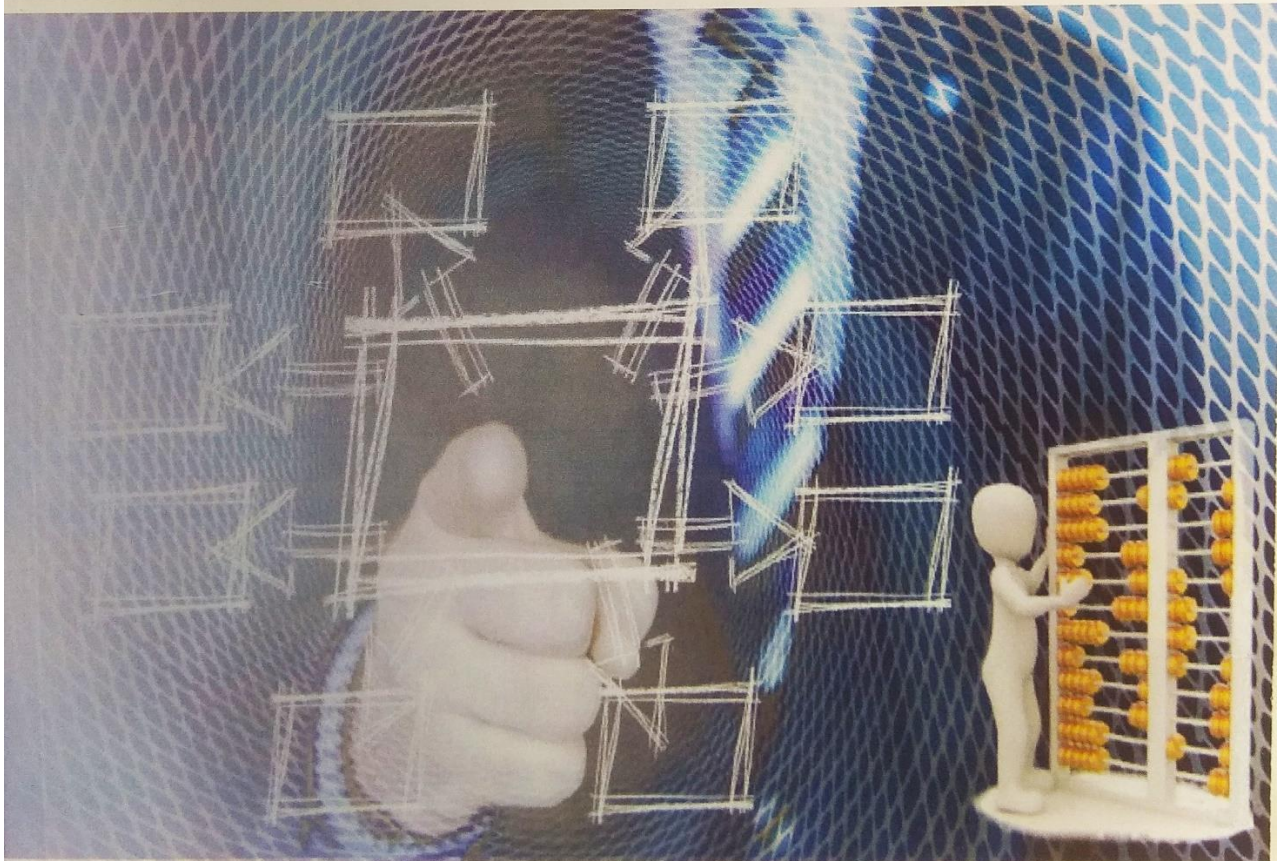


В.І. Кузь

# ПОДАТКОВА СИСТЕМА



Міністерство освіти і науки України  
Чернівецький національний університет  
імені Юрія Федьковича

**В.І. Кузь**

# **Податкова система**

Навчальний посібник



Чернівці

Чернівецький національний університет

2022

УДК 336.221.4(477)(075.8)  
К 893

*Друкується за ухвалою вченої ради Чернівецького національного  
університету імені Юрія Федьковича  
(протокол № 5 від 27 квітня 2022 р.)*

**Рецензенти:**

**Жиглей І.В.**, доктор економічних наук, професор, професор кафедри  
інформаційних систем в управлінні та обліку, факультет бізнесу та  
сфери обслуговування, Державний університет «Житомирська  
політехніка»

**Ситник Н.С.**, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри  
фінансового менеджменту, факультет управління фінансами та бізнесу,  
Львівський національний університет імені Івана Франка

К893 **Кузь В.І.** Податкова система: навч. посіб. Чернівці: Чернівецьк. нац.  
ун-т ім. Ю. Федьковича, 2022. 240 с.

**ISBN 978-966-423-711-3**

У навчальному посібнику розглядаються теоретичні аспекти функціонування податкової системи за такими напрямками: оподаткування, суб'єктність та адміністрування. Особлива увага приділена порядку обчислення податкових зобов'язань з податків, платежів та зборів відповідно до норм чинного податкового законодавства із узагальненням та систематизацією законодавчих норм у розрізі елементів податку.

Для студентів, аспірантів, облікових працівників, фінансистів, аналітиків, управлінського персоналу всіх ланок, спеціалістів, які виконують консалтингові функції (у т.ч. функції з податкового консалтингу) тощо.

**УДК 336.221.4(477)(075.8)**

**ISBN 978-966-423-711-3**

© ЧНУ ім. Ю. Федьковича, 2022  
© Кузь В.І., 2022

## ЗМІСТ

---

<b>ПЕРЕДМОВА .....</b>	<b>4</b>
<b>РОЗДІЛ 1. Суть і види податків .....</b>	<b>7</b>
<b>РОЗДІЛ 2. Податкова система та податкова політика .....</b>	<b>33</b>
<b>РОЗДІЛ 3. Суб'єкти реалізації державної податкової та митної політики .....</b>	<b>57</b>
<b>РОЗДІЛ 4. Податок на додану вартість .....</b>	<b>90</b>
<b>РОЗДІЛ 5. Акцизний податок .....</b>	<b>109</b>
<b>РОЗДІЛ 6. Митні платежі .....</b>	<b>125</b>
<b>РОЗДІЛ 7. Податок на прибуток .....</b>	<b>142</b>
<b>РОЗДІЛ 8. Податок на доходи фізичних осіб .....</b>	<b>158</b>
<b>РОЗДІЛ 9. Екологічний податок .....</b>	<b>175</b>
<b>РОЗДІЛ 10. Рентна плата .....</b>	<b>185</b>
<b>РОЗДІЛ 11. Податок на майно .....</b>	<b>199</b>
<b>РОЗДІЛ 12. Спрощена система оподаткування .....</b>	<b>215</b>
<b>ЛІТЕРАТУРА .....</b>	<b>235</b>

## ПЕРЕДМОВА

---

*Податки – це ціна за життя в цивілізованому суспільстві*

Олівер Венделл Голмс

Сучасний етап суспільно-економічного розвитку характеризується зростанням не тільки масштабів господарської діяльності, але й збільшенням її видів. Під дією розвитку інформаційно-комунікаційних технологій, посилення конкурентної боротьби, формування нових нетипових форм господарювання, тяжіння підприємницьких структур до нематеріальної сфери та сфери послуг, появи нетрадиційних моделей прийняття управлінських рішень, ідентифікуються та реалізуються концептуально інші проєкти економічних утворень, які функціонують на принципах системності та відкритості. Такий стан речей визначає потребу перегляду фінансових, організаційних і комунікаційних взаємозв'язків між суб'єктами господарювання та державними утвореннями (контролюючими фіскальними органами) щодо процедур розподілу та перерозподілу частини валового внутрішнього продукту, особливо в умовах необхідності значного за розмірами фінансового покриття державних видатків.

Податки як результат певного типу взаємодії між економічними суб'єктами мікрорівня та державою в характерних їм ознаках (обов'язковість, регулярність внесення, нормативна визначеність, фіскальна достатність, грошова форма, незворотність платежу, нецільовий характер) виступають активним інструментом фінансового забезпечення, регулювання, управління, стимулювання у соціально-економічних процесах. Рациональність упровадження набору податків, платежів і зборів, ефективність їх справляння, здатність позитивно впливати на суміжні явища, об'єкти та процеси залежить від правильності дій, пов'язаних із ідентифікацією елементів, їх функціональним наповненням, визначенням природи зв'язків між ними тощо. У контексті порушених питань мова йде про сукупність організаційних, методологічних і методичних дій, які забезпечують формування й ефективне функціонування податкової системи.

Податкова система як елемент економічної системи у першу чергу відображає фінансові аспекти взаємодії між її структурними одиницями (податки (похідні платежі, збори, плати та внески), їх платники, контролюючі органи, центральні органи, які реалізують функції фінансової політики, міжнародні професійні організації тощо), проте все частіше, при дослідженні ефективності функціонування податкової системи, акцент зміщується на аналіз суспільних, соціальних, екологічних наслідків від функціонування обраної моделі оподаткування. Даний факт прийнятний та

засвідчує, що податкова система динамічна, тобто така яка розвивається й удосконалюється з метою забезпечення досягнення критеріїв ефективності та раціональності.

«Ефективне функціонування податкової системи передбачає не стільки тотальний контроль за кожним платником податків, що підкріплюється розгалуженою та жорсткою системою фінансових санкцій, скільки створення умов для добровільної, повної та своєчасної сплати податків фізичними та юридичними особами. На практиці це вимагає не стільки навіть налагодженої системи податкового адміністрування (хоча вона об'єктивно необхідна), скільки усвідомлення населенням необхідності їх сплати. Для цього потрібен достатній рівень податкової культури і грамотності населення. Ці два чинники базові для формування в суспільстві толерантного ставлення до податків, того самого ставлення, яке дозволяє збирати саме податки, а не штрафи»<sup>1</sup>. Забезпечення формування у громадян високого рівня правосвідомості та відповідальності щодо повноти, достовірності та своєчасності виконання покладених на них обов'язків, пов'язаних зі сплатою податків, – один із основних елементів новітнього бачення розвитку податкової системи.

Зважаючи на залежність параметрів функціонування податкової системи від змін у зовнішньому та внутрішньому суспільно-економічному середовищі, пріоритетними завданнями її розвитку є: сформувати податкове інституційне середовище, покликане забезпечити підвищення рівня податкової культури платників податків та унеможливити прояви податкової дискримінації; сформувати стан фіскальної ефективності податків та інших податкових платежів; забезпечити зростання ефективності виконання податками і зборами регулюючої функції; створити передумови для зменшення податкового навантаження та забезпечення рівномірного розподілу податкового тягаря між платниками податків; удосконалити нормативне регулювання процесів нарахування та сплати податків і зборів; забезпечити поліпшення взаємодії платників податку та контролюючих органів шляхом демократизації даного роду відносин; покращити стан інформування суспільства про особливості, стан і результати функціонування податкової системи тощо.

Досягнення цілей розвитку податкової системи апріорі передбачає покращення розуміння економічними суб'єктами не тільки підходів, правил та процедур оподаткування тих чи інших аспектів економічної діяльності з точки зору їх господарської активності, але й розуміння значення податкових відносин для суспільного розвитку. Такий стан речей вимагає отримання базових знань про складові податкової системи, принципи податкової політики, систем оподаткування, видів податків і зборів,

---

<sup>1</sup> Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій: навч. посіб. Під ред. Ю.Б. Іванова та І.А. Майбурова. Х.: ВД «ІНЖЕК». 2010. 492 с. С. 390.

елементів податку, підходів до нарахування та сплати податкових зобов'язань, процедури провадження взаємовідносин між платниками податків і контролюючими органами тощо. Вивчення організаційних, методологічних і методичних аспектів функціонування податкової системи повинно здійснюватися на основі аналізу й оцінки нормативно-законодавчих положень, які регулюють податкові відносини на національному та місцевому рівнях.

Податкова система як сукупність взаємопов'язаних елементів і надалі характеризуватиметься організаційною, методичною та методологічною динамічністю, що пов'язано із постійним пошуком інструментів, які б дозволили якнайефективніше виконувати покладені на неї завдання та функції, а також із потребою реагування на зміни в суспільно-економічному розвитку. Зокрема, на період дії воєнного стану внесено зміни до системи оподаткування<sup>2</sup>, які фактично зменшують податкове навантаження на господарські операції, пов'язані з наданням підприємницькими структурами допомоги національним військовим формуванням, добровольчим формуванням територіальних громад, іншим організаціям, які забезпечують обороноздатність. А також ідентифіковано заходи, що послаблюють податковий тягар на діяльність суб'єктів господарювання для збереження достатнього рівня ділової активності щодо забезпечення подальшого функціонування всіх, без винятку, секторів національної економіки.

---

<sup>2</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 р. №2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>.

## РОЗДІЛ 1 СУТЬ І ВИДИ ПОДАТКІВ

---

*У розділі розглядаються такі питання:*

- 1.1. Суть податків.
- 1.2. Історія виникнення податків.
- 1.3. Теорії податків.
- 1.4. Функції податків.
- 1.5. Елементи податку.
- 1.6. Види податків.
- 1.7. Податковий обов'язок: виникнення, виконання, зміна та припинення.

### 1.1. Суть податків

---

Податки та прирівняні до них категорії є доміантними елементами функціонування суспільно-економічних системи на будь-якому етапі їх розвитку. Податки – це складна економічна категорія, яка характеризує взаємозв'язки фінансово-розподільчого характеру між державним утворенням та іншими суб'єктами системи. Зважаючи на багатогранність даної категорії, окремі аспекти якої ідентифіковані на різних етапах суспільно-економічного розвитку, доцільне є виділення основних сутностей податку, а саме його економічної характеристики, правової, фінансової, суспільної та управлінської.

З економічної точки зору податки виступають як оплата економічних суб'єктів за можливість функціонування у сформованому державою економічному середовищі, а з фінансової – як джерело ресурсів, які перерозподіляються за напрямками, що забезпечують належний розвиток суспільно-економічної системи. Правова суть податків реалізується через нормативно-законодавчі приписи, що передбачає ідентифікацію податкових платежів тільки через систему правових норм. Суспільний зміст податків доцільно розглядати через призму рішень, пов'язаних із забезпеченням належного функціонування окремих аспектів суспільного життя. Управлінська суть податків передбачає можливість виконання управлінських завдань як на макро-, так і на мікрорівнях шляхом стимулювання чи ускладнення розвитку окремих аспектів суспільно-економічного життя.

Багатоаспектність податків, набутих даною категорією на етапах розвитку та ускладнення відносин між економічними суб'єктами та



державою, призводить до диференціації підходів до трактування змісту податків. «Податок є комплексною фінансовою категорією, яка характеризує фінансові відносини між державою і членами суспільства, що виникають в процесі розподілу валового внутрішнього продукту з приводу вилучення державою частини валового національного доходу і перерозподілу її з метою фінансування державних витрат»<sup>3</sup>.

Як стверджує В.Л. Андрущенко, «податки – це демократичні за процедурою встановлення, але примусові за формою стягнення платежі індивідів і корпорацій, призначені для трансферту фінансових ресурсів з приватного сектора в державний з метою фінансування суспільних, загальнонаціональних, урядових потреб способом, альтернативним емісії та позикам»<sup>4</sup>. Окремі дослідники змістовно підходять до розкриття досліджуваного поняття, роблячи акцент на елементи податку, що визначені на нормативно-законодавчому рівні: «податки – це обов’язкові платежі, які законодавчо встановлює держава, сплачують юридичні та фізичні особи в процесі розподілу і перерозподілу частини вартості внутрішнього валового продукту й акумулюють у централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою функцій»<sup>5</sup>.

Статтею 6 «Поняття податку та збору» Податкового кодексу України<sup>6</sup> визначено зміст понять «податок» та «збір». Хоча в наукових і практичних джерелах зазначено, що фіскальні функції виконують ще й плата та внески, дані поняття відповідно до чинного податкового законодавства ототожені із поняттям «збір».

Під податком належить розуміти «обов’язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку»<sup>7</sup>. «Збором (платою, внеском) є обов’язковий платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, 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»<sup>8</sup>.

Податковим кодексом України також ідентифікований специфічний вид податку – митні платежі («податки, що справляються під час переміщення або у зв’язку з переміщенням товарів через митний кордон

---

<sup>3</sup> Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. та інші. Податкова система: навчальний посібник. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с. С. 34.

<sup>4</sup> Андрущенко В.Л. Фінансова думка заходу в ХХ столітті: Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів. Львів: Каменяр. 2000. 303 с. С. 149.

<sup>5</sup> Іванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: підручник. К.: Атіка, 2006. 920 с. С. 24.

<sup>6</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>7</sup> Там само.

<sup>8</sup> Там само.

України та контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи»<sup>9</sup>). Інколи до податків відносять єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування («консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування»<sup>10</sup>), що не відповідає базовим підходам віднесення даного роду фінансового платежу до системи оподаткування, незважаючи на дещо ідентичні алгоритми обчислення. Нарахування та сплата єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування має цільовий характер – наповнення фондів соціального страхування для фінансування цільових соціальних програм, що визначені на законодавчому рівні.

З метою раціоналізації процесів ідентифікації податків, їх нормативного затвердження, нарахування та сплати необхідне визначення переліку ознак, які характерні податку як фіскальному платежу, що виконує надважливі функція задля ефективного суспільно-економічного розвитку (рис. 1.1).

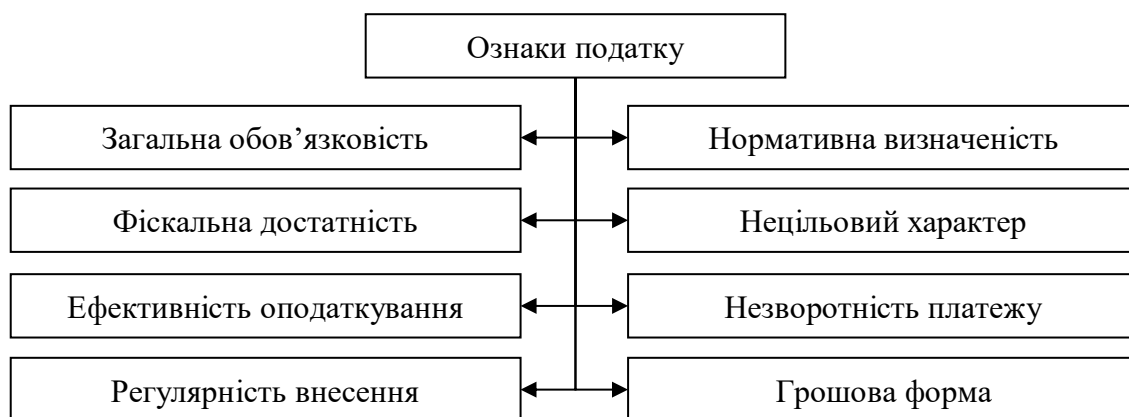


Рис. 1.1. Ознаки податку

До ознак, що дозволяють розглядати платіж економічного суб'єкта як податку, належать:

1) загальна обов'язковість (кожний економічний суб'єкт повинен сплачувати визначений перелік податків, платником яких він є відповідно до норм чинного податкового законодавства);

2) нормативна визначеність (усі процедури, пов'язані з обчисленням податкових зобов'язань, визначені положеннями нормативних актів, та

<sup>9</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>10</sup> Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. №2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>.

єдині у застосуванні платниками податків);

3) фіскальна достатність (наповнення бюджетів, виходячи із потреби збалансування їх витрат і надходжень (доходів));

4) нецільовий характер (у переважній більшості випадків податки та збори як фінансові ресурси не пов'язані з наперед визначеним об'єктом витрачання);

5) ефективність оподаткування (ідентифікація податків у системі оподаткування повинна передбачати значне перевищення надходжень над витратами на їх адміністрування);

6) незворотність платежу (держава не зобов'язана та не надає жодного еквіваленту внесеним платежам у вигляді податків);

7) регулярність внесення (сплата податків розділена в часі на звітні податкові періоди, що передбачає конкретні терміни погашення податкових зобов'язань);

8) грошова форма (погашення зобов'язань за видами податків (зборів) здійснюється винятково у грошовій формі).

Поділ чи виділення додаткових ознак податку (збору, платежу) є прийнятним закономірним процесом, зважаючи на тенденції розвитку фінансово-економічної системи, ускладнення господарських процесів і державного управління в цілому.

Отже, дефініція поняття «податок» змінювалася залежно від змісту домінуючих факторів, які супроводжували той чи інший етап суспільно-економічного розвитку. Проте, незважаючи на змістові розбіжності в ході власної еволюції, виокремилися ознаки, які підкреслюють індивідуальність податків як фіскального платежу.

## **1.2. Історія виникнення податків**

---

На різних етапах еволюційного розвитку досліджувана категорія «податок» зазнавала кардинальних змістових змін, що дозволяє її розглядати як факти-дії дарування, підтримки, допомоги, пожертви, зобов'язання, примусу, квотування. Дані погляди послужили основою для основних концепцій виникнення податків: договірна концепція (фактично податки є результатом суспільного договору, що укладений між платниками податків і державою, з якими перші зобов'язані надавати останній частину фінансових ресурсів, отриманих у ході провадження діяльності, а держава бере на себе виконання загальних функцій, зокрема захисних); фіскальна концепція (податки виступають результатом ринкової угоди, згідно з якою платники податків придбавають у держави продукти суспільного споживання, які вони самостійно продукувати не в змозі); силова концепція (держава примушує

силовим методом платників сплачувати частину отриманих фінансових ресурсів від провадження фінансово-господарської діяльності). Кожна із концепцій мала домінантне значення на певному етапі суспільно-економічного розвитку, що дозволяє стверджувати про еволюційний поетапний розвиток податкової системи та фінансової системи в цілому.

На думку І.М. Кулішера<sup>11</sup>, досліджуючи суть поняття «податок» в історичному аспекті, потрібно виділити сім етапів, на яких досліджувані фіскальні платежі набувають обґрунтованого єдиного змісту: податок – дар; податок – прохання держави про фінансову чи натуральну підтримку; податок – допомога державі; податок – пожерта в інтересах держави; податок – обов'язок платника сплати державі певну суму коштів; податок – фіскальний примус зі сторони держави; податок – частка фінансових ресурсів, що належить державі. Наведений підхід до пояснення еволюції змісту досліджуваних категорій вказує на тенденції обов'язковості здійснення фіксованих платежів суб'єктами підприємницької діяльності на користь держави.

Островецький В.І.<sup>12</sup> виділяє три історичні етапи розвитку системи оподаткування. Перший базується на ототоженні податків із даниною на майно від промислів і відповідну діяльність, охоплює часовий лаг від утворення перших об'єднань до середньовіччя. Другий етап (XVI-XVIII ст.) – сплата податків набуває постійності, джерелом сплати є частина отриманих доходів. Третій етап (XIX-XX ст.) – податки виступають головним джерелом наповнення державних бюджетів, активним інструментом управління суспільно-економічними процесами. Аналогічних хронологічних рамок дотримується І.І. Янжул<sup>13</sup>, який вказує, що на початковому етапі суспільно-економічного розвитку система оподаткування характеризувалася випадковістю щодо ідентифікації податків і зборів, установлення яких мало короткостроковий ситуативний характер. Дослідник акцентує увагу на тому, що географічні відкриття, промислова революція та подальший економічний розвиток сприяли збільшенню кількості податків і початку їх розгляду як основного, а головне – постійного джерела забезпечення держави ресурсами. Нинішній етап розвитку процесу оподаткування характеризується становленням і повним регламентуванням функціонування податкових систем, розробленням і впровадженням альтернативних систем оподаткування, активним використанням податків як інструментів регулювання економічних процесів тощо.

---

<sup>11</sup> Кулішер І.М. Очерки финансовой науки. Вып 1. Петроград: Наука и школа. 1919. 258 с.

<sup>12</sup> Островецький В.І. Формування податкових надходжень бюджету в умовах трансформації економіки України: дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.04.01; Науково-дослідний фінансовий ін-т при Міністерстві фінансів України. К., 2006. 222 с. С. 19.

<sup>13</sup> Янжул І.І. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М.: Статут, 2002. 555 с.

На початкових етапах суспільного розвитку податки ототожнювалися як плата на матеріальні об'єкти (земля, ліси, водойми, свійські тварини, товари, людські ресурси тощо), що підкреслювало виконання ними фіскальної функції. У подальшому при оподаткуванні результатів діяльності податки активно почали виконувати регулюючу функцію, що забезпечило економічне зростання при правильному використанні їх як інструменту управління.

Саме виконання податками регулюючої функції сприяло появі різноманітних за призначенням і способами обчислення податків, поділу їх на види та групи. Вплив податків на економічні процеси та на їх результати фактично забезпечується ускладненням процесу визначення податкових зобов'язань шляхом диференціації платників та об'єктів оподаткування, використання різноманітних ставок, а головне – через формування системи пільгового оподаткування для окремих груп платників (окремих видів діяльності, господарських операцій).

Значний внесок у розвиток науки про податки й оподаткування як виду практичної діяльності зробив представник класичної політичної економії А. Сміт<sup>14</sup>, який дотримувався думки, що податки є платежем за послуги держави. Дослідник навів чотири базових принципи, яким повинен відповідати податок:

1. Громадяни будь-якої країни повинні брати участь у її фінансуванні, зважаючи на свої статки та по можливості своїх власних майнових і фінансових ресурсів, оскільки громадяни та їх діяльність перебувають під захистом держави.

2. Фіскальний платіж (податок) на користь держави повинен бути визначений відповідно до затверджених правил, а не встановлений у довільній формі суб'єктом контролю. Строки погашення, спосіб стягнення та розмір внесків на користь держави мають бути точно визначені як для осіб, що платять податки, так і для всього суспільства.

3. Процедури оподаткування мусять носити раціональний характер, а отже, кожний податковий платіж повинен стягуватися у такий час і у такий спосіб, що є найзручнішими для платників.

4. Податки повинні стягуватися у такий спосіб, щоб вони якомога менше шкодили подальшій господарській діяльності платників, і водночас, щоб зібрані податки у вигляді грошей залишались якомога менше часу в руках уповноважених на такі дії осіб.

Фактичне дотримання наведених принципів при формуванні податкової системи та податкової політики є загальною необхідністю, оскільки вони характеризують базові положення, на яких ґрунтуються взаємозв'язки між суб'єктами економічної системи.

Отже, виникнення податків як базових елементів системи оподаткування зумовлене необхідністю фінансування низки функцій, які не у змозі

---

<sup>14</sup> Сміт А. Багатство народів. К. Наш формат. 2019. 722 с.

виконувати економічні суб'єкти самостійно. Податки ідентифікувалися як форма плати державному утворенню за послуги, що надаються їх платникам.

### 1.3. Теорії податків

---

Для глибшого розуміння суті податків, поділу їх на види, причин їх виникнення, методик обчислення податкових зобов'язань і процедур їх стягнень до бюджету потрібно проаналізувати домінуючі теорії податків. «Податкова теорія – це система наукових знань про суть і природу податків, їх роль і значення в житті суспільства»<sup>15</sup>.

Податкові теорії слугують теоретичним обґрунтуванням та орієнтирами для практичної реалізації управлінських рішень на національному рівні щодо впровадження в дію системи оподаткування в цілому або ж окремих податків (зборів). Усе частіше дослідження й аналіз податкових теорій є основою дизайну удосконалених у ході реформування податкових систем. Аналізуючи весь спектр теорій податків, звернемо увагу на факт існування загальних (базових) і специфічних (індивідуальних) теорій.

Базові теорії податків як наукові теоретичні та практичні концепції почали формуватися у XVII ст., коли процеси нарахування та сплати податків набули системного характеру, а податкові платежі стали домінувати у структурі надходжень до бюджетів тогочасних державних утворень. Наведений стан речей вимагав наукового обґрунтування, систематизації принципів і методів оподаткування для раціоналізації взаємозв'язків між платниками й отримувачами податків. Тема податків перебувала в числі домінуючих об'єктів дослідження представників існуючих на той час економічних шкіл. Значна кількість теорій податків виникла та була обґрунтована в умовах стрімкого промислового розвитку (XVIII-XIX ст.) і носила забезпечуючий характер даним позитивним тенденціям у функціонуванні економічних систем. Саме в цей час органи державного управління почали брати активну участь у розв'язанні проблем економічного та фінансового регулювання, розподілу доходів, соціального захисту та забезпечення населення, що викликало необхідність створення податкової ідеології. На початку XX ст. набули масштабного поширення концепції активного державного втручання в економічні процеси, у тому числі з використанням регулюючої функції податків, що істотно вплинуло на розвиток сучасних податкових теорій, а також призвело до розроблення й обґрунтування специфічних (індивідуальних) теорій.

---

<sup>15</sup> Волохова І.С., Дубовик О.Ю., Слатвінська М.О. та інші. Податкова система: навчальний посібник. Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с. С. 16.

На рис. 1.2 наведені загальні (базові) теорії податків.

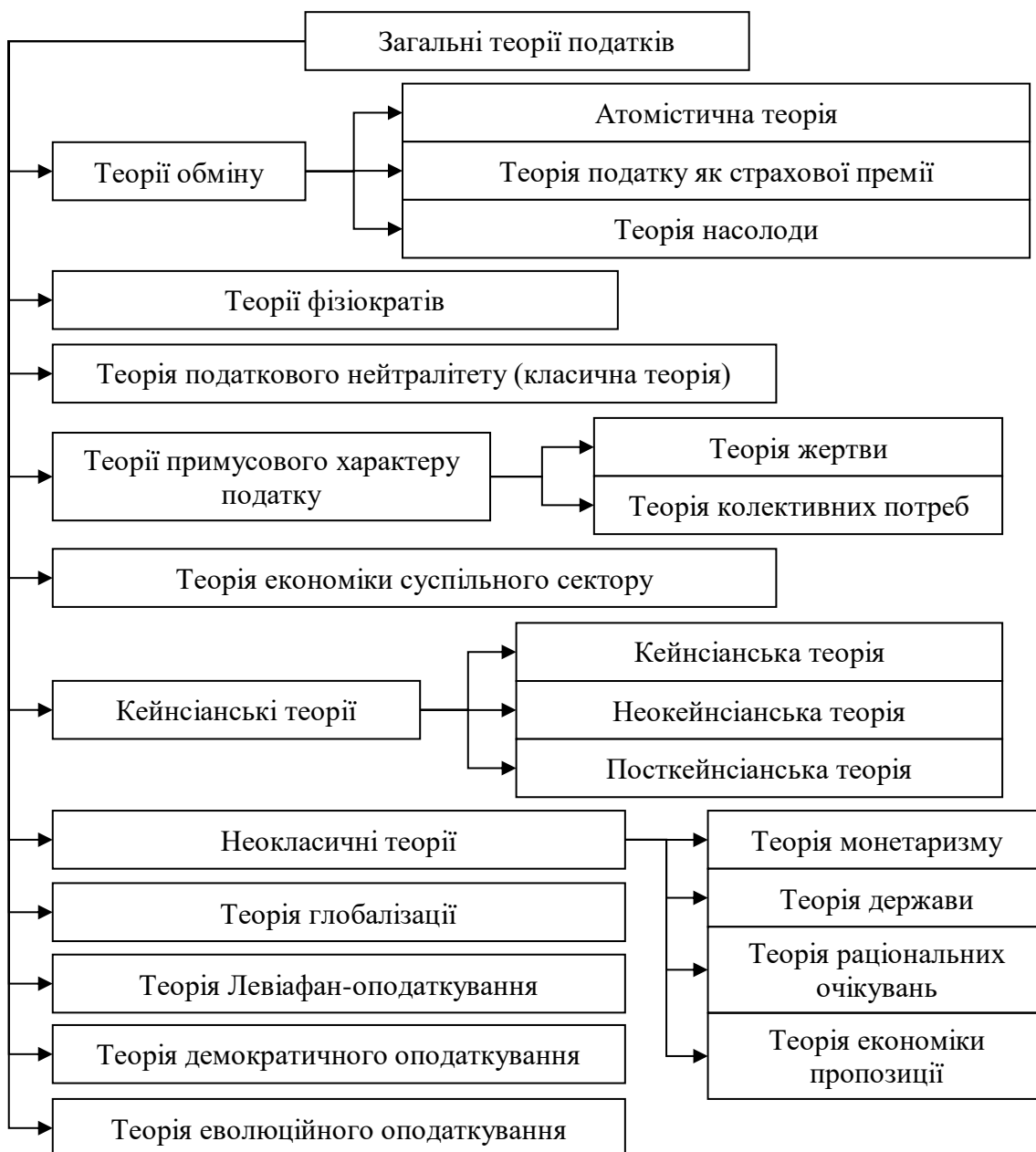


Рис. 1.2. Загальні теорії податків<sup>16,17,18,19</sup>

Теорії обміну базуються на твердженні: «сплачуючи податки державі, їх платник узамін отримує від неї безпекові та інші послуги». Дані теорії

<sup>16</sup> Андрущенко В.Л., Варналій З.С., Прокопенко І.А., Тучак Т.В. Податкові системи зарубіжних держав: навчальний посібник. К.: Видавництво «Кондор», 2012. 222 с.

<sup>17</sup> Ярошенко Ф.О., Павленко В.В., Павленко В.П. Історія податків та оподаткування в Україні: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.; за заг. ред. А.М. Подоляки. К.: ДП «Вид. дім «Персонал», 2012. 416 с.

<sup>18</sup> Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. та інші. Податкова система: навчальний посібник. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.

<sup>19</sup> Волохова І.С., Дубовик О.Ю., Слатвінська М.О. та інші. Податкова система: навчальний посібник. Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с.

сформувалися в часи середньовіччя та просвітництва, в умовах необхідності переосмислення відносин держави з суспільними індивідами, потреби централізації влади для ефективного суспільного розвитку.

Суть атомістична теорія податків полягає у тому, що податок виступає результатом договору між громадянами та державою, у результаті чого перші сплачують другій платежі за особисту та майнову безпеку. Теорія податку як страхової премії обґрунтовує необхідність плати за нівелювання чи відшкодування втрат від ризикових операцій, які потенційно можуть мати місце у життєдіяльності чи господарській діяльності економічних суб'єктів. Теорія насолоди передбачає, що за рахунок сплати податків забезпечується суспільний правопорядок і правосуддя, які належить розглядати як отриману індивідом насолоду.

Теорія фізіократів обґрунтовує положення про потребу в існуванні єдиного прямого земельного податку, який обчислюється як частка від суми отриманих доходів від сільськогосподарського виробництва. Принципи оподаткування за фізіократами базуються на твердженнях: повинні простежуватися прямі взаємозв'язки між податком і базою оподаткування; ставки податку мають бути відомі платникам заздалегідь; податкове навантаження не повинно бути занадто обтяжливим.

Зміст теорії податкового нейтралітету полягає в чіткій регламентації принципів системи оподаткування, що мусить забезпечити фінансування безпекових та управлінських витрат; усі інші витрати держави повинні бути забезпечені іншими джерелами доходів, відмітними від фіскальних платежів. Згідно з даною теорією, основними об'єктами оподаткування є земля, капітал і праця. Проте оподаткування капіталу повинно бути мінімальне, оскільки це може призвести зменшення виробничого потенціалу та ефективності господарської діяльності в цілому.

Теорії примусового характеру податку базуються на пропорційних засадах покриття витрат держави за рахунок фіскальних платежів платників. Акумуляовані державою кошти повинні використовуватися в цілях задоволення колективних потреб членів суспільства, так як індивідуальні задовольняються ними самостійно.

Теорія економіки суспільного сектору передбачає прогресивні підходи до оподаткування (більші податки сплачують ті, хто отримує більші доходи). Призначення податків – фінансувати, вигідні для суспільства заходи.

Кейнсіанські теорії базуються на розгляді податків як базових інструментів регулювання економічних процесів. Держава повинна мати можливості, використовуючи інструменти бюджетної політики, маніпулюючи податками та державними витратами, здійснювати управлінський вплив на розміри споживання товарів і послуг населенням, частку його зайнятості, регулювати цим циклічні коливання економіки та



нівелювати виявлені негативні явища.

Неокласичні теорії передбачають лібералізацію методів державного управління економіки, в результаті чого податки стають менш активними інструментами управління. Домінантне переконання всіх неокласичних теорій базується на факті потреби пошуку методів зниження інфляції та надання більшої кількості податкових пільг суб'єктам підприємницької діяльності і тій частині населення, яка забезпечує достатній споживчий попит на ринку.

Інші загальні теорії податків базуються на вищенаведених принципах системи оподаткування та розкривають підходи до узгодження інтересів громадян, підприємців і держави як основних суб'єктів суспільно-економічного розвитку.

На рис. 1.3 наведені специфічні (індивідуальні) теорії податків.



Рис. 1.3. Специфічні теорії податків<sup>20,21</sup>

У період систематизації знань про податки та набуття процесом оподаткування системності практично могли використовуватися такі підходи до досліджуваного процесу: пряме оподаткування, непряме оподаткування та змішане оподаткування. Прямі податки розглядалися як більш справедливі через прямий зв'язок з об'єктом оподаткування – отриманими доходами. Тоді як непрямі податки негативно сприймалися потенційними платниками через сприяння зростанню цін на товари та послуги. Поєднання підходів прямого та непрямиго оподаткування забезпечує ефективність функціонування податкової системи. Надання переваги непрямому оподаткуванню забезпечує наповнення бюджету.

Теорія єдиного податку покликана спростити на практиці процес визначення податкових зобов'язань та їх погашення через уведення в дію

---

<sup>20</sup> Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. та інші. Податкова система: навчальний посібник. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.

<sup>21</sup> Волохова І.С., Дубовик О.Ю., Слатвінська М.О. та інші. Податкова система: навчальний посібник. Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с.

інтегрованого податку. Проте такий підхід хибний, оскільки він не дозволяє досягти принципу соціальної справедливості в оподаткуванні, адже неможливо ідентифікувати єдиний об'єкт оподаткування, який дозволяв би визначити фіскальні платежі для всіх платників на паритетних справедливих умовах.

Забезпечення принципів рівності та справедливості при функціонуванні податкових систем базується на застосуванні підходів пропорційного та прогресивного оподаткування. Підтримка пропорційного методу нарахування податків забезпечується заможними верствами населення, прогресивного – бідними. Априорі прогресивне оподаткування більш справедливе, оскільки забезпечує зменшення розривів між доходами різних суспільних груп. Проте такий підхід не завжди ефективний для забезпечення економічного зростання, адже втрачається мотивація до збільшення результативних показників діяльності або ж відбувається зростання тіньових операцій.

Цікава теорія перекладання податків, згідно з якою платник податку всі фіскальні зобов'язання, які він повинен сплачувати, переносить у ціну продукції, товарів, робіт і послуг, переносючи податковий тягар на покупця. Негативним моментом даного підходу є зростання вартості продукту, що виготовляється та реалізується, втрата ним конкурентоспроможності. Застосування положень даної теорії характерне та потенційно ефективне тільки для непрямих податків.

Отже, економічна наука та податкова практика ідентифікує низку теорій податків, які містять концептуальні розбіжності. Імплементация ключових положень окремих податкових теорій у податкову систему залежить від стану та тенденцій економічного розвитку.

## 1.4. Функції податків

---

Для надання ґрунтовної характеристики економічним явищам чи процесам необхідно дослідити їх функції (значення, яке мають ті чи інші елементи системи; суть об'єктів, яка розкривається та змінюється залежно від розвитку інших взаємопов'язаних об'єктів). «Функціями податку є зовнішній прояв його внутрішньої суті як форми перерозподільних відносин між державою і суб'єктами господарювання»<sup>22</sup>. Саме виконання податками покладених на них функцій дозволяє розглядати досліджувані фіскальні платежі як об'єкти управління. Посилення виконання тих чи інших функцій податків забезпечує не тільки виконання базових завдань державного

---

<sup>22</sup> Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. та інші. Податкова система: навчальний посібник. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с. С. 37.

управління, але й дає змогу досягти прийняттого рівня економічного зростання.

Через ускладнення економічних процесів і управлінський зміст категорії «податок», збільшується набір функцій, які виконуються нею (рис. 1.4).

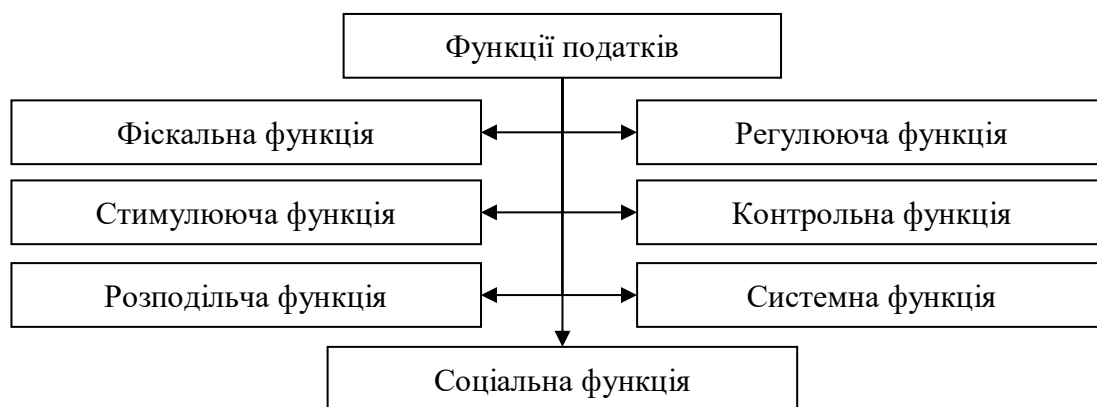


Рис. 1.4. Функції податків

Базовими функціями податків є фіскальна та регулююча. Фіскальна функція податків передбачає акумулювання за допомогою фіскальних платежів платників фінансових ресурсів бюджетів, подальше використання яких дозволить реалізувати державні програми із забезпечення суспільних потреб. Регулююча функція податків має на меті забезпечити справедливий розподіл фінансових ресурсів між фізичними особами, суб'єктами підприємницької діяльності, секторами національної економіки, державними програмами тощо. Дана функція реалізується шляхом ідентифікації податків, визначення переліку платників, встановлення їх ставок, забезпечення податкових пільг.

Зважаючи на результати розкриття змісту базових функцій податків і використання їх як активного об'єкта управління на національному рівні, доречно ідентифікувати додаткові функції, які виконуються податками в ринковій економіці зі стійкими й активними елементами державного управління.

У рамках виконання податками регулюючої функції доцільно виділити ще й стимулюючу функцію. Її зміст полягає в тому, що суб'єкт податкової політики може за допомогою оподаткування забезпечити отримання окремими групами фізичних осіб чи суб'єктів господарювання конкурентні переваги шляхом зменшення податкового навантаження (зменшені ставки податку, податкові пільги та знижки тощо).

Контрольна функція податків передбачає проведення перевірки законності використання фінансових ресурсів, перевірки податкових алгоритмів справляння окремих податків, їх груп на ефективність тощо. Контрольна функція податків забезпечує суб'єктів податкової політики

релевантною інформацією задля оцінки ними ефективності виконання системою оподаткування базових функцій податків.

Податки – вагомий інструмент розподілу та перерозподілу доходів на всіх рівнях (національний рівень, рівень суб'єктів господарювання, рівень фізичних осіб), зважаючи на даний факт досліджувана категорія активно виконує розподільчу функцію. Оскільки податки категорія системна, тобто така, яка взаємопов'язана з багатьма іншими економічними об'єктами та процесами, то доцільно визнати виконання ними однойменної системної функції. У даному контексті податки впливають не тільки на наповнення бюджетів і результативні показники діяльності суб'єктів господарювання, але й на рух капіталів як виду інвестиційних ресурсів тощо.

Соціальна функція податків реалізується через фінансування за допомогою акумульованих фінансових ресурсів виконання соціальних програм, а також через зменшення податкового навантаження на малозабезпечені верстви населення. Виконання соціальної функції податків здійснюється в рамках реалізації фіскального та регулюючого аспектів (завдань) системи оподаткування.

