договір оренди земель державної і комунальної власності укладається за типовою формою, затвердженою Кабінетом Міністрів України.

Платником орендної плати є орендар земельної ділянки.

Об'єктом оподаткування є земельна ділянка, надана в оренду.

Розмір та умови внесення орендної плати встановлюються у договорі оренди між орендодавцем (власником) і орендарем.

Розмір орендної плати встановлюється у договорі оренди, але річна сума платежу:

не може бути меншою за розмір земельного податку:

для земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких проведено, - у розмірі не більше 3 відсотків їх нормативної грошової оцінки, для земель загального користування - не більше 1 відсотка їх нормативної грошової оцінки, для сільськогосподарських угідь - не менше 0,3 відсотка та не більше 1 відсотка їх нормативної грошової оцінки;

для земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено, - у розмірі не більше 5 відсотків нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області, для сільськогосподарських угідь - не менше 0,3 відсотка та не більше 5 відсотків нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області;

не може перевищувати 12 відсотків нормативної грошової оцінки.

може перевищувати граничний розмір орендної плати, встановлений у підпункті 288.5.2, у разі визначення орендаря на конкурентних засадах.

для пасовищ у населених пунктах, яким надано статус гірських, не може перевищувати розміру земельного податку тощо.

13.2. Єдиний податок

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності - особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності.

Юридична особа чи фізична особа - підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає вимогам, встановленим Кодексом, та реєструється платником єдиного податку.

Суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на такі групи платників єдиного податку:

1) перша група - фізичні особи - підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 300000 гривень;

2) друга група - фізичні особи - підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб;
обсяг доходу не перевищує 1500000 гривень.

Дія цього підпункту не поширюється на фізичних осіб - підприємців, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна, а також здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органічного утворення та напівдорогоцінного каміння. Такі фізичні особи - підприємці належать виключно до третьої групи платників єдиного податку, якщо відповідають вимогам, встановленим для такої групи;

3) третя група - фізичні особи - підприємці, які не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена та юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5000000 гривень;

4) четверта група - сільськогосподарські товаровиробники:

а) юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків;

б) фізичні особи - підприємці, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України «Про фермерське господарство», за умови виконання сукупності таких вимог:

здійснюють виключно вирощування, відгодовування сільськогосподарської продукції, збирання, вилов, переробку такої власновирощеної або відгодованої продукції та її продаж;

провадять господарську діяльність (крім постачання) за місцем податкової адреси;

не використовують працю найманих осіб;

членами фермерського господарства такої фізичної особи є лише члени її сім'ї;

площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у власності та/або користуванні членів фермерського господарства становить не менше двох гектарів, але не більше 20 гектарів.

При розрахунку загальної кількості осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником єдиного податку - фізичною особою, не враховуються наймані працівники, які перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю і пологами та у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею передбаченого законодавством віку, а також працівники, призвані на військову службу під час мобілізації, на особливий період.

Якщо сільськогосподарський товаровиробник утворюється шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або виділення згідно з відповідними нормами Цивільного кодексу України, то норма щодо дотримання частки сільськогосподарського товаровиробництва, яка дорівнює або перевищує 75 відсотків за попередній податковий (звітний) рік, поширюється на:

усіх осіб окремо, які зливаються або приєднуються;

кожну окрему особу, утворену шляхом поділу або виділу;

особу, утворену шляхом перетворення.

Сільськогосподарські товаровиробники, утворені шляхом злиття або приєднання, можуть бути платниками податку в рік утворення, якщо частка сільськогосподарського товаровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік всіма товаровиробниками, які беруть участь у їх утворенні, дорівнює або перевищує 75 відсотків.

Сільськогосподарські товаровиробники - юридичні особи, утворені шляхом перетворення платника податку, можуть бути платниками податку в рік перетворення, якщо частка сільськогосподарського товаровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік, дорівнює або перевищує 75 відсотків.

Сільськогосподарські товаровиробники, утворені шляхом поділу або виділення, можуть бути платниками податку з наступного року, якщо частка сільськогосподарського товаровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік, дорівнює або перевищує 75 відсотків.