Отже, виконання податками покладених на них функцій – взаємопов'язаний процес, що передбачає отримання фіскальних, регулюючих, розподільчих, контрольних, стимулюючих і соціальних результатів у ході прийняття суб'єктом податкової політики єдиного рішення фіскального характеру.

## **1.5. Елементи податку**

---

Система оподаткування складається зі значної кількості податків, платежів, плат і зборів, що вимагає встановлення єдиних організаційних, методологічних і методичних правил їх нарахування та сплати. Розв'язання даної проблеми частково забезпечується ідентифікацією та нормативним затвердженням на національному рівні елементів податку. Згідно зі статтею 7 «Загальні засади встановлення податків і зборів» Податкового кодексу України, до складових податкового механізму визначення та погашення податкових зобов'язань з податків, платежів і зборів належить відносити: «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»<sup>23</sup> (рис. 1.5).

---

<sup>23</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

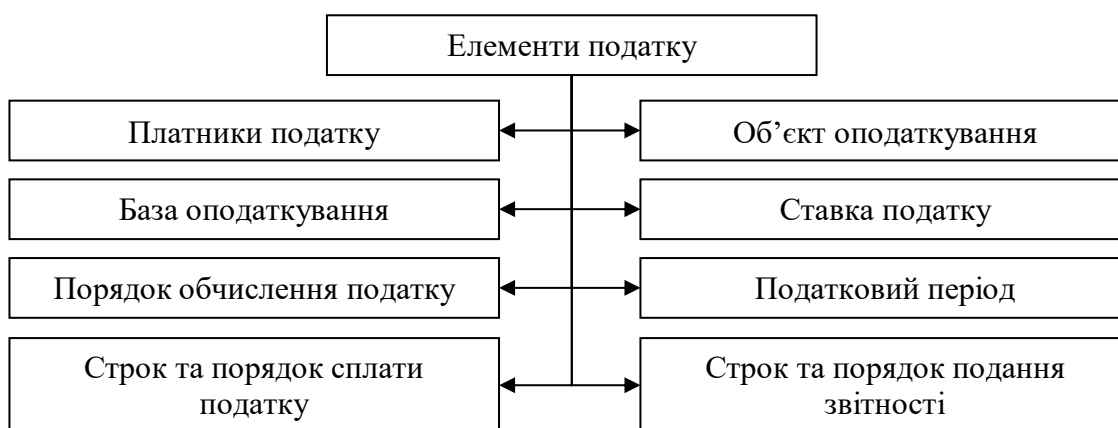


Рис. 1.5. Елементи податку

Статтею 15 «Платники податків» Податкового кодексу України передбачено, що «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, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів»<sup>24</sup>.

Діяльність платника податків у процесі нарахування та погашення податкових зобов'язань регулюється шляхом визначення прав та обов'язків. Відповідно до статті 16 «Обов'язки платника податків» Податкового кодексу України<sup>25</sup>, встановлено, що платник податку повинен перебувати на обліку в контролюючих органів; здійснювати звітування про основні параметри фінансово-господарської діяльності, які відповідають окремим елементам податків (зборів, платежів); погашати податкові зобов'язання у розмірах і термінах, визначених законодавчим алгоритмом обчислення; співпрацювати з контролюючими органами щодо обміну релевантною інформацією, необхідною для податкового контролю та правильності визначення податкових зобов'язань; зберігати обліково-економічну документацію, на основі якої визначено податкові зобов'язання з податків і платежів, тощо.

Права платника податку визначені статтею 17 «Права платника податків» Податкового кодексу України<sup>26</sup>. У контексті порушеного питання ключовими прерогативами платника податків є право на безоплатне отримання від контролюючих органів усієї інформації про нараховані та погашені ним податкові зобов'язання з податків, платежів, зборів; на отримання безкоштовних податкових консультацій; на вибір системи

<sup>24</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>25</sup> Там само.

<sup>26</sup> Там само.

оподаткування та отримання податкових пільг, які передбачені податковим законодавством; на участь у спорах, що виникають із контролюючими органами відносно правильності та повноти нарахування податкових зобов'язань тощо.

До платників податків можна віднести їх представників і податкових агентів. Статтею 19 «Представники платника податків»<sup>27</sup> передбачено, що платник податків може вести справи, пов'язані з нарахуванням і сплатою податкових зобов'язань через свого представника. Представництво законних інтересів платника податків здійснюється на основі довіреності. Представники податків мають ті самі права, що й платники податків. «Податковим агентом визнається особа, на яку покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків»<sup>28</sup>. Податковий агент наділений тими ж правами й обов'язками, що й платник податків.

Важливим елементом податку є об'єкт оподаткування, під яким належить розуміти «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»<sup>29</sup>.

Вартісні та кількісні параметри об'єкта оподаткування визначають такий елемент податку як база оподаткування. «База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання»<sup>30</sup>.

Достовірність оцінки бази оподаткування забезпечується правильністю вибору одиниці виміру, яка найчастіше визнається як цільова вартісна, кількісна (фізична) або інша її характеристика (характеристика певної частини), до якої застосовується ставка податку.

Величина податкових зобов'язань платника податків за різними їх видами залежить від законодавчо встановлених ставок. Згідно зі статтею 25 «Ставка податку» Податкового кодексу України «ставкою податку визнається розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування»<sup>31</sup>. Податки різняться за змістом, призначенням та алгоритмом обчислення, наведені розбіжності призводять до ідентифікації різних ставок податку (рис. 1.6).

---

<sup>27</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>28</sup> Там само.

<sup>29</sup> Там само.

<sup>30</sup> Там само.

<sup>31</sup> Там само.

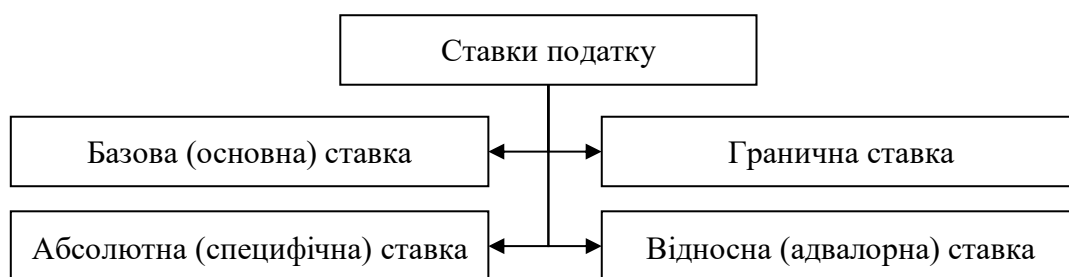


Рис. 1.6. Види ставок податку

Під базовою ставкою податку, плати чи платежу належить розглядати ставку, яка отримала такий статус відповідно до положень податкового законодавства. В окремих випадках може існувати декілька базових ставок відносно одного податку чи збору.

Якщо для визначення податкових зобов'язань за окремими податками чи зборами затверджений діапазон ставок (мінімальне та максимальне її значення), то така ставка розглядається як гранична. Суб'єкт затвердження податкового законодавства, зважаючи на певні обставини та чинники, дозволяє органам державного управління самостійно встановлювати ставки окремих податків (зборів).

Об'єкти оподаткування можуть відрізнятися між собою за підходами до формування бази оподаткування, в результаті чого остання вимірюється у вартісних або ж натуральних (фізичних, кількісних) показниках. Такий стан речей призводить до ідентифікації абсолютних (специфічних) і відносних (адвалорних) ставок податку. Їх зміст розкривається нормами статті 28 «Абсолютна та відносна ставки податку» Податкового кодексу України. «Абсолютною (специфічною) є ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань устанавлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування»<sup>32</sup>. «Відносною (адвалорною) визнається ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань устанавлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування»<sup>33</sup>.

Визначення податкових зобов'язань по окремих податках, платежах, зборах здійснюється шляхом множення бази оподаткування на нормативно-визначену ставку. Оскільки податки виконують не тільки фіскальну функцію, а й регулюючу, то в алгоритм визначення суми податку можуть додаватися коефіцієнти, які збільшують або ж зменшують величину податкових зобов'язань залежно від поставленої мети.

Важливим елементом податку, який визначає часові рамки для узагальнення та систематизації інформації про основні, з податкової точки

<sup>32</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>33</sup> Там само.

зору, явища та процеси фінансово-господарської діяльності, є податковий період. Зміст податкового періоду розкривається, виходячи із проміжку часу, в межах якого визначається база оподаткування, відбувається обчислення та сплата видів податків, платежів і зборів. Для кожного із них податковим законодавством передбачений базовий період. «Базовий податковий (звітний) період – період, за який платник податків зобов’язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків і зборів»<sup>34</sup>.

Беручи до уваги різний зміст, призначення та відмітності у визначенні бази оподаткування щодо окремих видів податків (зборів), потрібно виділити різні види податкових періодів: «календарний рік, календарне півріччя, календарні три квартали, календарний квартал, календарний місяць, календарний день»<sup>35</sup>.

Податковий період слугує орієнтиром для визначення термінів погашення податкових зобов’язань і строків подання податкової звітності. «Строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов’язку платника податку зі сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством»<sup>36</sup>.

Розмір податкового зобов’язання, який повинен бути сплачений до бюджету, визначається на основі нормативно затверджених розрахункових дій, які знаходять своє відображення в податкових звітах.

Формами податкової звітності є податкові декларації, розрахунки та звіти. «Податкова декларація, розрахунок, звіт – документ, що подається платником податків контролюючим органам у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата грошового зобов’язання, у тому числі податкового зобов’язання або відображаються обсяги операції (операцій), доходів (прибутків), щодо яких податковим і митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов’язку нарахування і сплати податку та збору, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку, а також суми нарахованого єдиного внеску»<sup>37</sup>.

До складу податкової декларації, розрахунку, звіту входять різні за призначенням додатки, які належить розглядати як невід’ємну частину податкової звітності.

У переважній більшості випадків різні форми податкових звітів містять

---

<sup>34</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>35</sup> Там само.

<sup>36</sup> Там само.

<sup>37</sup> Там само.



такі спільні обов'язкові реквізити: «тип документа (звітний, уточнюючий, звітний новий); звітний (податковий) період, за який подається податкова декларація; звітний (податковий) період, що уточнюється (для уточнюючого розрахунку); повне найменування (прізвище, ім'я, по батькові) платника податків згідно з реєстраційними документами; код платника податків згідно з Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України або податковий номер; реєстраційний номер облікової картки платника податків або серію та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків і повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають позначку у паспорті); місцезнаходження (місце проживання) платника податків; найменування контролюючого органу, до якого подається звітність; дата подання звіту; інформація про додатки, що додаються до податкової декларації та є її невід'ємною частиною; ініціали, прізвища та реєстраційні номери облікових карток; підписи платника податку – фізичної особи та/або посадових осіб платника податку, засвідчені печаткою платника податку (за наявності)»<sup>38</sup>.

Форми податкової звітності як сукупності реквізитів і показників, які носять доказову силу у визначенні податкових зобов'язань, розробляються та затверджуються суб'єктами державного управління, що забезпечують формування та реалізацію податкової фінансової політики на національному рівні.

Для ефективного функціонування податкової системи органи державного управління та суб'єкти реалізації державної податкової та митної політики можуть запроваджувати податкові пільги відносно сплати окремих податків (зборів), платників, господарських операцій тощо. Зважаючи на той факт, що інструмент пільгового оподаткування активно застосовується у діючій податковій системі, податкові пільги доцільно розглядати як додатковий елемент податку. Відповідно до статті 30 «Податкові пільги» Податкового кодексу України, «податкова пільга – передбачене податковим і митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав»<sup>39</sup>. Такими підставами є індивідуальні характеристики певних груп платників податку, об'єктів оподаткування, видів діяльності (сукупності господарських операцій), суспільна значимість витрат, які понесені платниками податків, тощо. Априорі надання податкових пільг повинно забезпечити ефективне виконання покладених на податки функцій та завдань.

---

<sup>38</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>39</sup> Там само.

Механізм пільгового оподаткування для кожного виду податків, зборів, платежів має свої особливості. Чинним податковим законодавством передбачені такі методи регулювання величини податкових зобов'язань на основі інструментів пільгового оподаткування: проведення податкового вирахування шляхом надання податкової знижки та податкових соціальних пільг, на які зменшується база оподаткування; зменшення величини податкових зобов'язань після завершення процедури нарахування податку (збору, платежу); використання знижених ставок податків, зборів, платежів; застосування права звільнення від сплати податків (платежів, плат, зборів).

Отже, елементи податку є складовими алгоритму визначення податкових зобов'язань у розрізі видів податків і зборів, указують на об'єкти та суб'єкти оподаткування, форму звітування та на взаємозв'язки із результативними показниками фінансово-господарської діяльності, а у підсумку – забезпечують формування податкової системи та політики на мікрорівні.

## 1.6. Види податків

---

Поділ об'єктів і процесів на види, тобто їх класифікація за певними релевантними ознаками дозволяє глибше зрозуміти зміст досліджуваних економічних категорій. Забезпечення виконання податками покладених на них функцій та, зважаючи на ускладнення функціонування економічних систем і підходів до державного управління, призвели до появи різних за змістом, призначенням, порядком обчислення та справляння податків (платежів, зборів). Такий стан речей потребує аналізу підходів до класифікації фіскальних платежів, що здійснюються або ж потенційно можуть здійснюватися фізичними особами та суб'єктами підприємницької діяльності на даному етапі суспільно-економічного розвитку.

Систематизація податкових платежів суб'єкта підприємницької діяльності за спільними ознаками чи релевантними критеріями дозволяє поліпшити організацію та проведення податкового аналізу, за результатами якого можна отримати ефективні дані для прийняття рішень щодо оцінки ефективності системи оподаткування, визначення рівня податкового навантаження чи рішень, пов'язаних із оптимізацією податкового тягаря на результативні показники діяльності.

На рис. 1.7 наведений поділ податків на види за основними класифікаційними ознаками.

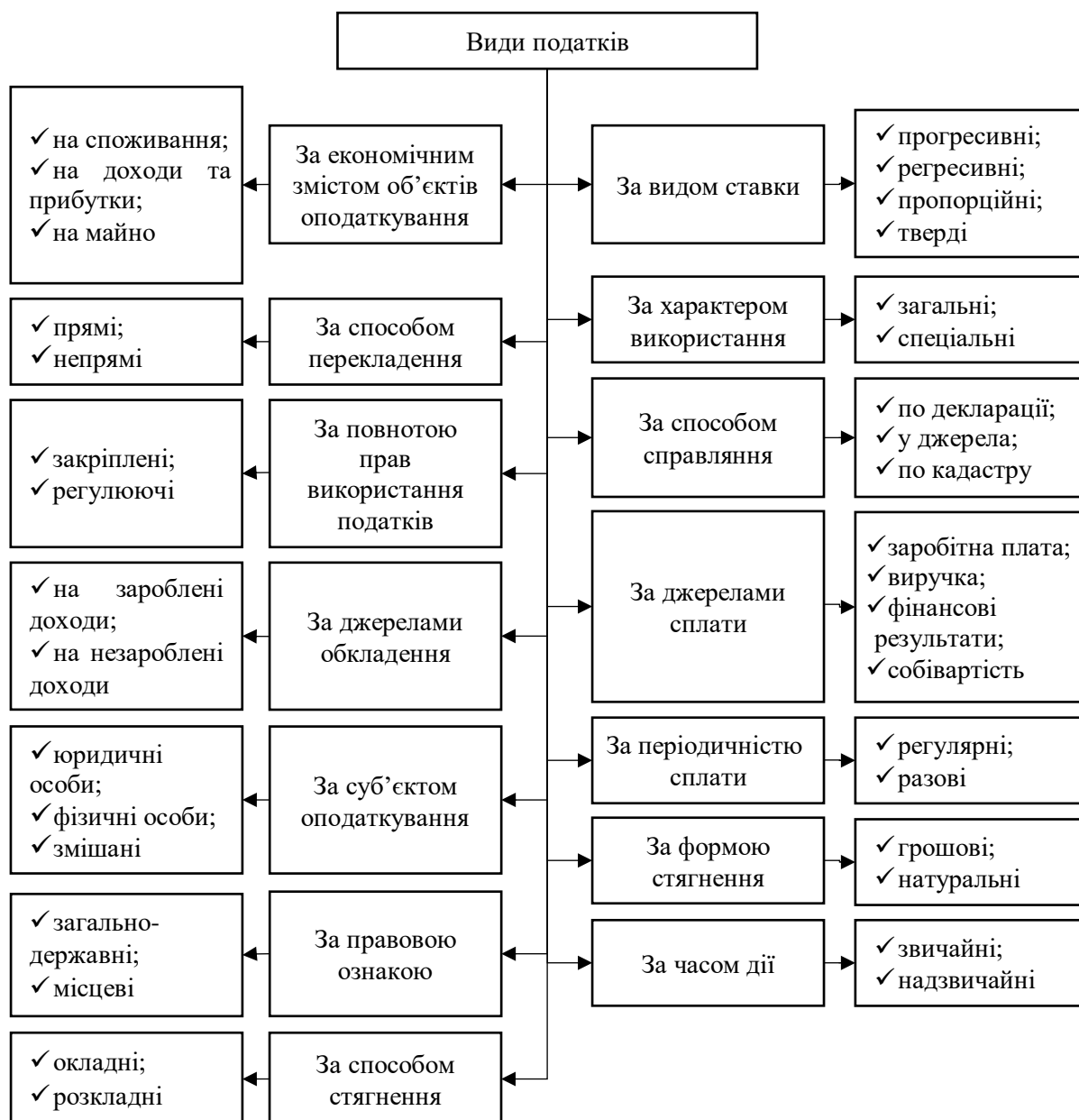


Рис. 1.7. Види податків<sup>40,41,42</sup>

За економічним змістом об'єктів оподаткування виділяють податки на споживання, на результати діяльності та на майно. Дана класифікаційна ознака ідентифікує об'єкти, які виступають підставами для нарахування податкових зобов'язань. Наприклад, об'єктами оподаткування податками на результативні показники (податок на прибуток, податок на доходи фізичних

<sup>40</sup> Андрущенко В.Л. та інші. Податкова система: навчальний посібник. К.: «Центр учбової літератури», 2015. 416 с.

<sup>41</sup> Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. та інші. Податкова система: навчальний посібник. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.

<sup>42</sup> Єфименко Т.І., Тимченко О.М., Сибірянська Ю.В. Податкова система. Тренінг-курс: навч. посіб. К. ДННУ «Академія фінансового управління». 2012. 656 с.

осіб) є результати діяльності (прибуток – для юридичних осіб; заробітна плата для фізичних осіб). Наведений підхід до класифікації податків релевантний для розуміння взаємозв'язків платників податків і держави з економічної точки зору.

За способами перекладення податки поділяються на прямі та непрямі. Основними критеріями віднесення податкових платежів і зборів до групи прямих є: прямий зв'язок із об'єктом оподаткування та платником податку; залежність величини податкових зобов'язань від значення результативних показників діяльності; вплив на виконання податками даної групи фіскальних функцій ризиків макроекономічної нестабільності, неефективного управління тощо.

Базовими ознаками ідентифікації непрямих податків є: розбіжності між формальним і реальним платником податків; нормативно-затверджений алгоритм перекладання податкових зобов'язань з реального платника на формального; оперативність погашення та наповнення бюджету; стабільність надходжень фіскальних платежів даного виду завдяки відсутності залежності від результатних показників діяльності тощо.

Значна кількість видів податків, які різняться між собою за багатьма критеріями, домінантні серед яких – мета справляння, призначення, об'єкти оподаткування та алгоритм обчислення, визначає існування переваг і недоліків у виконанні податками покладених на них функцій.

До переваг прямих податків належать: наявність очевидних взаємозв'язків між результативними показниками дій (процесів) і величиною податкових зобов'язань; можливість справедливого розподілу податкового навантаження (чим більша вартісна величина об'єкта оподаткування тим більший розмір податкових зобов'язань); здатність ефективно регулювати та впливати на економічні процеси, зокрема на інвестиційну діяльність, забезпечувати прийнятний рівень ділової активності тощо. Недоліками прямих податків є складність алгоритму обчислення податкових зобов'язань, які часто потребують належної організації та ведення бухгалтерського фінансового обліку; наведений факт породжує можливість ухилення від сплати податків через зменшення бази оподаткування (складний механізм розрахунку дозволяє використовувати інструменти оптимізації оподаткування); ненадійність у забезпеченні планових надходжень до бюджетів, оскільки їх розмір залежить від величини результативних показників діяльності тощо.

Перевагами непрямих податків є: можливість регулювання окремих суспільно-економічних сфер; наявність простих процедур сплати; рівномірність нарахувань за територіальними ознаками через певну однаковість показників споживання тощо. До недоліків непрямих податків можна віднести: залежність від обсягів споживання; вплив на збільшення ціни продукції (товарів, робіт, послуг); потенційний негативний вплив на

конкурентоспроможність суб'єкта господарювання чи окремих видів продукції (товарів, робіт, послуг).

За повнотою прав використання податкові платежі поділяються на закріплені (фіскальні платежі, які мають цільовий характер відносно наповнення певного бюджету) та регулюючі (податки, сплата яких здійснюється до різних бюджетів, що забезпечується практичними вимогами бюджетної політики). В умовах децентралізації державного управління значна кількість податків набуває рис регулюючих фіскальних платежів.

Для виконання системою оподаткування регулюючої функції прийнятне розмежування податків на доходи, отримані активним (податки на зароблені доходи (податок на доходи фізичних осіб – заробітну плату; податок на прибуток)) або ж пасивним шляхом (податки на незароблені доходи (податок на доходи фізичних осіб – дивіденди; майнові податки; плата за землю)).

За суб'єктами оподаткування податки поділяються на ті, які сплачуються тільки юридичними особами (податок на прибуток), тільки фізичні особи (податок на доходи фізичних осіб) та змішані (майнові податки).

Відповідно до статті 8 «Види податків та зборів» Податкового кодексу України<sup>43</sup>, (за правовою ознакою) податки та податкові збори (платежі) поділяються на загальнодержавні (податки, обов'язкові до сплати на усій території країни) та місцеві (податки, визначені згідно з переліком та у межах граничних розмірів податкових ставок, установлених податковим законодавством і визначених органами місцевого самоврядування у межах їх повноважень, та які обов'язкові до сплати на території громади).

Згідно з чинним податковим законодавством, до загальнодержавних податків відносяться: податок на додану вартість; податок на прибуток підприємств; акцизний податок; податок на доходи фізичних осіб; екологічний податок; рентна плата; мито. До місцевих податків належать: єдиний податок і податок на майно. А до місцевих зборів: збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір.

Важливий для забезпечення виконання основних функцій системи оподаткування поділ податків і зборів за видами ставок на прогресивні податки, регресивні податки, пропорційні податки та тверді податки. Для прогресивних податків податкова ставка підвищується зі зростанням вартісної або ж кількісної величини об'єкта оподаткування, а для регресивних – зменшується. Для пропорційних податків податкова ставка не реагує на зміни величини бази оподаткування. Для окремих податків характерні тверді ставки, вони характеризують абсолютні вартісні значення,

---

<sup>43</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

які повинен погасити як податкове зобов'язання платник за настання певної події (наприклад, транспортний податок обчислюється, виходячи з ідентифікації об'єкта оподаткування, – легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше 5 років (включно) й середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, та твердої ставки транспортного податку – 25000,00 грн.).

За характером використання податки поділяються на загальні та спеціальні. Різниця між ними полягає в тому, що акумулювання фінансових ресурсів від спеціальних податків має цільовий характер їх використання. Для загальних податків таких особливостей не передбачено.

За способом справляння податки розмежовуються за критеріями сплати: по декларації (податки, зобов'язання за якими погашаються після отримання доходу чи інших результативних показників); у джерела (податки, зобов'язання за якими погашаються податковими агентами до моменту доходів інших економічних вигід); по кадастру (податки, зобов'язання за якими нараховуються, виходячи із загальних характеристик об'єкта оподаткування, та сплачуються наперед визначену дату).

За джерелами сплати виділяють податки, які здійснюють коригування показників фінансово-господарської діяльності – об'єктів оподаткування. Наприклад, нарахування та сплата податку на доходи фізичних осіб (працівників) зменшує величину заробітної плати до виплати, а нарахований податок на прибуток зменшує (збільшує) кінцеві фінансові результати – чистий прибуток (збиток).

Для виконання цілей податкової політики можуть запроваджуватися податки, які мають разовий характер. Разові податки характеризуються тим, що нарахування по них зобов'язань проводиться у випадку настання певної події (нарахування мита здійснюється при перетині митного кордону, відсутність таких операцій не передбачає ідентифікації митних платежів). Усі інші податки, навіть за умови нульового значення бази оподаткування, мають регулярний статус.

Стабільний розвиток економіки передбачає те, що всі податки повинні сплачуватися у грошовій формі. При кризових явищах в економіці, гіперінфляції, інших негативних чинниках розвитку формою стягнення податкових зобов'язань потенційно може витупати натуральна форма.

За часом дії податки поділяються на звичайні та надзвичайні. Ідентифікація надзвичайних податків і зборів здійснюється у відповідь на потребу фінансування цільових державних програм, які, ймовірно, матимуть тимчасовий характер виконання (прикладом надзвичайного збору є військовий збір, акумулювання коштів за допомогою нього забезпечує фінансування національних військових формувань).

Отже, в умовах ускладнення господарських процесів і підходів до

державного управління потенційно можлива ідентифікація різних за змістом, призначенням і порядком обчислення податків і зборів. Такий стан речей потребує виділення класифікаційних ознак поділу фіскальних платежів на види, які забезпечать систематизацію знань про податки на теоретичному рівні та можливість ефективного впровадження певних елементів податкової політики на практичному рівні.

### **1.7. Податковий обов'язок: виникнення, виконання, зміна та припинення**

---

Нарахування та погашення податкових зобов'язань фізичними особами чи суб'єктами підприємницької діяльності не є добровільною справою. Сплату податків належить розглядати як громадянський обов'язок кожного члена суспільства, ствердну позицію щодо забезпечення можливості держави акумулюватися та використовувати фінансові ресурси на фінансування суспільних витрат.

Обов'язковість оподаткування об'єктів, процесів чи явищ за визначеними процедурами передбачена нормами податкового законодавстві. Стаття 36 «Податковий обов'язок» Податкового кодексу України<sup>44</sup> гласить, що податковим обов'язком є обов'язок економічного суб'єкта як платника податку розрахувати, задекларувати та/або сплатити суму податкового платежу у порядку та терміни, визначені чинним податковими чи митним законодавством.

«Податковий обов'язок у широкому аспекті – це комплекс заходів належної поведінки платника податку, визначених податковим законодавством. Податковий обов'язок у вузькому аспекті являє собою частину податкових обов'язків платника податків і є реалізацією конституційно встановленого заходу належної поведінки зі сплати законно встановлених податків і зборів»<sup>45</sup>.

Податковий обов'язок належить розглядати як категорію, характерну для діяльності не тільки платників податку, але органів уповноважених державою на виконання фіскальних функцій. Проте переважно податковий обов'язок як захід щодо сплати податків відповідає принципам функціонування саме платників податків – фізичних і юридичних осіб (суб'єктів підприємницької діяльності).

Юридично виконання податкових обов'язків передуює всім іншим майновим обов'язкам, які можуть виникнути у ході провадження фінансово-господарської діяльності.

---

<sup>44</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>45</sup> Крохина Ю.А. Налоговое право: учебник. 2-е изд. М. Норма. 2004. 720 с.

Податковий обов'язок носить індивідуальний характер, тобто передбачається його виникнення за кожним видом податку, платежу чи збору. Виконання податкового обов'язку платником податків може здійснюватися не самостійно ним, а за допомогою представника або ж податкового агента. Проте відповідальність за порушення норм податкового законодавства несе саме платник податків.

Податковий обов'язок платника податку настає з моменту юридичної реєстрації, здійснення (нездійснення) окремих або сукупності господарських чи організаційно-управлінських дій.

У виконанні податкового обов'язку платника податку належить вбачати погашення у повному обсязі визначених сум податкових зобов'язань у встановлений законодавством термін. Сплата податків (платежів, плат, зборів) здійснюється безпосередньо платником податку (у випадках передбачених податковим законодавством погашення податкових зобов'язань може здійснюватися представником платника податку або ж податковим агентом).

Підставами для припинення податкового обов'язку є: «ліквідація юридичної особи; смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою; втрата особою ознак платника податку; скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб»<sup>46</sup>.

З юридичної точки зору, податковий обов'язок виникає з конституційних норм, що передбачає його першочерговість і безумовний характер, а також його ідентифікацію між економічними суб'єктами з приводу нарахування та сплати податків (зборів, платежів, внесків) за наявності підстав, як-то: наявність у платника податку об'єктів оподаткування або ж учинення ним певних окремих дій, або їх сукупності, у результаті яких у платника податку виникає такий обов'язок, який з фінансово-економічної та облікової точки зору потрібно розглядати як податкові зобов'язання.

Отже, податковий обов'язок характеризує не тільки зобов'язання платника податку, його представника, податкового агента погасити встановленні законодавством податки, збори та платежі до бюджетів усіх рівнів у повному обсязі та у встановлені терміни, а й обов'язок вести облік податкових розрахунків, складати та подавати податкові звіти, інші документи до контролюючих органів.

---

<sup>46</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.



## **Запитання та завдання для самоконтролю**

---

1. Розкрийте суть економічної категорії «податок».
2. Дайте характеристику ознакам податку.
3. Охарактеризуйте основні етапи розвитку системи оподаткування.
4. Які є основні теорії податків?
5. Розкрийте зміст функцій податків.
6. Які функції податків домінують в ринкових умовах господарювання?
7. Охарактеризуйте елементи податку.
8. Які основні класифікаційні ознаки поділу податків на види?
9. Дайте характеристику класифікації податків за правовою ознакою.
10. Що таке податковий обов'язок?

## **РОЗДІЛ 2** **ПОДАТКОВА СИСТЕМА ТА ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА**

---

*У розділі розглядаються такі питання:*

- 2.1. Суть і принципи функціонування податкової системи.
- 2.2. Фактори становлення податкової системи.
- 2.3. Розвиток податкової системи України.
- 2.4. Суть і види податкової політики.
- 2.5. Стратегія і тактика податкової політики.
- 2.6. Ефективність податкової політики.

### **2.1. Суть і принципи функціонування податкової системи**

---

Податки як невід’ємний атрибут економічної системи забезпечують необхідність не тільки ідентифікації набору фіскальних платежів і процедур їх визначення та погашення, існує практична потреба визначення змісту та регламентація взаємозв’язків між платниками, видами податків (зборів, внесків, платежів), бюджетними та контролюючими органами, які виступають окремими елементами податкової системи.

Оподаткування як практичний процес набуває системності за умови забезпечення досягнення певних критеріїв: податки є домінантним, постійним і системним джерелом наповнення бюджету; визначені цілі, принципи, функції оподаткування; існує низка податків, зборів чи внесків, які взаємопов’язані між собою метою встановлення, базою оподаткування, порядком обчислення тощо; діють єдині принципи нарахування та сплати фіскальних платежів для всіх платників податку; наявне наукове обґрунтування системи оподаткування. Ідентифікація податкової системи свідчить про податковий статус держави. «Податкова держава – держава, ресурсне забезпечення існування та діяльності якої, а також вирішення загальносуспільних задач здійснюється переважно коштом податків»<sup>47</sup>. Історично податкова держава сформувалася у ході виконання нею мілітаристських функцій, а нині соціальних, що особливо характерне для соціально зорієнтованих економік.

«Податкова система – це сукупність законодавчо закріплених у державі податків, зборів і платежів, процедур їх установаження, зміни чи скасування; дій, що забезпечують їхню сплату, контроль і відповідальність за

---

<sup>47</sup> Андрущенко В.Л., Варналій З.С., Прокопенко І.А., Тучак Т.В. Податкові системи зарубіжних держав: навчальний посібник. К.: Видавництво «Кондор», 2012. 222 с.

порушення податкового законодавства»<sup>48</sup>.

«Податкова система – це складна система фінансових відносин між державою та платниками податків у процесі перерозподілу створеного продукту»<sup>49</sup>.

Розкриття суті податкової системи передбачає дослідження двох основних груп взаємозв'язків: «податкова система: в абстрактно-теоретичному аспекті – сукупність відносин між платниками та державою; податкова система: на рівні безпосереднього сприйняття форм реалізації зазначених відносин – сукупність взаємопов'язаних, взаємоузгоджених податків, зборів та інших обов'язкових платежів, побудована на визначених принципах»<sup>50</sup>.

Отже, податкова система – це сукупність податків, платежів, плат, зборів і внесків до бюджетів різних рівнів, платників податків, їх представників, податкових агентів і контролюючих органів, на які покладені функції щодо забезпечення формування, виконання та реалізації аспектів податкової та митної політики, спрямованих на ефективне функціонування системи оподаткування, здійснення контролю за правильність обчислення та повнотою і вчасністю погашення податкових зобов'язань у законодавчо визначеному порядку, тощо.

Систему оподаткування як складову частину податкової системи належить ідентифікувати як сукупність визначених на законодавчому рівні податків, платежів і зборів, а також як нормативне забезпечення процедур їх нарахування та сплати. Перелік фіскальних платежів і зазначене забезпечення чітко регламентовані нормами Податкового кодексу України<sup>51</sup>, Митного кодексу України<sup>52</sup>, іншими нормативно-законодавчими актами та ратифікованими міжнародними договорами (які за рішенням законодавчого органу можуть мати вищу юридичну силу, ніж прийняті ним нормативні акти).

Щодо суб'єктів реалізації положень державної податкової політики, то до них можна віднести фіскальні, податкові та митні органи. Набір їх повноважень постійно змінюється (перерозподіляється), зважаючи на реформування податкової системи.

На рис. 2.1 схематично зображена суть податкової системи через розкриття змісту її базових елементів.

---

<sup>48</sup> Єфименко Т.І., Тимченко О.М., Сибірянська Ю.В. Податкова система. Тренінг-курс: навч. посіб. К. ДННУ «Академія фінансового управління». 2012. 656 с. С. 20.

<sup>49</sup> Андрущенко В.Л. та інші. Податкова система: навчальний посібник. К.: «Центр учбової літератури», 2015. 416 с. С. 34.

<sup>50</sup> Соколовська А.М. Податкова система України: теорія та практика становлення: монографія. К.: НДФІ. 2001. 372 с. С. 19.

<sup>51</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>52</sup> Митний кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.

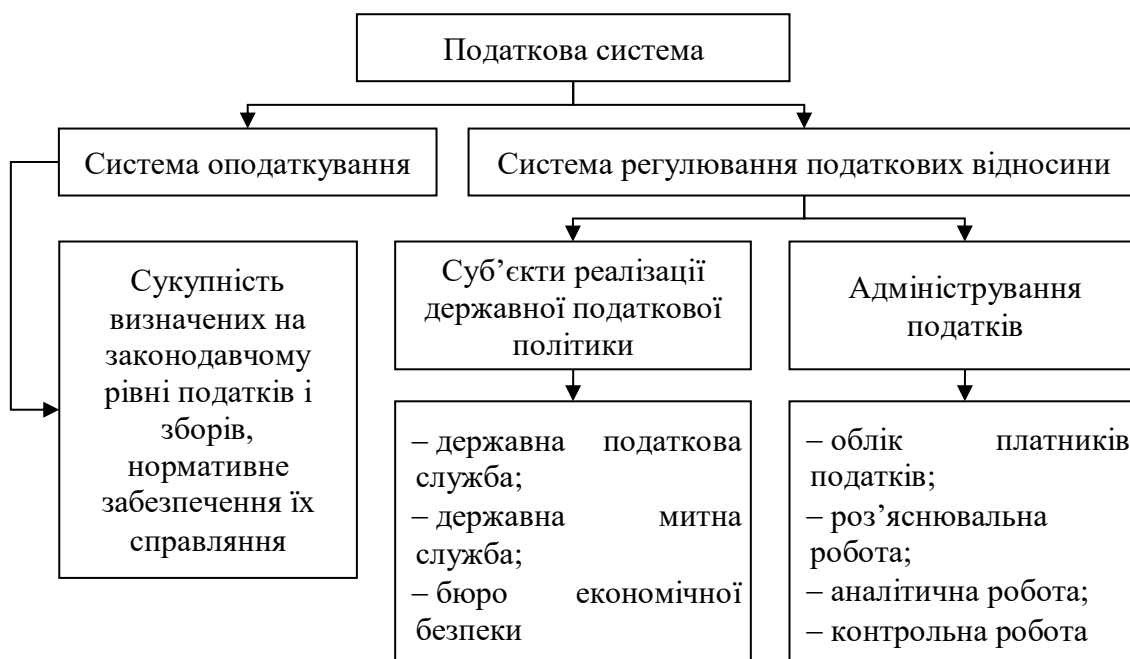


Рис. 2.1. Податкова система

Згідно норм податкового законодавства, «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 і процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових і митних відносин, організують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом»<sup>53</sup>.

Адміністрування податків разом із визначеними функціями і повноваженнями суб'єктів реалізації державної податкової політики становлять складову податкових відносин податкової системи. Основними видами податкових відносин є: між органами державного управління та платниками податків; між органами державного управління та територіальними громадами; між органами державної законодавчої влади та контролюючими органами; між контролюючими органами та платниками податків.

Дизайн складових податкової системи чітко регламентований на законодавчому рівні, відповідно до чого принципи її функціонування відповідають основним засадам податкового законодавства:

<sup>53</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

1) загальність оподаткування – кожний платник (фізична чи юридична особа) зобов'язаний сплачувати встановлені податковим та ситним законодавством податки та збори, платником яких вона є;

2) рівність усіх платників податків, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, забезпечення єдиного підходу до всіх платників незалежно від соціальної, національної, расової, релігійної приналежності, форми власності, моделі управління юридичною особою, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;

3) невідворотність настання відповідальності у разі порушення податкового законодавства;

4) презумпція правомірності рішень платника податку (у разі неоднозначного (множинного) 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);

5) фіскальна достатність – установа податків, зборів та платежів на основі потреби збалансування витрат і надходжень до бюджетів;

6) соціальна справедливість – ідентифікація переліку податків, платежів і зборів відповідно до платоспроможності їх платників;

7) економічність оподаткування – установа податків, платежів і зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно більший за величину витрат на їх адміністрування;

8) нейтральність оподаткування – установа податків, платежів і зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

9) стабільність – зміни до будь-яких елементів податків, платежів і зборів не повинні вноситися пізніше як за 6 місяців до початку нового бюджетного року, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки, платежі та збори, їх ставки, а головне податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;

10) рівномірність і зручність сплати – визначення термінів сплати податків, платежів і зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження фінансових ресурсів до бюджетів для здійснення витрачань та зручності їх сплати платниками;

11) єдиний підхід до встановлення податків, платежів і зборів – регламентація на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку, роз'яснення всіх організаційних і методичних аспектів справляння податку.

Отже, податкова система є однією з домінантних складових економічної системи на національному рівні, саме її життєздатність указує на суспільно-економічний розвиток. Податкова система – це набір фіскальних платежів, перелік і правила визначення та справляння яких визначений на законодавчому рівні. Крім цього, обов'язковим елементом

податкової системи є система регулювання податкових відносин, що передбачає визначення набору повноважень і функцій контролюючих органів, платників податків (їх представників, податкових агентів), а також правил адміністрування податків і зборів (роз'яснювальна, аналітична та контрольна робота).

## **2.2. Фактори становлення податкової системи**

---

Потреба становлення та функціонування податкової системи у межах національної економіки є беззаперечним фактом, адже акумулювання державою коштів для виконання покладених на неї функцій неможливе без фіскальних платежів (податків, зборів, плат чи внесків). Дане твердження зумовлює потребу розгляду чинників, які визначають організаційний, методологічний та методичний дизайн податкової системи.

Побудова податкової системи повинна здійснюватися з урахуванням домінантних факторів впливу, потреби стимулювання їх позитивного значення та нівелювання негативного. Такий підхід забезпечить дотримання принципів «хорошої» податкової системи<sup>54</sup>:

1) принцип економічної ефективності (прийнятий до застосування податковий механізм повинен забезпечити ефективний розподіл і перерозподіл ресурсів);

2) принцип адміністративної простоти (процес адміністрування податків та зборів повинен передбачати витрачання незначних за обсягами ресурсів, бути процедурно простим та зрозумілим платникам податків, іншим зацікавленим особам);

3) принцип гнучкості (повинна існувати можливість оперативних змін в системі оподаткування, виходячи із тенденцій розвитку ринкового економічного середовища, в окремих випадках дані зміни повинні здійснюватися автоматично, що свідчитиме про життєздатність податкової системи);

4) принцип політичної відповідальності (передбачає те, що владні органи управління несуть відповідальність за кінцевий стан перерозподілу ресурсів, який спричинений функціонуючими засадами системи оподаткування);

5) принцип справедливості (прийняті до застосування норми оподаткування повинні враховувати інтереси всіх, без винятку, суб'єктів економічної системи).

Забезпечення виконання наведених принципів при розробці дизайну

---

<sup>54</sup> Стиглиц Дж.Ю. Экономика государственного сектора. М.: Изд-во МГУ: ИНФРА-М. 1997. 720 с.

податкової системи передбачає ідентифікацію основних факторів її становлення.

Фактори становлення податкової системи можна розділити на чинники з об'єктивним та суб'єктивним змістом<sup>55</sup>.

На рис. 2.2 наведені об'єктивні чинники становлення податкової системи.

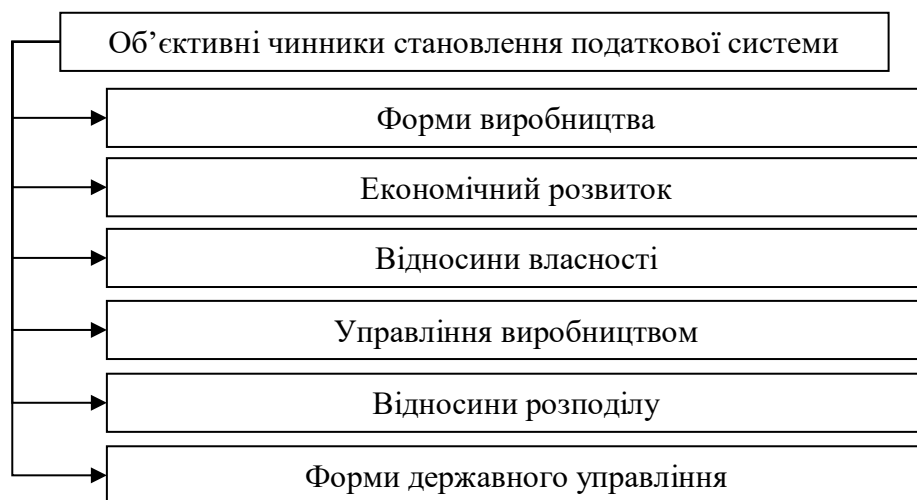


Рис. 2.2. **Об'єктивні чинники становлення податкової системи**

Податковий механізм акумулювання державою ресурсів залежить від форми виробництва. При натуральному господарстві сплата податків здійснювалася у натуральній формі, в умовах розвитку товарно-грошових відносин домінантною стала грошова форма оподаткування. Такий стан речей посилює взаємозв'язки системи оподаткування із тенденціями економічного розвитку.

Фактор економічного розвитку дозволяє приймати рішення як щодо збільшення, так і відносно зменшення податкового навантаження на платників податків. Зростання ключових показників економічної системи забезпечує автоматичне збільшення податкових надходжень, в той же час достатність дохідної частини бюджету дозволяє зменшити рівень оподаткування окремих видів діяльності чи груп платників податків.

Історично доведено, що більш ефективний спосіб провадження господарської діяльності той, який передбачає приватне, а не державне володіння матеріальними та фінансовими ресурсами. За даних умов держава формує активний важіль впливу на економічний розвиток за допомогою інструментів податкової системи. Зі зменшенням частки державної власності на ресурси в економічній системі – ускладнюється дизайн податкової системи.

<sup>55</sup> Єфименко Т.І., Тимченко О.М., Сибірянська Ю.В. Податкова система. Тренінг-курс: навч. посіб. К. ДННУ «Академія фінансового управління». 2012. 656 с. С. 22.

Зважаючи на різноманітність підходів до управління виробництвом, які у переважній більшості випадків зорієнтовані на розширення обсягів діяльності через процеси укрупнення, поглинання, об'єднання, суб'єкт розроблення та реалізації державної податкової політики може встановлювати фіскальні бар'єри, які нівелюватимуть переваги монополізації бізнесу та повертатимуть бізнес-процеси у нормальне конкурентне русло.

Ускладнення господарських процесів, поява нових видів підприємницької діяльності та факторів виробництва, перерозподіл домінантних функцій між ними призводить до ідентифікації якісно інших видів доходів як об'єктів оподаткування. Такий стан речей потребує розроблення нових алгоритмів перерозподілу фінансових ресурсів через механізм декларування нових податків та зборів. На сьогодні фінансово-господарська діяльність економічних суб'єктів настільки багатоаспектна та різноманітна, що теоретичне обґрунтування, а тим більше практичне застосування єдиного податку, не вбачається раціональним.

Форма державного управління при формуванні податкової системи має вплив на оперативність і обґрунтованість прийняття рішень. В умовах застосування демократичних підходів до державного управління ідентифікація тих чи інших елементів податкової системи здійснюється з урахуванням інтересів усіх громадян через механізм представництва у законодавчому органі. При абсолютизмі влади зміни в системі оподаткування приймаються одноосібно часто без належного дослідження й обґрунтування, що негативно позначається в подальшому на економічному розвитку.

Також вагомий вплив на становлення та розвиток податкової системи мають суб'єктивні чинники. Під такими належить розуміти індивідуальні та групові інтереси платників податків як членів суспільства. Їхня поведінка не завжди буває схвальною відносно тих чи інших аспектів податкової системи. Інколи несприйняття платниками окремих видів податків чи зборів, їх розмірів, процедур визначення податкових зобов'язань, норм пільгового оподаткування для окремих груп платників може призвести до кардинальних змін у структурі системи оподаткування, реформування цілої податкової системи.

Основна мета податкової системи полягає у потребі забезпечити фінансування державних видатків, апріорі відсутність яких би засвідчувала втрату податковою системою свого інституційного значення в економічній системі національного рівня. «Визначальною базою при побудові податкової системи є обсяг державних видатків. Вони залежать від функцій держави. Податки в державі – не самоціль, а вторинні відносно видатків. Збалансування доходів і видатків є аксіомою фінансової науки. Відхід від



неї призводить до тяжчих наслідків, ніж високий рівень оподаткування»<sup>56</sup>. Такі твердження обґрунтовують рішення щодо підвищення податкового навантаження на платників податків в умовах дисбалансу видатків і надходжень бюджету.

Отже, розроблення та забезпечення функціонування дизайну податкової системи є складним процесом, що потребує аналізу та оцінки впливу на неї об'єктивних та суб'єктивних чинників, які у переважній більшості випадків мають системний та комплексний характер. Взяття до уваги об'єктивних і суб'єктивних чинників – обов'язкова передумова створення раціональної та ефективною податкової системи.

### **2.3. Розвиток податкової системи України**

---

Перехід від командно-адміністративної економіки до ринкових умов господарювання вимагав перегляду підходів до організації та виконання державою не тільки базових економічних і соціальних функцій, але й функцій, пов'язаних із забезпеченням ресурсами виконання державних програм. У контексті цього нагальним завданням виступило формування ефективною податкової системи.

Базовим положенням становлення та розвитку податкової системи в Україні є конституційна норма<sup>57</sup>, яка характеризує нашу країну як демократичну, правову, а головне – соціальну державу. Даний факт визначає, що податкова система має відповідати засадам соціальної держави, передусім щодо рівня фінансового забезпечення суспільних благ, тобто вона повинна забезпечувати акумуляцію фінансових ресурсів, достатніх для виконання функцій, покладених на державу.

Основними завданнями становлення та розвитку податкової системи України є:

1) формування інституційного середовища оподаткування нового зразка, яке сприятиме забезпеченню принципу рівності, недопущенню проявів податкової дискримінації, формуванню відповідального ставлення платників до своїх податкових обов'язків;

2) забезпечення стану фіскальної ефективності податків (зборів, платежів, внесків) за рахунок зростання величин баз оподаткування, покращання адміністрування, зменшення масштабів тіньової (прихованої) економіки;

---

<sup>56</sup> Єфименко Т.І., Тимченко О.М., Сибірянська Ю.В. Податкова система. Тренінг-курс: навч. посіб. К. ДННУ «Академія фінансового управління». 2012. 656 с. С.25.

<sup>57</sup> Конституція України: Конституція, Закон України від 28.06.1996 р. №254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>.

3) підвищення значення регулюючої функції податкової системи через застосування інноваційних преференцій та інвестиційних пільг з відповідних податків (платежів, зборів);

4) зменшення податкового навантаження та забезпечення рівномірного розподілу податкового тягаря між існуючими та потенційними платниками податків;

5) демократизація роботи суб'єктів на які покладені функції з реалізації податкової та митної політики, а саме зміна підходів до адміністрування податків і зборів, налагодження співпраці між контролюючими органами та платниками податків, забезпечення функціонування електронних сервісів взаємодії тощо.

Розвиток податкової системи в Україні умовно можна поділити на періоди до прийняття Податкового кодексу та після. У період з 1991 р. по 2010 р. функціонування податкової системи базувалося на таких твердженнях: низька фіскальна ефективність окремих видів податків та зборів сприяла збільшенню їх кількості; зниження ставок податків спричинене зростанням ділової активності та розвитком підприємницької діяльності; застосування диференційованих підходів до оподаткування з метою забезпечення підтримки окремим секторам національної економіки; переважне застосування непрямих податків, оскільки вони ефективніші при виконанні завдань з наповнення бюджету; активне запровадження майнових податків для виконання ними фіскальних функцій; домінування серед прямих податків і зборів фіскальних платежів із доходів фізичних, а ніж юридичних осіб.

Починаючи з 2010 р. підвищення ефективності функціонування податкової системи було забезпечене впорядкуванням податкового законодавства та змінами в системі оподаткування та процесах адміністрування податків і зборів. У першу чергу було скасовано низку малоефективних податкових реформ і внесено організаційні корективи до фіскальних функцій, що виконувалися різними суб'єктами реалізації державної податкової та митної політики.

Надалі податкова політика була спрямована на зменшення кількості податків і зборів, у т.ч. за рахунок їх часткової інтеграції, на застосування якісно нових підходів до податкової реєстрації підприємницької діяльності, на визначення та застосування нових правил подання податкової звітності, на активне, системне та комплексне застосування інформаційно-комунікаційних технологій у процесах нарахування і сплати податків, взаємодії між платниками і контролюючими органами, які в подальшому засвідчили свою ефективність, тощо.

У рамках полегшення взаємодії платників податків із контролюючими органами значного поширення набуло функціонування податкових online-сервісів (електронний кабінет, інформація з реєстрів, загальнодоступний

інформаційно-довідковий ресурс, електронна звітність, декларування громадян), які забезпечують підвищення оперативності опрацювання обліково-економічних даних усіма сторонами податкових відносин.

Окремим напрямом розвитку податкової системи України як результату обрання європейського вектора економічного розвитку є її адаптація до європейської практики оподаткування, що проявляється в наближенні, координації, гармонізації та імплементації національного податкового законодавства до загальноєвропейського.

Перспективними напрямами розвитку податкової системи є: зменшення податкового навантаження на заробітну плату як основний вид доходів фізичних осіб; зменшення навантаження єдиним соціальним внеском на фонд оплати праці; зміна підходів до оподаткування фінансових результатів діяльності юридичних осіб – уведення у практику оподаткування виведеного капіталу; оподаткування доходів громадян без реєстрації; подальше застосування інформаційно-комунікаційних технологій у відносинах між платниками податків та контролюючими органами; вжиття стимулюючих заходів для забезпечення декларування громадянами отриманих ними доходів тощо.

Отже, податкову систему України формують традиційні складові, що і більшість відповідних систем зарубіжних країн. Для неї характерний набір податків і зборів, який існує та сплачується платниками податків в інших країнах. Реформування податкової системи покликане забезпечити формування якісного інституційного середовища, яке б дозволило забезпечити виконання фіскальними платежами покладених на них функцій та ефективно взаємодіяти суб'єктами податкової системи між собою.

## **2.4. Суть і види податкової політики**

---

На національному рівні ефективна фіскальна політика відіграє важливе значення щодо ресурсного забезпечення державних видатків. «Фіскальна політика держави – це сукупність фінансових заходів держави з регулювання урядових витрат і доходів для досягнення соціально-економічної мети»<sup>58</sup>. Ефективне здійснення фінансової політики передбачає забезпечення сталого розвитку економіки, стійкий ріст національного доходу, підвищення добробуту громадян і суб'єктів підприємницької діяльності, повну зайнятість, природний рівень інфляційних процесів, відсутність циклічних коливань в економічних процесах тощо.

Одним із ключових інструментів фіскальної політики, які забезпечують

---

<sup>58</sup> Андрущенко В.Л. та інші. Податкова система: навчальний посібник. К.: «Центр учбової літератури», 2015. 416 с. С. 27.

вплив на економічні процеси, поряд із видатками, є оподаткування. У даному контексті слід вести мову про важливість податкової політики як інструменту впливу на суспільно-економічний розвиток. «Податкова політика держави – важлива складова системи державного регулювання економіки, механізму управління соціально-економічним розвитком держави, ознака суверенітету країни і водночас умова її незалежності»<sup>59</sup>.

Існують різні підходи до розкриття змісту поняття «податкова політика», окремі з них при трактуванні його суті обмежуються тільки сферою податків, інші акцентують увагу на функціях, що виконуються податками та поточних цілях податкової політики, ще інші – на стратегічних орієнтирах розвитку податкової системи тощо.

«Податкова політика – це складова частина соціально-економічної політики держави, орієнтована на формування такої податкової системи, яка буде стимулювати накопичення та раціональне використання національного багатства країни, сприяти гармонізації інтересів економіки та суспільства, і тим самим забезпечувати соціально-економічний прогрес суспільства»<sup>60</sup>.

Податкову політику можна також охарактеризувати як «діяльність держави у сферах запровадження, правового регламентування та організації справляння податків та податкових платежів, які є знаряддям розподілу і перерозподілу частини валового внутрішнього продукту та формування централізованих фондів грошових ресурсів держави»<sup>61</sup>.

Оскільки управління процесом оподаткування може здійснюватися як на макро-, так і на мікрорівні, доцільно вести мову про державну та корпоративну (індивідуальну) податкову політику. «Державна податкова політика – це діяльність органів державної влади та місцевого самоврядування щодо вдосконалення податкової системи країни з метою сталого забезпечення дохідної частини всіх рівнів бюджетної системи та досягнення інших соціально-економічних ефектів»<sup>62</sup>. Податкова політика на мікрорівні є сукупністю організаційно-управлінських дій, пов'язаних із визначенням податкових зобов'язань, дотриманням розрахункової дисципліни, вибором оптимального податкового статусу, вжиттям заходів щодо оптимізації податкового навантаження тощо.

Податкова політика має за мету розв'язання не тільки внутрішніх проблем фіскального характеру, але й зовнішніх. В умовах інтернаціоналізації виробництва та інтеграції економічних систем регулювання податкових відносин забезпечується укладеними

---

<sup>59</sup> Податкова політика держави. Ще один великий компроміс. За заг. ред. К.І. Швабія. Ірпінь: Університет ДФС України. 2018. 61 с. С. 4.

<sup>60</sup> Майбуров І.А. Теория и история налогообложения. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. 495 с. С. 434.

<sup>61</sup> Волохова І.С., Дубовик О.Ю., Слатвінська М.О. та інші. Податкова система: навчальний посібник. Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с. С. 83.

<sup>62</sup> Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій: навч. посіб. Під ред. Ю.Б. Іванова та І.А. Майбурова. Х.: ВД «ІНЖЕК». 2010. 492 с. С. 20.

міжнародними договорами, норми яких повинні забезпечити вирішення проблем подвійного оподаткування, реалізацію заходів із боротьби з ухиленням від сплати податків (зборів, внесків), запобігання уникненню від оподаткування та подвійному неоподаткуванню. «За допомогою договірної механізми держава отримує можливість, зокрема: уникнути конкуренції податкових юрисдикцій через чітке розмежування прав на оподаткування доходів і майна з іншою договірною державою; захистити власних суб'єктів господарювання на території іншої держави за допомогою режиму недискримінації; забезпечити можливість адміністративного співробітництва у формі обміну податковою інформацією, процедури взаємного узгодження та адміністративного сприяння у збиранні податків»<sup>63</sup>.

Отже, під податковою політикою належить розуміти сукупність заходів і дій уповноважених і відповідальних суб'єктів щодо встановлення принципів, визначення засад і регулювання аспектів функціонування податкової системи через установа нових і скасування діючих податків (зборів, платежів), ідентифікацію їх платників, окреслення базисів пільгового оподаткування, зміни ставок, базових і похідних об'єктів оподаткування, інших умов податкового механізму з метою забезпечення можливості реалізації державних функцій на основі дотримання балансу національних економічних інтересів і платників податків.

Податкова політика як важливий процес, який здійснюється в межах розвитку економічної системи, має свою мету, об'єкти та суб'єкти. Загальною метою податкової політики є забезпечення стану економічного зростання за результатами ефективного управління податковими механізмами.

До суб'єктів податкової політики потрібно у першу чергу відносити органи, на які чинним податковим законодавством покладені функції визначати принципи оподаткування, затверджувати набір податків і зборів, визначати механізми їх справляння, а також – контролюючі органи, діяльність яких покликана обслуговувати функціонування системи оподаткування.

Об'єкти податкової політики – це явища та процеси, які складають основу податкових відносин: податки та збори, їх адміністрування, правила розрахунку податкових зобов'язань, механізм податкового контролю та перевірки, терміни та підходи до звітування тощо.

Для глибшого розуміння суті, мети, об'єктів і суб'єктів податкової політики доцільно зупинитися на її цілях (рис. 2.3).

---

<sup>63</sup> Податкова політика держави. Ще один великий компроміс. За заг. ред. К.І. Швабія. Ірпінсь: Університет ДФС України. 2018. 61 с. С. 14.



Рис. 2.3. Цілі податкової політики<sup>64</sup>

Цілі податкової політики спрямовані на забезпечення виконання податками фіскальної та регулюючої функції. Держава активно використовує інструменти податкової політики задля втручання у функціонування ринкового механізму, сприяння розвитку пріоритетних секторів національної економіки, впливу на інвестиційну активність, інноваційну діяльність, стимулювання структурної перебудови економіки, поширення екологічних підходів до виробництва, досягнення виконання цільових соціальних завдань, отримання переваг участі в інтеграційних економічних об'єднаннях тощо.

Забезпечення досягнення вищенаведених цілей податкової політики можливе за умови дотримання таких принципів: принцип наукової обґрунтованості (рішення щодо змін у функціонуванні податкової системи повинні пройти наукову експертизу); принцип визначеності (змістове наповнення напрямів розвитку системи оподаткування повинно бути відображене у нормативно-законодавчих документах); принцип оцінки та передбачення результатів (будь-які рішення у податкових відносинах повинні бути оцінені стосовно майбутніх суспільних та економічних ефектів); принцип узгодження інтересів (обрана до застосування податкова політика повинна враховувати інтереси всіх, без винятку, суспільних груп);

<sup>64</sup> Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій: навч. посіб. Під ред. Ю.Б. Іванова та І.А. Майбурова. Х.: ВД «ІНЖЕК». 2010. 492 с. С. 20.

принцип єдності стратегії і тактики (прийняті тактичні рішення повинні забезпечувати досягнення стратегічних цілей та не суперечити концепції податкової політики); принцип гнучкості (податкова політика повинна змінюватися виходячи зі концептуальних змін у суспільно-економічних процесах); принцип прозорості (економічні суб'єкти повинні володіти інформацією про тактичні та стратегічні цілі податкової політики); принцип політичної відповідальності (напрями розвитку податкової системи повинні відображати суспільний вибір).

Досягнення цілей податкової політики на основі наведених принципів передбачає застосування відповідних методів. «Метод податкової політики – прийом (спосіб), що використовується для практичного досягнення поставленої мети податкової політики»<sup>65</sup>. Найпоширенішими методами виконання положень обраної до застосування податкової політики є:

- 1) регулювання співвідношення прямого та непрямих оподаткування;
- 2) визначення співвідношення загальнодержавних та місцевих податків і зборів,
- 3) закріплення податкових повноважень між різними суб'єктами реалізації податкової політики та на різних їх рівнях управління;
- 4) регулювання секторального та галузевого податкового навантаження;
- 5) регулювання співвідношення пропорційних і прогресивних ставок податків й зборів;
- 6) регулювання обсягів надання податкових пільг та преференцій;
- 7) регулювання складу податків, об'єктів оподаткування, податкових ставок, алгоритмів розрахунку податкової бази, порядку і термінів сплати податків і зборів;
- 8) визначення видів податкових правопорушень та розміру відповідальності за їх вчинення.

Вибір тих чи інших методів для практичного застосування характеризує форму податкової політики, до якої належить відносити ще й інструменти – засіб реалізації прийнятих рішень. До інструментів податкової політики можна віднести: систему оподаткування, податкові режими, податки, їх кількісний і видовий склад, платників податків, об'єкти оподаткування, бази оподаткування, ставки податків і зборів, податкові пільги, порядок та терміни сплати податків, механізм розкриття інформації (подання звітності), покарання за податкові правопорушення (податкові санкції) тощо.

Ідентифіковані цілі та набір методів, інструментів податкової політики вказують на її вид (тип, модель). У табл. 2.1 наведені види податкової політики.

---

<sup>65</sup> Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій: навч. посіб. Під ред. Ю.Б. Іванова та І.А. Майбурова. Х.: ВД «ІНЖЕК». 2010. 492 с. С. 20. С. 49.

**Види податкової політики<sup>66,67,68</sup>**

Класифікаційна ознака	Вид податкової політики
1	2
Відповідно до впливу податкової політики на соціально-економічний розвиток	1) політика максимальних податків 2) політика мінімальних податків 3) політика розумних податків
Залежно від гнучкості реагування податкової політики на зміни в суспільно-економічному середовищі	1) дискреційна 2) недискреційна (автоматична)
Залежно від рівня контролю над економічною ситуацією	1) стабілізаційна 2) деструкуюча
Залежно від швидкості реагування податкової політики на зміну зовнішнього середовища	1) динамічна 2) інерційна
Залежно від напрямів антициклічного управління економічними процесами на національному рівні	1) дефляційна 2) рефляційна
За функціональною ознакою	1) фіскальна 2) регулююча
Залежно від очікувань, покладених на податкову політику	1) оптимістична 2) песимістична 3) реальна
За територіальною ознакою	1) державна 2) місцева

Політика максимальних податків передбачає застосування якнайбільшого набору податків і зборів, високих прогресивних ставок, масштабних баз оподаткування, скорочення числа податкових пільг, що неодмінно призводить до зростання податкового навантаження на юридичних і фізичних осіб. Наведений вид податкової політики забезпечує високий рівень фіскальних надходжень до бюджету, дозволяє фінансувати масштабні державні соціальні програми, характерний для країн з соціально зорієнтованою економікою. Протилежною за змістом є політика мінімальних податків, характерна для країн з незначною часткою надходжень до бюджету за рахунок податкових платежів. Політика мінімальних податків забезпечує економічний розвиток.

Політика розумних податків забезпечує збалансування податкових надходжень і бюджетних видатків у контексті зберігання помірного

<sup>66</sup> Андрущенко В.Л., Варналій З.С., Прокопенко І.А., Тучак Т.В. Податкові системи зарубіжних держав: навчальний посібник. К.: Видавництво «Кондор», 2012. 222 с.

<sup>67</sup> Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. та інші. Податкова система: навчальний посібник. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.

<sup>68</sup> Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій: навч. посіб. Під ред. Ю.Б. Іванова та І.А. Майбурова. Х.: ВД «ІНЖЕК». 2010. 492 с.



податкового навантаження, що дозволяє не гальмувати економічне зростання та підтримувати значний обсяг соціальних витрат.

«Дискреційна податкова політика – це політика державного регулювання економічних процесів за допомогою податкових інструментів і механізмів, що ґрунтується на застосуванні правил оперативного реагування на економічну ситуацію та кон'юнктуру, які приймаються уповноваженими особами. На відміну від цього, політика автоматичного податкового регулювання ґрунтується на застосуванні наперед визначеного переліку правил, які реалізуються за конкретних економічних умов»<sup>69</sup>.

За функціональною ознакою розрізняють фіскальну та регулюючу податкову політику. Першочерговим завданням фіскальної податкової політики є наповнення бюджетів, а регулюючої – забезпечення сталого економічного зростання.

Залежно від напрямів антициклічного управління економікою виокремлюють рефляційну і дефляційну податкову політику. Перша передбачає стимулювання розвитку економіки через зменшення податків, зменшення об'єктів оподаткування, зниження ставок та надання податкових пільг тощо. Дефляційна податкова політика має за мету стримати економічне зростання за допомогою протилежних інструментів, ніж ті, що використовуються при рефляційній податковій політиці. Такий підхід до управління в податковій системі характерний при довготривалому стійкому економічному зростанні.

За територіальною ознакою податкова політика поділяється на державну та місцеву. Зміст місцевої податкової політики полягає у праві встановлення податкових ставок для місцевих податків і зборів у межах діапазону, що визначений законодавчо на національному рівні.

Залежно від очікувань, покладених на податкову політику, виділяють оптимістичний, песимістичний та реальний її варіанти. Плановий результат, який розглядається в контексті співвідношення надходжень, економічного зростання та виконання державою соціальних функцій, залежить від раціональності оцінок, вчасності прийняття рішень, а головне – від економічного стану тощо.

Урахування всіх вищенаведених теоретичних аспектів повинні бути взяті до уваги при розробленні та реалізації податкової політики. Інституціональний механізм формування податкової політики певної країни носить індивідуальний характер, залежно від поставлених цілей та стану економічного розвитку, проте існують і спільні риси (рис. 2.4).

---

<sup>69</sup> Податкова політика держави. Ще один великий компроміс. За заг. ред. К.І. Швабія. Ірпінь: Університет ДФС України. 2018. 61 с. С. 18.



**Рис. 2.4. Механізм формування та реалізації державної податкової політики**

Механізм формування та реалізації державної податкової політики передбачає участь обізнаних груп суб'єктів у діях, пов'язаних із розробленням стратегії розвитку податкової системи, оцінкою прийнятності моделі політики, формуванням нормативного забезпечення й оцінки ефективності податкової політики на практиці.

Розроблена податкова політика повинна відповідати цілям економічної політики держави, стану та тенденціям суспільного розвитку. Державна податкова політика може бути ефективною лише у випадках, коли відсутній негативний суспільний резонанс щодо її змісту та ключових аспектів, а її запровадження апріорі не призведе до опортуністичної поведінки жодної з груп платників податків.

Отже, податкова політика є управлінським інструментом, за допомогою якого досягається стан збалансованості доходів і видатків бюджетів, забезпечується необхідний рівень економічного зростання, вживаються заходи секторального стимулювання розвитку, формується бачення справедливого суспільного розвитку через податкове навантаження на різні категорії громадян тощо.

## 2.5. Стратегія і тактика податкової політики

---

Важливим принципом розроблення та реалізації елементів державної податкової політики є принцип єдності стратегії і тактики, який передбачає, що прийняті тактичні рішення у сфері оподаткування повинні забезпечувати досягнення стратегічних цілей та не суперечити визначеній концепції розвитку податкової системи.

При вивченні стану та тенденцій розвитку економічного середовища під стратегією належить розуміти сукупність дій певного суб'єкта, що мають довгостроковий період здійснення, які повинні забезпечити реалізацію мети та завдань функціонування досліджуваного об'єкта (явища, процесу), а також пріоритетів їх відтворення, підтримуючи позитивний та нівелюючи негативний вплив внутрішніх і зовнішніх чинників. Суб'єктами економічної стратегії можуть бути органи державного управління, уповноважені органи економічної сфери, міжнародні організації, об'єднання за професійними ознаками. До об'єктів економічної стратегії можна відносити ресурси та економічні процеси.

Стратегія податкової політики, або податкова стратегія є структурним елементом економічної стратегії. «Податкова стратегія держави являє собою сукупність ключових цілей і основних засобів їх досягнення на перспективу. Стратегія містить реальні можливості розвитку та функціонування держави, тому реагує на об'єктивні внутрішні і зовнішні впливи. У процесі розробки стратегії вибирається з альтернативних варіантів найбільш прийнятний генеральний шлях розвитку і забезпечення безпеки країни»<sup>70</sup>. Отже, стратегія податкової політики має за мету забезпечити збалансованість податкових надходжень і бюджетних видатків, економічне зростання та виконання функцій державного соціального забезпечення. Її потрібно розглядати як цілісну систему дій уповноваженого суб'єкта (суб'єктів), спрямованих на реалізацію визначених мети, завдань і планових показників розвитку економічної системи на національному рівні.

Стратегії податкової політики практично реалізуються через затвердження законодавчо-нормативних актів (внесення змін до вже існуючих), визначення та затвердження стратегічних орієнтирів розвитку, складання стратегічних планів тощо.

Суб'єктами розроблення податкових стратегій є органи державного управління найвищого рівня, спеціалізовані органи (експертні групи), що діють при них, професійні групи (зовнішні експерти), міжнародні економічні об'єднання тощо. А суб'єктом затвердження податкової

---

<sup>70</sup> Кононова О.Є., Шпаткова О.Л. Податкова політика: зміст, цілі та завдання. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. 2016. Вип. 20. Ч.І. С. 187-190. С. 189.

стратегії є законодавчий орган та органи, на які покладено функції з реалізації податкової та митної політики.

В умовах реформування національної податкової системи стратегічними напрямками її розвитку, завданнями та цілями є:

1) забезпечення стану ефективності, підвищення стабільності та прогнозованості податкової системи;

2) досягнення бюджетною політикою, за рахунок податкових інструментів, критеріїв збалансованості;

3) забезпечення ефективного адміністрування податків і зборів;

4) створення умов для розширення бази оподаткування;

5) нівелювання негативного впливу факторів, пов'язаних з оподаткуванням, на організацію та ведення бізнесу;

6) забезпечення фіскальної ефективності податків, зборів, платежів та внесків;

7) створення умов для інтеграції та адаптації податкової системи до ефективних європейських та міжнародних норм та правил тощо.

Реалізація положень прийнятої до виконання податкової стратегії забезпечується через прийняття тактичних рішень у сфері оподаткування, що зумовлює необхідність вести мову про тактику податкової політики. «Податкова тактика держави дає змогу своєчасно вирішувати конкретні поточні завдання і деталізує стратегію. Вона спрямована на виконання більш приватних завдань конкретного етапу розвитку економіки країни шляхом своєчасного коригування засобів, інструментів і методів регулювання оподаткування. Від податкової стратегії тактика відрізняється гнучкістю, оперативністю і негайною реакцією на зміни, що відбуваються в країні та світі. Переважно це завдання згладжування нерівності доходів населення, розв'язання соціальних проблем, регулювання інтересів у сфері створення вільних економічних зон тощо»<sup>71</sup>. Фактично під тактикою податкової політики потрібно розуміти комплекс деталізованих заходів, уживання яких забезпечить досягнення визначених стратегічних цілей розвитку податкової системи.

Сукупність тактичних дій щодо виконання податкових завдань можна згрупувати за різними ознаками, для прикладу – за часом виконання або ж за важливістю впливу на досягнення тактичних цілей. З метою забезпечення стратегічного розвитку національної податкової системи доцільно ідентифікувати такі тактичні завдання:

1) моніторинг, аналіз й оцінювання ключових аспектів діючої податкової політики;

2) формування й уточнення тактичних планів збалансованості податкових надходжень та бюджетних видатків;

---

<sup>71</sup> Кононова О.С., Шпаткова О.Л. Податкова політика: зміст, цілі та завдання. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. 2016. Вип. 20. Ч.І. С. 187-190. С. 189.

3) подальша інформатизація взаємовідносин контролюючих органів і платників податків;

4) уточнення норм податкового законодавства відносно правил нарахування та сплати податків (зборів, платежів);

5) перерозподіл фіскальних функцій між суб'єктами реалізації податкової політики;

б) організаційне, методичне та технічне виконання стратегічних рішень розвитку податкової системи тощо.

Суб'єктами виконання тактичних рішень, пов'язаних із функціонуванням податкової системи, є органи, на які покладені функції з реалізації податкової та митної політики.

Отже, наявність розроблених стратегії і тактики розвитку податкової системи забезпечує раціоналізацію процесу виконання положень податкової політики, фактично дозволяє сформуванню стану збалансованості податкових надходжень і бюджетних витрат, забезпечує економічне зростання, зменшує напруженість у суспільстві.

## 2.6. Ефективність податкової політики

---

Податкова політика як процес повинна оцінюватися на ефективність з економічної та соціальної точки зору. «Ефективність податкової політики – це дієвість обраних інструментів такої політики при визначенні часу, впродовж якого вона проводиться»<sup>72</sup>.

Під ефективною податковою політикою необхідно розуміти стан:

1) мінімізації негативного впливу податків на економічний розвиток (зростання);

2) достатнього ресурсного забезпечення суспільного та соціального відтворення;

3) стабільності розвитку економічних суб'єктів у ринковому середовищі.

Отже, ефективна податкова політика засвідчує, що вжиті уповноваженими суб'єктами дії з реалізації її положень мають позитивний вплив на подальше функціонування платників податків, збереження ресурсів, підвищення їх фінансової стійкості, рентабельності, платоспроможності, а також на фінансове ресурсне забезпечення соціальної сфери й економічний розвиток на національному рівні.

Багатоаспектність податкової системи призводить до проблем оцінки податкової політики на ефективність, для вирішення яких слід

---

<sup>72</sup> Волохова І.С., Дубовик О.Ю., Слатвінська М.О. та інші. Податкова система: навчальний посібник. Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с. С. 96.

застосовувати різні підходи оцінювання на основі відносних аналітичних показників. Прийнятним способом оцінки ефективності податкової політики є застосування діагностичних тестів<sup>73</sup> (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Діагностичні тести визначення ефективності податкової політики**

Показники	Характеристика
1	2
Індекс концентрації	Дозволяє встановити, чи формується основна частка податкових надходжень за рахунок незначної кількості податків
Індекс дисперсії	Дозволяє визначити перелік податків із незначною часткою у величині податкових надходжень
Індекс ерозії	Дозволяє встановити, чи відповідають фактичні бази оподаткування потенційно визначеним
Індекс запізнення надходжень	Дозволяє встановити обсяги прострочення податкових платежів
Індекс конкретності	Дозволяє визначити оптимальну найменшу кількість податків для достатнього рівня податкових надходжень
Індекс об'єктивності	Дозволяє встановити зв'язки між податковими надходженнями та базами оподаткування
Індекс забезпечення	Дозволяє визначити ефективність стягнення податків
Індекс витрат	Дозволяє встановити, чи мінімізовані витрати на адміністрування податків та зборів

За результатами тестування податкової політики на ефективність виноситься експертне рішення про її рівень, на основі чого приймаються суб'єктами реалізації державної податкової політики відповідні тактичні або ж стратегічні рішення.

Також для оцінювання ефективності податкової політики можуть застосовуватися інші відносні аналітичні показники:

1) частка податкових надходжень у доходах бюджету ((податкові надходження / доходи бюджету) \* 100%). Даний показник характеризує участь фіскальних платежів у наповненні доходів бюджетів;

2) частка покриття податковими надходженнями видатків бюджету ((податкові надходження / видатки бюджету) \* 100%) – характеризує збалансованість доходів, отриманих у вигляді податкових платежів і видатків бюджетів;

3) коефіцієнт виконання плану з надходження податкових платежів (фактична величина податкових платежів / планова величина податкових платежів) – визначає рівень виконання плану з надходження податкових платежів до бюджету;

4) коефіцієнт своєчасності виконання податкових зобов'язань

<sup>73</sup> Tanzi V. Tax Systems and Policy objectives in Developing Countries: General Principles and Diagnostic Tests. International Monetary Fund. Fiscal Affairs Department. 1983. 24 p.

(податкові платежі, як сплачені у визначені терміни / загальна величина нарахованих податкових платежів) – визначає рівень дотримання розрахункової податкової дисципліни, оптимальне значення – 1;

5) коефіцієнт оподаткування економіки (сума податкових надходжень, єдиного соціального внеску та заборгованості по цих показниках / валовий внутрішній продукт) – характеризує рівень податкового та прирівняного до нього тиску на економічну систему;

6) коефіцієнт еластичності надходжень від податків і зборів (відсоткове значення зміни величини податкових надходжень / відсоткове значення зміни бази оподаткування) – повинен дорівнювати 1, що свідчить про ефективність прийнятих рішень у рамках обраної моделі податкової політики;

7) частка пільгового оподаткування ((величина наданих податкових пільг / податкові надходження) \* 100%) – характеризує вагу регулюючих рішень в обраній моделі податкової політики;

8) коефіцієнт збільшення інвестицій при пільговому оподаткуванні (інвестиції / величина наданих податкових пільг) – характеризує ефективність податкової політики в частині ідентифікації та надання податкових пільг для інвестиційного стимулювання економічних процесів;

9) коефіцієнт співвідношення систем оподаткування (приріст платників податків (спрощена система) / приріст платників податків (загальна система)) – характеризує зміни у структурі платників податків відносно зміни ними системи оподаткування.

При визначенні ефективності податкової політики належного дослідження потребує поняття «податкове навантаження». «Податкове навантаження – показник, що найбільшою мірою характеризує взаємодію фіскальної та регулюючої функцій податків, а також ступінь централізації та усупільнення внутрішнього валового продукту і його складових, який, з одного боку, містить відображення суб'єктивних дій уряду, а з другого, – відображає об'єктивні ринкові закономірності, особливості економічної моделі та досягнений рівень соціально-економічного розвитку країни»<sup>74</sup>.

Як аналітичний показник податкове навантаження може характеризувати загальні або ж індивідуальні параметри фінансово-господарської діяльності та системи оподаткування суб'єкта господарювання, а також відображати абсолютні чи відносні величини, які характеризують розрахункові, фінансово-майнові та результативні аспекти господарської діяльності.

При цьому визначення податкового навантаження суб'єкта господарювання за допомогою аналітичних показників повинно базуватися

---

<sup>74</sup> Ярова Н.В. Податкове навантаження та його оцінка розвитку: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец.08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит». Інститут економіки та прогнозування національної академії наук України. К. 2010. 21 с.

на низці правил та організаційно-методичних тверджень, а саме:

1) визначення рівня податкового навантаження доцільно проводити за допомогою відносних показників, які характеризують не тільки загальні аспекти взаємозв'язку величини сумарних податкових нарахувань з іншими фінансовими показниками, але й індивідуальні (оцінка впливу окремих видів податків та зборів);

2) необхідно розмежовувати суми податкових зобов'язань за видами податків, враховувати приналежність податкових платежів до ідентифікації витрат або ж зобов'язань суб'єкта господарювання;

3) оцінка рівня податкового навантаження повинна здійснюватися шляхом порівняння величини податкових платежів і прирівняних до них зборів із ключовими параметрами фінансово-господарської діяльності (доходи, витрати, фінансові результати, активи, пасиви);

4) ідентифікація методичного підходу та системи показників податкового аналізу повинна здійснюватися, виходячи з інформаційних потреб систем управління.

Оцінка рівня податкового навантаження на мікрорівні потенційно може забезпечувати органи державного управління й управлінський персонал релевантною інформацією для визначення основних аспектів податкової політики на національному рівні та стратегій розвитку на рівні суб'єкта господарювання.

Нерідко поряд з розглядом ефективності податкової політики здійснюють оцінку її справедливості. «З юридичної точки зору загальноновизнаним є таке розуміння. Справедливою є та податкова політика, яка забезпечує загальний характер оподаткування і рівність всіх платників податків перед законом, тобто їх зрівнювання у правах, обов'язках і відповідальності за порушення податкового законодавства. Фактично ця вимога означає заборону на дискримінацію в оподаткуванні громадян за расовими, національними, політичними, майновими та іншими ознаками. З економічної точки зору найбільш загальним буде таке визначення. Справедливою є та податкова політика, яка забезпечує реалізацію принципу справедливості в оподаткуванні або забезпечує справедливий розподіл податків (податкового тягара) між індивідами. У такій інтерпретації проблема справедливої податкової політики зводиться до отримання відповіді на питання, чи повинні індивіди нести однаковий (рівний) або різний податковий тягар, тобто до з'ясування взаємозв'язку між поняттями «справедливість» і «рівність в оподаткуванні»<sup>75</sup>.

Одночасне забезпечення ефективності та справедливості податкової політики для всіх суб'єктів економічних відносин (органів державного управління, контролюючих органів, груп платників податків)

---

<sup>75</sup> Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій: навч. посіб. Під ред. Ю.Б. Іванова та І.А. Майбурова. Х.: ВД «ІНЖЕК». 2010. 492 с. С. 104.



малоймовірно, зважаючи на наявність антагоністичних інтересів в окремих з них. Розбіжності серед суб'єктів податкових відносин щодо оцінки ефективності податкової політики – явище прийнятне, нівелювання негативного впливу яких повинно здійснюватися шляхом пошуку компромісу при внесенні змін до існуючої або при розробленні якісно нової податкової політики.

Отже, оцінка ефективності податкової політики є невід'ємним атрибутом функціонування податкової системи, яка передбачає аналіз ключових елементів оподаткування, їх поведінку відносно визначених цілей, а головне – забезпечує суб'єктів розроблення та реалізації податкової політики релевантними даними для внесення змін до тактичних і стратегічних планів розвитку податкової системи.

### **Запитання та завдання для самоконтролю**

---

1. Що таке податкова система?
2. Дайте характеристику складовим податкової системи.
3. Охарактеризуйте суб'єктивні та об'єктивні чинники становлення податкової системи.
4. Визначте основні аспекти розвитку податкової системи в Україні.
5. Що таке податкова політика?
6. Сформууйте основні цілі податкової політики.
7. Охарактеризуйте види податкової політики.
8. Дайте характеристику етапам формування та реалізації державної податкової політики.
9. Що таке стратегія і тактика податкової політики?
10. Визначте підходи до оцінки ефективності податкової політики.

## РОЗДІЛ 3 СУБ'ЄКТИ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ТА МИТНОЇ ПОЛІТИКИ

---

У розділі розглядаються такі питання:

- 3.1. Суб'єктність у реалізації державної податкової та митної політики.
- 3.2. Державна податкова служба України.
- 3.3. Державна митна служба України.
- 3.4. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів.
- 3.5. Облік платників податків.
- 3.6. Податкова консультація.
- 3.7. Податковий контроль і види податкових перевірок.
- 3.8. Відповідальність платників податків.

### 3.1. Суб'єктність у реалізації державної податкової та митної політики

---

Національна податкова система перебуває на етапі реформування, що призводить до постійних змін не тільки відносно складу податків, зборів і методик обчислення відповідного виду зобов'язань, але й щодо організаційних аспектів. Зміни в суб'єктній частині податкової системи характеризують ідентифікацію інституцій з реалізації державної податкової політики, визначення прав і обов'язків, подальший перерозподіл повноважень тощо. Незважаючи на постійні трансформації у суб'єктній частині податкової системи, завжди ідентифікується суб'єкт, який наділений функціями центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної фінансової політики в частині забезпечення формування й реалізації податкової та митної політики. Разом із відповідними територіальними органами дані суб'єкти складають контролюючі органи податкової системи.

Статтею 41 «Контролюючі органи та органи стягнення» Податкового кодексу України<sup>76</sup> визначено, що контролюючими органами є податкові та митні органи (як їх центральні так і територіальні органи). Податкові органи виконують контрольні функції, пов'язані з перевіркою дотримання законодавства у сфері оподаткування та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування, а митні органи – законодавства

---

<sup>76</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

з питань митної справи та оподаткування господарських операцій, пов'язаних із перетином державного кордону.

Контролюючі органи разом із платниками податків (їх представниками та податковими агентами) є основними суб'єктами податкової системи. Їх функції, повноваження, права й обов'язки врегульовані нормами Податкового кодексу України<sup>77</sup>.

На законодавчому рівні передбачено виконання контролюючими органами таких функцій: здійснення адміністрування податків та зборів (у т.ч. виконують перевірки та звірки платників податків); контроль за вчасністю розкриття узагальненої податкової інформації у форматі податкових звітів; контроль за своєчасністю погашення податкових зобов'язань; контроль за роботою органів місцевого самоврядування стосовно порядку прийняття та обліку ними податкових платежів від платників, своєчасністю і повнотою перерахування зазначених сум податків і зборів до бюджету; надання адміністративних послуг платникам; реєстрація та ведення обліку платників податків, зборів, внесків, забезпечення повноти та достовірності такого облікового спостереження; забезпечення ведення обліку податків, зборів та внесків; розгляд рішень контролюючих органів нижчих рівнів; ліцензування окремих видів діяльності; контроль у сфері виробництва та реалізації підакцизних товарів; здійснення погашення податкового боргу, стягнення своєчасно ненарахованих (несплачених) сум зборів і внесків; проведення відтермінування, розстрочення та реструктуризації грошових зобов'язань (податкового боргу, недоїмки) зі сплати податків, зборів, внесків; розроблення та надання пропозицій щодо змісту законодавчих актів та інструктивних матеріалів з питань, що належать до компетенції контролюючих органів; забезпечення розвитку, впровадження та технічне супроводження інформаційно-телекомунікаційних технологій, які забезпечують реалізацію функцій системи оподаткування; організація інформаційно-аналітичного забезпечення та автоматизації процесів адміністрування контролюючими органами; інформують органи державної влади про стан розрахунків платників податків з бюджетами та сплати єдиного внеску; інформування органів місцевого самоврядування про стан розрахунків з місцевими бюджетами; надання податкових консультацій та інформаційно-довідкових послуг із податкових питань; організація збору податкової інформації та внесення її до інформаційних баз даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику; забезпечення інформування суспільства про реалізацію ключових аспектів державної податкової політики; організація взаємовідносин та обміну інформацією між органами державного управління; здійснюють

---

<sup>77</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

заходи, пов'язані із виявленням, аналізом та перевіркою фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією доходів, одержаних злочинним шляхом; здійснення відомчого контролю за виконанням службових обов'язків у контролюючих органах, на підприємствах, в установах, організаціях, що належать до сфери їх управління; організація та здійснення ведення обліку і адміністрування мита та інших податків, які справляються у зв'язку з увезенням або вивезенням товарів через митний кордон; забезпечення контролю за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати мита та інших податків у повному обсязі до відповідного бюджету під час переміщення товарів через митний кордон України та після завершення операцій з митного контролю та митного оформлення тощо.

На центральний орган виконавчої влади, який формує та реалізує державну податкову та митну політику, покладені такі функції:

- 1) координація професійних дій контролюючих органів;
- 2) розроблення та затвердження нормативно-правових актів з податкових і митних питань;
- 3) прогнозування й аналіз податкових надходжень, їх джерел, впливу макроекономічних показників;
- 4) узагальнення практики застосування норм податкового законодавства, надання узагальнюючих консультацій;
- 5) розроблення проєктів нормативно-правових актів;
- б) виконання процедур узгодження питань оподаткування відповідно до міжнародних договорів, зокрема про уникнення подвійного оподаткування тощо.

Згідно з Податковим кодексом України<sup>78</sup>, на державні податкові інспекції покладені функції з сервісного обслуговування платників податку, реєстрації та ведення обліку платників податків і платників єдиного соціального внеску, формування та ведення реєстрів, інформаційних баз тощо.