Новоутворені сільськогосподарські товаровиробники - юридичні особи можуть бути платниками податку з наступного року, якщо частка сільськогосподарського товаровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік, дорівнює або перевищує 75 відсотків, а фізичні особи - підприємці - у рік державної реєстрації.

Не можуть бути платниками єдиного податку першої - третьої груп:

суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи - підприємці), які здійснюють:

1) діяльність з організації, проведення азартних ігор, лотерей (крім розповсюдження лотерей), парі (букмекерське парі, парі тоталізатора);

2) обмін іноземної валюти;

3) виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива, сидру, пері (без додання спирту) та столових вин);

4) видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органогенного утворення (крім виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння);

5) видобуток, реалізацію корисних копалин, крім реалізації корисних копалин місцевого значення;

б) діяльність у сфері фінансового посередництва, крім діяльності у сфері страхування, яка здійснюється страховими агентами, визначеними Законом

України «Про страхування», сюрвейєрами, аварійними комісарами та аджастерами, визначеними розділом III Податкового Кодексу;

7) діяльність з управління підприємствами;

8) діяльність з надання послуг пошти (крім кур'єрської діяльності);

9) діяльність з продажу предметів мистецтва та антикваріату, діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату;

10) діяльність з організації, проведення гастрольних заходів;

фізичні особи - підприємці, які здійснюють технічні випробування та дослідження, діяльність у сфері аудиту;

фізичні особи - підприємці, які надають в оренду земельні ділянки, загальна площа яких перевищує 0,2 гектара, житлові приміщення та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 100 квадратних метрів, нежитлові приміщення (споруди, будівлі) та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 300 квадратних метрів;

страхові (перестрахові) брокери, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії, інші фінансові установи, визначені законом; реєстратори цінних паперів;

суб'єкти господарювання, у статутному капіталі яких сукупність часток, що належать юридичним особам, які не є платниками єдиного податку, дорівнює або перевищує 25 відсотків тощо.

Не можуть бути платниками єдиного податку четвертої групи:

суб'єкти господарювання, у яких понад 50 відсотків доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних квітів, вирощених на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, та продуктів їх переробки), диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (крім хутрової сировини);

суб'єкти господарювання, що провадять діяльність з виробництва підакцизних товарів;

суб'єкт господарювання, який станом на 1 січня базового (звітного) року має податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Платники єдиного податку першої - третьої груп повинні здійснювати розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) виключно в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій).

Доходом платника єдиного податку є:

1) для фізичної особи - підприємця - дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі. При цьому до доходу не включаються отримані такою фізичною особою пасивні доходи у вигляді процентів, дивідендів, роялті, страхові виплати і відшкодування, а також доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності;

2) для юридичної особи - будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі.

Датою отримання доходу платника єдиного податку є дата надходження коштів платнику єдиного податку у грошовій (готівковій або безготівковій) формі, дата підписання платником єдиного податку акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг). Для платника єдиного податку третьої групи, який є платником податку на додану вартість, датою отримання доходу є дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності. Для платника єдиного податку третьої групи (юридичні особи) датою отримання доходу також є дата відвантаження товарів (виконання робіт, надання послуг), за які отримана попередня оплата (аванс) у період сплати інших податків і зборів, визначених Кодексом.

Об'єктом оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

Базою оподаткування податком для платників єдиного податку четвертої групи для сільськогосподарських товаровиробників є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, встановленого Кодексом.

Ставки єдиного податку для платників першої групи встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, другої групи - у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної

заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, третьої групи - у відсотках до доходу (відсоткові ставки).

Фіксовані ставки єдиного податку встановлюються сільськими, селищними, міськими радами або радами об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, для фізичних осіб - підприємців, які здійснюють господарську діяльність, залежно від виду господарської діяльності, з розрахунку на календарний місяць:

1) для першої групи платників єдиного податку - у межах до 10 відсотків розміру прожиткового мінімуму;

2) для другої групи платників єдиного податку - у межах до 20 відсотків розміру мінімальної заробітної плати.