Наведені функції контролюючих органів деталізуються та уточнюються у завданнях, обов'язках і правах ідентифікованих суб'єктів виконання державної податкової політики та регламентуються спеціальними нормативно-правовими актами<sup>79,80,81</sup>.

Поряд з контролюючими органами та платниками податків до суб'єктів податкової системи доцільно віднести різні недержавні інституції,

---

<sup>78</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>79</sup> Положення про Бюро економічної безпеки України: Постанова Кабінету Міністрів України від 06.10.2021 р. №1068. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1068-2021-%D0%BF#n11>.

<sup>80</sup> Положення про Державну податкову службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 6.03.2019 р. №227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#n15>.

<sup>81</sup> Положення про Державну митну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 6.03.2019 р. №227. URL: <https://customs.gov.ua/polozhennia>.

експертів, активістів, міжнародні установи, громадські організації тощо. Хоча вони не є активними учасниками податкових відносин, проте беруть активну участь дорадчого та консультативного характеру при формуванні та реалізації державної податкової політики.

Отже, суб'єктність у реалізації державної податкової та митної політики – це поняття, яке об'єднує ідентифікованих законодавством суб'єктів, стандарти їх поведінки у податкових відносинах, що регламентуються визначеним переліком повноважень, прав та обов'язків.

## **3.2. Державна податкова служба України**

---

Забезпечення виконання цілей державної податкової політики потребує чіткого інституційного визначення організаційної структури функціонування податкової системи. За часів незалежності України головний суб'єкт, на який покладені функції з реалізації державної податкової політики, постійно змінював назву, а в окремих випадках – і надважливі економічні та фіскальні повноваження, простежувався постійний перерозподіл функцій між ідентифікованими фіскальними органами. Так, фіскальні функції у період з 1991 р. по 1995 р. виконувала Державна податкова служба; з 1996 р. по 2012 р. – Державна податкова адміністрація; з 2012 р. по 2014 р. – Міністерство доходів і зборів; з 2014 р. по 2019 р. – Державна фіскальна служба; з 2019 р. – Державна податкова служба.

У міжнародній податковій практиці, залежно від ступеня акумулювання фіскальних функцій у повноваженнях різних суб'єктів, виділяють кілька варіантів організаційно-функціональної структури контролюючих органів: комплексна структура (поєднання адміністрування податків, митних платежів і внесків на соціальне страхування); змішана структура (поєднання адміністрування податків і митних платежів або податків і внесків на загальнообов'язкове соціальне страхування); спеціалізована структура (виняткове адміністрування податків або митних платежів, або внесків на соціальне страхування).

На даний момент часу Державною податковою службою України виконуються не всі можливі фіскальні функції, адже здійснення функцій та повноважень з реалізації державної митної політики, а також політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань державної митної справи, покладено на Державну митну службу України. Крім цього, Державна податкова служба України виконує тільки сервісні функції (здійснення правоохоронних функцій (функцій з реалізації політики щодо боротьби з правопорушеннями податкового законодавства

та законодавства з питань сплати єдиного внеску) покладено на підрозділи податкової міліції у складі Державної фіскальної служби України). На національному рівні використовується змішана модель організаційно-функціональної структури фіскальних служб, оскільки Державна податкова служба – це центральний орган виконавчої влади, який здійснює реалізацію державної податкової політики та політики з адміністрування єдиного соціального внеску.

Державна податкова служба України підзвітна Міністерству фінансів України та Кабінету Міністрів України. Її повноваження та цілі функціонування регламентовані нормами Положення про державну податкову службу України<sup>82</sup>.

Базовими завданнями функціонування Державної податкової служби України є:

1) реалізація положень державної податкової політики, здійснення контролювання процесів надходження податків, зборів, платежів до бюджетів і державних цільових фондів, виконання завдань державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом акцизних товарів, державної політики з адміністрування єдиного соціального внеску, державної політики у сфері контролю за розрахунковими операціями (у т.ч. у валюті), а також контролювання провадження окремих видів діяльності, які підлягають ліцензуванню;

2) внесення на розгляд і прийняття відповідними органами пропозицій щодо забезпечення формування державної податкової політики, участь у спільному розробленні заходів для поліпшення функціонування податкової системи, участь в оцінці ефективності тих чи інших рішень податкової політики тощо.

Деталізувавши наведені дві групи завдань, можна констатувати такі потенційні дії Державної податкової служби України у сфері забезпечення функціонування податкової системи та виконання елементів податкової політики:

1) внесення пропозицій щодо удосконалення положень нормативних актів, а також їх повноцінне розроблення для виконання завдань прийнятої податкової політики;

2) розроблення нових форм податкових звітів, внесення змін до вже існуючих;

3) контроль за дотриманням вимог податкового законодавства та законодавства щодо адміністрування єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове страхування;

4) контроль за правомірністю та повнотою бюджетного відшкодування податку на додану вартість;

---

<sup>82</sup> Положення про Державну податкову службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 6.03.2019 р. №227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#n15>.

5) реєстрація, ведення, забезпечення повноти та достовірності обліку платників податків, платників єдиного соціального внеску, розмежування їх за видами;

6) контроль за дотриманням виконавчими територіальними громадами порядку прийняття та обліку податків і зборів від платників, своєчасністю, достовірністю і повнотою перерахування податкових платежів до бюджету;

7) забезпечення ведення обліку податків, платежів, зборів та інших внесків;

8) адміністрування податків, зборів, платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування, у т.ч. здійснення перевірок і звіряння платників податків;

9) контроль своєчасності подання платниками податків (платниками єдиного соціального внеску) видів звітності;

10) застосування до платників податків (платників єдиного внеску) фінансових (штрафних) санкції (штрафів) за порушення вимог законодавства;

11) організація роботи та здійснення контролю за погашенням податкової заборгованості згідно з визначеними компетенціями;

12) організація роботи та здійснення контролю за проведенням роботи з розстрочення, відстрочення та реструктуризації грошових зобов'язань (податкового боргу), а також недоїмки зі сплати єдиного соціального внеску;

13) прийняття рішень про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу), а також про перенесення термінів погашення розстрочених, відстрочених сум податкових зобов'язань або їх частки;

14) здійснення в межах повноважень списання безнадійного податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного соціального внеску;

15) організація роботи та виконання контрольних заходів щодо застосування арешту майна платників податків, які мають податковий борг;

16) організація роботи та здійснення контролю за застосуванням до платників податків процедур банкрутства відповідно до законодавства;

17) проведення ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва та реалізації підакцизних товарних груп, здійснення контролю за їх діяльністю;

18) організація реєстрації та облік реєстраторів розрахункових операцій, що застосовуються для реєстрації розрахункових господарських операцій за товари (послуги);

19) здійснення контролю за дотриманням законодавства щодо проведення розрахунків в іноземній валюті;

20) ужиття заходів для виявлення, аналізу та перевірки фінансових

операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом;

21) організація взаємодії та обміну інформацією з державними органами інших держав;

22) аналіз та управління ризиками з метою визначення форм і обсягів податкового контролю;

23) перегляд рішень територіальних органів Державної податкової служби у випадках визначених законодавством;

24) виконання функцій з управління об'єктами державної власності, що належать до сфери її управління;

25) забезпечення розвитку, впровадження та технічне супроводження інформаційно-телекомунікаційних систем і технологій у відносинах з платниками податків;

26) здійснення інформаційної діяльності, пов'язаної з обробленням та розкриттям даних, які характеризують стан і розвиток податкової системи;

27) проведення досліджень, експериментів і експертної діяльності у податковій сфері;

28) здійснення прогнозування та планування видатків на матеріально-технічне забезпечення та розвиток діяльності контролюючих податкових органів;

29) інформування органів місцевого самоврядування про стан розрахунків з місцевими бюджетами тощо.

Норми Положення про державну податкову службу України<sup>83</sup> в частині наведених завдань, які повинні виконуватися податковою службою та її територіальними органами, визначені відповідно до окреслених прав та обов'язків контролюючих органів, що наведені в Податковому кодексі України<sup>84</sup>.

Для виконання вищенаведених завдань Державна податкова служба України формує відповідну організаційну структуру (рис. 3.1) та набуває прав щодо організації роботи апарату служби, її територіальних органів, добору кадрів, планування та виконання роботи із фінансового забезпечення служби, організації та здійснення діловодства, ведення фінансового обліку, надання консультаційної та методичної допомоги структурним підрозділам тощо. Отримані організаційні права дозволяють у межах апарату та територіальних органів Державної податкової служби організувати ефективну роботу, спрямовану на реалізацію цілей державної податкової політики.

---

<sup>83</sup> Положення про Державну податкову службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 6.03.2019 р. №227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#n15>.

<sup>84</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.



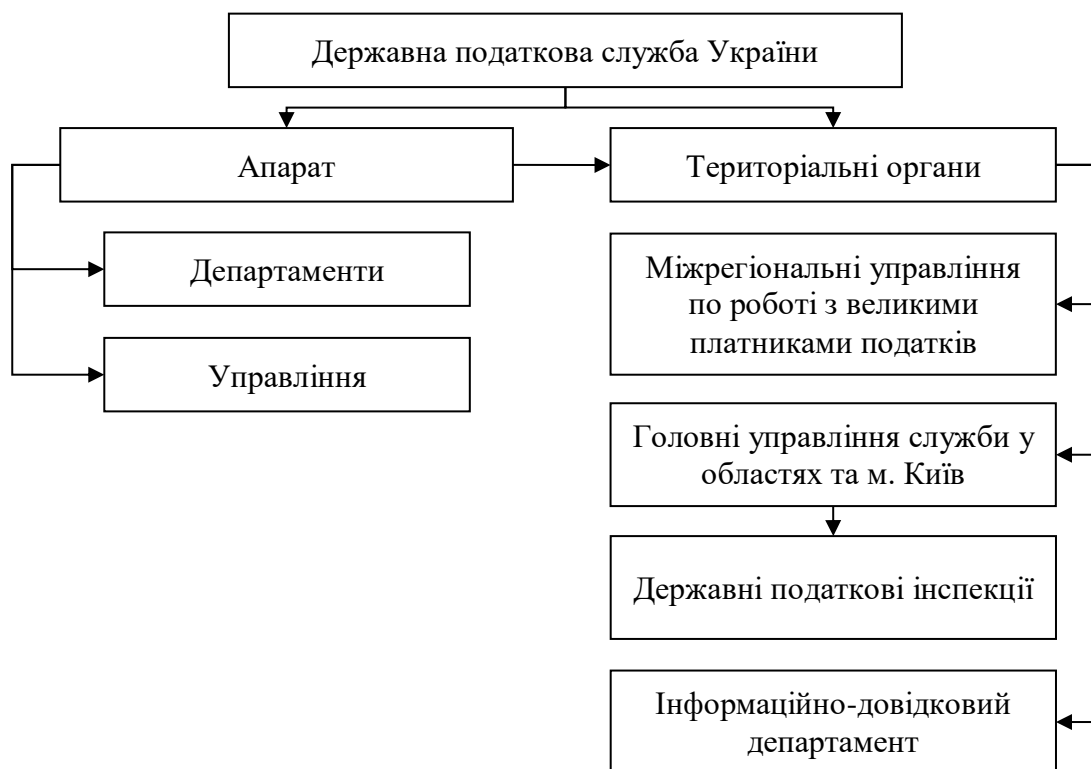


Рис. 3.1. Структура Державної податкової служби України

Структура Апарату Державної податкової служби України передбачає охоплення ним низки департаментів та управлінь, а саме: Організаційно-розпорядчий департамент; Департамент відомчого контролю; Департамент внутрішнього аудиту; Департамент податкового адміністрування; Юридичний департамент; Департамент адміністративного оскарження; Департамент податкового аудиту; Департамент податкових розслідувань; Департамент управління ризиками; Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом; Департамент контролю за підакцизними товарами; Департамент інфраструктури та бухгалтерського обліку; Департамент кадрового забезпечення та розвитку персоналу; Департамент електронних сервісів; Департамент по роботі з податковим боргом; Департамент міжнародного співробітництва; Департамент координації та моніторингу доходів бюджету; Департамент супроводження судових справ; Департамент методології; Управління з питань запобігання та виявлення корупції та Управління охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації.

Територіальні органи державної податкової служби України складаються з таких груп суб'єктів: міжрегіональні управління податкової служби по роботі з великими платниками податків (центральне, північне, південне, західне та східне); головні управління податкової служби в областях та м. Київ; інформаційно-довідковий департамент. Основною

структурною одиницею податкової служби в області є державні податкові інспекції.

Структурні одиниці Державної податкової служби України у рамках покладених на них повноважень володіють таким набором прав:

1) перевіряти правильність визначення об'єктів, баз оподаткування, сум податкових зобов'язань тощо;

2) здійснювати перевірку правильності визначення фінансового результату до оподаткування за даними бухгалтерського обліку;

3) аналізувати фінансовий стан платника податків, який має податковий борг, і стан забезпечення такого боргу податковою заставою;

4) запрошувати платників податків і зборів для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків, зборів, платежів, єдиного внеску;

5) досліджувати під час проведення перевірок первинні документи, іншу облікову документацію, фінансову, статистичну та іншу звітність, пов'язану з обчисленням і сплатою податків, зборів і внесків;

6) вимагати під час проведення перевірок виготовлення і надання засвідчених підписом платника податків та скріплених печаткою копій первинних документів, які свідчать про порушення податкового законодавства;

7) вимагати під час проведення перевірок проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки;

8) доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень та іншого майна, що використовується для провадження господарської діяльності та/або є об'єктами оподаткування;

9) вимагати під час проведення перевірок від керівників та інших посадових осіб платника податків усунення виявлених порушень законодавства;

10) порушувати у законодавчому порядку питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у порушенні податкового законодавства, тощо;

11) отримувати від органів виконавчої влади необхідну інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, зборів, платежів, єдиного соціального внеску;

12) залучати до виконання визначених завдань учених і фахівців, представників органів виконавчої влади, а також працівників підприємств, установ, організацій;

13) користуватися відповідними інформаційними базами даних державних органів, державною системою урядового зв'язку та іншими технічними засобами;

14) одержувати на безоплатній основі від органів Державної служби статистики України інформацію, необхідну для використання під час проведення аналізу фінансово-господарської діяльності платників податків;

15) одержувати пояснення від роботодавців (платників податку), їх працівників, осіб, праця яких використовується без документального оформлення, під час проведення перевірок стану дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з найманими працівниками, дотримання податковим агентом визначених вимог щодо оподаткування виплаченої (нарахованої) заробітної плати, додаткових благ, пасивних доходів, інших виплат і відшкодування, що підлягають оподаткуванню, зокрема внаслідок неукладення платником податків трудових договорів з найманими особами згідно із законодавством тощо.

Окреслені повноваження реалізуються через територіальні органи Державної податкової служби України.

Державну податкову службу України очолює Голова, який призначається на посаду та з неї звільняється за рішенням Кабінету Міністрів України згідно із законодавством про державну службу. Голова Державної податкової служби України має заступників, зокрема одного першого, які також призначаються на посаду та звільняються з неї рішенням Кабінету Міністрів України. Голова Державної податкової служби України проводить розподіл обов'язків між своїми заступниками. Повноваження, завдання, права та обов'язки керівництва податкової служби регламентовані Положенням про Державну податкову службу України<sup>85</sup>.

Для вирішення важливих питань, обговорення напрямів розвитку податкової системи може утворюватися в організаційній структурі податкової служби колегія, рішення якої набувають реалізації шляхом видання відповідного наказу Державної податкової служби України. Для розгляду наукових рекомендацій та проведення фахових консультацій з питань функціонування податкової системи можуть утворюватися постійні або тимчасові консультативні, дорадчі та інші допоміжні органи. Рішення про утворення чи ліквідацію колегії, інших постійних (тимчасових) дорадчих, консультативних органів приймає Голова Державної податкової служби України, який затверджує кількісний та персональний склад таких органів, а також положення про них.

На рис. 3.2 наведені пріоритетні напрями стратегічного розвитку Державної податкової служби України.

---

<sup>85</sup> Положення про Державну податкову службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 6.03.2019 р. №227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#n15>



Рис. 3.2. Пріоритети діяльності Державної податкової служби України

Стратегічний розвиток Державної податкової служби України забезпечується організаційними, методологічними та методичними діями відносно здійснення ефективного управління діяльністю, ефективного адміністрування податків та зборів, підвищення іміджу сервісної служби та надання якісних послуг, забезпечення ефективної протидії ухиленню від сплати податків, формування дієвої та мотивованої команди тощо.

Отже, незважаючи на постійне реформування податкової системи, у

т.ч. її організаційно-функціональної частини, на даному етапі розвитку національної економіки сформований дієвий механізм управління податковими відносинами, який забезпечує оптимальне делегування повноважень контролюючим органам різних рівнів, раціональність взаємозв'язків між ними, платниками податків та органами державного управління.

### **3.3. Державна митна служба України**

---

Суб'єктність у функціонуванні національної податкової системи передбачає ідентифікацію окремих органів реалізації виконання положень митної політики. «Державна митна служба України реалізує державну митну політику, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань митної справи»<sup>86</sup>. Державна митна служба України є центральним органом виконавчої влади, підпорядкованим Кабінету Міністрів України та Міністерству фінансів України.

«Державна митна політика – це система принципів та напрямів діяльності держави у сфері захисту митних інтересів та забезпечення митної безпеки України, регулювання зовнішньої торгівлі, захисту внутрішнього ринку, розвитку економіки України та її інтеграції до світової економіки. Державна митна політика є складовою частиною державної економічної політики»<sup>87</sup>.

Виконання положень державної митної політики за роки незалежності України було покладено на різні суб'єкти з різним переліком повноважень: Державний митний комітет України (1991 р. – 1996 р.); Державна митна служба України (1996 р. – 2012 р.); Міністерство доходів і зборів України (2012 р. – 2014 р.); Державна фіскальна служба України (2014 р. – 2019 р.); Державна митна служба України (з 2019 р.). Найчастіше в ході реформування податкової системи простежувалася зміна суб'єктності щодо виконання податкової та митної політики, об'єднання та роз'єднання виконання відповідних функцій єдиним суб'єктом.

До структури Державної митної служби України входять Апарат служби та територіальні органи (регіональні та спеціалізовані органи служби (митниці)). Апарат Державної митної служби України складається з таких підрозділів: Організаційно-розпорядчий департамент; Юридичний

---

<sup>86</sup> Положення про Державну митну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 6.03.2019 р. №227. URL: <https://customs.gov.ua/polozhennia>.

<sup>87</sup> Митний кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.

департамент; Управління внутрішнього аудиту; Департамент по роботі з персоналом; Відділ охорони державної таємниці та технічного захисту; Департамент митних платежів, контролю митної вартості та митно-тарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності; Управління нетарифного регулювання; Департамент митного аудиту та обліку осіб; Департамент організації митного контролю та оформлення; Департамент профілювання митних ризиків; Департамент запровадження міжнародної транзитної системи; Департамент бухгалтерського обліку, звітності та планово-фінансової роботи та інші.

На сьогодні діє 16 регіональних і 2 спеціалізованих органи Державної митної служби України: Азовська митниця, Буковинська митниця, Волинська митниця, Галицька митниця, Дніпровська митниця, Закарпатська митниця, Київська митниця, Одеська митниця, Північна митниця, Подільська митниця, Слобожанська митниця, Східна митниця, Чорноморська митниця, Енергетична митниця, Координаційно-моніторингова митниця.

Функції, повноваження, завдання, права й обов'язки митних органів врегульовані нормами Положення про митну службу України<sup>88</sup>. Ключовими завданнями функціонування Державної митної служби України є:

1) забезпечення виконання прийнятої державної митної політики, зокрема створення умов митної безпеки та захисту митних інтересів держави;

2) створення сприятливих умов для розвитку зовнішньоекономічної діяльності, збереження належного балансу між митним контролем і спрощенням процедур здійснення торгівельних операцій;

3) забезпечення реалізації положень державної політики щодо боротьби з порушеннями під час застосування законодавства з питань митної справи, запобігання та протидії контрабанді, боротьби з порушеннями митних правил;

4) розроблення та внесення пропозицій щодо забезпечення формування державної митної політики на розгляд Міністра фінансів України та Кабінету міністрів України.

Деталізований перелік завдань, які виконуються митними органами, наведений у пункті 4 Положення про митну службу України<sup>89</sup>.

Державна митна служба України для виконання покладених на неї функцій користується такими правами:

1) одержання на безоплатній основі інформації, документів і матеріалів, що стосуються законодавства з питань митної політики та справи;

---

<sup>88</sup> Положення про Державну митну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 6.03.2019 р. №227. URL: <https://customs.gov.ua/polozhennia>.

<sup>89</sup> Там само.

2) проведення разом з іншими органами спеціальних заходів для виявлення, попередження, припинення контрабанди;

3) участь у перевітках та інших заходах, які проводяться органами державного управління;

4) користування інформаційними базами даних державних органів у цілях виконання посадових обов'язків;

5) проведення адміністративних затримань осіб, які вчинили порушення митних правил;

6) проведення процесуальних дій у справах про порушення митних правил;

7) формування робочих груп, скликання нарад для вирішення поточних стратегічних та тактичних робочих питань тощо.

Очолює Державну митну службу України Голова, який призначається та звільняється з посади за рішенням Кабінету Міністрів України відповідно до законодавства про державну службу. Його обов'язки та права визначені нормами Положення про Державну митну службу України<sup>90</sup>.

Чисельність працівників Державної митної служби України визначає та затверджує Кабінет Міністрів України, а її організаційно-функціональну структуру – керівник митної служби за погодженням з Міністром фінансів України.

Основними напрямками розвитку митної справи як складової податкової системи є:

1) підвищення професійних компетенцій працівників митної служби через запровадження та забезпечення дотримання нових кваліфікаційних і мотиваційних стандартів, постійного моніторингу й оцінювання здобутих навичок, здібностей, результативності й доброчесності, прозорості системи кар'єрного зростання та призначень на посаду,

2) покращення взаємодії з суб'єктами підприємницької діяльності та фізичними особами, максимальна прозорість і зрозумілість митних правил відповідно до норм законодавства;

3) подальше запровадження та удосконалення існуючих підходів до застосування економічними суб'єктами електронних сервісів при нарахуванні та сплаті митних платежів;

4) мінімізація людського фактора на всіх етапах процесу митного оформлення, нарахування та сплати митних платежів для зменшення корупційних ризиків;

5) адаптація митного законодавства, процедур митного контролю та обслуговування до європейських зразків;

6) забезпечення ефективного контролю на всіх етапах діяльності митниці, у т.ч. за рахунок інформаційно-комунікаційних технологій.

---

<sup>90</sup> Положення про Державну митну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 6.03.2019 р. №227. URL: <https://customs.gov.ua/polozhennia>.

Отже, Державна митна служба України є ключовим суб'єктом, на який покладені завдання щодо виконання державної митної політики. Обов'язки та права, а також організаційна структура даного фіскального органу чітко регламентовані, що дозволяє формалізувати даний вид фіскальних відносин тощо.

### **3.4. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів**

---

Контролюючі органи на будь-якому етапі економічного розвитку виконують надважливі функції. Для ефективного їх виконання суб'єкти контролю повинні володіти достовірною та релевантною інформацією, яку системно треба розглядати як інформаційно-аналітичне забезпечення. «Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів – комплекс заходів, що координується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій»<sup>91</sup>.

Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів формується на основі даних, які отримуються з таких джерел інформації: від платників податків, їх представників і податкових агентів (дані з податкових декларацій, розрахунків, звітів; облікова інформація про діяльність великих платників податків – копії в електронній формі; дані про фінансово-розрахункові операції; дані про застосування реєстраторів розрахункових операцій тощо); від органів виконавчої влади, територіальних громад, Національного банку України (дані про об'єкти оподаткування, які ними реєструються; дані про підсумки контролю за господарською діяльністю платників податків; дані звітних документів, що надаються органам державної влади; дані про ставки місцевих податків і зборів, пільги по них; дані про видані патенти, ліцензії, свідоцтва на провадження видів діяльності; про експортно-імпортні операції платників податків тощо); від банків та фінансових установ (дані про відкриті платниками податків рахунки у банках; інформація про рух та залишки грошових коштів по них тощо); від органів влади іноземних держав, міжнародних організацій або нерезидентів; інформація, яка отримана самостійно за результатами проведення податкового контролю та інші дані, які являють собою для контролюючих органів інформаційний інтерес і потенційно отримуються відповідно до встановлених чинних вимог законодавства.

---

<sup>91</sup>Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.



Наведена інформація надається контролюючим органам періодично або ж на основі письмового інформаційного запиту. «Контролюючі органи мають право звернутися до платників податків та інших суб'єктів інформаційних відносин із письмовим запитом про надання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій, завдань, та її документального підтвердження»<sup>92</sup>.

Даного роду запит візується керівником контролюючого органу або уповноваженою особою та повинен містити: підстави виставлення запиту із наведенням даних, що їх підтверджують; перелік необхідної інформації та перелік документів, які потрібно надати; печатку контролюючого органу.

Письмовий запит контролюючого органу про подання інформації надсилається платнику податків за наявності хоча б однієї з наведених підстав:

1) за результатами аналізу податкової інформації виявлено факти, які можуть свідчити про порушення платником податків законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, з обов'язковим наведених фактів порушень в інформаційному запиті;

2) для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «вितягнутої руки» за результатами проведення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням;

3) виявлено недостовірність інформації (звітних даних), що міститься у податкових деклараціях (звітах, розрахунках), які подані платником податків;

4) за умов, якщо на платника податків подано скаргу про ненадання ним: податкової накладної покупцю або про допущення продавцем помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної, та/або порушення продавцем/покупцем граничних термінів реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної та/або розрахунку коригування; акцизної накладної покупцю або про порушення порядку заповнення та/або порядку реєстрації акцизної накладної;

5) за умов здійснення зустрічної звірки;

6) виявлено недостовірність інформації, яка міститься у звіті про підзвітні рахунки, поданому фінансовим агентом;

7) отримано повідомлення від компетентного органу іноземної держави відповідно до укладених договорів, які містять положення про обмін інформацією для податкових цілей тощо.

«Платники податків та інші суб'єкти інформаційних відносин зобов'язані подавати інформацію, визначену в запиті контролюючого органу, та її документальне підтвердження (крім проведення зустрічної звірки) протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання

---

<sup>92</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

запиту»<sup>93</sup>. Якщо надання інформації контролюючим органам здійснюється для проведення зустрічної перевірки платника податку повинні виконати інформаційний запит протягом 10 робочих днів з наступного дня за днем отримання запиту.

У разі отримання платником податків, його представником чи податковим агентом запиту про надання інформації, а також її документального підтвердження, які вже колись надавалися за попередніми запитами, такий суб'єкт податкових відносин має право надати контролюючому органу інформацію про дату та номер листа, якими зазначена інформація та її документальне підтвердження надавалися такому контролюючому органу. За наведених умов платник податків звільняється від обов'язку надання інформації та її документального підтвердження в цій частині.

З метою отримання податкової інформації, необхідної у зв'язку з проведенням перевірок, контролюючі органи мають право проводити зустрічні звірки даних суб'єктів господарювання щодо платника податків. Під час зустрічної звірки здійснюється зіставлення даних, отриманих від платників податків, з метою документального підтвердження господарських операцій з платником податків, а також підтвердження відносин, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування повноти їх відображення в обліку платника податків.

Під час проведення зустрічної звірки повинні з'ясовуватися лише питання, наведені у запиті контролюючого органу на проведення зустрічної звірки. За результатами зустрічних звірок складається довідка, яка надається суб'єкту господарювання (платнику податків) у 10-денний строк. Повторне проведення зустрічних звірок контролюючими органами з одного і того самого питання не дозволяється.

Уся отримана податковими органами інформація зберігається в базах даних інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику. Зібрана податкова інформація та результати її опрацювання використовуються для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань, а також центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, для формування та реалізації єдиної державної податкової політики.

Отже, контролюючі органи в ході виконання покладених на них

---

<sup>93</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

функцій акумулюють релевантний масив даних з метою контролю та звітування, а також для забезпечення інформацією процесу прийняття економічних управлінських рішень органами державного управління.

### 3.5. Облік платників податків

Проведення ефективної податкової політики має за мету забезпечити надходження фінансових ресурсів, розміри яких передбачені планами, а також створити умови для майбутнього економічного зростання. Дані основні завдання функціонування податкової системи неможливо виконати без належної організації та проведення фіскальними органами управлінської діяльності, під якою належить розуміти провадження за певними правилами та принципами податкових відносин між суб'єктами.

«Адміністрування податків – це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах і використовує соціально зумовлені та сприйняті правила»<sup>94</sup>.

На рис. 3.3 наведені напрями управлінської діяльності контролюючих органів (процедури адміністрування податків).

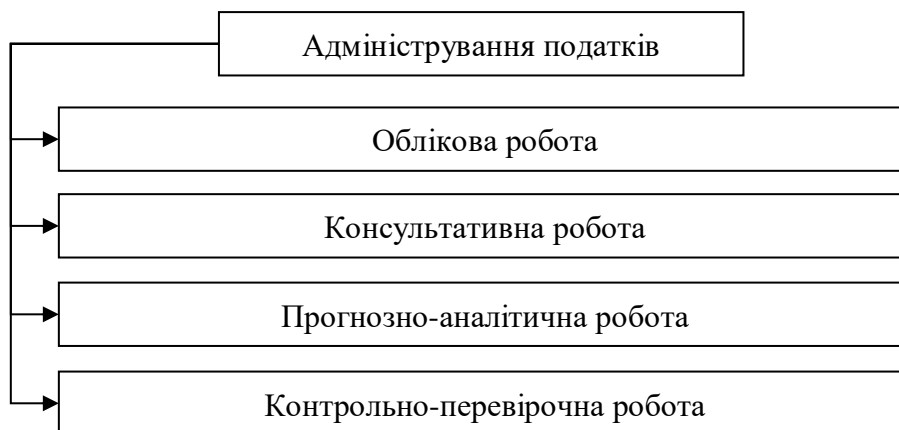


Рис. 1.3. Процедури адміністрування податків

Облікова робота контролюючих органів передбачає здійснення обліку платників податку та надходжень від справляння податків, зборів і внесків.

Підходи до організації та фактичного здійснення процедур з обліку платників податків визначені нормами глави 6 «Облік платників податків»

<sup>94</sup> Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій: навч. посіб. Під ред. Ю.Б. Іванова та І.А. Майбурова. Х.: ВД «ІНЖЕК». 2010. 492 с. С. 364-365.

Податкового кодексу України<sup>95</sup>.

«Облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи»<sup>96</sup>.

Облік контролюючими органами суб'єктів податкових відносин обов'язковий для всіх платників податків незалежно від наявності обов'язку щодо нарахування та погашення зобов'язань з того чи іншого податку (збору).

Облік контролюючими органами платників податків характеризується різними підходами до їх окремих груп: юридичні особи, їх відокремлені підрозділи, фізичні особи, самозайняті особи, нерезиденти тощо.

Облік платників податків (податкова реєстрація або взяття на облік) здійснюється контролюючими органами за місцем знаходження (місцем проживання) – основне місце обліку, або місцем реєстрації (знаходження) об'єктів оподаткування – неосновне місце обліку.

«Платник податків зобов'язаний стати на облік у відповідних контролюючих органах за основним і неосновним місцем обліку, повідомляти про всі об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, контролюючі органи за основним місцем обліку згідно з порядком обліку платників податків»<sup>97</sup>. Узяття на облік суб'єктів податкових відносин (платників податків і зборів) здійснюється після їх державної реєстрації (первинна умова обліку) чи внесення відомостей про них до відповідних державних реєстрів.

Для взяття юридичної особи на облік до контролюючих органів потрібно подати такі документи:

1) заяву за формою №1-ОПП (розкриває інформацію про здійснювані види діяльності, засновників, керівний склад (управлінський персонал), місцезнаходження тощо);

2) копію свідоцтва про державну реєстрацію;

3) копію документа, що засвідчує отримання коду ЄДРПОУ.

Облік платників податків у контролюючих органах ведеться за податковими номерами, які у подальшому використовуються для ідентифікації участі у податкових відносинах (зазначаються у всіх свідоцтвах, довідках, повідомленнях, що видаються або надсилаються платнику податків; у всіх податкових звітах (деклараціях, розрахунках), платіжних документах щодо податків і зборів та у інших фінансових

---

<sup>95</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>96</sup> Там само.

<sup>97</sup> Там само.

документах).

Фізичні особи через власні релігійні переконання замість податкового номера можуть використовуватися серію та номер паспорта у випадку повідомлення про таке бажання відповідних контролюючих органів.

Суб'єкт, який забезпечує формування та реалізацію державної податкової політики, визначає порядок обліку платників податків, порядок подання та перелік документів, необхідних для взяття на облік платників податків, форми заяв, свідоцтв і документів з питань реєстрації та обліку платників податків тощо.

Взяття на податковий облік (за основним місцем обліку) юридичних осіб як платників податків у контролюючих органах здійснюється на підставі даних Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців і громадських формувань, наданих згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань»<sup>98</sup>, у день отримання зазначених відомостей контролюючими органами.

Контролюючі органи, виконуючи завдання з реєстрації та обліку платників податків, формують відповідні інформаційні бази: Єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб; Державний реєстр фізичних осіб – платників податків; Реєстр платників податку на додану вартість; Реєстр неприбуткових організацій тощо.

У ході провадження господарської діяльності облікові дані про платників податків можуть змінюватися, підставами для цього є: інформація органів державної реєстрації; інформація банківських та інших фінансових установ про відкриття (закриття) рахунків; документально підтверджена інформація, що надається платниками податків; інформація суб'єктів інформаційного обміну, уповноважених учиняти будь-які реєстраційні дії стосовно платника податків; рішення суду; дані перевірок платників податків.

Також платники податків (юридичні особи) повинні у 10-денний строк з дня взяття на облік чи виникнення змін у облікових даних подати контролюючому органу відомості (у формі заяви) стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку.

Основною підставою для зняття платника податку з обліку у контролюючих органах є повідомлення або ж документальне підтвердження державного реєстратора (іншого органу державної реєстрації) про проведення державної реєстрації припинення.

Отже, облік платників податків – складна процедура, яка передбачає їх поділ на типи, взяття на облік, формування інформаційних баз і реєстрів, унесення змін і зняття з обліку у контролюючих органах. Облік платників

---

<sup>98</sup> Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань: Закон України від 15.05.2003 р. №755-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15#Text>

податків є важливим елементом адміністрування податків і зборів, адже формує суб'єктне середовище, стосовно якого надалі будуть застосовані принципи оподаткування.

### **3.6. Податкова консультація**

---

Динамічність податкової системи призводить до постійних змін у питаннях оподаткування, суб'єктності й адміністрування, що ускладнює процес нарахування та сплати податків і зборів. Такий стан речей вимагає забезпечення раціональності податкових відносин на основі налагодження взаємозв'язків між платниками податків і контролюючими органами за допомогою податкових консультацій. Зміст поняття «консультація» потрібно розглядати як пораду чи пояснення, що надаються обізнаною стороною (експертом) або ж через призму навчання з метою поглиблення теоретичних і практичних знань.

Відповідно до чинних норм Податкового кодексу України<sup>99</sup>, у практиці налагодження відносин між контролюючими органами та платниками податків розрізняють індивідуальні та узагальнюючі податкові консультації. Індивідуальна податкова консультація передбачає надання платнику податку роз'яснень контролюючого органу щодо практичного застосування окремих норм податкового законодавства. Неодмінним атрибутом індивідуальної податкової консультації є реєстрація 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»<sup>100</sup>.

На рис. 1.4 наведена класифікація податкових консультацій за класифікаційними ознаками, визначеними чинним податковим законодавством.

---

<sup>99</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>100</sup> Там само.

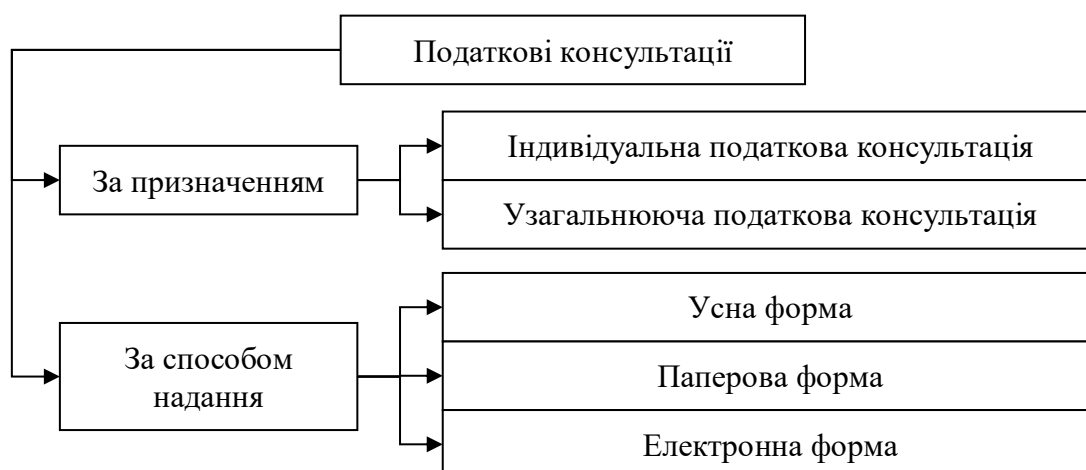


Рис. 1.4. Види податкових консультацій

Індивідуальні податкові консультації надаються контролюючими органами платникам податків у термін протягом 25 календарних днів, які настають за днем отримання звернення на отримання консультації.

Запит платників податків щодо отримання індивідуальної податкової консультації у паперовій або електронній формі повинно містити: найменування юридичної особи (прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи; податкову адресу; номер засобу зв'язку (за наявності); адресу електронної пошти (за наявності); код ЄДРПОУ (для юридичних осіб) або реєстраційний номер облікової картки платника податків або серію та номер паспорта (для фізичних осіб); зазначення й обґрунтування практичної необхідності податкової консультації; підпис платника податків (електронний підпис); дату звернення. Якщо направлене контролюючому органу звернення платника податку на отримання індивідуальної податкової консультації не відповідає визначеним вимогам форми та змісту консультація не надається, проте надсилається зворотне повідомлення за підписом керівника про відмову та її причини.

Індивідуальна податкова консультація має персональний характер, призначена тільки для платника податків, якому надано таку консультацію.

За способом надання та відповідним вибором платника податків індивідуальна податкова консультація може надаватися в усній, паперовій та електронній формах.

Індивідуальна податкова консультація, що надається платникам податків у паперовій або електронній формі, обов'язково повинна містити такі реквізити: назву; реєстраційний номер в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій; предмет і питання консультації; обґрунтування застосування норм законодавства; висновок з питань практичного використання норм законодавства.

Індивідуальна податкова консультація, надана у паперовій чи

електронній формі, в обов'язковому порядку підлягає реєстрації в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій, а також розміщенню на офіційному web-сайті центрального контролюючого органу. Розкриття даних про найменування (прізвища, ім'я, по батькові) платника податків, код ЄДРПОУ (реєстраційного номера облікової картки), податкову адресу отримувача податкової консультації не проводиться.

Доступ для користувачів до даних єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій та офіційного web-сайту вільний та безоплатний.

«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»<sup>101</sup>.

Узагальнюючі податкові консультації потенційно становлять інформаційний інтерес для багатьох платників податків, тому вони підлягають оприлюдненню на офіційному web-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує виконання завдань державної фінансово-економічної політики, протягом 5 календарних днів з дня їх надання.

Положення узагальнюючих податкових консультацій мають переваги у застосуванні платниками податків над індивідуальними податковими консультаціями.

Отже, податкові консультації необхідно розглядати як ефективний спосіб взаємодії між платниками податків і контролюючими органами на предмет роз'яснення положень податкового законодавства, які місять певну методологічну чи методичну неузгодженість, двоякість трактувань тощо.

### **3.7. Податковий контроль і види податкових перевірок**

---

Податковий контроль є важливою складовою податкової системи, його здійснення покликане забезпечити виконання завдань системи оподаткування, підвищити ефективність адміністрування податків і зборів, сформувавши ефективний механізм взаємодії учасників податкових відносин. «Податковий контроль – система заходів, які вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання

---

<sup>101</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.



обігу готівки, проведення розрахункових і касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи»<sup>102</sup>.

На рис. 1.5 наведені способи податкового контролю.



Рис. 1.5. Способи здійснення податкового контролю

Виконання податкового контролю віднесено до компетенцій суб'єктів контролю – податкових і митних органів. Інші органи державного управління (Служба безпеки України, Національна поліція України, Прокуратура України, інші правоохоронні органи) не можуть брати безпосередньої участі у видах податкової перевірки, які проводяться контролюючими органами, а також здійснювати перевірки суб'єктів підприємницької діяльності з питань оподаткування.

<sup>102</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

Деталізація податкового контролю, який проводиться контролюючими органами, здійснюється шляхом організації та виконання перевірок. Контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові (позапланові); виїзні (невиїзні)), а також фактичні перевірки (рис. 1.5).

«Камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість (даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового, даних Системи обліку даних реєстраторів розрахункових операцій»<sup>103</sup>. Крім наведених операцій, предметом камеральної перевірки також може виступати своєчасність подання податкових звітів, своєчасність реєстрації податкових накладних, розрахунків коригування до податкових накладних, виправлення помилок у податкових накладних, своєчасність сплати узгодженої суми податкового (грошового) зобов'язання винятково на підставі даних, що зберігаються (опрацьовуються) у відповідних інформаційних базах, тощо.

Податкова звітність платників податків підлягає камеральній перевірці суцільним методом, а згода чи присутність платників податків при проведенні контролю за правильністю визначення ними податкових зобов'язань необов'язкова. Термін проведення камеральної перевірки – 30 календарних днів, які настають за останнім днем граничного строку їх подання.

Документальною перевіркою є перевірка, предметом якої виступають своєчасність і повнота нарахування й сплати податків і зборів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з найманими працівниками, яка проводиться на підставі первинних, зведених і підсумкових документів бухгалтерського фінансового та податкового обліку, що пов'язані з нарахуванням і сплатою податкових платежів, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів і податкової інформації (у т.ч. за результатами перевірок інших платників податків).

Документальна планова податкова перевірка проводиться відповідно

---

<sup>103</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

до сформованого плану-графіка перевірок. Інформація про податкові перевірки позапланового характеру не відображається у планах роботи контролюючих органів. Періодичність проведення документальних планових податкових перевірок діяльності суб'єктів господарювання та фізичних осіб визначається залежно від ступеня ризику господарської діяльності, який поділяється на високий (перевірка проводиться не частіше одного разу на календарний рік), середній (не частіше одного разу на два календарних роки) та незначний (не частіше одного разу на три календарних роки).

Підставою для проведення документальної планової податкової перевірки є факт вручення (надсилання) платнику податку копії наказу про проведення документальної планової перевірки, а також письмового повідомлення із вказанням дати початку проведення контрольних заходів не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення зазначеної перевірки.

Позапланова документальна перевірка проводиться у випадках: отримання контролюючими органами свідчень про порушення платником податків валютного чи податкового законодавства, які не були ним спростовані у термін 15 робочих днів з моменту отримання відповідного запиту; неподання платником податків у визначені терміни звітності для податкового контролю за трансферним ціноутворенням; подання платником податку уточнюючого розрахунку за період, який перевіряється; виявлення недостовірних показників у податкових деклараціях, звітах, розрахунках якщо платником податків не надано пояснення у термін 15 робочих днів з моменту отримання відповідного запиту; подання платником податків скарги на прийняте за результатами податкової перевірки повідомлення-рішення; реорганізації чи припинення платником податків господарської діяльності; подання платником податків заяви на відшкодування податку на додану вартість у розмірі більше 100 тис. грн.; отримання даних про ухилення податковим агентом від оподаткування виплачених найманим працівникам (у тому числі без документального оформлення) доходів у вигляді заробітної плати, пасивних доходів, додаткових благ, інших виплат (економічних вигід), які підлягають оподаткуванню тощо.

Документальна виїзна податкова перевірка – це перевірка, яка проводиться за адресою чи місцезнаходженням платника або ж місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка. Документальною невиїзною перевіркою вважається перевірка, що здійснюється у приміщенні контролюючого органу.

Документальна позапланова невиїзна перевірка здійснюється контролюючими органами винятково на підставі рішення їх керівництва, яке повинно бути оформлене наказом, і за умови вручення платнику податків копії наказу про проведення документальної позапланової невиїзної перевірки та письмового повідомлення про дату початку та місце

проведення такої перевірки.

«Фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво й обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами)»<sup>104</sup>. Даний вид податкового контролю здійснюється без попередження платника податків чи його представника.

Фактична перевірка проводиться за наявності хоча б однієї з підстав:

1) у разі, коли за підсумками податкового контролю за діяльністю інших платників податків виявлено факти, які вказують на порушення платником податків норм податкового законодавства;

2) у разі отримання інформації від органів державної влади про порушення платником податків податкового законодавства щодо порядку здійснення розрахункових та касових операцій, наявності ліцензій та патентів тощо;

3) у разі звернення покупця про наявні порушення щодо порядку здійснення розрахункових та касових операцій, ліцензування чи патентування діяльності тощо;

4) неподання звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій (програмних реєстраторів розрахункових операцій), розрахункових книжок й книг обліку розрахункових операцій у визначенні терміни або подання їх з нульовими показниками тощо.

Фактична перевірка повинна проводитися у присутності не менше двох представників контролюючого органу, платника податку чи його представника й особи, яка безпосередньо виконує розрахункові господарські операції.

«Під час проведення фактичної перевірки в частині дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами), в тому числі тим, яким встановлено випробування, перевіряється наявність належного оформлення трудових відносин, з'ясовуються питання щодо ведення обліку роботи, виконаної працівником, обліку витрат на оплату праці, відомості про оплату праці працівника. Для з'ясування факту належного оформлення трудових відносин з працівником, який здійснює трудову діяльність, можуть використовуватися документи, що посвідчують

---

<sup>104</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

особу, або інші документи, які дають змогу її ідентифікувати (посадове посвідчення, посвідчення водія, санітарна книжка тощо)»<sup>105</sup>.

Представники контролюючого органу у випадках виїзної чи фактичної перевірки мають право розпочати виконувати покладені на них обов'язки за умови надання таких документів:

1) направлення на проведення перевірки з наступними реквізитами: дата видачі, найменування контролюючого органу, назва, номер і дата наказу про проведення перевірки, найменування та реквізити суб'єкта або об'єкта, перевірки, мета, вид, підстави, дата початку та тривалість перевірки, посада та прізвище посадової (службової) особи, яка проводитиме перевірку, підпис керівника (уповноваженої особи) контролюючого органу, печатка контролюючого органу;

2) копії наказу про проведення перевірки з такими реквізитами: дата видачі, найменування контролюючого органу, найменування та реквізити суб'єкта, адреса об'єкта, перевірка якого проводиться, мета, вид, підстави для проведення перевірки, дата початку і тривалість перевірки, період діяльності, який буде перевірятися, підпис керівника (уповноваженої особи) контролюючого органу, печатка контролюючого органу;

3) службового посвідчення осіб (оформленого контролюючим органом документа, який підтверджує посадову особу), що зазначені в направленні на проведення перевірки.

Тривалість документальних планових перевірок не повинна перевищувати для великих платників податків – 30 робочих днів; суб'єктів малого бізнесу – 10 робочих днів; інших платників податків і зборів – 20 робочих днів. У визначених податковим законодавством випадках за рішенням уповноваженої особи контролюючого органу можливе продовження строків проведення даного виду перевірок, але не більше як на 15 робочих днів для великих платників податків, для суб'єктів малого бізнесу – 5 робочих днів, інших платників податків – 10 робочих днів.

Тривалість документальних позапланових перевірок не повинна перевищувати термін у 15 робочих днів для великих платників податків, 5 робочих днів – для суб'єктів малого бізнесу, а для фізичних осіб-підприємців, які працюють без найму працівників – 3 робочі дні, інших платників податків – 10 робочих днів. Продовження термінів документального контролю позапланового характеру можливе тільки за рішенням уповноваженого представника контролюючого органу не більш як на 10 робочих днів для великих платників податків, 2 робочих дні – для суб'єктів малого бізнесу, 5 робочих днів – для інших платників податків та зборів.

Термін проведення фактичних перевірок не повинен перевищувати 10

---

<sup>105</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

днів, його продовження, за рішенням представника уповноваженого органу, можливе на 5 днів.

За результатами перевірок суб'єкти контролю (посадові особи контролюючих органів) роблять висновки на основі отриманої облікової та податкової інформації, експертних даних (висновків), судових рішень, податкових консультацій, мультимедійної інформації, яка отримана контролюючими органами.

Результати наведених видів перевірок (за винятком камеральних та електронних перевірок) оформлюються у формі акта (якщо виявлено порушення) або довідки (якщо порушень не виявлено), які підписуються посадовими особами контролюючого органу та платниками податків (їх представниками).

Отже, контролюючі органи володіють дієвим інструментарієм податкового контролю, який виражається в можливості здійснення різних видів перевірок залежно від мети, завдань, об'єктів і суб'єктів контролю.

### **3.7. Відповідальність платників податків**

---

Податкові відносини, участь в яких беруть контролюючі органи та платники податків (їх представники, податкові агенти) передбачають притягнення їх до відповідальності за здійснення податкових правопорушень. «Податковим правопорушенням є протиправне, винне діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів»<sup>106</sup>.

За порушення податкового законодавства платники податків можуть нести такі види юридичної відповідальності:

- 1) фінансова відповідальність;
- 2) адміністративна відповідальність;
- 3) кримінальна відповідальність.

Платники податків і податкові агенти за вчинення податкових правопорушень несуть фінансову відповідальність. Фізичні особи як платники податків також несуть даний вид відповідальності, але за умови, що на момент учинення податкового правопорушення вони володіють повною цивільною дієздатністю. Представники платників податків за невиконання покладених на них обов'язків несуть фінансову відповідальність, ту, що визначена для самих платників податку.

Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних санкцій

---

<sup>106</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

(фінансових штрафів) та пені.

«Притягнення фізичної або юридичної особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення, що передбачає встановлення контролюючими органами вини особи, не передбачає презумпції наявності вини фізичної особи чи посадових (службових) осіб юридичної особи у випадках притягнення фізичної особи чи посадових (службових) осіб юридичної особи до юридичної відповідальності інших видів та не звільняє від обов'язку її доведення»<sup>107</sup>.

Якщо платником податків учинено два або більше порушень податкового законодавства, штрафні фінансові санкції застосовуються за кожне вчинене разове та триваюче порушення окремо.

У разі застосування податковими контролюючими органами до платника податків і зборів штрафних санкцій за порушення податкового законодавства йому надсилаються (вручаються) податкові повідомлення-рішення.

Основні види порушень податкового законодавства, за які уповноважені представники контролюючих органів накладають штрафні фінансові санкції, такі:

1) порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органів;

2) порушення термінів і порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків, звіту про підзвітні рахунки;

3) порушення порядку подання інформації про фізичних осіб-платників податку;

4) порушення порядку подання інформації контролюючим органам про угоди щодо оренди об'єктів нерухомості;

5) неподання або несвоєчасне подання податкової звітності чи невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності;

6) порушення правил роботи в Єдиному реєстрі податкових накладних;

7) порушення правил роботи в Єдиному реєстрі акцизних накладних;

8) порушення правил документального забезпечення щодо процесів обчислення і сплати податків та зборів;

9) порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою-підприємцем;

10) штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у разі визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, зменшення бюджетного відшкодування або виявлення фактів використання податкових пільг не за цільовим призначенням чи всупереч умовам чи цілям їх надання;

---

<sup>107</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

11) порушення вимог до договорів довгострокового страхування життя чи договорів страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема, страхування додаткової пенсії;

12) порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання;

13) порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати;

14) порушення порядку подання банками чи іншими фінансовими установами податкової інформації контролюючим органам;

15) порушення правил обліку, виробництва та обігу пального або спирту етилового на акцизних складах.

Детальна характеристика кожного з видів порушень податкового законодавства, а також визначення підходів до встановлення штрафних фінансових санкцій за їх здійснення наведені окремими статтями Податкового кодексу України (глава 11 «Відповідальність») <sup>108</sup>. Контролюючими органами при визначенні сум фінансових санкцій згідно з чинним податковим законодавством використовуються такі основні підходи:

1) застосування абсолютних вартісних значень штрафних санкцій;

2) застосування відсоткового значення до вартісної величини правопорушення;

3) застосування для визначення розміру штрафних санкцій показників, які характеризують соціально-економічний розвиток (мінімальна заробітна плата, прожитковий мінімум для працездатних осіб тощо).

Посадові особи суб'єктів господарювання можуть нести дисциплінарну, адміністративну, фінансову та кримінальну відповідальність за порушення законодавства про працю та зайнятість населення.

Адміністративна відповідальність настає за такі порушення: порушення встановлених термінів виплати зарплати; фактичний допуск працівника до роботи без оформлення трудового договору; ухилення від участі в переговорах щодо укладення, зміни або доповнення колективного договору; порушення чи невиконання колективного договору; ненадання інформації для ведення колективних переговорів і здійснення контролю за виконанням колективних договорів, угод; прийняття посадовими особами підприємств, установ, організацій на роботу громадян без паспортів або з недійсними паспортами; порушення порядку працевлаштування, прийняття на навчання іноземців та осіб без громадянства.

Підставами й алгоритмом для нарахування за наведеними порушеннями штрафних санкцій є норми відповідних статей Кодексу

---

<sup>108</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.



України про адміністративні правопорушення (статті 41 «Порушення вимог законодавства про працю та про охорону праці»; 41-1 «Ухилення від участі в переговорах щодо укладення, зміни або доповнення колективного договору, угоди»; 41-2 «Порушення чи невиконання колективного договору, угоди»; 41-3 «Ненадання інформації для ведення колективних переговорів і здійснення контролю за виконанням колективних договорів, угод»; 204 «Порушення порядку працевлаштування, прийняття на навчання, надання житла, реєстрації іноземців та осіб без громадянства та оформлення для них документів») <sup>109</sup>. Розміри штрафів визначаються, виходячи із вартісного вираження неоподаткованого мінімуму доходів громадян і затвердженого рівня кратності.

Фінансова відповідальність за порушення трудового законодавства визначена нормами статті 265 «Відповідальність за порушення законодавства про працю» Кодексу законів про працю України <sup>110</sup>. Типи порушень за якими настає фінансова відповідальність наступні: фактичний допуск осіб до роботи без оформлення трудового контракту; оформлення особи на неповний робочий час у разі фактичного виконання роботи встановлений повний робочий час; виплата заробітної плати та інших видів винагород без нарахування та сплати єдиного соціального внеску; порушення встановлених строків виплати заробітної плати працівникам більш як за один місяць або ж виплата її не в повному обсязі; недотримання мінімальних державних соціальних та економічних гарантій в трудових відносинах; недотримання прийнятих на законодавчому рівні гарантій та пільг мобілізованим працівникам; недопущення до проведення перевірки з питань додержання трудового законодавства або ж створення перешкод у її проведенні; недопущення до проведення перевірки з питань додержання трудового законодавства для виявлення неоформлених відносин з особами, які виконують професійні обов'язки, тобто фактично працюють. Розміри штрафів визначаються, виходячи із вартісного значення мінімальної заробітної плати на момент виявлення порушень і затвердженого рівня кратності.

Отже, правовідносини між платниками податків, зборів, внесків і контролюючими органами чітко визначенні відносно настання випадків юридичної відповідальності. Законодавчо закріплена система підстав і алгоритмів розрахунків штрафних санкцій мотивує економічних суб'єктів сумлінно виконувати покладені на них податкові обов'язки.

---

<sup>109</sup> Кодекс України про адміністративні правопорушення: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 07.12.1984 р. №8073-X (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>.

<sup>110</sup> Кодекс законів про працю України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 10.12.1971 р. №322-VIII (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text>.

## **Запитання та завдання для самоконтролю**

---

1. Дайте характеристику функціям, що виконуються контролюючими органами у національній податковій системі.
2. Охарактеризуйте діяльність Державної податкової служби України.
3. Визначте ключові повноваження Державної митної служби України.
4. Що таке інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів?
5. Що таке адміністрування податків?
6. Дайте характеристику видам податкових консультацій.
7. Що таке податковий контроль?
8. Охарактеризуйте види податкових перевірок.
9. Які види юридичної відповідальності можуть нести платники податків за порушення норм податкового законодавства?
10. Яка відповідальність за порушення законодавства про працю та зайнятість населення.

## РОЗДІЛ 4 ■ ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

---

*У розділі розглядаються такі питання:*

- 4.1. Загальна характеристика елементів податку на додану вартість.
- 4.2. Платники податку на додану вартість.
- 4.3. Об'єкти, база та ставки оподаткування податком на додану вартість.
- 4.4. Операції, які не є об'єктом оподаткування, та операції, звільнені від оподаткування.
- 4.5. Порядок визначення суми податку на додану вартість, що підлягає сплаті до бюджету.
- 4.6. Особливості оподаткування податком на додану вартість окремих видів діяльності (господарських операцій).

### ■ 4.1. Загальна характеристика елементів податку на додану вартість

---

В умовах реформування податкових систем здійснюється постійний пошук оптимальних варіантів процесу виконання податками фіскальних функцій. З точки зору забезпечення достатності та стабільності податкових надходжень до бюджету ефективно непряме оподаткування процесу споживання за допомогою універсальних і специфічних акцизів. Найпоширенішим універсальним акцизом є податок на додану вартість (непрямий податок, вартісне значення якого входить до ціни продукції (товарів, робіт чи послуг)).

«Податок на додану вартість – непрямий податок, що створюється на всіх стадіях виробництва та обігу, входить до ціни товару у вигляді надбавки і повністю оплачується кінцевим споживачем; непрямий податок, який входить в ціну товару, послуги та сплачується покупцем, але до бюджету його перераховує продавець; фінансові відносини між державою та платниками податків з метою створення загального централізованого грошового фонду для виконання державою своїх функцій»<sup>111</sup>.

«Податок на додану вартість – непрямий податок та один із різновидів універсальних акцизів; є податком на споживання; сплачується на кожній стадії руху товарів, робіт, послуг від виробництва до кінцевого споживання; сплачується з доданої вартості; не містить кумулятивного (каскадного) ефекту оподаткування; стягується з покупців у вигляді надбавки до ціни на

---

<sup>111</sup> Юрчишена Л.В. Податкова система: навчально-методичний посібник для самостійної роботи студентів та контролю якості засвоєння навчального матеріалу з дисципліни. Вінниця. 2018. 230 с. С. 81.

товари, роботи й послуги; включається до складу ціни; сплачується до бюджету продавцями товарів, робіт і послуг; виконує фіскальну та регулюючу функції; здійснює вплив на сукупний попит та сукупну пропозицію; не впливає на прийняття рішень з приводу інвестицій; регулюється нормами Податкового кодексу України»<sup>112</sup>.

Механізм непрямого оподаткування процесу споживання для наповнення бюджету фінансовими ресурсами вперше запропоновано Вільгельмом фон Сіменсом у 1910 р., ним висунено пропозиції щодо справляння «обігового податку», проте вони не знайшли поширення. Масштабна практична реалізація непрямого способу оподаткування за допомогою податку на додану вартість відбулася у Франції та пов'язана з іменем французького економіста Моріса Лоре. Спершу новий вид податку тестувався у французькій колонії – Кот-д'Івуарі у 1958 р. Визнавши експеримент успішним, французи вводять його у себе в 1967 р. Податок на додану вартість використовується в більш ніж 140 країнах світу, але є й противники цього податку. Найвідомішою країною, де не проводиться адміністрування податку на додану вартість, – Сполучені Штати Америки. Суб'єкт реалізації функцій податкової політики даної країни проти введення податку на додану вартість на федеральному рівні, а для рівнів штатів (окремих громад) даний податок просто не пристосований, бо заважав б внутрішній торгівлі (ціни на ідентичну продукцію (послуги) у штаті, де впроваджено в дію податок на додану вартість, були б на порядок вищими).

Визначення податку на додану вартість потребує ідентифікації обліково-економічної категорії «додана вартість» (вартість, яка додається в процесі виробництва продукції (надання послуг) до вартості сировини, матеріалів, палива на кожній стадії руху товарів від виробника до споживача).

Існують дві найпоширеніші групи підходів до визначення величини доданої вартості: 1) способи, які передбачають віднімання від повної вартості продукції (послуг) вартості сировини, матеріалів, послуг виробничого характеру; 2) способи визначення доданої вартості через сумування її складових.

До переваг податку на додану вартість можна віднести те, що він: характеризується стабільністю податкових надходжень до бюджету; забезпечує стимулювання експортних зовнішньоекономічних операцій; містить зрозумілий алгоритм визначення податкових зобов'язань; дозволяє коригувати рівень інфляції на основі зміни ставок податку тощо. Недоліки податку на додану вартість такі: існує можливість маніпулювання

---

<sup>112</sup> Синчак В.П., Самарічева Т.А. Податок на додану вартість у системах ціноутворення й оподаткування молокопереробних підприємств: монографія. Хмельницький. Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова. 2019. 180 с. С. 13.

величиною податку за допомогою облікових методів; має негативний вплив на окремі сектори національної економіки (високотехнологічні виробництва); його соціальна несправедливість; існує потенційний часовий розрив при визначенні податкового зобов'язання та податкового кредиту, що впливає на величину податку на додану вартість у конкретно взятому періоді; потребує належного регламентування та контролю процедура відшкодування податку на додану вартість з бюджету у випадку від'ємного значення податкових зобов'язань з даного фіскального платежу.

Процедури визначення зобов'язань платника з податку на додану вартість чітко регламентовані нормами Податкового кодексу України (розділ V Податок на додану вартість)<sup>113</sup>.

У табл. 4.1 наведена загальна характеристика елементів податку на додану вартість.

Таблиця 4.1

**Загальна характеристика елементів податку на додану вартість**

Елемент податку	Характеристика
1	2
Платники податку	Особи, що виконують або планують виконувати господарські операції (види господарської діяльності), які передбачають потребу в реєстрації платником податку на додану вартість
Об'єкт оподаткування	Операції з постачання товарів та безоплатної їх передачі, постачання послуг та виконання робіт, експортно-імпорتنі та інші зовнішньоекономічні операції тощо
База оподаткування	Договірна, митна, фактурна, балансова (залишкова), справедлива вартість
Ставка податку	0%, 7%, 14%, 20%
Порядок обчислення податку	Сума податку на додану вартість, яка повинна бути перерахована до бюджету (відшкодована з нього), визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту. Процес обчислення податку на додану вартість здійснюється в системі електронного адміністрування
Податковий період	Базовий податковий (звітний) період – календарний місяць
Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку	Податкова декларація, форма якої визначена суб'єктом розроблення та реалізації фінансової політики, подається за звітний період протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового місяця
Строк та порядок сплати податку	Погашення податкових зобов'язань з податку на додану вартість здійснюється протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку подання податкової декларації
Податкові пільги	На законодавчому рівні визначені операції, які не є об'єктом оподаткування, операції, які звільнені від оподаткування податком на додану вартість, а також, з метою регулювання економічних процесів, можливе застосування різних за розмірами ставок податку (0%, 7%, 14%, 20%)

<sup>113</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

У ринкових умовах господарювання податок на додану вартість є активним інструментом фінансової політики, адже саме за допомогою нього можна ефективно балансувати між виконанням регулюючої (збільшувати перелік операцій, які не оподатковуються або ж оподатковуються за нульовою ставкою з метою забезпечення економічного зростання) та фіскальної функцій (здійснювати масштабне охоплення операцій щодо віднесення їх до об'єктів оподаткування, скасування нульової та зменшених ставок податку з метою максимізації податкових надходжень до бюджету).

Отже, податок на додану вартість – це непрямий податок, який є складовою частиною новоствореної вартості продукції (товарів, робіт, послуг), яка формується на кожному етапі їх виробництва та реалізації, даний фіскальний платіж сплачується споживачами (покупцями, замовниками), адже збільшує ціну товарів. Податок на додану вартість є ефективним способом досягнення цілей податкової політики через можливість оперативного виконання ним регулюючої та фіскальної функцій.

## 4.2. Платники податку на додану вартість

---

Одним із головних елементів податку (збору, платежу, внеску) є його платники, тобто суб'єкти податкових відносин, які забезпечують справляння фіскальних платежів за рахунок власних фінансових ресурсів або ж коштів інших суб'єктів.

Підстави для ідентифікації платників податку на додану вартість і порядок реєстрації визначені положеннями статей 180 «Платники податку», 181 «Вимоги до реєстрації осіб як платників податку», 182 «Добровільна реєстрація платників податку», 183 «Порядок реєстрації платників податку», 184 «Анулювання реєстрації платника податку» Податкового кодексу України<sup>114</sup>.

Для податку на додану вартість платниками є економічні суб'єкти, які здійснюють господарську діяльність, у частині господарських операцій з придбання, виробництва та реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, відповідно до норм чинного податкового законодавства, проте реальними платниками виступають споживачі товарів, робіт і послуг, адже досліджуваний податок є непрямим фіскальним збором і його величина включається до їх ціни.

На рис. 4.1 наведений перелік платників податку на додану вартість.

---

<sup>114</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

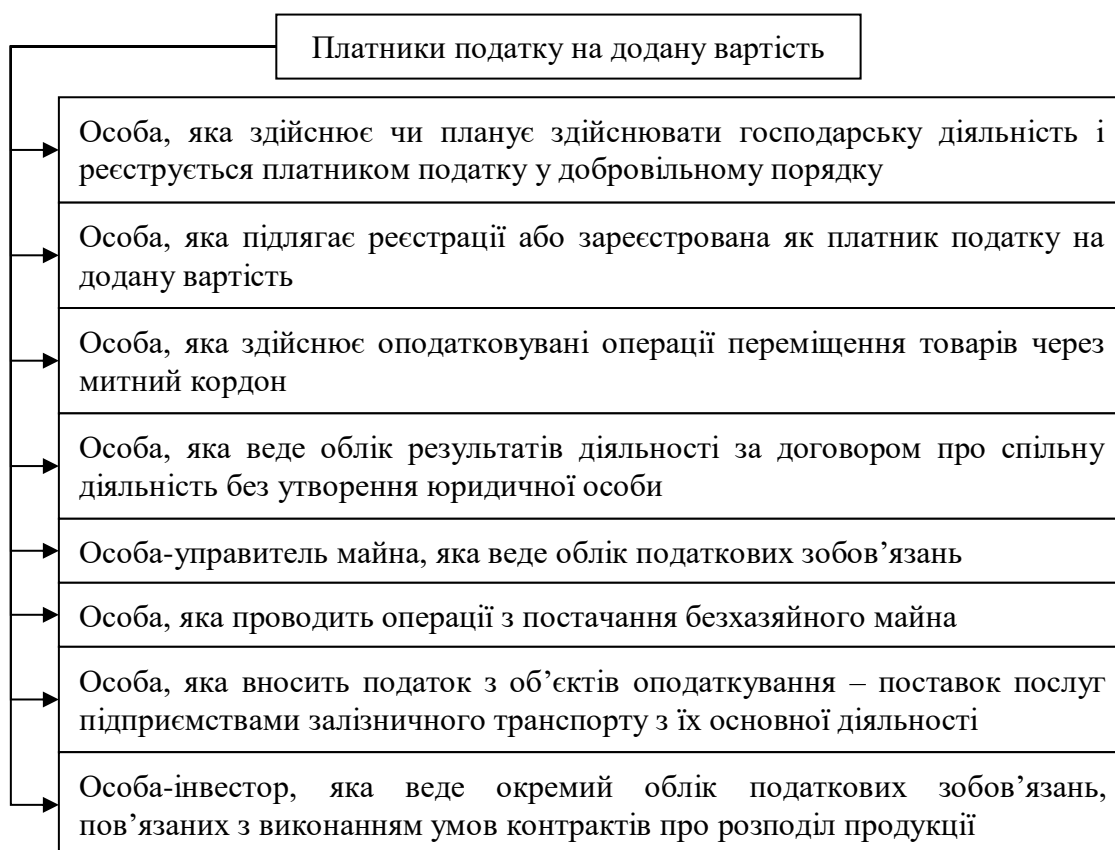


Рис. 4.1. Платники податку на додану вартість

При ввезенні товарів на митну територію України (у міжнародних поштових та експрес-відправленнях) відповідальною особою за сплату до бюджету нарахованого податку на додану вартість є оператор поштового зв'язку або ж експрес-перевізник, якщо митне оформлення товарів здійснюється ними.

Порядок реєстрації платників податку на додану вартість визначений нормами статті 183 «Порядок реєстрації платників податку» Податкового кодексу України<sup>115</sup>.

Особа, яка підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку, для її здійснення повинна подати за місцезнаходження реєстраційну заяву визначеного зразка в електронній формі засобами електронного зв'язку не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місцем, в якому встановлена відповідність підставам взяття на облік як платника податку на додану вартість. У разі добровільної реєстрації платником податку на додану вартість реєстраційна заява подається до контролюючих органів не пізніше 10 календарних днів до початку податкового періоду, з якого особа планує отримати статус платника податку на додану вартість і право на

<sup>115</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

податковий кредит.

Контролюючий орган, на основі розгляду предметного змісту заяви, протягом 3 робочих днів після її надходження, та у разі відсутності підстав для відмови у реєстрації, повинен внести до реєстру платників податку відповідний запис про реєстрацію особи як платника податку на додану вартість.

Особа, яка відповідно до вимог чинного податкового законодавства підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку на додану вартість, але не подала до контролюючого органу реєстраційну заяву, несе адміністративну та фінансову відповідальність за ненарахування або несплату податку на додану вартість на рівні зареєстрованого платника податку без права нарахування податкового кредиту та потенційно можливого отримання бюджетного відшкодування.

Статус платника податку на додану вартість для юридичних і фізичних осіб діє до моменту анулювання відповідної реєстрації, що проводиться через вилучення з реєстру платників податку на додану вартість. Підстави для анулювання реєстрації платника податку на додану вартість такі:

1) подання особою заяви про анулювання реєстрації за умови, що обсяги діяльності відповідають підставі набуття статусу неплатника податку на додану вартість;

2) припинення господарської діяльності, за умови затвердження ліквідаційного балансу та погашення всіх нарахованих податкових зобов'язань;

3) реєстрація платником єдиного податку (без нарахування та сплати податку на додану вартість);

4) відсутність протягом дванадцяти послідовних податкових місяців господарських операцій, які б призводили до нарахування податкового зобов'язання чи податкового кредиту з податку на додану вартість;

5) установчі документи платника податку за рішенням суду визнані не дійсними;

6) рішенням суду про визнання платника податку на додану вартість фінансово неплатоспроможним (банкрутом);

7) смерть фізичної особи платника податку на додану вартість;

8) інші випадки, передбачені законодавством.

Отже, суть податку на додану вартість як непрямого фіскального платежу передбачає потребу ідентифікації різних за статусом, сукупністю виконуваних господарських операцій та обсягами діяльності його платників. У першу чергу такими платниками є особи, які виконують або планують виконувати господарські операції (види господарської діяльності), що передбачає потребу в реєстрації платником податку на додану вартість.



### **4.3. Об'єкти, база та ставки оподаткування податком на додану вартість**

---

Об'єктом оподаткування податком на додану вартість є сукупність законодавчо визначених господарських операцій, здійснення яких призводить до ідентифікації податкового зобов'язання (кредиту) та виникнення податкового обов'язку у платника податку.

Згідно з нормами статті 185 «Визначення об'єкта оподаткування» Податкового кодексу України<sup>116</sup>, об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції платників податків з:

1) постачання товарів, а також операції з безоплатної передачі, передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), товарного кредиту, а також операції з передачі об'єкта фінансового лізингу у володіння та користування лізингодержувачу (орендарю) місце здійснення яких розташоване на митній території України;

2) постачання послуг і виконання робіт на митній території України;

3) ввезення (вивезення) товарів на (з) митну територію України;

4) постачання послуг з міжнародних перевезень тощо.

Для достовірного визначення величини податку на додану вартість, що має бути сплачена до бюджету, треба правильно ідентифікувати дату виникнення відповідних податкових зобов'язань. Відповідно до статті 187 «Дата виникнення податкових зобов'язань» Податкового кодексу України, «датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку; дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку»<sup>117</sup>.

Існують різні підходи для ідентифікації дати виникнення податкових зобов'язань щодо різних груп об'єктів оподаткування податком на додану вартість. Наприклад, для суб'єктів господарювання, які виконують підрядні будівельні роботи, дата виникнення податкових зобов'язань може

---

<sup>116</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>117</sup> Там само.

встановлюватися на основі касового методу (дата виникнення податкових зобов'язань визначається як дата зарахування (отримання) коштів). А при реалізації товарів (послуг) через торгівельні автомати з використанням жетонів (карток) датою збільшення податкових зобов'язань є дата їх постачання.

База оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання товарів, робіт, послуг формується, виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків, платежів та зборів. «При цьому база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижча від звичайних цін, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижча від балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи зі звичайної ціни), за винятком: товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню; газу, який постачається для потреб населення; електричної енергії, ціна на яку склалася на ринку електричної енергії»<sup>118</sup>.

Для товарів, які ввозяться на митну територію України, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість товарів, але не нижча від їх митної вартості з урахуванням мита й акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів. Якщо операції з увезення товарів (за винятком підакцизних товарів та особистих речей) виконуються фізичними особами у формі ручної поклажі (супроводжуваного багажу) через відкриті пункти пропуску для повітряного сполучення, то базою оподаткування є частина сумарної фактурної вартості товарів, що перевищує еквівалент €1000; через інші пункти пропуску, а ніж для повітряного сполучення – перевищення еквівалента €500.

Провадження договірних відносин суб'єктами господарювання у мінливих умовах ринкового середовища, об'єктом яких є операції з постачання товарів, робіт і послуг, може призвести до зміни ключових аспектів предмета договору, що апріорі потребує коригування податкового кредиту та податкових зобов'язань з податку на додану вартість. «Якщо після постачання товарів/послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи наступний за постачанням перегляд цін, перерахунок у випадках повернення товарів/послуг особі, яка їх надала, або при поверненні постачальником суми попередньої оплати товарів/послуг, суми податкових зобов'язань та податкового кредиту постачальника та отримувача підлягають відповідному коригуванню на підставі розрахунку

---

<sup>118</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>

коригування до податкової накладної, складеному в порядку, встановленому для податкових накладних, і зареєстрованому в Єдиному реєстрі податкових накладних»<sup>119</sup>.



Рис. 4.2. Розміри ставок податку на додану вартість

Детальні процедури застосування ставок податку на додану вартість до окремих об'єктів оподаткування визначені нормами статті 193 «Розміри ставок податку», 194 «Операції, що підлягають оподаткуванню за основною ставкою», 195 «Операції, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою», 196 «Операції, що не є об'єктом оподаткування», 197 «Операції, звільнені від оподаткування» Податкового кодексу України<sup>120</sup>.

За ставкою 14% оподатковуються операції, пов'язані із ввезенням та реалізацією на митній території України таких видів сільськогосподарської продукції як пшениця, меслин, ячмінь, кукурудза, соєві боби, насіння свиріпи та ріпаку, насіння соняшнику. Основними операціями, які оподатковуються податком на додану вартість за ставкою 0%, є експортні та реекспортні зовнішньоекономічні операції.

<sup>119</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>120</sup> Там само.

Отже, податок на додану вартість характеризується множинністю типів господарських операцій, які становлять об'єкт оподаткування, підходів до ідентифікації бази оподаткування та дат визнання податкових зобов'язань, а також – ставок податку. Наведена багатоаспектність елементів податку на додану вартість дозволяє за допомогою нього регулювати секторальний економічний розвиток.

#### **4.4. Операції, які не є об'єктом оподаткування, та операції, звільнені від оподаткування**

---

Суб'єкт розроблення податкової політики застосовує регулюючу функцію податку на додану вартість для управління процесом зростання основних показників економічної системи. У результаті чого в алгоритмі визначення податкових зобов'язань з досліджуваного фіскального платежу ідентифікуються операції, що не є об'єктом оподаткування, та операції, звільнені від оподаткування.

Статтею 196 «Операції, що не є об'єктом оподаткування» Податкового кодексу України<sup>121</sup> визначено перелік операції, які не відносяться до об'єкта оподаткування податком на додану вартість:

- 1) операції, пов'язані з емісією, розміщенням, продажем, погашенням викупу цінних паперів;
- 2) операції, пов'язані з передачею майна на відповідальне збереження, у концесію, у оперативну оренду;
- 3) операції з наданням послуг різних видів страхування;
- 4) операції, пов'язані з обігом банківських металів, інших валютних цінностей, випуском, обігом та погашенням лотерейних білетів, постачанням негашених поштових марок, конвертів, листівок;
- 5) операції з надання послуг, пов'язаних з переказами грошових коштів у різних валютах, що надаються учасниками платіжних систем, а також операції з інкасації та розрахунково-касового обслуговування тощо;
- 6) виплати у грошовій формі заробітної плати та інших компенсаційних і заохочувальних виплат;
- 7) виплати у грошовій формі різних виплат соціального забезпечення;
- 8) реорганізацію, злиття, приєднання юридичних осіб тощо;
- 9) постачання позашкільними навчальними закладами платних послуг у сфері позашкільної освіти;
- 10) операції, пов'язані з конверсією радіочастотного ресурсу.

У статті 197 «Операції, звільнені від оподаткування» Податкового

---

<sup>121</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>

кодексу України<sup>122</sup> наведені випадки, коли операції не призводять до ідентифікації об'єкта оподаткування податком на додану вартість. До таких належать: постачання продуктів дитячого харчування за визначеним переліком; надання освітніх послуг закладами вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти; постачання технічних та інших засобів для реабілітації; надання послуг із доставки пенсій та інших соціальних виплат; постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я (крім косметологічних послуг, масажу для зміцнення здоров'я, проведення профілактичних оглядів на прохання громадян, медичного обслуговування з'їздів, симпозіумів, фестивалів, змагань тощо); постачання реабілітаційних послуг особам з інвалідністю; постачання путівок на санаторно-курортне лікування фізичних осіб віком до 18 років; постачання послуг з утримання дітей у дошкільних навчальних закладах; постачання послуг харчування та надання інших соціальних послуг безхатченкам; постачання послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом; постачання релігійними організаціями культових послуг і предметів культового призначення; постачання послуг з поховання та постачання ритуальних товарів; операції, пов'язані із безоплатною приватизацією житла; надання благодійної та меценатської допомоги; постачання державних платних послуг органами виконавчої влади юридичним та фізичним особам; постачання (продажу, передачу) земельних ділянок чи паїв, крім розміщених під об'єктами нерухомого майна; постачання послуг з фундаментальних досліджень і науково-дослідних робіт тощо.

Отже, законодавче затвердження операцій, що не є об'єктом оподаткування, або ж звільнення від оподаткування податком на додану вартість свідчить про виконання суб'єктом розроблення економічної політики регулюючої та соціальної функцій.

#### **4.5. Порядок визначення суми податку на додану вартість, що підлягає сплаті до бюджету**

---

Порядок визначення вартісної величини податку на додану вартість – це процес який передбачає застосування платником податків нормативних, оцінювальних та арифметичних дій. Сума податку, що підлягає сплаті до бюджету або відшкодуванню з нього, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту за звітний (податковий) період. Якщо отримана різниця має позитивне значення, то сума податку на додану вартість підлягає перерахуванню до бюджету, якщо

---

<sup>122</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>

від’ємне, то можливі різні варіанти подальших дій: урахування її у зменшення суми податкового боргу (якщо такий є за результатами провадження діяльності у минулі звітні податкові періоди); бюджетне відшкодування за заявою платника податку на додану вартість; зарахування до складу податкового кредиту у наступному податковому періоді.

«Платник податку, який має право на отримання бюджетного відшкодування та прийняв рішення про повернення суми бюджетного відшкодування, подає відповідному контролюючому органу податкову декларацію та заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, яка відображається у податковій декларації»<sup>123</sup>. Контролюючий орган веде облік отриманих заяв на відшкодування у форматі Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування, який містить всі необхідні дані для провадження ефективних відносин між платником податку на додану вартість і контролюючим органом, а саме: найменування та податковий номер платника; дата подання; сума заявленого відшкодування; банківські реквізити для перерахування коштів тощо.

При з’ясуванні порядку визначення суми податку на додану вартість доцільно зупинитися на процесах формування складових методики обчислення – податкових категоріях «податкове зобов’язання» та «податковий кредит».

Податкове зобов’язання з податку на додану вартість – це нарахована платником сума виходячи із ідентифікованих об’єктів, баз і ставок податку згідно з вимогами податкового законодавства, які регулюють процес оподаткування здійснюваних платником господарських операцій. Отримана величина податку не є величиною зобов’язання перед бюджетом, платник податку має право її зменшити на суму податкового кредиту з податку на додану вартість. «Податковий кредит – сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов’язання звітного (податкового) періоду»<sup>124</sup>.

До податкового кредиту з податку на додану вартість відносяться сплачені (нараховані) суми податку у разі здійснення операцій з:

- 1) придбання, виготовлення товарів, наданням послуг, виконанням робіт;
- 2) придбання необоротних активів (у т.ч. як внеску до статутного капіталу та при передачі їх на баланс платника податку);
- 3) отримання послуг від нерезидента, які мали місце на митній території України;
- 4) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу;

---

<sup>123</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>

<sup>124</sup> Там само.

5) ввезення товарів, необоротних активів на митну територію України.

Датою віднесення сум податку на додану вартість до податкового кредиту є дата події, яка сталася раніше: дата списання грошових коштів з банківського рахунка платника податку на додану вартість в якості оплати за отримані товари, роботи та послуги; дата отримання платником податку на додану вартість товарів, робіт, послуг.

Податковий кредит з податку на додану вартість звітного періоду визначається з договірної (контрактної) вартості товарів, робіт, послуг. До податкового кредиту з податку на додану вартість не відносять нараховані (сплачені) суми податку, які не підтверджені податковими накладними чи митними деклараціями.

«Нарахування податкового кредиту здійснюється незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах провадження господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду»<sup>125</sup>.

Обчислення податку на додану вартість у розрізі платників забезпечене функціонуванням системи електронного адміністрування, яка дозволяє вести автоматичний облік:

1) сум податку, які містяться у наданих та отриманих податкових накладних (розрахунках коригування), що зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних;

2) сум податку, які нараховані та сплачені платниками при ввезенні товарів на митну територію України;

3) суми поповнення та залишку коштів на рахунках у системі електронного адміністрування податку на додану вартість;

4) суми податку, на яку платники мають право зареєструвати податкові накладні, та розрахунки коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних;

5) інші показники, значення яких необхідно враховувати при визначенні суми податку на додану вартість.

Застосування інформаційно-комунікаційних технологій у процесі оподаткування податком на додану вартість полегшує виконання відповідних облікових операцій, посилює контрольні функції суб'єктів реалізації податкової політики.

Основною одиницею в системі оподаткування податком на додану вартість є податкова накладна. Адже на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку на додану вартість зобов'язаний оформити податкову накладну в електронній формі з кваліфікованим електронним

---

<sup>125</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>

підписом уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних.

На рис. 4.3 наведені обов'язкові реквізити податкової накладної.



Рис. 4.3. Реквізити податкової накладної

Порядок формування та перелік реквізитів форми податкової накладної затверджує суб'єкт, на якого покладені функції розроблення та реалізації фінансової політики.

Податкова накладна, яка складена відповідно до чинного порядку та зареєстрована платником податку (продавцем) у Єдиному реєстрі податкових накладних є для платника податку (покупця) підставою для нарахування сум податку на додану вартість, що відносяться до податкового кредиту.

Право платника податку на додану вартість на податковий кредит не завжди пов'язана із процесом складання та реєстрації податкової накладної. «Підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту без отримання податкової накладної є: транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, який виставляється платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця, крім тих, форма яких встановлена міжнародними стандартами; касові чеки, які містять суму отриманих товарів/послуг, загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника). При цьому з метою такого нарахування загальна сума отриманих товарів/послуг не може перевищувати 200 грн. за день (без урахування податку)»<sup>126</sup>.

Систематизація та узагальнення інформації про суми податкових

<sup>126</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.



зобов'язань та податкових кредитів з податку на додану вартість платником податку проводиться щомісячно. Дана норма визначена статтею 202 «Звітні (податкові) періоди» Податкового кодексу України: «звітним (податковим) періодом є один календарний місяць з урахуванням таких особливостей: якщо особа реєструється як платник податку з іншого дня, ніж перший день календарного місяця, першим звітним (податковим) періодом є період, який розпочинається від дня такої реєстрації та закінчується останнім днем першого повного календарного місяця; якщо податкова реєстрація особи анулюється в інший день, ніж останній день календарного місяця, то останнім звітним (податковим) періодом є період, який розпочинається з першого дня такого місяця та закінчується днем такого анулювання»<sup>127</sup>.

Визначені часові рамки звітного періоду визначають порядок надання звітних податкових документів про суми податку на додану вартість, які нараховані та які повинні бути сплачені до бюджету. Згідно зі статтею 203 «Порядок надання податкової декларації та строки розрахунків з бюджетом» Податкового кодексу України<sup>128</sup>, податкова декларація з податку на додану вартість подається за звітний період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця. А погашення податкових зобов'язань з податку на додану вартість повинно бути здійснене протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку подання податкової декларації.

Отже, на законодавчому рівні чітко врегульований механізм визначення та сплати до бюджету податку на додану вартість, а раціоналізація даного процесу, з точки зору оперативності оброблення даних та їх контрольованості, забезпечується функціонуванням системи електронного адміністрування податку на додану вартість.

#### **4.6. Особливості оподаткування податком на додану вартість окремих видів діяльності (господарських операцій)**

---

Зважаючи на багатоаспектність господарської діяльності, існують певні організаційні, методичні та методологічні особливості оподаткування податком на додану вартість окремих операцій. Усі вони врегульовані окремими статтями Податкового кодексу України: 206 «Особливості оподаткування операцій під час переміщення товарів через митний кордон України залежно від обраного митного режиму»; 207 «Порядок

---

<sup>127</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>128</sup> Там само.

оподаткування туроператорської та турагентської діяльності»; 208 «Оподаткування послуг, що постачаються нерезидентами, місце постачання яких розташоване на митній території України»; 208-1 «Оподаткування електронних послуг, що постачаються нерезидентами фізичним особам, місце постачання яких розташоване на митній території України»; 210 «Спеціальний режим оподаткування діяльності щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату»<sup>129</sup> тощо.

Особливості оподаткування податком на додану вартість операцій під час переміщення товарів через митний кордон полягають у застосуванні різних ставок податку, що вимагає ідентифікації типу зовнішньоекономічних операцій та види митного режиму (експорт, імпорт, реекспорт, реімпорт, транзит тощо). Експортні операції оподатковуються за нульовою ставкою, а імпортні і прирівняні до них – за базовою 20% ставкою. До операцій з ввезення (вивезення) товарів у митному режимі транзиту застосовується умовне повне звільнення від оподаткування або умовне часткове звільнення від оподаткування. До операцій з ввезення товарної продукції з-за меж митної території в магазин безмитної торгівлі застосовується умовне повне звільнення від оподаткування.

Умовне звільнення від сплати податків, платежів і зборів при митному оформленні товарів у митному режимі тимчасового ввезення (вивезення), застосування якого передбачає дотримання певних умов та обмежень під час перебування товарів у цьому митному режимі.