Відсоткова ставка єдиного податку для платників третьої групи встановлюється у розмірі:

1) 3 відсотки доходу - у разі сплати податку на додану вартість згідно з Кодексом;

2) 5 відсотків доходу - у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Ставка єдиного податку встановлюється для платників єдиного податку першої - третьої групи (фізичні особи - підприємці) у розмірі 15 відсотків:

1) до суми перевищення обсягу доходу, визначеного у підпунктах 1, 2 і 3 пункту 291.4 статті 291 Кодексу;

2) до доходу, отриманого від провадження діяльності, не зазначеної у реєстрі платників єдиного податку, віднесеного до першої або другої групи;

3) до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків;

4) до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування;

5) до доходу, отриманого платниками першої або другої групи від провадження діяльності, яка не передбачена у підпунктах 1 або 2 пункту 291.4 статті 291 Кодексу.

У разі здійснення платниками єдиного податку першої і другої груп кількох видів господарської діяльності застосовується максимальний розмір ставки єдиного податку, встановлений для таких видів господарської діяльності.

У разі здійснення платниками єдиного податку першої і другої груп господарської діяльності на територіях більш як однієї сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад,

застосовується максимальний розмір ставки єдиного податку, встановлений для відповідної групи таких платників єдиного податку.

Для платників єдиного податку четвертої групи розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель та їх розташування.

Платники єдиного податку першої і другої груп сплачують єдиний податок шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця.

Платники єдиного податку третьої групи сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал.

Сплата єдиного податку платниками першої - третьої груп здійснюється за місцем податкової адреси.

Платники єдиного податку першої і другої груп, які не використовують працю найманих осіб, звільняються від сплати єдиного податку протягом одного календарного місяця на рік на час відпустки, а також за період хвороби, підтвердженої копією листка (листоків) непрацездатності, якщо вона триває 30 і більше календарних днів.

Платник єдиного податку виконує передбачені Кодексом функції податкового агента у разі нарахування (виплати, надання) оподатковуваних податком на доходи фізичних осіб доходів на користь фізичної особи, яка перебуває з ним у трудових або цивільно-правових відносинах. Це не поширюється на фізичних осіб - підприємців - платників єдиного податку четвертої групи.

13.3. Місцеві збори

Збір за місця для паркування транспортних засобів.

Місцеві ради в межах повноважень вирішують питання відповідно до вимог Податкового кодексу щодо встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору.

Платниками збору за місця для паркування транспортних засобів є юридичні особи, їх філії (відділення, представництва), фізичні особи - підприємці, які згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, організовують та провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках.

Перелік спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів, в якому зазначаються їх місцезнаходження, загальна площа, технічне облаштування, кількість місць для паркування транспортних засобів, затверджується рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, про встановлення збору.

Таке рішення разом з переліком осіб, які уповноважені організувати та провадити діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів, надається виконавчим органом сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, контролюючому органу в порядку, встановленому розділом I Кодексу.

Об'єкт і база оподаткування збором

Об'єктом оподаткування є земельна ділянка, яка згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, спеціально відведена для забезпечення паркування транспортних засобів на автомобільних дорогах загального користування, тротуарах або інших місцях, а також комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету, за винятком площі земельної ділянки, яка відведена для безоплатного паркування транспортних засобів, передбачених статтею 30 Закону України "Про основи соціальної захищеності осіб з інвалідністю в Україні".

Базою оподаткування є площа земельної ділянки, відведена для паркування, а також площа комунальних гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їх частин), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету.

Ставки збору

Ставки збору встановлюються за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 кв. метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, у розмірі до 0,075 відсотка мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року.

При визначенні ставки збору сільські, селищні, міські ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, враховують

місцезнаходження спеціально відведених місць для паркування транспортних засобів, площу спеціально відведеного місця, кількість місць для паркування транспортних засобів, спосіб поставлення транспортних засобів на стоянку, режим роботи та їх заповнюваність.

Ставка збору та порядок сплати збору до бюджету встановлюються відповідною сільською, селищною, міською радою або радою об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

Сума збору за місця для паркування транспортних засобів, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, сплачується щоквартально, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк, за місцезнаходженням об'єкта оподаткування.

Платник збору, який має підрозділ без статусу юридичної особи, що провадить діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на земельній ділянці не за місцем реєстрації такого платника збору, зобов'язаний зареєструвати такий підрозділ як платника збору у контролюючому органі за місцезнаходженням земельної ділянки.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу.

Туристичний збір

Туристичний збір - це місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету.

Платниками збору є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, про встановлення туристичного збору, та тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі), визначених підпунктом 268.5.1 пункту 268.5 Кодексу.

Платниками збору не можуть бути особи, які:

а) постійно проживають, у тому числі на умовах договорів найму, у селі, селищі або місті, радами яких встановлено такий збір;

б) особи, які прибули у відрядження або тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі), визначених Податковим кодексом;

в) особи з інвалідністю, діти з інвалідністю та особи, що супроводжують осіб з інвалідністю I групи або дітей з інвалідністю (не більше одного супроводжувачого);

г) ветерани війни;

г) учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС;

д) особи, які прибули за путівками (курсівками) на лікування, оздоровлення, реабілітацію до лікувально-профілактичних, фізкультурно-оздоровчих та санаторно-курортних закладів, що мають ліцензію на медичну практику та акредитацію центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я;

е) діти віком до 18 років;

є) дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санаторно-курортні заклади;

ж) члени сім'ї фізичної особи першого та/або другого ступеня споріднення, визначені відповідно до підпункту 14.1.263 пункту 14.1 статті 14 Кодексу, які тимчасово розміщуються такою фізичною особою у місцях проживання (ночівлі), визначених підпунктом "б" підпункту 268.5.1 пункту 268.5 цієї статті, що належать їй на праві власності або на праві користування за договором найму.

Ставка збору

Ставка збору встановлюється за рішенням відповідної сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, за кожен добу тимчасового розміщення особи у місцях проживання (ночівлі), визначених підпунктом 268.5.1 пункту 268.5 цієї статті, у розмірі до 0,5 відсотка - для внутрішнього туризму та до 5 відсотків - для в'їзного туризму від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, для однієї особи за одну добу тимчасового розміщення.

Базою справляння збору є загальна кількість днів тимчасового розміщення у місцях проживання (ночівлі), визначених підпунктом 268.5.1 пункту 268.5 цієї статті.

Податкові агенти та місця проживання (ночівлі)

Згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, справляння збору може здійснюватися з тимчасового розміщення у таких місцях проживання (ночівлі):

а) готелі, кемпінги, мотелі, гуртожитки для приїжджих, хостели, будинки відпочинку, туристичні бази, гірські притулки, табори для відпочинку, пансіонати та інші заклади готельного типу, санаторно-курортні заклади;

б) житловий будинок, прибудова до житлового будинку, квартира, котедж, кімната, садовий будинок, дачний будинок, будь-які інші об'єкти, що використовуються для тимчасового проживання (ночівлі).

Згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, справляння збору може здійснюватися такими податковими агентами:

а) юридичними особами, філіями, відділеннями, іншими відокремленими підрозділами юридичних осіб згідно з підпунктом 268.7.2 пункту 268.7 цієї статті, фізичними особами - підприємцями, які надають послуги з тимчасового розміщення осіб у місцях проживання (ночівлі), визначених підпунктом 268.5.1 Кодексу;

б) квартирно-посередницькими організаціями, які направляють неорганізованих осіб з метою їх тимчасового розміщення у місцях проживання (ночівлі), визначених підпунктом "б" підпункту 268.5.1 пункту 268.5 цієї статті, що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму;

в) юридичними особами, які уповноважуються сільською, селищною, міською радою або радою об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, справляти збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою.

Перелік податкових агентів та інформація про них розміщуються та оприлюднюються на офіційному веб-сайті сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

Особливості справляння збору

Платники збору сплачують суму збору авансовим внеском перед тимчасовим розміщенням у місцях проживання (ночівлі) податковим агентам, які справляють збір за ставками, у місцях справляння збору та з дотриманням інших вимог, визначених рішенням відповідної сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

За один і той самий період перебування платника збору на території однієї адміністративно-територіальної одиниці, на якій встановлено туристичний збір, повторне справляння збору, вже сплаченого таким платником збору, не допускається.