«Під час ввезення товарів на митну територію України суми податку підлягають сплаті до державного бюджету платниками податку до/або на день подання митної декларації безпосередньо на єдиний казначейський рахунок, крім операцій, за якими надається звільнення (умовне звільнення) від оподаткування»<sup>130</sup>.

Особливості оподаткування податком на додану вартість туроператорської та турагентської діяльності полягають в існуванні різних підходів до визначення бази оподаткування, вибір якого залежить від змісту туристичного продукту, що реалізується. «Базою оподаткування в разі проведення операцій з постачання туристичним оператором туристичного продукту (туристичної послуги), призначеного для його споживання (отримання) на території України, є винагорода, яка визначається як різниця між вартістю поставленого ним туристичного продукту (туристичної послуги) та вартістю витрат, понесених таким туристичним оператором унаслідок придбання (створення) такого туристичного продукту (туристичної послуги). Базою оподаткування в разі проведення операцій з постачання на території України туристичним оператором туристичного

---

<sup>129</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>130</sup> Там само.

продукту (туристичної послуги), призначеного для його споживання (отримання) за межами території України, є винагорода, яка визначається як різниця між вартістю поставленого ним туристичного продукту (туристичної послуги) та вартістю витрат, понесених таким туристичним оператором внаслідок придбання (створення) такого туристичного продукту (туристичної послуги). Базою оподаткування туристичного оператора, який здійснює посередницьку діяльність на території України з укладання договорів на туристичне обслуговування з іноземними суб'єктами туристичної діяльності, є винагорода, яка нараховується (виплачується) йому таким іноземним суб'єктом туристичної діяльності, в тому числі шляхом надання права самостійно утримувати належну такому туроператору суму винагороди з коштів, сплачених замовником (споживачем) туристичних послуг. Базою оподаткування для операцій, які здійснюються туристичним агентом, є винагорода, яка нараховується (виплачується) туристичним оператором, іншими постачальниками послуг на користь такого туристичного агента, у тому числі за рахунок коштів, отриманих останнім від споживача туристичного продукту (туристичної послуги)»<sup>131</sup>.

Під туристичним продуктом слід розуміти сукупність речових та неречових вартостей, необхідних для задоволення потреб туристів під час туристичної подорожі. З точки зору оподаткування туристичний продукт є цілісним об'єктом, тобто потрібно розглядати як єдину послугу туристичного характеру.

Суми податку на додану вартість, які нараховані чи сплачені при придбанні товарів (послуг), що включаються у вартість туристичного продукту, не відносяться до податкового кредиту та не включаються до бази оподаткування туристичного оператора. А суми, які не включаються у вартість туристичного продукту, включаються до податкового кредиту туристичного оператора.

Датою виникнення податкових зобов'язань у туристичного оператора при постачанні туристичного продукту є дата оформлення документа, що засвідчує такий факт. Датою виникнення права на віднесення сум податку на додану вартість до податкового кредиту туристичного оператора при придбанні товарів чи послуг, які не включаються у вартість туристичного продукту, є дата їх отримання, що засвідчено податковою накладною згідно чинних вимог законодавства. Базовою ставкою податку на додану вартість для операцій, які виконуються туристичною організацією чи туристичним оператором, є 20% ставка.

---

<sup>131</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

Згідно зі статтею 208 «Оподаткування послуг, що постачаються нерезидентами, місце постачання яких розташоване на митній території України» Податкового кодексу України<sup>132</sup>, оподаткування послуг, наданих нерезидентами на митній території України, має таку особливість: отримувач послуг з показу оригіналів музичних творів, розповсюдження фільмів інших послуг даного характеру нараховує податок на додану вартість за основною ставкою податку або за ставкою 7%.

Оподаткування операцій, пов'язаних із придбанням і реалізацією виробів мистецтва, предметів колекціонування, антикваріату передбачає наявність низки нюансів, у т.ч. щодо ідентифікації платника податку на додану вартість. Відповідною статтею 210 «Спеціальний режим оподаткування діяльності щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату» Податкового кодексу України, в обіг вводиться поняття «дилер – платник податку, який придбаває (набуває за іншими цивільно-правовими договорами), у тому числі шляхом ввезення на митну територію України, культурні цінності, незалежно від мети та цілей їх ввезення, з метою їх подальшого перепродажу, незалежно від того, діє така особа від свого імені або від імені іншої особи за винагороду»<sup>133</sup>.

Базою оподаткування для таких операцій з постачання дилером культурних цінностей (виробів мистецтва, предметів колекціонування, антикваріату) є його маржинальний прибуток (без урахування податку), до якого застосовується ставка 20% або інші ставки, визначені чинним податковим законодавством. «Маржинальний прибуток (без урахування податку) – це сума, отримана у вигляді різниці між ціною продажу товарів та ціною їх придбання, розрахованих за звичайними цінами»<sup>134</sup>.

Дилер як платник податку на додану вартість зобов'язаний вести окремий податковий облік операцій з придбання та постачання культурних цінностей та окремий облік операцій з придбання та постачання інших товарів (послуг), до яких застосовується загальний режим оподаткування. Але на операції з вивезення культурних цінностей (виробів мистецтва, предметів колекціонування, антикваріату) нульова ставка податку на додану вартість не застосовується.

Отже, існує низка видів господарської діяльності, а точніше сукупність операцій, які потребують уточнення нормативно-правових підходів до механізму їх оподаткування податком на додану вартість. Даного роду питання врегульовані через розкриття норм адміністрування досліджуваного фіскального платежу у Податковому кодексі України.

---

<sup>132</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>133</sup> Там само.

<sup>134</sup> Там само.

### **Запитання та завдання для самоконтролю**

---

1. Охарактеризуйте потреби практичного застосування універсальних акцизів.
2. У яких країнах не адмініструється податок на додану вартість?
3. Хто може бути платником податку на додану вартість?
4. Визначте алгоритм обчислення суми податку на додану вартість.
5. Що є об'єктом оподаткування податком на додану вартість?
6. Які операції оподатковуються за нульовою ставкою податку на додану вартість?
7. Які операції звільняються від сплати податку на додану вартість?
8. Які обов'язкові реквізити повинна містити податкова накладна?
9. Назвіть терміни подачі податкових декларацій з податку на додану вартість?
10. Чи застосовується до експортних операцій нульова ставка податку, якщо їх предметом є реалізація матеріальних культурних цінностей?

## РОЗДІЛ 5 ■ АКЦИЗНИЙ ПОДАТОК

---

*У розділі розглядаються такі питання:*

- 5.1. Загальна характеристика елементів акцизного податку.
- 5.2. Платники акцизного податку.
- 5.3. Об'єкти та база оподаткування акцизним податком.
- 5.4. Підакцизні товари та ставки акцизного податку.
- 5.5. Порядок обчислення акцизного податку.
- 5.6. Маркування підакцизних товарів.

### ■ 5.1. Загальна характеристика елементів акцизного податку

---

Зазвичай практичне впровадження в дію окремого виду податків, зборів чи внесків у першу чергу переслідує фіскальну мету, потім регулюючу, а далі – всі можливі інші. Винятком не став акцизний податок який як непрямий фіскальний платіж із групи специфічних акцизів покликаний забезпечувати наповнення бюджету та виступати активним інструментом регулювання розвитку окремих секторів національної економіки. Проте на даному етапі суспільно-економічного розвитку акцизний податок виконує ще й соціальну функцію, зміст якої проявляється у включенні його до ціни продукції, попит на яку малоеластичний за ціною та яка за своїм призначенням неосновна для життєдіяльності або ж небажана для суспільства.

Акцизний податок – це специфічний акциз (податок, збір чи платіж, які встановляються у переважній більшості випадків на соціально небезпечну чи монополізовану продукцію (товари) з метою нейтралізації негативних наслідків споживання та стягнення додаткових податкових платежів з прибутків монополій).

Акцизний податок характеризується такими рисами:

1) до виробництва та реалізації підакцизної продукції завжди простежується посилений інтерес держави, що проявляється у підвищеному контролюванні зазначених операцій;

2) вибірковість сфери обкладання податком і своєрідна дискримінація за призначенням;

3) зазвичай акцизним податком оподатковується продукція (товари), які не входять до переліку продуктів першої необхідності (не є життєзабезпечуючими);

4) підакцизна продукція характеризується нееластичністю попиту за

ціною, а його еластичність за доходами щодо такої продукції більша від одиниці;

5) у більшості випадків даний фіскальний платіж установлюється на некорисну продукцію (товари), використання яких має зовнішні негативні ефекти тощо.

У табл. 5.1 наведена загальна характеристика елементів акцизного податку.

Таблиця 5.1

**Загальна характеристика елементів акцизного податку**

Елемент податку	Характеристика
1	2
Платники податку	Особи як юридичні так і фізичні, що виконують господарські операції (виробництво, реалізація, митний перетин кордону), предметом яких є підакцизні товари
Об'єкт оподаткування	Визначений перелік операцій із товарами, що ідентифіковані національним класифікатором та для яких чинним податковим законодавством визначені ставки акцизного податку
База оподаткування	Вартісне вираження ціни підакцизних товарів з урахуванням непрямих податків або ж величина, що визначена в натуральних вимірниках
Ставка податку	Адвалорні, специфічні та одночасне застосування адвалорних та специфічних ставок. При застосуванні специфічних ставок найчастіше за базу оподаткування використовуються величини, виражені в штуках, літрах, см <sup>3</sup> тощо.
Порядок обчислення податку	Акцизний податок визначається платником самостійно, виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та визначених податкових ставок
Податковий період	Базовий податковий (звітний) період – календарний місяць
Строк та порядок сплати податку	Податкова декларація, форма якої визначена суб'єктом розроблення та реалізації фінансової політики, подається контролюючому органу за місцем реєстрації щомісяця не пізніше 20 числа наступного звітного (податкового) періоду
Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку	Погашення податкових зобов'язань з акцизного податку здійснюється протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного терміну, передбаченого для подання податкової декларації
Податкові пільги	Нормативно визначений перелік операцій з підакцизними товарами, які не підлягають оподаткуванню або ж звільняються від нього

Відповідно до Податкового кодексу України<sup>135</sup>, акцизний податок є непрямим податком на споживання окремих видів продукції (товарів), перелік яких встановлений чинним податковим законодавством, включається до ціни таких продукції (товарів).

До переваг оподаткування акцизним податком можна віднести: високий рівень фіскальної ефективності; стабільність надходжень через

<sup>135</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

низьку чутливість до негативних економічних чинників; забезпечення можливості регулювання тих чи інших видів продукції (груп товарів); відносна легкість адміністрування через значно меншу кількість платників, а ніж в інших податків (зборів); орієнтація на економічно активне населення тощо. Недоліками акцизного податку є: збільшення вартості підакцизних товарів для споживачів; неврахування платоспроможності та рівня забезпеченості споживачів; передумови ухилення виробників і продавців підакцизних товарів від оподаткування даним податком; балансування між виконанням фіскальної та соціальної функцій тощо.

Отже, акцизний податок як непрямий фіскальний платіж призначений виступати чинником збільшення ціни для населення на суспільно-шкідливу продукцію (товари), а також для мінімізації прибутків від виробництва та реалізації продукції (товарів) з аномальним рівнем рентабельності.

## **5.2. Платники акцизного податку**

---

Підставами для визначення юридичної чи фізичної особи платником акцизного податку є здійснення ними господарських операцій, участь у яких беруть підакцизні товари. Причому їх зміст у більшості випадків базується на діях пов'язаних із виробництвом, реалізацією або ж перетином митного кордону України. Ідентифікація платників акцизного податку здійснюється відповідно до норм статті 212 «Платники податку» Податкового кодексу України<sup>136</sup>.

Процес оподаткування акцизним податком, а саме початковий етап – реєстрація осіб як його платників, взаємопов'язані з ліцензуванням окремих видів підприємницької діяльності (у більшості випадків право на виготовлення або ж реалізацію підакцизних товарів потребує отримання дозволу на здійснення такого виду підприємницької діяльності). «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,

---

<sup>136</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.



переоформлені, призупинені або анульовані ліцензії у п'ятиденний строк з дня здійснення таких дій»<sup>137</sup>.

На рис. 5.1 наведений перелік платників акцизного податку.

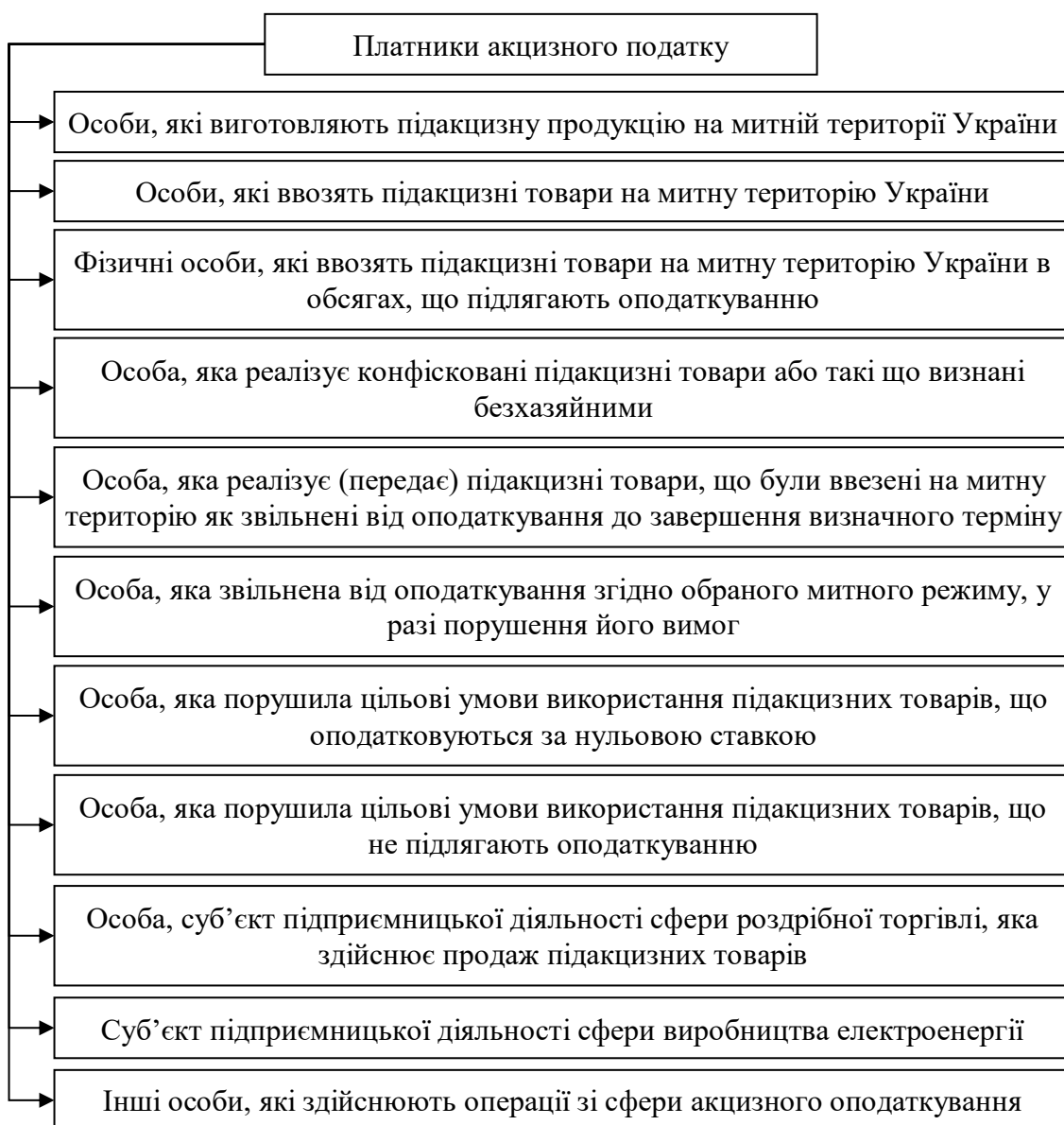


Рис. 5.1. Платники акцизного податку

У випадку виробництва підакцизної продукції з давальницької сировини замовник зобов'язаний сплатити акцизний податок виробнику.

Суб'єкти підприємницької діяльності, що реалізують підакцизні товари через роздрібну мережу, підлягають обов'язковій реєстрації в контролюючих органах за місцем знаходження пункту реалізації як платники акцизного податку не пізніше закінчення кінцевого строку

<sup>137</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

подання відповідної декларації за місяць. Усі інші суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють господарські операції з виробництва чи реалізації підакцизних товарів, повинні зареєструватися в контролюючих органах за місцем реєстрації юридичної особи (місцем проживання фізичної особи) не пізніше закінчення кінцевого строку подання відповідної декларації за місяць, у якому почато підприємницьку діяльність.

Існують види діяльності з підакцизними товарами, для яких реєстрація платником акцизного податку повинна передувати початку здійснення відповідних господарських операцій. Такими видами господарської діяльності є реалізація пального або етилового спирту. Реєстрація платника акцизного податку здійснюється на підставі подання юридичною чи фізичною особою не пізніше ніж за 3 робочі дні до початку здійснення реалізації пального чи етилового спирту заяви за визначеною центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, формою. Даний уповноважений на виконання фіскальних функцій суб'єкт веде реєстр платників акцизного податку з реалізації пального або спирту етилового (містяться дані про осіб, які зареєстровані платниками акцизного податку).

Отже, реєстрація осіб платниками акцизного податку є нормативно врегульованим процесом, який передбачає існування різних підходів взяття платників на облік, що багато в чому залежить від значення процесу оподаткування різних видів підакцизної продукції при виконанні податками фіскальної, регулюючої чи соціальної функцій.

### **5.3. Об'єкти та база оподаткування акцизним податком**

---

Об'єктом оподаткування акцизним податком є сукупність законодавчо визначених господарських операцій, здійснення яких призводить до ідентифікації податкового обов'язку нарахувати та сплати даний податок. В основі процесу визначення об'єктів оподаткування акцизним податком лежать операції, які пов'язані з виготовленням, придбанням, реалізацією, використанням (у т.ч. понад нормативно визначені обсяги) підакцизних товарів (товарів (продукції), що ідентифіковані згідно з національним класифікатором товарів зовнішньоекономічної діяльності і для яких визначені чинним податковим законодавством ставки акцизного податку).

На рис. 5.2 наведений перелік об'єктів оподаткування акцизним податком.

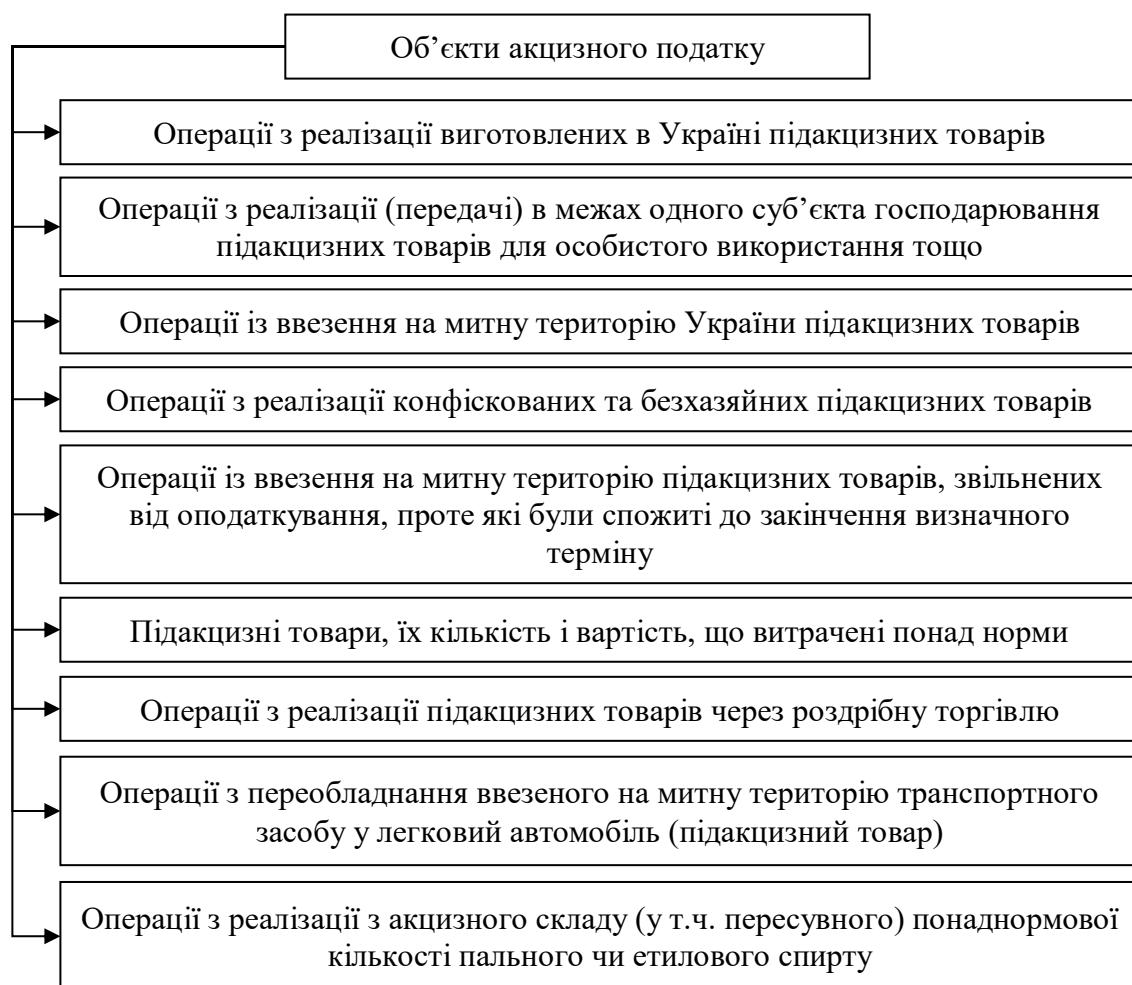


Рис. 5.2. Об'єкти оподаткування акцизним податком

Наведений перелік об'єктів оподаткування акцизним податком досить масштабний, охоплює операції зі значною номенклатурою товарів (продукції), що отримали статус підакцизних. Проте не в усіх випадках операції з використанням підакцизних товарів є об'єктами оподаткування досліджуваним податком. Зокрема, чинним податковим законодавством передбачені випадки, коли операції з підакцизними товарами не підлягають оподаткуванню: експортні операції з підакцизними товарами; ввезення на митну територію підакцизних товарів, які раніше були експортовані, проте повернені для усунення технічних чи інших недоліків (реалізація на митній території України не допускається); реалізація електроенергії, яка вироблена з відновлювальних джерел енергії; операції з передачі електроенергії в межах одного суб'єкта підприємницької діяльності для власного споживання.

Нормами Податкового кодексу України<sup>138</sup> також визначений перелік

<sup>138</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

операцій з підакцизними товарами, які звільняються від оподаткування. До таких належать:

1) реалізація легкових автомобілів для осіб з інвалідністю, що придбані за бюджетні кошти або кошти фонду соціального страхування;

2) ввезення на митну територію України підакцизних товарів, що використовуватимуться дипломатичними службами іноземних країн;

3) ввезення на митну територію України підакцизних товарів відповідно до окремих видів митних режимів, які не передбачають сплату податку на додану вартість;

4) безоплатна передача підакцизних товарів у володіння національним військовим формуванням;

5) ввезення на митну територію України підакцизних товарів, які використовуватимуться як сировина для виготовлення інших підакцизних товарів;

6) ввезення на митну територію України підакцизних товарів фізичними особами в обсягах, які не перевищують норми безмитного ввезення;

7) пряма реалізація виробниками підакцизних товарів (алкогольні напої та тютюнові вироби) магазинам безмитної торгівлі;

8) ввезення на митну територію України підакцизних товарів як міжнародної технічної чи гуманітарної допомоги;

9) реалізація скрапленого газу для потреб населення на спеціалізованих аукціонах;

10) реалізація відходів тютюнової сировини за умови документального підтвердження утворення таких відходів тощо.

Порядок визначення бази оподаткування акцизним податком визначений нормами статті 214 «База оподаткування» Податкового кодексу України<sup>139</sup>. Вартісне вираження об'єктів оподаткування акцизним податком передбачає застосування двох видів ставок: адвалорні ставки (фіксоване відсоткове значення до вартості підакцизного товару) та специфічні ставки (грошове вираження до натуральних одиниць, які як найбільше характеризують властивості підакцизного товару).

При застосуванні адвалорних ставок у ході визначення податкових зобов'язань з акцизного податку базою оподаткування слугує: «вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами з урахуванням податку на додану вартість і акцизного податку; вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари

---

<sup>139</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

(продукцію), які він імпортує, з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку; вартість реалізованої виробленої виробником електричної енергії, обчислена на підставі цін, що склалися на ринку електричної енергії у звітному (податковому) періоді без урахування податку на додану вартість і акцизного податку; вартість (з податком на додану вартість і без урахування акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів) підакцизних товарів, що реалізовані суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі»<sup>140</sup>.

У випадках використання специфічних ставок для визначення бази оподаткування акцизним податком її потрібно визначати як величину, що встановлена в одиницях виміру кількості, ваги, об'єму або в інших натуральних показниках.

Методичні підходи до визначення податкових зобов'язань з акцизного податку для окремих груп підакцизних товарів передбачають одночасне застосування адвалорних і специфічних ставок досліджуваного фіскального платежу.

Отже, ідентифікація об'єктів і визначення бази оподаткування акцизним податком – складний процес, який передбачає врахування специфіки виробництва та реалізації (ввезення на митну територію) підакцизних товарів, їх фізичних властивостей та значення для суспільного й економічного розвитку.

## **5.4. Підакцизні товари та ставки акцизного податку**

---

Статтею 215 «Підакцизні товари та ставки податку» Податкового кодексу України<sup>141</sup> до складу підакцизних податків віднесено етиловий спирт, інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво, тютюнові вироби, промислові замітники тютюну, рідини для електронних сигарет, пальне, легкові автомобілі, вантажні транспортні засоби, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, причепа та напівпричепа, мотоцикли, електрична енергія. Із наведеного списку підакцизних товарів можна дійти висновку, що за допомогою специфічного акцизу, яким є акцизний податок, держава намагається не тільки наповнити бюджет, але й регулювати (зменшити) негативний вплив споживання окремих продуктів на здоров'я людей та навколишнє природне середовище тощо.

Для визначення величини податкових зобов'язань з акцизного податку

---

<sup>140</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>141</sup> Там само.

використовуються два види ставок, адвалорні та специфічні, які можуть застосовуватися у трьох комбінаціях (індивідуальне застосування адвалорної чи специфічної ставки, а також їх комбіноване використання) (рис. 5.3).

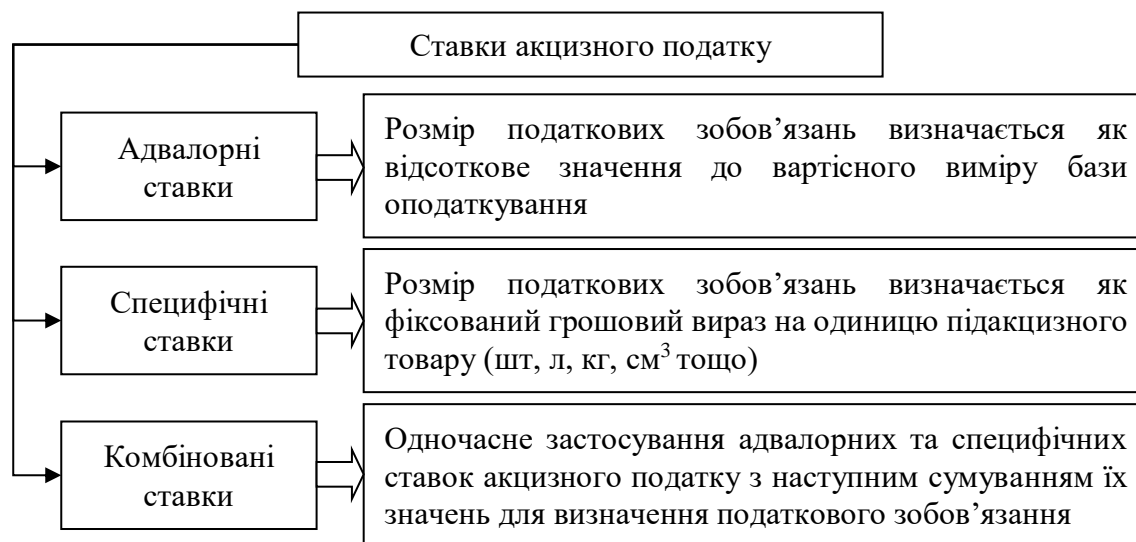


Рис. 5.3. Ставки акцизного податку

За адвалорними ставками визначаються суми податкових зобов'язань з акцизного податку щодо операцій з виробництва та реалізації електричної енергії.

Більшість операцій з підакцизними товарами оподатковуються за специфічними ставками, оскільки їх застосування нівелює труднощі оцінювального характеру у визначенні податкових зобов'язань, що пов'язані з вартісною оцінкою об'єктів оподаткування, тобто визначення бази оподаткування. Зокрема, для алкогольних напоїв податкова ставка встановлюється у гривнях до 1 л напою, 1 л 100% етилового спирту, для пального – у € (євро) до 1000 л певного виду пального, для транспортних засобів – у € (євро) до 1 см<sup>3</sup> об'єму циліндрів двигуна, для причепів та напівпричепів – у € (євро) за штуку.

Визначення податкових зобов'язань з акцизного податку для операцій з тютюновими виробами здійснюється із застосуванням ставок комбінованим методом, з подальшим порівнянням величини обчислених платежів із нормативним значенням мінімального акцизного податкового зобов'язання.

Установлення ставок акцизного податку є нормативно врегульованим процесом, який передбачає використання єдиних їх значень для окремих груп підакцизних товарів на всій території України.

Затвердження ставок акцизного податку здійснюється законодавчим органом влади, наводиться даного роду інформація у Податковому кодексі

України<sup>142</sup>.

Підакцизні товари (продукція) можуть поділятися на значну кількість видів, до кожного з яких застосовуються різні ставки акцизного податку. Для достовірного визначення податкових зобов'язань кожному виду підакцизних товарів (як і іншим товарам непідакцизної групи) присвоюється код у системі Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності. Фактично дана система кодифікації є товарною номенклатурою Митного тарифу України<sup>143</sup>, що застосовується для тарифного та інших типів регулювання виконання зовнішньоекономічних операцій, здійснення митного оформлення товарів, а також для проведення статистичних спостережень у сфері зовнішньої торгівлі.

Ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності здійснюється Державною митною службою України на основі розробленого та затвердженого Кабінетом Міністрів України порядку<sup>144</sup>. Хоча дана класифікація у першу чергу повинна сприяти правильності митного оформлення товарів, проте вона також забезпечує раціональне адміністрування акцизного податку. Державна податкова служба України може звертатися до митних органів з пропозицією деталізації товарів, для цього формується обґрунтування потреби проведення деталізації товарів у системі класифікації на національному рівні; зазначається код товару, що деталізується; складається текстовий опис товарів, для яких у системі класифікації товарів виділяються окремі коди; визначаються відомості про походження, склад, призначення, галузь використання товару, характерні ознаки, які відрізняють товар, що деталізується на національному рівні, від інших подібних товарів тощо.

Для підтвердження наведеної інформації податковими органами додається нормативно-технічна документація на товар з визначенням показників, за якими здійснюється ідентифікація товару, що деталізується на національному рівні.

Отже, нормативно-правовим забезпеченням системи оподаткування передбачені ставки акцизного податку для кожного виду підакцизних товарів, а для чіткої ідентифікації виду товару, а отже й для відповідної податкової ставки, функціонує національна система класифікації товарів, що зменшує ймовірність помилок чи фактів шахрайства при обчисленні податкових зобов'язань.

---

<sup>142</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>143</sup> Про Митний тариф України: Закон України від 04.06.2020 р. № 674-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/674-20#n11>.

<sup>144</sup> Порядок ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2012 р. №428. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/428-2012-%D0%BF#Text>.

## **5.5. Порядок обчислення акцизного податку**

---

Першочергова процедура в обчисленні акцизного податку – встановлення дати виникнення відповідних податкових зобов'язань. Вона може різнитися залежно від багатьох обставин, зокрема від змісту операцій, які забезпечують ідентифікацію об'єктів оподаткування акцизним податком. Найпоширенішим випадком є коли дата виникнення податкових зобов'язань з акцизного податку, що нарахований на операції з виготовлення підакцизних товарів є дата їх реалізації, що здійснена особою, яка виробляє підакцизну продукцію, незалежно від напрямів подальшого її використання.

Датою виникнення податкового зобов'язання з акцизного податку щодо зіпсованого, знищеного, втраченого товару (продукції) є дата формування відповідного акта. Датою виникнення податкових зобов'язань при ввезенні підакцизних товарів на митну територію України є дата подання митної декларації для митного оформлення контролюючими органами або дата нарахування ними такого податкового зобов'язання в окремих випадках, передбачених чинним податковим законодавством.

У випадку надання підакцизної продукції виробленої з давальницької сировини замовнику, датою виникнення зобов'язань з акцизного податку є дата їх відвантаження .

При використанні підакцизної продукції для виконання власних виробничих програм датою виникнення податкових зобов'язань є дата їх передачі у виробництво як матеріальних ресурсів (за винятком використання для виробництва підакцизної продукції).

«Датою виникнення податкових зобов'язань щодо реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів є дата здійснення розрахункової операції, для безготівкових розрахунків – дата оформлення розрахункового документа на суму проведеної операції, який підтверджує факт продажу, а у разі реалізації товарів фізичними особами – підприємцями, які сплачують єдиний податок, – дата надходження оплати за проданий товар, а для підакцизних товарів, наявність або місцезнаходження яких не підтверджено таким суб'єктом господарювання, у тому числі таких товарів, недостача яких виявлена за результатами інвентаризації, проведеної суб'єктом господарювання роздрібною торгівлі на вимогу контролюючого органу при проведенні перевірки такого органу, – дата складення відповідного документа, що засвідчує зазначені факти»<sup>145</sup>.

Для операцій, пов'язаних із постачання електроенергії, датою

---

<sup>145</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.



виникнення податкових зобов'язань є дата підписання акту прийому-передачі електроенергії.

Платники акцизного податку визначають самостійно суму податкових зобов'язань з підакцизних товарів, вироблених на митній території України, та підакцизних товарів, які реалізовані через мережу роздрібною торгівлі використовуючи інформацію про об'єкти та бази оподаткування, діючі ставки, які необхідно застосувати. «Суми податку з підакцизних товарів (продукції), вироблених з давальницької сировини, визначаються виробником (переробником), виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок цього податку, що діють на дату відвантаження готової продукції її замовнику або за його дорученням іншій особі»<sup>146</sup>.

Якщо ставки акцизного податку для окремих груп підакцизних товарів зазначені в іноземній валюті, то визначення податкових зобов'язань здійснюється, виходячи з офіційного курсу національної валюти до іноземної, що встановлений Національним банком України й діє на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація підакцизного товару, і залишається незмінним протягом кварталу.

Суми акцизного податку з операцій ввезення на митну територію України підакцизних товарів визначаються платниками податку самостійно, виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок податку. Акцизний податок обчислюється у національній валюті за офіційним курсом валюти, що діє на 0 годин дня виникнення (визначення) податкових зобов'язань.

Нарахування акцизного податку на операції з тютюновими виробами здійснюється за специфічними й адвалорними ставками одночасно. При визначенні відповідного податкового зобов'язання обчислена сума акцизного податку за двома ставками не повинна бути меншою від встановленого мінімального акцизного податкового зобов'язання. Тобто до оподаткування операцій з виробництва та реалізації тютюнових виробів застосовується додатковий регулюючий інструмент фіскального платежу – мінімальне податкове зобов'язання. «Мінімальне акцизне податкове зобов'язання – це мінімальна величина податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку з сигарет та цигарок, сигарил, виражена у твердій сумі за 1000 штук сигарет одного найменування, реалізованих на митній території України чи ввезених на митну територію України»<sup>147</sup>.

Платники акцизного податку (крім імпортерів підакцизних товарів) зобов'язані подавати декларацію з акцизного податку контролюючому органу за місцем реєстрації щомісяця не пізніше 20 числа наступного звітнього (податкового) періоду. Статтею 223 «Складення та подання

---

<sup>146</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>147</sup> Там само.

декларації з акцизного податку» Податкового кодексу України<sup>148</sup> визначено, що базовим періодом для сплати акцизного податку є календарний місяць.

Суми акцизного податку перераховуються до бюджету платниками протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного терміну, передбаченого для подання податкової декларації за місячний податковий період.

Отже, обчислення акцизного податку здійснюється платниками самостійно, виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок. Існує певна специфіка в оподаткуванні операцій з різними підакцизними товарами, а також залежно від джерел їх походження (виробництво на митній території України або ввезення на митну територію України).

## 5.6. Маркування підакцизних товарів

---

Маркування – це процес, який передбачає наділення окремих видів підакцизних товарів (продукції) спеціальними знаками, які підтверджують сплату акцизного податку, легальне виробництво чи ввезення на митну територію з дотриманням усіх правил.

Статтею 226 «Виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах» Податкового кодексу України передбачено, що «у разі виробництва на митній території України алкогольних напоїв, тютюнових виробів і рідин, що використовуються в електронних сигаретах, чи ввезення таких товарів на митну територію України платники податку зобов'язані забезпечити їх маркування марками встановленого зразка у такий спосіб, щоб марка акцизного податку розривалася під час відкупорювання (розкривання) товару»<sup>149</sup>.

Порядок виготовлення, зберігання, продажу акцизних марок і маркування алкогольних напоїв, тютюнових виробів і рідин для електронних сигарет визначає Кабінет Міністрів України.

Існують розбіжності в дизайні та кольорі марок акцизного податку для алкогольних напоїв і тютюнових виробів, вироблених на митній території України, та для ввезених на митну територію України.

Маркуванню підлягають алкогольні напої з вмістом спирту етилового понад 8,5% об'ємних одиниць. Маркування марками акцизного податку алкогольних напоїв із вмістом спирту етилового до 8,5% об'ємних одиниць,

---

<sup>148</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>149</sup> Там само.

вироблених в Україні, не здійснюється.

Кожна марка акцизного податку на алкогольні напої повинна містити дані про номер, місяць і рік випуску марки та позначення сум сплаченого акцизного податку за одиницю маркованої продукції, за винятком суми акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю алкогольних напоїв. А кожна марка акцизного податку на тютюнові вироби (рідини, що використовуються в електронних сигаретах) повинна бути наділена окремим номером і позначенням про квартал і рік випуску марки. Також для окремих груп тютюнових виробів (сигарети, цигарки, сигарили) на марку акцизного податку додатково наноситься кількість штук у пачці (упаковці).

Маркування підакцизних товарів (продукції) є відповідальним процесом, який передбачає дотримання чітких правил, визначених на законодавчому рівні, їх порушення дає підстави стверджувати, що підакцизні товари немарковані. Вважаються такими, що немарковані:

1) підакцизні товари (продукція) з підробленими марками акцизного податку;

2) підакцизні товари (продукція), марковані з відхиленням від вимог та/або марками, що не надавалися безпосередньо виробнику або імпортеру зазначеної продукції;

3) алкогольні напої з марками акцизного податку, на яких зазначення суми акцизного податку, сплаченого за одиницю маркованої продукції, не відповідає сумі, визначеній з урахуванням чинних на дату розливу продукції ставок акцизного податку, міцності продукції та місткості тари;

4) алкогольні напої іноземного виробництва з марками акцизного податку, на яких зазначена сума акцизного податку, сплаченого за одиницю маркованої продукції, не відповідає сумі, визначеній з урахуванням міцності продукції, місткості тари та розміру ставок акцизного податку, діючих на момент виробництва марки.

У вітчизняній практиці адміністрування акцизного податку передбачені операції з підакцизними товарами, які не підлягають маркуванню: «алкогольні напої та тютюнові вироби, які постачаються для реалізації магазинам безмитної торгівлі безпосередньо вітчизняними виробниками такої продукції за прямими договорами, укладеними між вітчизняними виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів і власниками магазинів безмитної торгівлі; алкогольні напої і тютюнові вироби, які ввозяться в Україну і розміщуються у митному режимі магазину безмитної торгівлі; еталонні (моніторингові) чи тестові зразки тютюнових виробів, які не призначені для продажу в роздріб і ввозяться на митну територію України акредитованими державними випробувальними лабораторіями та/або суб'єктами господарювання, які мають ліцензії на

право виробництва відповідної продукції, для проведення досліджень чи випробувань (калібрування лабораторного обладнання, проведення дегустацій, вивчення фізико-хімічних показників, дизайну); тестові зразки алкогольних напоїв, які не призначені для роздрібного продажу і ввозяться на митну територію України суб'єктами господарювання, які мають ліцензії на право оптової торгівлі відповідною продукцією, для проведення досліджень чи випробувань (калібрування лабораторного обладнання, проведення дегустацій, вивчення фізико-хімічних показників, дизайну), але не більше 3 літрів кожного виробу; звичайні (неігристі) вина та зброжені напої, фактична міцність яких вища за 1,2 відсотка об'ємних одиниць етилового спирту, але не вища за 15 відсотків об'ємних одиниць етилового спирту, за умови, що етиловий спирт, який міститься у готовому продукті, має повністю ферментне (ендогенне) походження»<sup>150</sup>.

Продаж марок акцизного податку вітчизняним виробникам підакцизної продукції, яка підлягає маркуванню, провадиться на підставі:

- 1) довідок про сплату суми податку, яка розрахована за ставками на готову продукцію;
- 2) заявки-розрахунку кількості марок акцизного податку;
- 3) звіту про використання марок, придбаних у попередньому місяці;
- 4) платіжного документа на перерахування плати за марки з відміткою банку про дату виконання платіжного доручення.

Для одержання марок акцизного податку імпортер повинен подати продавцю таких марок заявку-розрахунок кількості марок акцизного податку за встановленою формою, платіжні документи, що підтверджують внесення плати за марки та сплату податку до відповідного бюджету.

Продаж (передача) придбаних марок акцизного податку покупцем марок іншим особам забороняється, крім випадків коли придбані марки акцизного податку передаються покупцями марок (імпортерами) іноземним суб'єктам господарювання для маркування підакцизних товарів, що підлягають подальшому ввезенню на митну територію України.

Марки акцизного податку, не використані для маркування товарів через їх пошкодження, приймаються від покупців марок для утилізації з відшкодуванням фактично сплачених сум податку. Плата за марки поверненню не підлягає.

Отже, маркування окремих видів підакцизних товарів (продукції) є засобом не тільки стягнення акцизного податку, але й орієнтиром, який підтверджує легальність їх виробництва та реалізації.

---

<sup>150</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

### **Запитання та завдання для самоконтролю**

---

1. Що таке акцизний податок?
2. Назвіть основні переваги та недоліки специфічних акцизів.
3. Хто є платниками акцизного податку?
4. Охарактеризуйте об'єкти акцизного податку.
5. Які операції звільняються від оподаткування акцизним податком?
6. Які товари входять до групи підакцизних?
7. Дайте характеристику ставкам акцизного податку.
8. Охарактеризуйте порядок обчислення акцизного податку для різних груп операцій з підакцизними товарами (продукцією).
9. Назвіть терміни звітування та погашення зобов'язань з акцизного податку.
10. Що таке маркування підакцизних товарів?

## РОЗДІЛ 6 ■ МИТНІ ПЛАТЕЖІ

---

*У розділі розглядаються такі питання:*

- 6.1. Загальна характеристика елементів митних платежів.
- 6.2. Платники, об'єкти, база оподаткування та ставки мита.
- 6.3. Митна вартість і методи її визначення.
- 6.4. Митні режими.