Особа здійснює тимчасове розміщення платника збору у місцях проживання (ночівлі), що належать такій особі на праві власності або на праві користування, виключно за наявності у платника збору документа, що підтверджує сплату ним туристичного збору відповідно до Кодексу та рішення відповідної сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної

територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

У разі дострокового залишення особою, яка сплатила туристичний збір, території адміністративно-територіальної одиниці, на якій встановлено туристичний збір, сума надмірно сплаченого збору підлягає поверненню такій особі у встановленому Кодексом порядку";

Порядок сплати збору

Податкові агенти сплачують збір за своїм місцезнаходженням щоквартально, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк та відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, або авансовими внесками до 30 числа (включно) кожного місяця (у лютому - до 28 (29) включно) на підставі рішення відповідної сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

Податкові агенти, які сплачують збір авансовими внесками, відображають у податковій декларації за звітний (податковий) квартал суми нарахованих щомісячних авансових внесків. При цьому остаточна сума збору, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал (з урахуванням фактично внесених авансових платежів), сплачується такими податковими агентами у строки, визначені для квартального звітного (податкового) періоду.

Податковий агент, який має підрозділ без статусу юридичної особи, що надає послуги з тимчасового розміщення у місцях проживання (ночівлі) не за місцем реєстрації такого податкового агента, зобов'язаний зареєструвати такий підрозділ як податкового агента туристичного збору у контролюючому органі за місцезнаходженням підрозділу.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу.

ЗАДАЧІ

1. Підприємство на загальній системі оподаткування у звітному податковому періоді сплатило закордонній компанії (США) роялті за торгівельну марку, що використовується у господарській діяльності цього підприємства, в розмірі 4000 дол. США (курс придбання валюти 25,50 грн./1 дол. США). Яку суму податку повинне нарахувати та сплатити підприємство в зв'язку із вказаною виплатою? Яку суму повинна отримати закордонна компанія?

2. Підприємство на загальній системі оподаткування у звітному податковому періоді придбало у закордонної компанії (Британські Віргінські Острови) послуги, що використовуються у господарській діяльності цього підприємства, на суму в розмірі 10.000 дол. США (курс придбання валюти 25, 50 грн. /1 дол. США). Яку суму повинне віднести підприємство до складу валових витрат в зв'язку із зазначеним придбанням?

3. Підприємство-імпортер на загальній системі оподаткування у звітному податковому періоді сплатило закордонній компанії (Данія)- власнику морських суден плату за фрахт, пов'язаний з імпортом товарів, що використовується у господарській діяльності цього підприємства, в розмірі 31.000 дол. США (курс придбання валюти 25, 50 грн./1 дол. США). Яку суму податку повинне нарахувати та сплатити підприємство в зв'язку із вказаною виплатою?

4. Підприємство на загальній системі оподаткування у звітному податковому періоді отримало валові доходи в розмірі 420 тис. грн., витратило на придбання товарів, робіт та послуг, що використовуються у господарській діяльності підприємства - 310 тис. грн.. Крім того, у цьому періоді отримано банківський кредит у сумі 80 тис . грн. , за яким нараховано та сплачено у цьому періоді відсотки банківській установі у розмірі 3200 грн. Яку суму податку на прибуток повинне нарахувати та сплатити підприємство за вказаний податковий період?

5. Підприємство на загальній системі оподаткування у звітному податковому періоді отримало валові доходи в розмірі 260 тис. грн., витратило на придбання товарів , робіт та послуг, що використовується у господарській діяльності підприємства – 170 тис. грн.. Крім того, у цьому періоді виплачено аванс приватному підприємцю, що користується спрощеною системою оподаткування , за товар на загальну суму 52 тис. грн. Оплату за такі товари у звітному періоді здійснено , але товар не

оприбутковано. Яку суму податку на прибуток повинне нарахувати та сплатити підприємство за вказаний податковий період?

6. Підприємство на загальній системі оподаткування у звітному податковому періоді отримало валові доходи в розмірі 230 тис. грн., витратило на придбання товарів, робіт та послуг, що використовуються у господарської діяльності підприємства - 120 тис. грн. Крім того, у цьому періоді придбано годинники для працівників підприємства на загальну суму 78 тис. грн. Яку суму податку на прибуток повинне нарахувати та сплатити підприємство за вказаний податковий період?

7. Підприємство на загальній системі оподаткування у звітному податковому періоді отримало валові доходи в розмірі 180 тис. грн., витратило на придбання товарів, робіт та послуг, що використовуються у господарської діяльності підприємства - 165 тис. грн.. Крім цього, у цьому періоді засновниками підприємства внесено внесків до статутного капіталу в загальному розмірі 23 тис. грн.. Яку суму податку на прибуток повинне нарахувати та сплатити підприємство за вказаний податковий період?

8. Підприємство - не платник ПДВ розпочало свою діяльність у січні 2017 року. Протягом січня реалізовано товарів, робіт та послуг на загальну суму 35000 грн., протягом лютого - на суму 72000 грн., березня - 18000 грн., квітня - 115000 грн., травня - 55000 грн., червня - 20000 грн., липня - 63000 грн., серпня - 25000 грн. У якому місяці підприємство повинно зареєструватися платником ПДВ?

9. Підприємство - платник ПДВ у звітному податковому періоді реалізувало товарів на загальну суму 126800 грн. Зазначені товари були придбані за 124800 грн. (у складі ціни товарів сплачено ПДВ). Яку суму податку на додану вартість повинно задекларувати підприємство до сплати?

10. Підприємство - платник ПДВ у звітному податковому періоді реалізувало (відвантажило) закордонним покупцям згідно належним чином оформлених вантажно-митних декларацій товарів на загальну суму 126800 грн. Зазначені товари були придбані за 124800 грн. (у складі ціни товарів сплачено ПДВ). Яку суму податку на додану вартість повинно задекларувати підприємство до сплати?

11. Підприємство - платник ПДВ у звітному податковому періоді реалізувало (відвантажило) покупцям товарів на загальну суму 156000 грн.

Зазначені товари були придбані за 130000 грн. (у складі ціни товарів сплачено ПДВ). Крім цих товарів, підприємством придбано легковий автомобіль для використання у власній господарській діяльності за 225000 (у складі ціни сплачено ПДВ). Яку суму податку на додану вартість повинно задекларувати підприємство до сплати?

12. Підприємство - платник ПДВ у звітному податковому періоді реалізувало (відвантажило) покупцям продуктів харчування на загальну суму 156000 грн. Зазначені продукти були придбані за 130000 грн. (у складі ціни товарів сплачено ПДВ). Крім того, у цьому ж податковому періоді підприємством було списано (утилізовано) продуктів, Що були зіпсовані, на загальну суму 42000 грн. Яку суму податку на додану вартість повинно задекларувати підприємство до сплати?

13. Підприємство - платник ПДВ у звітному податковому періоді реалізувало (відвантажило) покупцям продуктів харчування на загальну суму 180000 грн. Зазначені продукти були придбані за 150000 грн. (у складі ціни товарів сплачено ПДВ). Але, на останню партію закупівлі продуктів на загальну суму 30000 (в тому числі ПДВ) податкову накладку до моменту подання декларації по ПДВ не було отримано. Яку суму податку на додану вартість повинно задекларувати підприємство до сплати?

14. Підприємство - платник ПДВ у звітному податковому періоді реалізувало (відвантажило) покупцям продуктів харчування на загальну суму 180000 грн. Зазначені продукти були придбані у фізичних осіб – виробників сільськогосподарської продукції за 150000 грн. Яку суму податку на додану вартість повинно задекларувати підприємство до сплати?

15. Підприємство - платник ПДВ у звітному податковому періоді реалізувало (відвантажило) покупцям продуктів харчування на загальну суму 156000 грн. Зазначені продукти були придбані за 130000 грн. (у складі ціни товарів сплачено ПДВ). Яку суму податку на додану вартість повинно задекларувати підприємство до сплати?

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

Бех Г.В., Дмитрик О.О., Кобильник Д.А., Криницький І. Є., Кучерявенко М.П. Податкове право. Навчальний посібник. К.: Юрінком Інтер. 2010. 400 с.

Боднарук Ю. В. Матеріальні і процесуальні норми в податковому праві. Актуальні проблеми держави і права: зб. наук, праць. О.: Юрид. л-ра, 2007. Вип. 34. 198-206.