### ■ 6.1. Загальна характеристика елементів митних платежів

---

В історичному контексті мито є однією із перших форм фіскальних платежів, які використовувалися першими державними (регіональними) утвореннями для акумулювання ресурсів на фінансування витрат. Даний стан речей зумовлений відносною простотою алгоритмів адміністрування митних платежів. На початкових етапах цього процесу мито утримувалося з кількості товарів, проте пізніше почала звертатися увага на вартісні характеристики товарів, які перетинають певну адміністративну межу. Зокрема, у прогресивному збірнику законодавства свого часу «Артазастра» (Давня Індія, 2-3 ст. до н.е.) були чітко врегульовані питання визначення митної вартості, митних ставок, порядку нарахування та сплати мита, а також передбачений аналіз шляхів походження товарів (територіальна належність виробників) для достовірного застосування ставок мита і підходи до накладання митних штрафів (кратність до суми митних платежів).

Надалі система митного оподаткування тільки удосконалювалася, враховуючи стан і стратегічні цілі економічного розвитку, фіскальні потреби та потреби захисту національних товаровиробників тощо. А митна політика все частіше зорієнтована на параметри функціонування міжнародної політики й участі окремо взятої країни у різних економічних інтеграційних об'єднаннях.

«Державна митна політика – це система принципів і напрямів діяльності держави у сфері захисту митних інтересів і забезпечення митної безпеки України, регулювання зовнішньої торгівлі, захисту внутрішнього ринку, розвитку економіки України та її інтеграції до світової економіки»<sup>151</sup>. Державна митна політика є складовою загальноекономічної політики, її реалізація повинна забезпечити митну безпеку країни (стан захищеності

---

<sup>151</sup> Митний кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.

митних інтересів). Державна митна політика отримує свою практичну реалізацію через дії, пов'язані з виконанням митної справи. «Встановлені порядок і умови переміщення товарів через митний кордон України, їх митний контроль та митне оформлення, застосування механізмів тарифного і нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, справляння митних платежів, ведення митної статистики, обмін митною інформацією, ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності, здійснення відповідно до закону державного контролю нехарчової продукції при її ввезенні на митну територію України, запобігання та протидія контрабанді, боротьба з порушеннями митних правил, організація і забезпечення діяльності митних органів та інші заходи, спрямовані на реалізацію державної митної політики, становлять митну справу»<sup>152</sup>.

Здійснення митної справи відбувається з дотриманням низки принципів, а саме: виключної юрисдикції України на її митній території; законності та презумпції невинуватості; єдиного порядку переміщення та оформлення товарів; рівність суб'єктів митних відносин; сприяння законності торгівлі; гласності та прозорості; відповідальності всіх учасників митних відносин тощо. Дотримання наведених принципів потребує чіткого трактування поняття «митна територія». «Територія України, зайнята сушею, територіальне море, внутрішні води і повітряний простір, а також території вільних митних зон, штучні острови, установки і споруди, створені у виключній (морській) економічній зоні України, на які поширюється виключна юрисдикція України, становлять митну територію України»<sup>153</sup>.

Відповідно до чинних норм Податкового кодексу України<sup>154</sup>, митні платежі – це податки, які справляються під час переміщення (у зв'язку з переміщенням) товарів через митний кордон України. Митним кодексом України<sup>155</sup> передбачено, що до митних платежів включаються мито, акцизний податок (на підакцизні товари, що ввозяться на митну територію України), податок на додану вартість (на товари, які ввозяться на митну територію України). Згідно з чинним податковим законодавством, мито належить до загальнодержавних податків.

Практика митного оподаткування вказує на існування різних за змістом, призначенням, підходами до справляння мита. На рис. 6.1 наведений поділ мита на види.

---

<sup>152</sup> Митний кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.

<sup>153</sup> Там само.

<sup>154</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>155</sup> Митний кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.

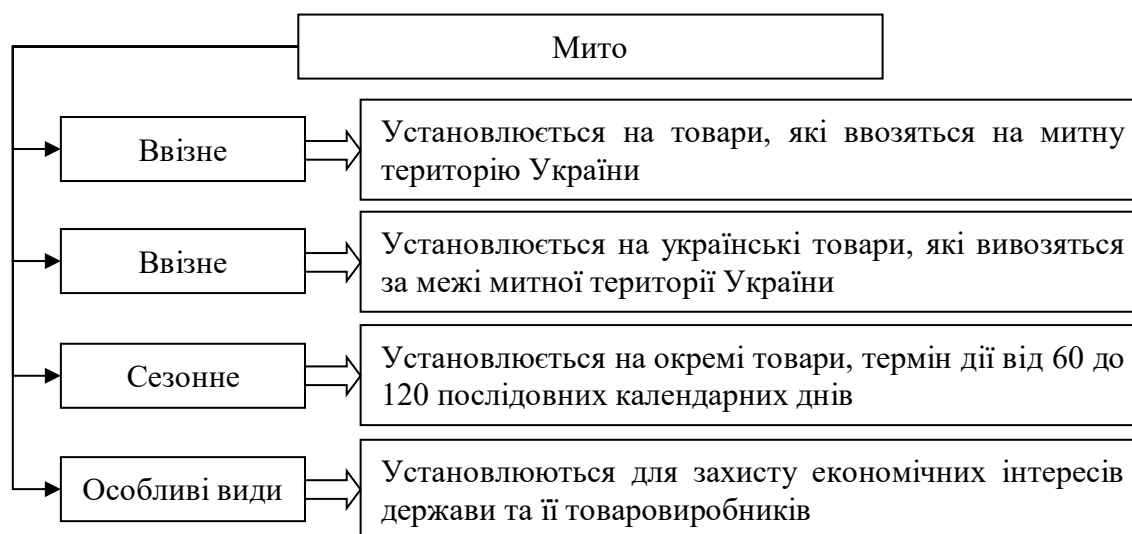


Рис. 6.1. Види мита

Установлення або ж зміна діючих підходів до справляння ввізного чи вивізного мит, які визначені Митним тарифом України<sup>156</sup> здійснюється шляхом прийняття відповідних законодавчих актів. Практичне застосування особливих видів мита зумовлене необхідністю захисту економічних інтересів вітчизняних суб'єктів господарювання, забезпечення достатнього рівня конкурентоспроможності продукції, що виготовляється ними. Зокрема, спеціальні мита застосовуються у випадках дискримінаційних дій окремих країн (економічних угруповань, митних союзів), які обмежують реалізацію законних економічних прав та інтересів вітчизняних економічних суб'єктів. Антидемпінгове мито призначене нівелювати негативний вплив для національних товаровиробників операцій, пов'язаних із ввезенням на митну територію товарів, які є об'єктом демпінгу (підхід до штучного заниження ціни на товари). Компенсаційне мито покликане урівноважити ціни між товарами, які вироблені на митній території, та товарами, які ввезені на неї та є об'єктами субсидованого імпорту. З метою забезпечення рівноваги платіжного балансу можуть застосовуватися додаткові мита (додаткові імпорتنі збори), зміст їх упровадження передбачає запровадження додаткових фіскальних платежів на операції з імпорту товарів.

Вагомий вплив на ідентифікацію чи обмеження щодо застосування особливих мит мають положення ратифікованих українським законодавчим органом міжнародних договорів (зокрема, підписаних угод у рамках економічних євроінтеграційних процесів).

У табл. 6.1 наведена загальна характеристика елементів мита як загальнодержавного фіскального платежу.

<sup>156</sup> Про митний тариф України: Закон України від 4 червня 2020 р. №674-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/674-20#n11>.



## Загальна характеристика елементів мита

Елемент податку	Характеристика
1	2
Платники податку	Особи, які прямо або ж опосередковано (через посередників) виконують операції із ввезення (пересилання) товарів на митну територію або вивезення їх з неї
Об'єкт оподаткування	Товари, які ввозяться на митну територію або ж вивозяться з неї
База оподаткування	Митна вартість (фактурна вартість) товарів, обсяги товарів у натуральних вимірниках, залежно від законодавчо визначених ставок мита
Ставка податку	Адвалорні, специфічні, комбіновані ставки мита
Порядок обчислення податку	Порядок обчислення мита базується на ідентифікації об'єктів оподаткування, процедурах визначення митної вартості (фактурної вартості), надання кількісної (натуральної) характеристики об'єктам і на використанні нормативно встановлених митних ставок
Податкові пільги	Можливі такі тарифні преференції: звільнення від оподаткування ввізним митом; зниження ставок ввізного мита; встановлення тарифних квот

Величина нарахованого мита, відповідно до алгоритму обчислення відповідних зобов'язань, залежить від достовірності визначення митної вартості товарів. Також великий вплив на процес оподаткування митом має митний тариф, затвердження якого у форматі закону передбачає нормативне декларування ставок мита на всі можливі види товарів. Ставки ввізного мита можуть встановлюватися або зазнавати змін виключно законами про внесення змін до Митного тарифу України<sup>157</sup>.

Отже, базовими господарськими операціями, які призводять до ідентифікації такого фіскального платежу як мито, є операції, що здійснюються резидентами й нерезидентами та пов'язані з фізичним переміщенням матеріальних активів через митний кордон України.

## 6.2. Платники, об'єкти, база оподаткування та ставки мита

Процес оподаткування митом передбачає ідентифікацію платників, об'єктів та бази оподаткування, такі дії мають у своїй основі ідентичні підстави для виконання – здійснення операцій, пов'язаних із перетином товарами (ввезення, вивезення, розміщення). Платниками митних платежів є юридичні та фізичні особи, які здійснюють переміщення товарів через митний кордон України, несуть відповідальність за дотримання умов визначеного митного режиму, інших правил митного оформлення тощо.

На рис. 6.2 наведений перелік платників мита.

<sup>157</sup> Про митний тариф України: Закон України від 4 червня 2020 р. №674-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/674-20#n11>.

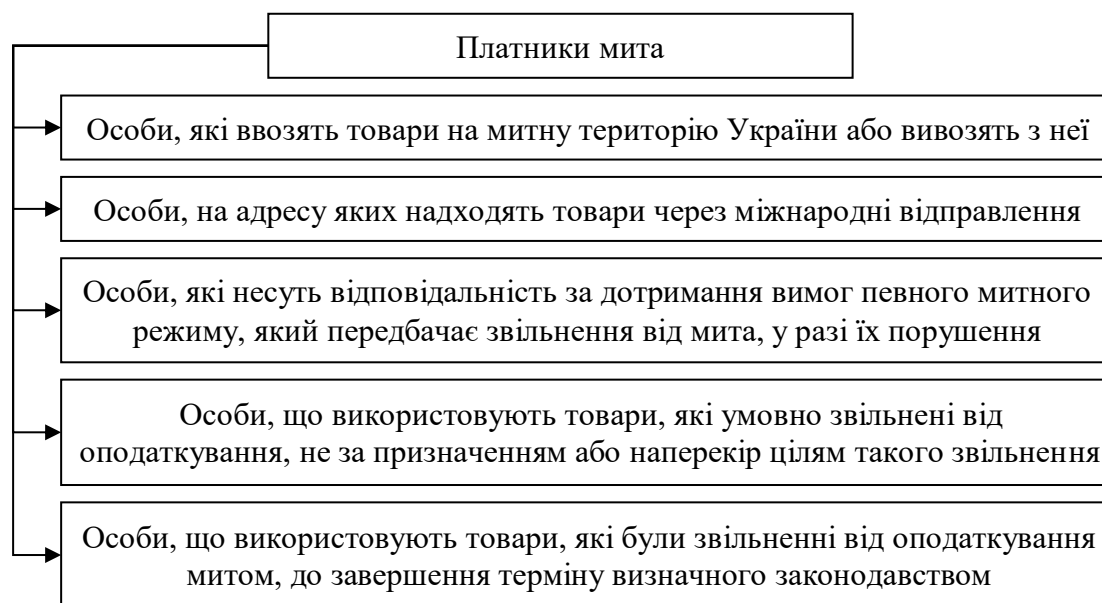


Рис. 6.2. Платники мита

Об'єктом оподаткування митом є сукупність законодавчо визначених операцій, здійснення яких призводить до ідентифікації податкового обов'язку нарахувати та сплатити даний загальнодержавний податок. Відповідно до статті 277 «Об'єкти оподаткування митом» Митного кодексу України<sup>158</sup>, об'єктами обкладання митними платежами є:

1) товари, митна вартість яких більша за законодавчо визначену величину (€150), що ввозяться на митну територію України або вивозяться за її межі;

2) товари, які ввозяться або ж пересилаються на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню згідно чинних вимог законодавства;

3) товари та транспортні засоби (безхазяйні, конфісковані, по яких минув термін зберігання на складах митних органів, надані на користь держави тощо), що реалізуються.

Базою оподаткування митом товарів, які переміщуються через митний кордон, може виступати митна вартість (якщо для окремої групи товарів передбачені адвалорні ставки мита) або обсяги товарів у натуральних вимірниках (якщо передбачені специфічні ставки мита). У разі, якщо для окремих груп товарів установлені комбіновані ставки мита, то базою оподаткування одночасно виступають митна вартість і визначені відповідно до законодавства обсяги у натуральних вимірниках. У випадках переміщення (пересилання) товарів через митний кордон України за допомогою поштового зв'язку чи експрес-відправлень база оподаткування

<sup>158</sup> Митний кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.

визначається за вищенаведеними підходами, якщо фактурна вартість більша за €150.

Процедури обчислення величини митних платежів передбачають ранжування товарів на види та застосування до кожного із них окремого значення ставок мита, що визначені Митним тарифом України<sup>159</sup>. Даний документ містить перелік ставок загальнодержавного податку – ввізного мита на товари. Для зручності обчислення досліджуваного фіскального платежу ставки мита наводяться в табличній формі, по кожній позиції товарів містяться дані про код української (національної) класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності, про найменування товарних активів, про ставки мита (преференційна, пільгова, повна), основні та додаткові одиниці виміру тощо. До товарів, які походять з країн-членів Світової організації торгівлі або країн, з якими укладені угоди про режим найбільшого сприяння, застосовуються пільгові ставки ввізного мита.

Статтею 280 «Ставки мита» Митного кодексу України<sup>160</sup> передбачена можливість застосування адвалорних (у відсотках до бази оподаткування, вираженої у грошовому еквіваленті), специфічних (у грошовому розмірі на одиницю бази оподаткування, вираженої у натуральних вимірниках) та комбінованих ставок мита (одночасне застосування адвалорних та специфічних ставок). «При нарахуванні сум ввізного мита, що стягуються за специфічними ставками, встановленими в грошовому розмірі за кілограм маси товару, або комбінованими ставками зі специфічною складовою у грошовому розмірі за кілограм маси товару, як розрахункова база використовується маса товару з урахуванням первинної тари (упаковки) цього товару, яка невіддільна від товару до його споживання і в якій товар подається для роздрібного продажу»<sup>161</sup>.

Ставки, за якими проводиться нарахування інших видів мита, визначаються спеціальними нормативно-правовими актами, зокрема процедури встановлення сезонного мита регулюються Законом України «Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції»<sup>162</sup>.

Чинним законодавством із митного регулювання визначені тарифні преференції щодо оподаткування митом (звільнення від оподаткування ввізним митом, зниження ставок ввізного мита, встановлення тарифних квот тощо).

Установлення тарифних квот (ввезення на митну територію України обсягів окремих товарів за зниженими ставками ввізного мита)

---

<sup>159</sup> Про митний тариф України: Закон України від 4 червня 2020 р. №674-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/674-20#n11>.

<sup>160</sup> Митний кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.

<sup>161</sup> Про митний тариф України: Закон України від 4 червня 2020 р. №674-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/674-20#n11>.

<sup>162</sup> Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції: Закон України від 17.07.1997 р. №468/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/468/97-%D0%B2%D1%80#Text>.

здійснюється шляхом прийняття окремого закону. Тарифні преференції не можуть діяти виключно в інтересах окремих осіб та у випадках якщо ввезені товари є об'єктами антидемпінгових чи компенсаційних заходів. Також забороняється звільняти окремих економічних суб'єктів від сплати мита чи переносити для них терміни погашення відповідних зобов'язань.

Статтею 282 «Звільнення від оподаткування митом (податкові пільги)» Митного кодексу України<sup>163</sup> визначено перелік випадків перетину активами митного кордону, які не є об'єктами оподаткування митом:

1)здійснення транспортними засобами регулярних міжнародних комерційних перевезень;

2)предмети, що вивозяться за межі митної території України, які забезпечуються виробничу діяльність суден, що ведуть морський промисел, а також продукція такого промислу, яка ввозиться на митну територію України;

3)національна та іноземна валюта, цінні папери та банківські метали;

4)товари, які ввозяться на митну територію згідно угод про міжнародну технічну допомогу, за згодою законодавчого органу;

5)товари, за які вже було сплачено мито при первісному ввезені (вивезені), надалі тимчасово вивозилися (ввозилися) та знову ввозяться (вивозяться);

6)архівні документи в рамках міжнародного науково-культурного обміну;

7)фармацевтична продукція, яка не виготовляється в Україні;

8)устаткування для самостійного вироблення енергії з альтернативних відновлювальних джерел, за умови якщо ідентичні прилади не виготовляються в Україні;

9)технічні та транспортні засоби, які працюють на біопаливі, за умови, що такі не виробляються в Україні;

10)інші активи, визначені згідно з нормами чинного законодавства.

Крім цього окремі операції можуть отримати статус умовного повного звільнення від оподаткування митом: «ввізним митом – до товарів, поміщених у митні режими транзиту, тимчасового ввезення, митного складу, вільної митної зони, безмитної торгівлі, переробки на митній території, знищення або руйнування; вивізним митом – до товарів, поміщених у митні режими транзиту, тимчасового вивезення»<sup>164</sup>. Також існує режим умовно часткового звільнення від сплати мита, застосовується до товарів, поміщених у митний режим тимчасового ввезення.

«У разі тимчасового ввезення товарів з умовним частковим звільненням від оподаткування митними платежами за кожний повний або

---

<sup>163</sup> Митний кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.

<sup>164</sup> Там само.

неповний календарний місяць заявленого строку перебування на митній території України сплачується 3 відсотки суми митних платежів, яка підлягала би сплаті у разі випуску цих товарів у вільний обіг на митній території України, розрахованої на дату поміщення їх у митний режим тимчасового ввезення. Загальна сума митних платежів, яка підлягає сплаті за час перебування товарів у митному режимі тимчасового ввезення з умовним частковим звільненням від оподаткування митними платежами, не повинна перевищувати суми, яка підлягала би сплаті у разі випуску цих товарів у вільний обіг на митній території України, розрахованої на дату поміщення їх у митний режим тимчасового ввезення. Сума митних платежів, сплачена на підставі умовного часткового звільнення від оподаткування митними платежами, поверненню не підлягає»<sup>165</sup>.

Отже, на нормативно-законодавчому рівні чітко визначений механізм митного регулювання, який передбачає підстави для ідентифікації платників та об'єктів оподаткування митом, а також формує систему митних ставок, яка забезпечує виконання регулюючої функції досліджуваними фіскальними платежами.

### 6.3. Митна вартість і методи її визначення

---

Базисом в оподаткуванні митом є процес визначення вартості, ціни, яка фактично сплачена або підлягає сплаті за товари, які переміщуються через митний кордон України. Митна вартість визначається не тільки для нарахування митних платежів, але й для вживання інших заходів митного регулювання та регулювання зовнішньоекономічної діяльності, ведення митної статистики тощо.

Обов'язки, пов'язані з визначенням митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон, покладені на декларанта. «Декларант – особа, яка самостійно здійснює декларування або від імені якої здійснюється декларування. Декларація митної вартості – документ встановленої форми, що подається декларантом і містить відомості щодо митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України чи стосовно яких змінюється митний режим»<sup>166</sup>.

За результатами декларування товарів, що переміщуються через митний кордон, декларант здійснює заявлення їх митної вартості. Під час виконання даного процесу декларант зобов'язаний заявити митну вартість, забезпечити митні органи достовірними та підтвердженими документально

---

<sup>165</sup> Митний кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.

<sup>166</sup> Там само.

даними, на основі яких визначена така вартість, нести додаткові витрати, які пов'язані з коригуванням митної вартості, заявленої митним органам.

Декларант при заявленні митної вартості товару володіє такими правами: при потребі уточнення інформації про товар надавати митному органу додаткові відомості; здійснювати випуск у вільний обіг товарів, що декларуються у разі сплати митних платежів і погодження митної вартості з митними органами; проводити цінову експертизу зовнішньоекономічних контрактів; ініціювати рішення про коригування митної вартості після випуску товарів; отримувати від митних органів інформацію про підстави визначення взаємозв'язків між покупцем і продавцем, які могли вплинути на ціну товару; одержувати від митних органів письмову інформацію про причини невизнання заявленої митної вартості; вимагати від митних органів письмові пояснення щодо процедур, які застосовувалися при коригуванні митної вартості, та підстав такого коригування тощо.

У процесі заявлення митної вартості товарів при їх імпортуванні митному органу, який здійснює їх митне оформлення, крім митної декларації, надається ще й декларація митної вартості, у випадках, коли до ціни товарів додаються витрати, пов'язані з придбанням або їх укомплектуванням для перевезення, у випадках виділення з ціни товарів витрат на транспортування після їх ввезення, суми податків, включених до ціни, а також у випадках, якщо покупець і продавець є пов'язаними сторонами. Декларація митної вартості не формується та не подається, якщо митна вартість товарів не перевищує €5000.

При розмитненні товарів важливим процесом є формування пакета документів для підтвердження митної вартості. До таких документів відносять декларацію митної вартості, зовнішньоекономічний контракт і додатки до нього (документи, які їх замінюють), рахунок-фактуру (інвойс, рахунок-проформа), банківські платіжні документи, транспортні (перевізні) документи, ліцензії на імпортування товарів, інші платіжні та бухгалтерські документи.

«У разі, якщо митний орган має обґрунтовані підстави вважати, що існуючий взаємозв'язок між продавцем і покупцем вплинув на заявлену декларантом митну вартість, декларант або уповноважена ним особа на письмову вимогу митного органу, крім вище наведених документів, подає (за наявності) такі документи: виписку з бухгалтерських та банківських документів покупця, що стосуються відчуження оцінюваних товарів, ідентичних та/або подібних (аналогічних) товарів на території України; довідкову інформацію щодо вартості у країні-експортері товарів, що є ідентичними та/або подібними (аналогічними) оцінюваним товарам; розрахунок ціни (калькуляцію)»<sup>167</sup>.

---

<sup>167</sup> Митний кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.

Митний орган може прийняти рішення у письмовій формі про коригування заявленої митної вартості, воно повинно містити обґрунтування причин такого коригування, інформацію, яка виступила підставами для коригування, обґрунтування числового значення митної вартості, а також іншу інформацію, яка забезпечує достовірне визначення вартості товарів.

На рис. 6.3 наведені методи визначення митної вартості товарів, що ввозяться в режимі імпорту на митну територію України.

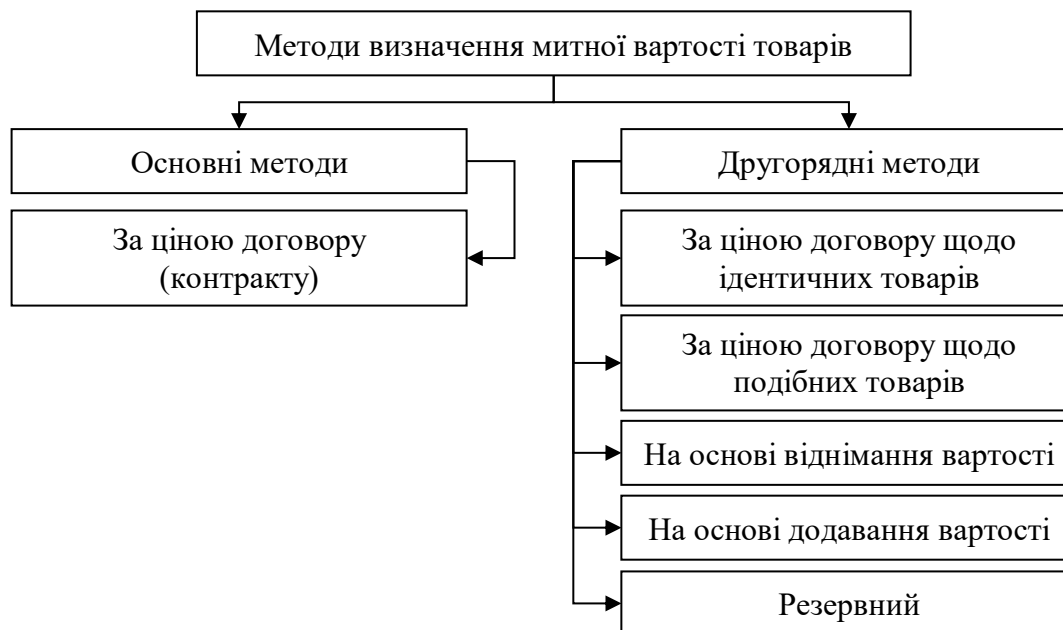


Рис. 6.3. Методи визначення митної вартості товарів

Застосування кожного із другорядних методів визначення митної вартості здійснюється у випадках, якщо вона не може бути обчислена шляхом застосування основного методу чи іншими більш пріоритетними другорядними методами.

«Метод визначення митної вартості за ціною договору (контракту) щодо товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, застосовується у разі, якщо: немає жодних обмежень щодо прав покупця (імпортера) на використання оцінюваних товарів; щодо продажу оцінюваних товарів або їх ціни відсутні будь-які умови або застереження, які унеможливають визначення вартості цих товарів; жодна частина виручки від будь-якого подальшого перепродажу, розпорядження або використання товарів покупцем не надійде прямо чи опосередковано продавцеві; покупець і продавець не пов'язані між собою особи або хоч і пов'язані між собою особи, однак ці відносини не вплинули

на ціну товарів»<sup>168</sup>.

При визначенні митної вартості за даним методом до ціни, яка була фактично сплачена або підлягає сплаті згідно з контрактом, можуть додаватися такі витрати, що є складовими митної вартості товарів: витрати, понесені покупцем (комісійна чи брокерська винагорода за агентські послуги, отримані при придбанні товарів, вартість тари і тарних матеріалів, вартість інших пакувальних матеріалів); розподілена вартість товарів, які поставляються за заниженими цінами з метою використання для виробництва (експорту), якщо така вартість не включена до ціни, що була сплачена (підлягає сплаті); роялті, інші ліцензійні платежі, що стосуються оцінювальних товарів і не включені в їх ціну; витрати на страхування товарів; транспортні та навантажувально-розвантажувальні витрати; інші витрати, визначені митним законодавством.

У випадку, якщо митна вартість товарів не може бути визначена за ціною контракту, то можна застосувати методи оцінки, які базуються на визначенні вартості ідентичних товарів. Вартість визначається митними органами на основі вартості операцій з ідентичними товарами, при цьому товари повинні бути ідентичними з оцінювальними за фізичними характеристиками, якістю, країною-виробником, виробником чи репутацією на ринку.

Якщо митна вартість товарів не може бути визначена за вищенаведеними методами, то необхідно застосувати спосіб оцінки вартості, який базується на використанні цін подібних (аналогічних) товарів. «Під подібними (аналогічними) розуміються товари, які хоч і не однакові за всіма ознаками, але мають схожі характеристики і складаються зі схожих компонентів, завдяки чому виконують однакові функції порівняно з товарами, що оцінюються, та вважаються комерційно взаємозамінними»<sup>169</sup>.

Метод визначення митної вартості на основі віднімання вартості базується на оперуванні даними про ціну імпортованого (ідентичного чи подібного) товару, який продається на митній території України за мінусом транспортних витрат, торгівельних витрат (торгівельних надбавок), сум податків та інших витрат, урахованих при ціноутворенні.

«Для визначення митної вартості товарів на основі додавання вартості (обчислена вартість) за основу береться надана виробником товарів, що оцінюються, або від його імені інформація про їх вартість, яка повинна складатися із сум: вартості матеріалів та витрат, понесених виробником при виробництві оцінюваних товарів. Така інформація повинна базуватися на комерційних рахунках виробника за умови, що такі рахунки сумісні із

---

<sup>168</sup> Митний кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.

<sup>169</sup> Там само.



загально визнаними принципами бухгалтерського обліку, які застосовуються в країні, де ці товари виробляються; обсягу прибутку та загальних витрат, що дорівнює сумі, яка звичайно відображається при продажу товарів того ж класу або виду, що й оцінювані товари, які виготовляються виробниками у країні експорту для експорту в Україну; загальних витрат при продажу в Україну з країни вивезення товарів того ж класу або виду, тобто витрат на завантаження, розвантаження та обробку оцінюваних товарів, їх транспортування до аеропорту, порту або іншого місця ввезення на митну територію України, витрат на страхування цих товарів»<sup>170</sup>.

Якщо митний орган з тих чи інших причин не може застосувати наведені методи, тоді він використовує резервний метод, який передбачає використання тих способів оцінювання товарів, які не суперечать законодавству, а митна вартість повинна ґрунтуватися на раніше визначених митними органами митних вартостях.

Отже, існують різні способи визначення митної вартості товарів, їх застосування залежить від багатьох чинників, пов'язаних із призначенням товарів, країнами-виробниками, самими виробниками, репутацією на ринку, якістю та іншими фізичними характеристиками.

## 6.4. Митні режими

---

Оподаткування митом багато в чому залежить від особливостей визначення митної вартості товарів, їх призначення, місця реалізації та інших чинників, що у сукупності визначають митний режим. «Митний режим – комплекс взаємопов'язаних правових норм, що відповідно до заявленої мети переміщення товарів через митний кордон України визначають митну процедуру щодо цих товарів, їх правовий статус, умови оподаткування і обумовлюють їх використання після митного оформлення»<sup>171</sup>. Порядок оподаткування товарів митом при переміщенні їх через митний кордон України формується під впливом виконання (дотримання) процедур обраного митного режиму (імпорт, експорт, реімпорт, реекспорт, транзит, режим митного складу, режим вільної митної зони, режим безмитної торгівлі тощо).

Процес обчислення та сплати митних платежів першочергово базується на ідентифікації дати виникнення податкового обов'язку. «Датою виникнення податкових зобов'язань із сплати мита у разі ввезення товарів

---

<sup>170</sup> Митний кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.

<sup>171</sup> Там само.

на митну територію України чи вивезення товарів з митної території України є дата подання митному органу митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання митним органом».

Декларант самостійно визначає митний режим для товарів та зобов'язується забезпечувати дотримання всіх вимог режиму. Митний режим може бути змінений за умови дотримання всіх заходів (вимог) тарифного та нетарифного регулювання здійснення зовнішньоекономічних операцій.

На рис. 6.4 наведені види митних режимів.

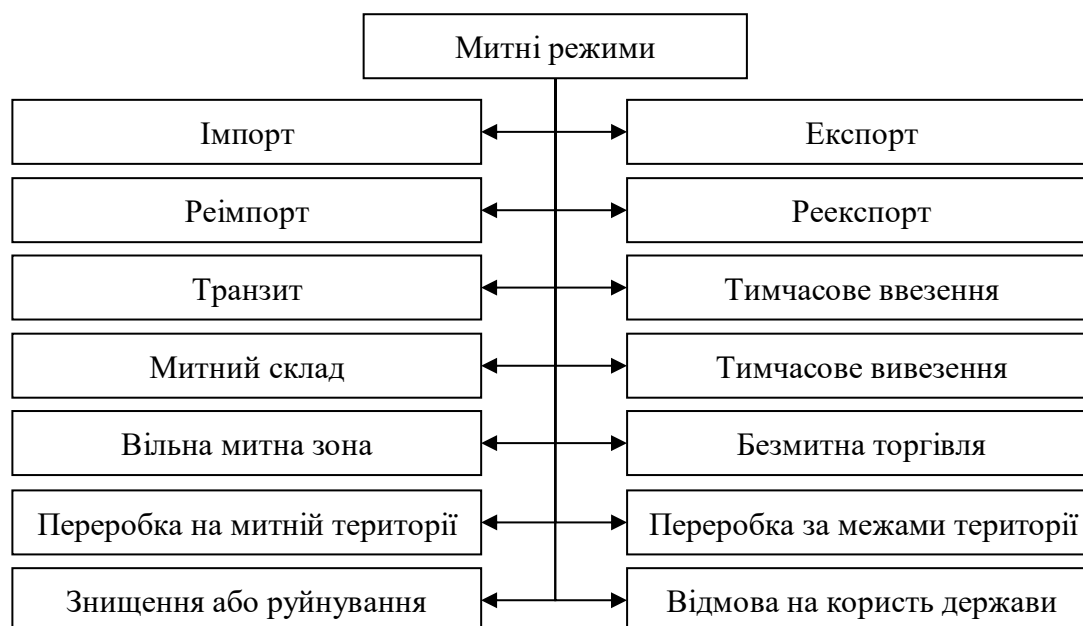


Рис. 6.4. Митні режими

«Імпорт (випуск для вільного обігу) – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів і виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України»<sup>172</sup>. Особа, на яку покладено функції дотримання вимог митного режиму для поміщення товарів у митний режим імпорту, зобов'язана подати до митного органу всі необхідні документи, сплатити митні платежі, виконати заходи нетарифного регулювання виконання зовнішньоекономічних операцій. Після виконання вказаних дій імпортований товар отримує статус українського товару.

Митний режим, згідно з яким товари, які були вивезені (оформлені для вивезення) за межі митної території України, випускаються з метою вільного обігу на ній без сплати митних платежів і вживання заходів

<sup>172</sup> Митний кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.

нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, носить назву реімпорту.

«У митний режим реімпорту можуть бути поміщені товари, які: були вивезені за межі митної території України у митному режимі тимчасового вивезення та ввозяться на цю територію до завершення строку дії цього митного режиму у тому самому стані, в якому вони були вивезені, крім природних змін їх якісних та/або кількісних характеристик за нормальних умов транспортування та зберігання, а також змін, що допускаються у разі використання таких товарів у митному режимі тимчасового вивезення; були вивезені за межі митної території України у митному режимі переробки за межами митної території та ввозяться на цю територію до завершення строку дії цього митного режиму у тому самому стані, в якому вони були вивезені, крім природних змін їх якісних та/або кількісних характеристик за нормальних умов транспортування та зберігання; були поміщені у митний режим експорту (остаточного вивезення) і повертаються особі, яка їх експортувала, у зв'язку з невиконанням (неналежним виконанням) умов зовнішньоекономічного договору, згідно з яким ці товари поміщувалися у митний режим експорту, або з інших обставин, що перешкоджають виконанню договору, якщо ці товари: повертаються на митну територію України у строк, що не перевищує шести місяців з дати вивезення їх за межі цієї території у митному режимі експорту; перебувають у такому самому стані, в якому вони оформлені у митний режим експорту, крім природних змін їх якісних та/або кількісних характеристик за нормальних умов транспортування, зберігання та використання (експлуатації), внаслідок якого були виявлені недоліки, що спричинили реімпорт товарів»<sup>173</sup>.

Експортні операції – це такі, відповідно до яких українські товари перетинають митний кордон України та здійснюють вільний обіг за її митною територією без будь-яких зобов'язань щодо зворотного ввезення. З метою розміщення товарів у митному режимі експорту особа, на яку покладено функції за дотриманням відповідних вимог, здійснює ті ж самі дії, що й при імпортних операціях, а також подає митному органу дозвіл на проведення зовнішньоекономічних операцій.

«Реекспорт – це митний режим, відповідно до якого товари, що були раніше ввезені на митну територію України або на територію вільної митної зони, вивозяться за межі митної території України без сплати вивізного мита та без уживання заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності»<sup>174</sup>. Умови поміщення товарів у такий митний режим, особливості його застосування та митний статус товарів урегульовані

---

<sup>173</sup> Митний кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.

<sup>174</sup> Там само.

положеннями глави 16 «Реекспорт» Митного кодексу України<sup>175</sup>.

Зважаючи на географічне розміщення України, суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності активно застосовується митний режим транзиту. Транзит – це митний режим, відповідно до якого товари (транспортні засоби, що мають комерційне призначення) переміщуються під митним контролем між двома митними органами України (у межах зони діяльності одного митного органу) без будь-якого використання цих товарів, без сплати митних платежів, а також без уживання заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Митним кодексом України<sup>176</sup> визначені терміни транзитних перевезень для: залізничного транспорту – 28 діб; автомобільного – 10 діб; авіаційного – 5 діб; морського – 20 діб; трубопровідного – 31 доба.

Режим тимчасового ввезення передбачає, що товари ввозяться для визначених наперед цілей на митну територію України з умовним (повним або частковим) звільненням від оподаткування митними платежами та без використання інструментів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Товари в режимі тимчасового ввезення підлягають реекспорту до завершення встановленого строку. Термін тимчасового ввезення товарів на митну територію України не повинен перевищувати 3 років.

Протилежним за змістом дій є митний режим тимчасового вивезення товарів. Митний статус товарів, розміщених у даному митному режимі зберігається – українські товари.

Митний склад – це митний режим, згідно з яким іноземні чи українські товари зберігаються під митним контролем із умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами та без використання інструментів нетарифного регулювання зовнішньоекономічних операцій. Для поміщення товарів у даний митний режим митному органу надається пакет документів (митна декларація, товарно-транспортний документ на перевезення та рахунок (інвойс) або інший документ, що засвідчує вартість товару). Товари, які поміщуються у митний режим митного складу, декларуються митному органу утримувачем митного складу. Не можуть бути розміщені в режимі митного складу такі товари: товари, ввезення, вивезення чи транзит яких заборонений; живі тварини, електроенергія, яка переміщується лініями електропередачі; товари як гуманітарна допомога; товари, термін придатності яких завершився, тощо.

Митний режим митного складу закінчується шляхом переміщення

---

<sup>175</sup> Митний кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.

<sup>176</sup> Там само.

товарів в інший митний режим. Також даний митний режим завершується за рішенням митного органу, якщо відбулася передача товарів на склад митного органу у зв'язку із закінченням строків зберігання в режимі митного складу, конфіскації товарів, повної втрати товарів за результатами обставин непереборної сили, за умови існування доказів, які підтверджують такі факти.

«Вільна митна зона – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари ввозяться на територію вільної митної зони та вивозяться з цієї території за межі митної території України зі звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, а українські товари ввозяться на територію вільної митної зони з оподаткуванням митними платежами та застосуванням заходів нетарифного регулювання»<sup>177</sup>.

Режим безмитної торгівлі – це митний режим, згідно з яким товари, що не призначені для вільного обігу на митній території України, знаходяться та реалізуються для вивезення за межі митної території України під митним контролем у пунктах пропуску (пунктах контролю) через державний кордон України, відкритих для міжнародного сполучення, а також на різного роду транспортних засобах комерційного призначення, що виконують міжнародні рейси, з умовним звільненням від оподаткування митними платежами, установленими на імпорт і експорт таких товарів, і без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, а також без проведення заходів офіційного контролю. У митному режимі безмитної торгівлі іноземні товари зберігають статус іноземних товарів, а українські товари набувають його.

Режим переробки на митній території базується на тому, що іноземні товари піддаються переробці на митній території без застосування до них інструментів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, але за умови подальшого реекспорту продуктів такої переробки (виготовленої продукції).

Особливості функціонування митних режимів чітко врегульовані окремими главами Митного кодексу України<sup>178</sup>.

Отже, митний режим є сукупністю взаємопов'язаних норм законодавства, які формують митну процедуру щодо перетину товарами митного кордону України, їх правовий статус, умови оподаткування і визначають напрями використання товарів після митного оформлення.

---

<sup>177</sup> Митний кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.

<sup>178</sup> Там само.

### **■ Запитання та завдання для самоконтролю**

---

1. Що таке мито?
2. Охарактеризуйте склад митних платежів.
3. Хто є платниками мита?
4. Визначте перелік об'єктів оподаткування митом.
5. Як визначаються ставки мита?
6. Що входить до складу митної вартості?
7. Назвіть способи обчислення митної вартості?
8. Як поділяються методи визначення митної вартості?
9. Що таке митний режим?
10. Дайте характеристику видам митних режимів.

## РОЗДІЛ 7 ■ ПОДАТОК НА ПРИБУТОК

---

*У розділі розглядаються такі питання:*

- 7.1. Загальна характеристика елементів податку на прибуток.
- 7.2. Платники податку на прибуток.
- 7.3. Об'єкт, база та ставки податку на прибуток.
- 7.4. Порядок обчислення податку на прибуток та його сплати.
- 7.5. Особливості оподаткування податком на прибуток окремих видів діяльності та операцій.

### **7.1. Загальна характеристика елементів податку на прибуток**

---

Рациональність податкової системи багато в чому залежить від ідентифікації в системі оподаткування фіскальних платежів, які характеризуються прямими взаємозв'язками з результативними показниками фінансово-господарської діяльності платників податку. Одним із таких податкових зборів є податок на прибуток. Загальнодержавний прямий податок, який сплачується з величини отриманих позитивних фінансових результатів від операцій, пов'язаних із виробництвом і реалізацією продукції, товарів, робіт і послуг, а також інших операцій, які забезпечують отримання платником податків економічних вигід.

Оподаткування фінансово-господарської діяльності платника податку податком на прибуток у першу чергу базується на встановлені величини прибутку (фінансових результатів) за прийнятними для податкової системи правилами та методичними підходами. Відповідно до положень Податкового кодексу України<sup>179</sup>, прибуток обчислюється шляхом зменшення суми отриманих у звітному податковому періоді доходів на величину понесених витрат (собівартість реалізованих товарів, робіт та послуг). Згідно з нормами НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», «прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати»<sup>180</sup>. За результатами реформування ключових аспектів фінансової політики на національному рівні в основу визначення об'єктів і бази оподаткування податком на прибуток покладені методичні підходи, які базуються на засадах функціонування облікового процесу, тобто інструментарію системи бухгалтерського обліку.

---

<sup>179</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>180</sup> НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.

У табл. 7.1 наведена загальна характеристика елементів податку на прибуток.

Таблиця 7.1

### Загальна характеристика елементів податку на прибуток

Елемент податку	Характеристика
1	2
Платники податку	Юридичні особи, а також фізичні особи, які здійснюють виплату нерезидентам доходів або ж частки прибутку із походженням з України
Об'єкт оподаткування	Прибуток, визначений за методами бухгалтерського обліку та скорегований на різниці, що виникають при нарахуванні амортизації на необоротні активи, при створенні резервів (забезпечень), здійсненні фінансових операцій тощо
База оподаткування	Грошове вираження об'єкту оподаткування – скорегованого отриманого прибутку
Ставка податку	Базова ставка – 18%
Порядок обчислення податку	Базується на облікових методах визначення фінансових результатів з подальшим коригуванням на різниці, що визначені податковим законодавством
Податковий період	Базовими звітними періодами є календарні: квартал, півріччя, три квартали та рік. Для окремих груп платників податку податковим періодом є тільки календарний рік
Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку	Податкова декларація, форма якої визначена суб'єктом розроблення та реалізації фінансової політики, подається за звітний період (квартал, півріччя, три квартали) протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового кварталу. Податкова декларація за рік подається упродовж 60 календарних днів за звітним роком
Строк та порядок сплати податку	Погашення податкових зобов'язань з податку на прибуток здійснюється протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку подання податкової декларації
Податкові пільги	Не є платниками податку на прибуток суб'єкти, які наділені статусом неприбуткових організацій.

У ринкових умовах господарювання податок на прибуток виконує як фіскальну (нарахування та сплата платниками податків податку на прибуток забезпечує наповнення державного бюджету), так і регулюючу (за допомогою податку на прибуток забезпечується досягнення балансу інтересів держави та платників податку, прийнятний рівень ділової активності для економічного зростання, існує можливість забезпечення стану соціальної справедливості тощо) функції.

До позитивних характеристик податку на прибуток як фіскального платежу можна віднести той факт, що розмір податкових зобов'язань залежить від величини отриманих позитивних фінансових результатів, які залишаються у повному розпорядженні платника податків, а також те, що податок на прибуток виступає засобом плати суспільству за використання платником податків благ загального користування. До негативних моментів



у адмініструванні податку на прибуток слід віднести можливості зменшення бази оподаткування за допомогою облікових методів, виконання даним податком фіскальної функції тільки за умови отримання позитивних фінансових результатів (прибутку), потенційний вплив на процес ціноутворення (перекладання податкового навантаження на споживачів) тощо.