Боднарук Ю.В. Розмивання конституційної гарантії фіскального методу обмеження права власності в законний спосіб через недосконалість визначення категорії «збір» в ПК України. Правове життя сучасної України: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 17 травня, 2019 р.) / за ред. Г.О. Ульянової. Одеса: Видавничий дім «Гельветика». 2019. Т. 2. С.40-43.

Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року № 2456-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50-51. ст. 572 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

Viktoriia V. Chaika, Liubov M. Kasianenko, Tamara A. Latkovska, Nadiia Yu. Pryshva, Vasyl V. Topchii. Legal Forms of Implementation of Foreign Tax Policy in the Context of European Integration of Ukraine. *Journal of Advanced Research in Law and Economics*. Vol 10. № 1 (2019): JARLE. Volume X. Issue 1(39). Spring 2019. P. 85-103.

Винницький Д. В. Суб'єкти податкового права. М., НОРМА, 2000. 192 с.

Гетманцев Д.О., Семчик О.О., Шишканов О.А. Прямі реальні податки. Правова сутність та адміністрування. К. : Юрінком Інтер, 2018. 372 с.

Голоядова Т.О. Правові засади функціонування аудиторської діяльності в Україні. *Visegrad journal on human rights*. Snina, the Slovak Republic. 2019. № 3. С.98-104.

Голоядова Т.О. Пріоритетні шляхи реформування системи органів державного фінансового контролю в Україні. *Visegrad journal on human rights*. Snina, the Slovak Republic. 2019. № 2. С.82-87.

Голоядова Т.О. Актуальні шляхи вдосконалення податкової політики України. *Center for Ukrainian and European Scientific Cooperation*. Sandomierz, Poland. 2018. P. 355-377.

Голоядова Т. О. Податкове законодавство: навчально-методичний посібник (для здобувачів вищої освіти денної форми навчання) / Т. О. Голоядова, П. П. Латковський, А. В. Марущак. Одеса : Фенікс, 2019. 53 с.

Завгородний В.П. Налоги и налоговый контроль в Украине. К. : А.С.К., 2013. 620 с.

Кіценко В.С. Методологія вирішення податкових спорів. Система фінансового права: проблеми теорії і правового регулювання: монографія. О.: Фенікс, 2011. С. 41-62.

Кіщенко В.С. Поняття та структура механізму розв'язання податкових спорів в Україні. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2010. № 2. С. 269-273.

Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-X URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.

Койчева О. Перспективи медіації як альтернативного способу вирішення податкових спорів. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. № 3. 2019. С. 72-81.

Койчева О.С., Білоус-Осінь Т.І. Теоретико-правові засади випуску та обігу державних цінних паперів. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. № 2. 2019. С. 73-83.

Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. №30. Ст. 147.

Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.

Кучерявенко М.П. Податкове право України : Академічний курс: Підручник. К., 2008. 701 с.

Латковська Т., Долженков О. Один із ключових напрямів Плану дій BEPS як орієнтир удосконалення податкової політики в Україні. Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 4-5 липня 2019 р.) Збірник матеріалів. Київ, 2019. 354 с. (С. 63-70).

Латковська Т.А. Правова природа податкових конфліктів. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. Чернівці, 2013. Вип. 1. С. 139-151.

Латковська Т.А. Принцип недопустимості подвійного оподаткування. *Legal practice in EU and Ukraine at the modern stage*. Arad, Romania, 25-26 January, 2019. P. 376-380.

Латковська Т.А. Проблеми реформування податкової системи України. *Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»*. Т. XXII. 2018. С. 62-71.

Латковська Т.А. Сучасний стан регулювання майнового оподаткування. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. Чернівці, 2017. Вип. 1. С. 66-77.

Латковська Т.А. Фінансовий контроль : навчально-методичний посібник (для здобувачів вищої освіти денної форми навчання) [Електронний ресурс] / Т. А. Латковська, М. І. Сідор, О. С. Койчева. Одеса : Фенікс, 2019. 61 с.

Латковський П.П. Функції Рахункової палати України як постійно діючого органу контролю. *Юридичний вісник*. 2014. С. 55-61.

Latkovska Tamara, Latkovskiy Pavlo, Podolska Anastasiia. Legal ways of double taxation resolving. *Amazonia Investiga*. Vol. 9 Núm. 26/Febrero2020. P. 365-371.

Лук'янцев С.О. Правове регулювання оподаткування прибутку підприємств. Ірпінь, 2018. 21 с. <http://www.nusta.edu.ua/wp-content/uploads/2016/11>.

Маринчак Є.С. Правовий статус резидентів – платників податку на доходи фізичних осіб. Київ, 2018. 19 с. <https://www.researchgate.net/publication/334627155>.

Мельник М.В. Податкова система України. К.: Парламентське видавництво, 2008. 318 с.

Орлюк О.П. Фінансове право: навч. посіб. К.: Юрінком Інтер, 2007. 528 с.

Пархоменко-Цироциянц С.В. Питання визначення віку настання дієздатності фізичної особи у податковому законодавстві. *Актуальні проблеми держави і права*. О.: Юрид. л-ра, 2009. Вип. 46. С. 160-167.

Пархоменко-Цироциянц С.В. Поняття та значення об'єкта оподаткування для визначення податкового обов'язку платника податку. *Актуальні проблеми держави і права*. О. : Юрид. л-ра, 2007. Вип. 34. С. 187-194.

Пархоменко-Цироциянц С.В. Право платника податку на податкову пільгу: теоретико-правові засади. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019 р. № 2. URL: <http://www.pap.in.ua>.

Пархоменко-Цироциянц С.В. Правова природа податкових правовідносин. Система фінансового права: проблеми теорії і правового регулювання : монографія. О. : Фенікс, 2011. С. 151-177.

Перепелица М.А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине. Х. : Легас, 2003. 116 с.

Податкова система України : Підручник / В.М. Федосов , В.М. Опарін, Г.О. П'ятаченко та ін.; за ред. В.М. Федосова. К.: Либідь, 2004.

Податкове право України : підручник. За ред. М.П. Кучерявенка, Н.А. Маринів. Харків : Право, 2019. 440 с.

Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. №13-14, №15-16, №17. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Про банки і банківську діяльність: Закон України від 07.12.2000 № 2121-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>

Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році : Закон України від 07 грудня 2017 року № 2245-VIII. URL <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2245-19>.

Про внесення змін до Податкового колексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України від 21 грудня 2016 року № 1797 –VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2016. № 251.

Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 № 852-IV URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/852-15>

Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень: Закон України від 18.11.2003 № 1255-IV URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1255-15>

Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин Кабінет Міністрів України; Постанова від 27.12.2010 р. № 1235 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1235-2010>

Про затвердження Положення про Державну податкову службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 6.03.2019 р. № 227. (Редакція від 27.09.2019 № 846-2019-п). URL: www.rada.gov.ua

Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 16.10.2012 № 5463-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України від 12.07.2001 р. № 2658-III URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>

Рішення Конституційного Суду України у справі про корупційні правопорушення та введення в дію антикорупційних законів № 21-рп/2010 від 06.10.2010 р. URL: <http://www.ccu.gov.ua/uk/doccatalog/list?currDir=123102>

Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: монографія. Ірпінь: Акад.держ.подат.служби України, 2001. 407 с.

Сліденко А.В. Захист інтересів платників податків при застосуванні заходів податкового примусу. Харків, 2018. 21 с. http://nauka.nlu.edu.ua/download/diss/Slidenko/a_Slidenko.pdf.

Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія та практика становлення. К. : Знання-Прес, 2014. 454 с.

Соколовська А.М. Податкова система України: теорія та практика становлення. К.: НДФІ, 2011. 372 с.

Стоїн В.Я. Удосконалення податкової системи України. *Фінанси України*. 2010. № 4.

Сук Л.К. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. К.: Інститут після-дипломної освіти Київського університету ім. Тараса Шевченка. 2011. 339 с.

Суторміна В.М., Федосов В.М., Андрущенко В.Л. Держава - податки - бізнес. К.: Либідь, 2002. 328 с.

Шишканов О. А. Правове регулювання оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки. Київ, 2019. 20 с.
http://scc.univ.kiev.ua/upload/iblock/f76/aref_Shyshkanov%20O.A..pdf.