Отже, податок на прибуток є загальнодержавним прямим податком, обчислення якого передбачає активне використання даних системи бухгалтерського обліку, пов'язаних із формуванням фінансових результатів господарської діяльності платника податків.

## **7.2. Платники податку на прибуток**

---

На відміну від багатьох інших податкових платежів, платниками податку на прибуток в основному є юридичні особи, як резиденти, так і нерезиденти. Фізичні особи виступають платниками досліджуваного фіскального платежу тільки у випадках, якщо здійснюються господарські операції, пов'язані з виплатою нерезидентам доходів (частки прибутку) із джерелами походження з України.

Платники податку на прибуток ідентифіковані нормами статті 133 «Платники податку» Податкового кодексу України<sup>181</sup> (рис. 7.1).

Юридичні особи, які перебувають на спрощеній (альтернативній) системі оподаткування, є платниками податку на прибуток відносно операцій, пов'язаних із виплатою нерезиденту частини прибутку (доходу) із джерелом походження з України та операцій, які є результатом одержання скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії. Якщо суб'єкти господарювання не здійснюють таких операцій, перебуваючи на спрощеній системі оподаткування, то вони не є платниками податку на прибуток.

Територія України вважається місцем ефективного управління у випадках якщо дотримується одна (декілька) умов відносно іноземної компанії чи її видів фінансово-господарської діяльності: частіше проведення зборів виконавчого органу іноземної компанії на території України; прийняття рішень управлінським персоналом іноземної компанії переважно здійснюється з території України; фактичне управління діяльністю іноземної компанії переважно здійснюється з території України незалежно від інших факторів.

---

<sup>181</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.



Рис. 7.1. Платники податку на прибуток

Нерезиденти ідентифікуються в якості платників податку на прибуток у порядку, визначеному суб'єктом, на якого покладені функції реалізації податкової політики. «Нерезидент стає на облік у контролюючому органі за місцезнаходженням свого постійного представництва до початку своєї господарської діяльності через таке представництво. Нерезидент, який розпочав господарську діяльність через своє постійне представництво до реєстрації в контролюючому органі, вважається таким, що ухиляється від оподаткування, а одержані ним прибутки вважаються прихованими від оподаткування»<sup>182</sup>.

Суб'єкти підприємницької діяльності виконують функції, які не завжди пов'язані з отриманням прибутку, що передбачає їх віднесення до окремої групи суб'єктів господарювання та наділення статусом неприбуткової організації. Згідно з чинним податковим законодавством, наведені суб'єкти не є платниками податку на прибуток, їх облік ведеться в Реєстрі неприбуткових установ та організацій. «Доходи (прибутки) неприбуткової організації використовуються винятково для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань)

<sup>182</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

та напрямів діяльності, визначених її установчими документами»<sup>183</sup>. До неприбуткових організацій відносять: бюджетні установи; релігійні організації; політичні партії; благодійні організації; громадські об'єднання; пенсійні фонди; спілки та об'єднання юридичних осіб; об'єднання співвласників багатоквартирних будинків; сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи; професійні спілки; об'єднання роботодавців тощо.

Альтернативною формою оподаткування фінансово-господарської діяльності економічних суб'єктів податком на прибуток є нарахування та сплата єдиного податку.

Отже, до платників податку на прибуток відносять юридичних осіб, які здійснюють діяльність як на території України, так і поза її межами, а також фізичні особи, які здійснюють виплату нерезидентам доходів або ж частки прибутку із походженням з України.

### **7.3. Об'єкт, база та ставки податку на прибуток**

---

Як уже зазначалося, процес оподаткування фінансово-господарської діяльності платника податку податком на прибуток тісно взаємопов'язаний з обліковими операціями щодо визначення фінансових результатів, адже об'єктом оподаткування для досліджуваного фіскального платежу 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 визначені відповідними положеннями».

Обліковий підхід до визначення фінансових результатів базується на арифметичній дії – визначенні різниці між величинами доходів і витрат. Згідно з даними П(С)БО 15 «Дохід», «дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена»<sup>184</sup>. «Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного

---

<sup>183</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>184</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені»<sup>185</sup>.

На рис. 7.2 наведена облікова модель формування фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання (платника податку на прибуток).



**Рис. 7.2. Облікова модель формування фінансових результатів у системі бухгалтерському обліку**

Для ідентифікації у системі бухгалтерського обліку доходів і витрат існують базові критерії, які пов'язані зі змінами у складі активів і зобов'язань (пасивів). Проте не всі господарські операції, які відповідають даним критеріям, призводять до визнання у системі бухгалтерського обліку доходів і витрат. До складу доходів відповідно до національних стандартів

<sup>185</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>.

обліку не входить: «сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів; сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо; сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг); сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг); сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором; надходження, що належать іншим особам; надходження від первинного розміщення цінних паперів; сума балансової вартості валюти»<sup>186</sup>. А до складу витрат: «платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; погашення одержаних позик; інші зменшення активів або збільшення зобов'язань; балансова вартість валюти»<sup>187</sup>.

Окрім вищенаведених обмежень в обліковій методиці визначення фінансових результатів, також необхідно звернути увагу на принцип нарахування: «доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів»<sup>188</sup>. Даний принцип також визначає, що витрати ідентифікуються в системі обліку у тому разі, якщо вони напряму належать до отриманих доходів і навпаки.

Процес коригування фінансових результатів, визначених за даними бухгалтерського обліку шляхом збільшення (зменшення) величини об'єкта оподаткування, податком на прибуток здійснюється на вартісне значення операцій, пов'язаних із нарахуванням амортизації на необоротні матеріальні активи, формуванням резервів і забезпечень, а також результатами від виконання фінансових операцій. Коригування величини фінансових результатів є обов'язковою процедурою не для всіх платників податків. «Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний період не перевищує сорока мільйонів гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці»<sup>189</sup>.

Базою оподаткування податком на прибуток є грошове вираження об'єкта оподаткування, який ідентифікується та визначається згідно з

---

<sup>186</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

<sup>187</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>.

<sup>188</sup> Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.

<sup>189</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

нормами діючого податкового законодавства.

Базова ставка податку на прибуток – 18%. Проте для окремих господарських операцій (видів діяльності) можливе застосування й інших ставок. Зокрема, для операцій, які виконуються суб'єктами страхової діяльності, залежно від видів страхування, можливе застосування нульової ставки та ставки у 3%. Оподаткування прибутку нерезидентів здійснюється за цілим спектром ставок податку на прибуток (0%, 4%, 5%, 6%, 12%, 15%, 18%, 20%). Букмекерська діяльність і діяльність, пов'язана із організацією азартних ігор, оподатковується податком на прибуток за ставкою 10% (з доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів) та 18% (від усіх інших отриманих доходів, які зменшені на суми виплачених гравцям виплат).

Отже, визначення змісту основних елементів податку на прибуток базується на процедурах обчислення величини фінансових результатів у вартісному вираженні та застосуванні до них задекларованих ставок податку.

#### **7.4. Порядок обчислення податку на прибуток та його сплати**

---

Обов'язки щодо визначення величини податкового зобов'язання з податку на прибуток покладені на його платника. Адже саме платник податку у першу чергу забезпечує достовірне відображення операцій, пов'язаних із визначенням доходів і витрат у системі бухгалтерського обліку та подальше визначення фінансових результатів. У контексті визначених обов'язків відповідальність за правильність обчислення та своєчасність сплати податку на прибуток також покладені на платника такого податку.

Звітними базовими податковими періодами для податку на прибуток є календарний квартал, календарне півріччя, календарні три квартали та календарний рік. Для окремих платників податків може бути встановлений річний податковий період: для виробників сільськогосподарської продукції; платників досліджуваного фіскального платежі (новостворених), які зареєстровані протягом податкового року, що сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному році; платників податку на прибуток, у яких річний дохід (за мінусом непрямих податків), визначений за показниками фінансової звітності, за попередній річний звітний період, не перевищує 40 млн. грн.; юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців щодо виплачених нерезиденту доходів (прибутків) із джерелом їх походження з України; юридичних осіб, які обрали спрощену систему оподаткування, щодо

отриманого скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії.

Порядок обчислення податку на прибуток та його сплати базується на таких діях платника податку:

- 1) визначення фінансових результатів за звітний період на основі облікових даних;
- 2) коригування отриманого облікового прибутку на величини податкових різниць;
- 3) визначення величини податкового зобов'язання з податку на прибуток;
- 4) подання податкової декларації та сплата податку на прибуток до бюджету.

На рис. 7.3 наведені розбіжності (різниці) між обліковою моделлю до визначення фінансових результатів і податковим підходом до обчислення бази оподаткування податком на прибуток.

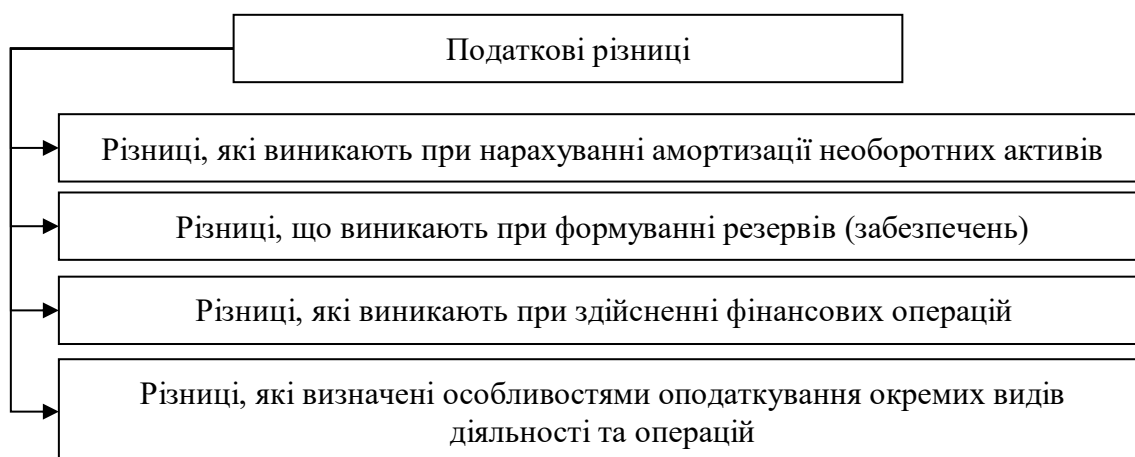


Рис. 7.3. Податкові різниці

Наведені різниці можуть як збільшувати, так і зменшувати фінансовий результат – базу оподаткування податком на прибуток. Вплив амортизації на процес оподаткування податком на прибуток врегульований нормами статті 138 «Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів» Податкового кодексу України<sup>190</sup>. Згідно з нею фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток збільшується на суму нарахованої амортизації на об'єкти необоротних активів, що визначена за обліковими стандартами, на суму уцінки (втрат) від зменшення корисності об'єктів необоротних активів, що включена до витрат звітного періоду відповідно до облікових стандартів, на суму залишкової вартості окремого об'єкта необоротних активів (у т.ч. невиробничого призначення), що реалізується чи ліквідується, на суму витрат на ремонт, модернізацію,

<sup>190</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

поліпшення об'єктів необоротних активів, які мають невиробничий характер.

Фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток зменшується на: вартісне значення нарахованої амортизації на об'єкти необоротних активів із урахуванням обмежень визначених податковим законодавством; суми залишкової вартості об'єктів необоротних активів, що визначені з урахуванням положень податкового законодавства; суму дооцінки необоротних активів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки згідно облікових стандартів; суму отриманих вигід від відновлення корисності об'єктів необоротних активів у межах попередньо віднесених до витрат від зменшення їх корисності, визначених за обліковими стандартами, тощо.

Порядок обчислення амортизації на об'єкти необоротних активів у цілях визначення бази оподаткування податком на прибуток має певні особливості, а саме передбачає потребу врахування податкових обмежень щодо застосування методів нарахування амортизації, використання регламентованих мінімально допустимих термінів корисного використання об'єктів необоротних активів, виділення окремих об'єктів з їх переліку, які не підлягають амортизації тощо.

Для оподаткування результатів діяльності платника податків амортизація не нараховується за період невикористання (експлуатації) у господарській діяльності об'єктів матеріальних необоротних активів. Також, у будь-яких випадках, не підлягають амортизації вартість гудвілу, витрати на придбання або ж самостійне виготовлення об'єктів необоротних матеріальних активів невиробничого призначення, витрати, пов'язані з ремонтом та іншими видами поліпшень невиробничих необоротних матеріальних активів.

Статус невиробничих об'єктів необоротних матеріальних активів отримують об'єкти основних засобів, інших нематеріальних активів і нематеріальних активів, які не призначені для використання в господарській діяльності платника податку.

Нормами податкового законодавства, які регулюють процес визначення бази оподаткування податком на прибуток визначені мінімально допустимі терміни корисного використання об'єктів необоротних активів за їх однорідними групами (табл. 7.2).

Наведені терміни корисного використання об'єктів необоротних матеріальних активів не застосовуються при використанні виробничого методу нарахування амортизації.

Платник податку на прибуток використовує строки корисного використання об'єктів необоротних активів ті, які є більшими. Тобто, якщо при організації бухгалтерського обліку встановлені терміни для наведених груп основних засобів та інших необоротних активів більші, ніж зазначені в



табл. 7.2, то саме вони повинні практично застосовуватися.

Таблиця 7.2

**Мінімально допустимі терміни амортизації необоротних матеріальних активів**

Групи	Мінімально допустимі терміни, років
<i>I</i>	2
Земельні ділянки (група 1)	–
Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом (група 2)	15
Будівлі / споруди / передавальні пристрої (група 3)	20 / 15 / 10
Машини й обладнання (електронно-обчислювальні машини та інше подібне обладнання) (група 4)	5 (2)
Транспортні засоби (група 5)	5
Інструменти, прилади, інвентар, меблі (група 6)	4
Тварини (група 7)	6
Багаторічні насадження (група 8)	10
Інші основні засоби (група 9)	12
Бібліотечні фонди (група 10)	–
Малоцінні необоротні матеріальні активи (група 11)	–
Тимчасові (нетитульні) споруди (група 12)	5
Природні ресурси (група 13)	–
Інвентарна тара (група 14)	6
Предмети прокату (група 15)	5
Довгострокові біологічні активи (група 16)	7

Терміни нарахування амортизації на нематеріальні активи повинні відповідати строкам, наведеним у правовстановлюючих документах, але якщо вони не визначені, то такі терміни не можуть становити менше 2 та більше 10 років.

Урахування різниць, що виникають при формуванні резервів (забезпечень) для достовірного визначення податкових зобов'язань з податку на прибуток, регламентоване статтею 139 «Різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень)» Податкового кодексу України<sup>191</sup>.

Фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток збільшується на суму витрат на створення забезпечень для відшкодування майбутніх витрат і платежів (крім витрат на оплату відпусток і прирівняних до них витрат), що сформовані відповідно до облікових стандартів. А фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток зменшується суму використаних забезпечень майбутніх витрат та платежів (за винятком забезпечення витрат на оплату відпусток і прирівняних до них витрат).

Фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток збільшується на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів і на

<sup>191</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

суму витрат від списання дебіторської заборгованості понад суму резерву сумнівних боргів. Проте зменшується на суму списаної дебіторської заборгованості (у т.ч. за рахунок створеного резерву сумнівних боргів).

Вплив результатів від здійснення фінансових операцій на базу оподаткування податком на прибуток регламентований статтею 140 «Різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій» Податкового кодексу України<sup>192</sup>.

Фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується: «на суму перевищення ціни, визначеної за принципом «вितягнутої руки», над договірною (контрактною) вартістю (вартістю, за якою відповідна операція повинна відображатися при формуванні фінансового результату до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку) реалізованих товарів (робіт, послуг) при здійсненні контрольованих операцій; на суму перевищення договірної (контрактної) вартості (вартості, за якою відповідна операція повинна відображатися при формуванні фінансового результату до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку) придбаних товарів (робіт, послуг) над ціною, визначеною за принципом «вितягнутої руки», при здійсненні контрольованих операцій; на суму втрат від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, розрахованих за методом участі в капіталі або методом пропорційної консолідації»<sup>193</sup> тощо.

Фінансовий результат податкового (звітного) періоду зменшується: «на суму нарахованих доходів від участі в капіталі інших платників податку на прибуток підприємств, платників єдиного податку та на суму нарахованих доходів у вигляді дивідендів, що підлягають виплаті на його користь від інших платників цього податку; на суму нарахованих доходів у вигляді дивідендів, що підлягає виплаті на його користь від контрольованої іноземної компанії в межах, що не перевищує суму, на яку збільшувався об'єкт оподаткування; на суму нарахованих доходів від участі в капіталі нерезидентів (у тому числі контрольованих іноземних компаній) та на суму нарахованих доходів у вигляді дивідендів, що підлягають виплаті на його користь від такого нерезидента, за умови, що доля участі в капіталі нерезидента становить щонайменше 10 відсотків протягом календарного року; на суму уцінки, врахованої у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до національних або міжнародних стандартів обліку»<sup>194</sup> тощо.

Платники податку на прибуток повинні подавати до контролюючих

---

<sup>192</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>193</sup> Там само.

<sup>194</sup> Там само.

органів річну податкову декларацію з податку на прибуток упродовж 60 днів за звітним роком. Термін подання відповідної податкової декларації за перший квартал, за півріччя, за три квартали – 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) періоду (кварталу). А погашення податкових зобов'язань з податку на прибуток здійснюється протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку подання податкової декларації.

Отже, порядок обчислення податку на прибуток та його сплати чітко регламентовані нормами податкового законодавства, які взаємопов'язані з положеннями стандартів бухгалтерського обліку щодо визначення фінансових результатів як проміжної бази оподаткування податком на прибуток.

## **7.5. Особливості оподаткування податком на прибуток окремих видів діяльності та операцій**

---

Існують певні особливості у методиці обчислення податкових зобов'язань з податку на прибуток при оподаткуванні діяльності страховиків, брокерських організацій та нерезидентів, операцій з продажу цінних паперів тощо.

Страховики сплачують податок на прибуток за ставками 3% за договорами страхування та 0% за договорами добровільного медичного страхування, договорами з довгострокового страхування життя, договорами страхування у межах функціонування системи недержавного пенсійного забезпечення.

Об'єкт оподаткування податком на прибуток для страховика розраховується як сума страхових платежів, страхових премій, страхових внесків, 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»<sup>195</sup>.

Фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток страховика збільшується: «на позитивну різницю між приростом (убутком) сформованих у відповідному звітному періоді відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та/або міжнародних стандартів фінансової звітності страховими резервами (технічними, математичними, належних виплат страхових сум та іншими, формування яких передбачено законодавством у сфері страхування, крім тих, що не

---

<sup>195</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

впливають на формування фінансового результату до оподаткування страховика) (за вирахуванням частки участі перестраховика в страхових резервах) та приростом (убутком) відповідних резервів, розрахованих за методикою, визначеною уповноваженим органом, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (за вирахуванням частки участі перестраховика в страхових резервах); на позитивну різницю між сумою будь-яких виплат (винагород) страховим посередникам та іншим особам за надані послуги щодо укладання (продовження) договорів страхування та сумою нормативу витрат на виплати страховим посередникам, розрахованих за методикою, визначеною уповноваженим органом, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику»<sup>196</sup>.

Фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток страховика зменшується на від'ємну різницю між приростом сформованих страхових резервів відповідно до облікових стандартів та приростом відповідних резервів, які визначені за методикою суб'єкта державного регулювання функціонування фінансових ринків.

Фінансовий результат від операцій з продажу (відчуження) цінних паперів до оподаткування податком на прибуток збільшується «на суму від'ємного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності; на суму від'ємного загального результату переоцінки цінних паперів (загальна сума уцінок цінних паперів перевищує загальну суму їх дооцінок за податковий (звітний) період) (крім державних цінних паперів або облігацій місцевих позик), відображеного у складі фінансового результату до оподаткування звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності»<sup>197</sup>.

Якщо за підсумками звітного податкового періоду платником податків отримано від'ємний загальний фінансовий результат від господарських операцій з реалізації (відчуження) цінних паперів (загальна сума збитків від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів з урахуванням суми від'ємного фінансового результату від таких операцій або від'ємного загального результату переоцінки цінних паперів, не врахованих у

---

<sup>196</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>197</sup> Там само.

попередніх податкових (звітних) періодах, перевищує загальну суму прибутків від таких операцій), сума такого від'ємного значення підсумкового фінансового результату за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів зменшує загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів наступних податкових (звітних) періодів, що наступають за податковим періодом виникнення зазначеного від'ємного значення фінансового результату. А у випадках якщо за результатами звітного періоду платником податку отримано позитивний загальний фінансовий результат від операцій з реалізації (відчуження) цінних паперів (загальна сума прибутків від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів перевищує загальну суму збитків від таких операцій з урахуванням суми від'ємного фінансового результату від таких операцій або від'ємного загального результату переоцінки цінних паперів, не врахованих у попередніх податкових (звітних) періодах), сума позитивного загального фінансового результату від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів збільшує фінансовий результат до оподаткування податкового (звітного) періоду платника податку.

Наведені особливості оподаткування податком на прибуток операцій з реалізації (відчуження) цінних паперів не поширюються на операції з розміщення, викупу, реалізації, конвертації цінних паперів власного випуску, кредитні операції, операції з деривативами тощо.

Суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють букмекерські операції, одночасно сплачують податок на прибуток за ставкою 18% та податок на дохід 10% (від доходів, які отримані від азартних ігор з використанням гральних автоматів) та 18% (від доходів, які отримані від азартних ігор зменшених на суми виграшів).

Звільняються від оподаткування підсумки діяльності підприємств (організацій та установ), які засновані громадянськими об'єднаннями осіб з інвалідністю і є їх повною власністю, отримані прибутки від продажу (постачання) товарів, виконання робіт і надання послуг, за винятком підакцизних товарів, послуг із поставки підакцизних товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку здійснювати постачання товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари, де протягом попереднього звітного (податкового) періоду кількість осіб з інвалідністю, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50% середньооблікової чисельності працівників штатного облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких осіб з інвалідністю протягом звітного періоду є не меншим як 25% суми загальних витрат на оплату праці.

Отже, порядок обчислення податку на прибуток багато в чому залежить

від специфіки діяльності, здійснення основних господарських операцій, особливостей формування та облікового відображення підсумків фінансово-господарської діяльності.

### **Запитання та завдання для самоконтролю**

---

1. Що таке фінансові результати?
2. Охарактеризуйте обліковий підхід до визначення фінансових результатів.
3. Хто є платниками податку на прибуток?
4. Що є об'єктом оподаткування податком на прибуток?
5. Як визначається база оподаткування податком на прибуток?
6. Дайте характеристику ставкам податку на прибуток.
7. Визначте порядок обчислення та сплати податку на прибуток.
8. Назвіть терміни подання звітності про податок на прибуток.
9. Які особливості оподаткування нетипових господарських операцій та видів діяльності?
10. Дайте характеристику податковим пільгам при обчисленні та сплаті податку на прибуток.

## **РОЗДІЛ 8** **ПОДАТОК НА ДОХОДИ** **ФІЗИЧНИХ ОСІБ**

---

*У розділі розглядаються такі питання:*

- 8.1. Загальна характеристика елементів податку на доходи фізичних осіб.
- 8.2. Платники податку на доходи фізичних осіб.
- 8.3. Об'єкти, база та ставки оподаткування податком на доходи фізичних осіб.
- 8.4. Порядок нарахування, утримання та сплати (перерахування) податку до бюджету.
- 8.5. Особливості оподаткування податком на доходи фізичних осіб окремих видів доходів та операцій.

### **8.1. Загальна характеристика елементів податку на доходи фізичних осіб**

---

Податок на доходи фізичних осіб є загальнодержавним прямим податком, інструментом податкової політики, який ефективно виконує фіскальну функцію, засобом, що дозволяє регулювати розміри доходів та заощаджень різних груп економічних суб'єктів (фізичних осіб). Податок на доходи фізичних осіб – це найбільше джерело у структурі бюджетних надходжень територіальних громад, завдяки чому цей фіскальний платіж є одним з ключових інструментів фінансування соціальної та комунальної інфраструктури на місцях.

Головна мета практичного застосування податкових інструментів оподаткування доходів фізичних осіб – забезпечення податкових надходжень до бюджетів і створення системи справедливого податкового навантаження на основі прямого визначення доходів платника податків.

Процес оподаткування податком на доходи фізичних осіб характеризується такими рисами:

1) у системі оподаткування під даним фіскальним платежем перебуває все економічно активне населення;

2) оподаткування доходів фізичних осіб забезпечує можливість управлінського реагування на співвідношення розміру їх доходів і заощаджень;

3) за допомогою даного податку реалізуються принципи системи оподаткування, які мають соціальну спрямованість (справедливе оподаткування, рівномірний розподіл податкового навантаження тощо);

4) даний фіскальний платіж є джерелом фінансування більшості

видатків, що забезпечують функціонування та розвиток місцевих громад;

5) податок на доходи фізичних осіб охоплює весь спектр операцій, які засвідчують отримання економічних вигід у формі доходів або інших додаткових благ.

У табл. 8.1 наведена загальна характеристика елементів податку на доходи фізичних осіб.

Таблиця 8.1

**Загальна характеристика елементів податку на доходи фізичних осіб**

Елемент податку	Характеристика
1	2
Платники податку	Фізичні особи, резиденти (які, отримують доходи з джерела їх погодження в Україні та іноземні доходи) та нерезиденти (які, отримують доходи з джерела їх погодження в Україні), а також податкові агенти, які, згідно з податковим законодавством, наділені тими самими правами та обов'язками, що й платники податків
Об'єкт оподаткування	Загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід, доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування або виплати, іноземні доходи
База оподаткування	Загальний оподатковуваний дохід у вартісному грошовому вираженні
Ставка податку	Базова податкова ставка – 18%. Інші ставки – 0%; 5%; 9%
Порядок обчислення податку	Базується на необхідності сумування всіх видів доходів, які підлягають оподаткуванню, подальшому зменшенню бази оподаткування на визначені величини податкових знижок і податкових соціальних пільг, кінцевому визначенню податкових зобов'язань, виходячи з відповідних ставок податку на доходи фізичних осіб
Податковий період	Для фізичних осіб-підприємців та осіб, які проводять незалежну професійну діяльність, – календарний рік; для податкових агентів (роботодавців) – календарний квартал
Строк і порядок подання звітності про обчислення і сплату податку	Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску формується щоквартально та подається до контролюючих органів протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного податкового кварталу. Річна декларація про майновий стан і доходи подається у терміни, визначені для вищезазначеного податкового розрахунку або до 1 травня року, що настає за звітним, або не пізніше 60 календарних днів до дати виїзду на постійне місце проживання за кордон тощо.
Строк і порядок сплати податку	Протягом 10 календарних днів, які настають за останнім днем граничного терміну подання податкового звіту (декларації, розрахунку). До 1 серпня року, що настає за звітним, для осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність
Податкові пільги	Платникам податку може надаватися податкова знижка чи податкова соціальна пільга, які зменшують розмір оподаткованого доходу. Метою податкової знижки є часткове компенсування окремих витрат фізичної особи, а податкової соціальної пільги – зменшення податкового навантаження на невеликі за розмірами доходи фізичних осіб, які отримуються ними у вигляді заробітної плати



До переваг оподаткування податком на доходи фізичних осіб слід віднести: можливість впливати на розміри доходів, які отримуються різними верствами населення, а отже, й на їх купівельну спроможність; здатність забезпечувати надходження фінансових ресурсів до бюджетів різних рівнів; спроможність забезпечити виконання принципів оподаткування, які вказують на необхідність справедливого розподілу податкового навантаження; можливість проведення ефективного контролю відносно визначення бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб тощо. До недоліків оподаткування податком на доходи фізичних осіб відносяться: складний механізм обчислення податкових зобов'язань, який передбачає активне використання даних бухгалтерського обліку тощо; достатній рівень фіскалізації досліджуваного податкового платежу залежить від рівня економічного розвитку; потреби виділення значних ресурсів на адміністрування та контрольні заходи, пов'язані з нарахуванням і сплатою податку на доходи фізичних осіб; залежність алгоритму визначення податкових зобов'язань від низки мінливих соціально-економічних показників (прожитковий мінімум для працездатних осіб, мінімальна заробітна плата), що значно його ускладнює, тощо.

Отже, податок на доходи фізичних осіб є одним із найефективніших податкових платежів з точки зору виконання ними фіскальної функції, крім цього, у механізмі його справляння існує багато регуляторних інструментів, які дозволяють виконувати відповідні функції щодо забезпечення справедливого розподілу доходів між різними верствами населення.

## **8.2. Платники податку на доходи фізичних осіб**

---

Оподаткування доходів фізичних осіб досліджуваним фіскальним платежем передбачає ідентифікацію платників податків таких типів: фізичні особи (резиденти), фізичні особи (нерезиденти), податкові агенти. Фактично кожна фізична особа перебуває в системі оподаткування доходів громадян. Зважаючи ще на той факт, що оподаткуванню підлягають різні за змістом, походженням і формою доходи, фізична особа може одночасно сплачувати податок на доходи фізичних осіб з різних джерел за різними процедурами. Наприклад, із отриманої заробітної плати за фізичну особу за її рахунок, податок сплачуватиме роботодавець (податковий агент), а із отриманих коштів від реалізації майна нараховану суму податку фізична особа сплачуватиме самостійно.

На рис. 8.1 наведений перелік платників податку на доходи фізичних осіб.



Рис. 8.1. Платники податку на доходи фізичних осіб

Не належать до переліку платників податку на доходи фізичних осіб нерезиденти, які хоча й отримують доходи з джерела їх походження в Україні, проте наділені дипломатичними привілеями та імунітетом, що визначено міжнародними договорами, а отримані доходи використовуються винятково для забезпечення провадження дипломатичної чи консульської діяльності.

У випадку смерті, визнання безвісно відсутнім чи втрати платником податку на доходи фізичних осіб статусу резидента величина податку визначається виходячи із отриманих фізичною особою фактичних доходів за останній звітний податковий період. Якщо таких доходів не було ідентифіковано, то податкове зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб дорівнює нулю.

Згідно з нормами статті 18 «Податкові агенти» Податкового кодексу України<sup>198</sup>, податковими агентами є особи, на яких покладено обов'язки із розрахунку податкових зобов'язань, їх утримань з нарахованих чи виплачених платникам податків доходів, а також обов'язки з перерахування сум податкових платежів до відповідних бюджетів за рахунок і від імені платників податків.

Чинним податковим законодавством податкові агенти наділені тими самими організаційними функціями, обов'язками і правами, що й платники податків.

Отже, податок на доходи фізичних осіб охоплює широкий спектр економічних операцій, що дає підстави вносити до переліку його платників майже всіх економічно активних членів суспільства (економічних суб'єктів), які отримують доходи з джерела походження в Україні, так й іноземні доходи.

<sup>198</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

### **8.3. Об'єкти, база та ставки оподаткування податком на доходи фізичних осіб**

---

При вивченні об'єктів оподаткування податком на доходи фізичних осіб доцільно їх поділяти на об'єкти оподаткування доходів резидента й об'єкти оподаткування доходів нерезидента. Об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб резидента є: загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід; доходи, які оподатковуються під час їх нарахування (виплати, отримання чи надання); іноземні доходи. Для нерезидентів об'єктами оподаткування податком на доходи фізичних осіб є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід, що отриманий з джерел в Україні та доходи з джерел їх походження в Україні, які оподатковуються під час їх нарахування (виплати, отримання чи надання).

З метою правильного визначення суми податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб важливе значення має достовірне встановлення бази оподаткування. Для досліджуваного податкового платежу базою оподаткування є загальний оподатковуваний дохід, тобто дохід, який отриманий (нарахований, виплачений, наданий) платником податків протягом звітного податкового періоду та є таким, що підлягає оподаткуванню. Загальний річний оподатковуваний дохід складається із суми загальних місячних оподатковуваних доходів, одержаних протягом звітного податкового періоду, а також іноземних доходів і доходів, отриманих фізичною особою-підприємцем.

До складу загального місячного оподатковуваного доходу входять такі його види:

- 1) доходи у вигляді виплат персоналу (заробітна плата, премія, ряд інших заохочувальних і компенсаційних виплат);
- 2) суми винагород, нарахованих (виплачених) персоналу за умовами трудового контракту;
- 3) доходи від реалізації об'єктів майнових і немайнових прав;
- 4) дохід від надання майнових об'єктів у строкове володіння або користування (оренда, суборенда, лізинг);
- 5) пасивні доходи;
- 6) доходи у вигляді виграшів;
- 7) оподатковуваний дохід, який не був включений до алгоритму обчислення податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб у минулих звітних періодах;
- 8) інвестиційний прибуток, отриманий від операцій з цінними паперами;
- 9) дохід у вигляді одержаного у спадок чи подарунок майна у вартісних

межах, які підлягають оподаткуванню;

10) дохід, отриманий платником податків як додаткове благо;

11) інші вигоди, які відносяться до оподатковуваних доходів згідно з нормами податкового законодавства.

При обчисленні податкових зобов'язань з податку на додану вартість до складу доходів включаються всі доходи, незважаючи чи отримані вони у грошовій, чи негрошовій формах. Якщо доходи отримані в іноземній валюті, то їх перерахування у національну валюту проводиться за курсом Національного банку України, який діє на момент нарахування доходу. У випадках, коли доходи отримуються платником податків у негрошовій формі, то базою оподаткування є вартість такого доходу, обчислена за звичайними цінами та збільшена на коефіцієнт ( $100/(100 - \text{ставка податку, передбачена для таких доходів на момент їх нарахування})$ ). Такий самий порядок обчислення бази оподаткування застосовується для операцій, пов'язаних із неповерненням надміру витрачених коштів, виданих на відрядження або ж під звіт.

Зважаючи на те, що фізичні особи можуть отримувати різні за змістом, джерелами отримання та формами економічні вигоди, які по суті є доходами, проте їх оподаткування не здійснюється, виходячи з потреби виконання системою оподаткування соціальних функцій. До таких видів доходів можна відносити:

1) суми одержаних державної соціальної матеріальної допомоги та компенсацій;

2) проценти, нараховані на державні цінні папери;

3) суми виплат чи відшкодувань у формі благодійної допомоги;

4) суми єдиного соціального внеску на страхування платника податку, які сплачуються за рахунок роботодавця;

5) суми внесків на обов'язкове страхування платника податків, інших, ніж єдиний соціальний внесок;

6) вартість безоплатного лікувально-профілактичного харчування;

7) вартість майнового забезпечення військовослужбовців;

8) суми, надані працівникам при відрядженні або на інші господарські цілі;

9) аліменти;

10) кошти або майно, отримані платником податків у певних межах;

11) допомогу на поховання;

12) доходи, отримані від реалізації власної сільськогосподарської продукції, вирощеної особисто фізичною особою з урахуванням визначених обмежень;

13) стипендії;

14) суми страхових виплат, страхового відшкодування тощо;

15) вартість путівок на відпочинок чи оздоровлення, які надаються

безоплатно чи зі знижкою (у розмірі такої знижки) професійною спілкою за умови сплати профспілкових внесків;

16) дохід фізичної особи-підприємця;

17) суми витрат на підвищення кваліфікації платника податку;

18) вартість подарунків у негрошовій формі, що не перевищує межу, визначену податковим законодавством;

19) суми майнового та немайнового внеску платника податку до статутного фонду юридичної особи, в обмін на корпоративні права;

20) вартість благодійної допомоги;

21) інші економічні вигоди та матеріальні блага, визначені чинним податковим законодавством.

Перелік ставок податку на доходи фізичних осіб визначений нормами статті 167 «Ставки податку» Податкового кодексу України<sup>199</sup>. Базовою ставкою податку на доходи фізичних осіб є ставка у 18%, проте, зважаючи на різноманітність видів доходів, можливе застосування й інших податкових ставок (табл. 8.2).

Таблиця 8.2

**Ставки податку на доходи фізичних осіб на деякі види нарахованих (отриманих, виплачених) доходів**

Вид доходу	Ставка податку
1	2
Доходи, нараховані (виплачені, отримані, надані), у т.ч., але не виключно, у формі: заробітної плати, заохочувальних і компенсаційних виплат або інших виплат (винагород), які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами	18%
Суми надміру витрачених коштів, отриманих на відрядження або під звіт і неповернених у строк	18%
Доходи, отримані від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування)	18%
Кошти або вартість майна (послуг), що надаються роботодавцем як: – вартість подарунка у негрошовій формі більша за 25% від мінімальної заробітної плати (перевищення) у розрахунку на місяць; – подарунок у грошовій формі; – допомога на поховання платника податку (перевищення), в сумі більша від розрахункової величини (прожитковий мінімум для працездатних на 1 січня * 1,4 (заокруглення до десятків) * 2); – нецільова благодійна допомога (перевищення) у сумі більша від розрахункової величини (прожитковий мінімум для працездатних на 1 січня * 1,4 (заокруглення до десятків)	18%
Роялті	18%
Доходи з джерелом їх походження в Україні, що нараховуються (виплачуються) на користь нерезидентів	18%
Іноземні доходи	18%

<sup>199</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

1	2
Пасивні доходи	18%
Доходи у вигляді дивідендів по акціях і корпоративних правах, нарахованих резидентами – платниками податку на прибуток (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування)	5%
Доходи у вигляді дивідендів по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, нарахованих нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток	9%
Спадщина та подарунки від членів сім'ї I та II ступеня споріднення	0%

Ставки податку на доходи фізичних осіб можуть змінюватися залежно від: величини проблем бюджетного наповнення фінансовими ресурсами; потреби стимулювання окремих видів діяльності; рівня доходів окремих груп населення; потреб забезпечення економічного розвитку в цілому.

Отже, домінантним об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб є загальний оподатковуваний дохід, який охоплює весь спектр економічних вигід і додаткових благ, що можуть бути отримані фізичною особою. Для забезпечення виконання податком на доходи фізичних осіб регулюючої та соціальної функцій передбачається значний перелік видів доходів, що не оподатковуються або ж оподатковуються тільки в окремих межах.

#### **8.4. Порядок нарахування, утримання та сплати (перерахування) податку до бюджету**

Алгоритм визначення податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб регламентований нормами статті 168 «Порядок нарахування, утримання та сплати (перерахування) податку до бюджету» та 169 «Перерахунок податку та податкові соціальні пільги» Податкового кодексу України<sup>200</sup>.

Порядок обчислення податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб характеризується складністю, пов'язаною не тільки з розмежуванням видів доходів, які оподатковуються чи не оподатковуються, визначенням загального місячного (річного) оподаткованого доходу, але і з процедурами ідентифікації та обчислення розміру податкових знижок і соціальних пільг. Фактично порядок обчислення податку на доходи фізичних осіб передбачає виконання таких дій:

- 1) ідентифікація переліку доходів, які є об'єктами оподаткування або ж

<sup>200</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

такими не виступають;

2) визначення бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб – загального місячного (річного) оподатковуваного доходу;

3) обчислення розміру чистого оподатковуваного доходу (загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід зменшений на розмір податкової знижки чи податкової соціальної пільги);

4) визначення податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб (добуток чистого оподатковуваного доходу та відповідних ставок податку).

Право на податкову знижку платнику податку на доходи фізичних осіб надається за підсумками податкового звітного року. «До податкової знижки зараховуються фактично здійснені протягом звітного податкового року платником податку витрати, підтверджені відповідними платіжними та розрахунковими документами, зокрема квитанціями, фіскальними або товарними чеками, прибутковими касовими ордерами, що ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) і особу, яка звертається за податковою знижкою (їх покупця (отримувача), а також копіями договорів за їх наявності, в яких обов'язково повинно бути відображено вартість таких товарів (робіт, послуг) і строк оплати за такі товари (роботи, послуги)»<sup>201</sup>.

Платник податку на доходи фізичних осіб має право віднести такі витрати до податкової знижки, на розмір якої буде зменшено оподатковуваний дохід:

1) частину суми відсотків за користування іпотечним житловим кредитом;

2) суми пожертв і благодійних внесків неприбутковим організаціям, у розмірі не більше 4% від загальної величини оподатковуваного доходу;

3) суми коштів, сплачених платником податку на доходи фізичних осіб за його навчання або навчання члена сім'ї першого ступеня споріднення;

4) суми коштів, сплачених платником податку на доходи фізичних осіб за платні медичні послуги (за винятком послуг косметичного лікування, протезування зубів з використанням дорогоцінних металів, абортів, операцій зі зміни статі, лікування наркотичної та тютюнової залежності, лікування венеричних захворювань);

5) частини сум, які сплачені недержаним пенсійним фондам, іншим суб'єктам в якості страхових платежів чи пенсійних внесків;

6) плата за договором оренди житла, фактично сплачена внутрішньо переміщеною особою;

7) інші суми плат, передбачені чинним податковим законодавством.

Податкова знижка на податок на доходи фізичних осіб надається тільки резидентам, які мають реєстраційний номер облікової картки платника

---

<sup>201</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

податку, а її розмір не може перевищувати суми річного загального оподаткованого доходу.

Податкова соціальна пільга при обчисленні податку на доходи фізичних осіб – це сума, на яку платник податку (працівник) має право зменшити власний загальний місячний оподатковуваний дохід, що отриманий у вигляді заробітної плати (інших оподатковуваних виплат) від одного роботодавця.

Право зменшувати оподатковуваний дохід на суму податкової соціальної пільги не поширюється на низку доходів, а саме:

1) на доходи платника податків, що відмітні від заробітної плати та інших прирівняних виплат;

2) на доходи, отримані у вигляді заробітної плати, яку платник податку отримує одночасно зі стипендією (іншими видами майнового та грошового забезпечення);

3) на доходи самозайнятої особи від провадження підприємницької та незалежної професійної діяльності.

«Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень»<sup>202</sup>. В окремих випадках (платник податку утримує двох і більше дітей до 18 років, є одинокою матір'ю (одиноким батьком, опікуном, піклувальником), утримує дитину з інвалідністю) граничний розмір оподаткованого доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги, може бути збільшений у певну кількість разів, яка відповідає кількості дітей.

Розмір податкової соціальної пільги при визначенні суми податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб обчислюється, виходячи із величини прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на перше січня звітного податкового року.

Податкова соціальна пільга, яка дозволяє зменшити величину оподатковуваних доходів, обчислюється як 50% від розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб, надається в таких розмірах:

1) 100% від базового розміру податкової соціальної пільги – для будь-якого платника податку на доходи фізичних осіб, чиї доходи не перевищують граничного розміру;

2) 100% від базового розміру податкової соціальної пільги – для платника податку на доходи фізичних осіб, який утримує 2 і більше дітей до

---

<sup>202</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.



18 років, на кожен таку дитину;

3) 150% від базового розміру податкової соціальної пільги – для платника податку на доходи фізичних осіб, який є одинокою матір'ю (одиноким батьком, вдовою, вдівцем, піклувальником, опікуном), утримує дитину з інвалідністю, на кожен дитину віком до 18 років;

4) 150% від базового розміру податкової соціальної пільги – для платника податку на доходи фізичних осіб, який є особою, що постраждала внаслідок Чорнобильської катастрофи (I та II категорії);

5) 150% від базового розміру податкової соціальної пільги – для платника податку на доходи фізичних осіб, який є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, особою, якій призначено довічну стипендію за отримані переслідування за правозахисну діяльність;

6) 200% від базового розміру податкової соціальної пільги – для платника податку на доходи фізичних осіб, який є Героєм України, учасником бойових дій тощо.

Якщо платник податку на доходи фізичних осіб має право на отримання податкової соціальної пільги з двох і більше підстав, то обирається тільки одна, за якою розмір пільги найбільший.

Податкова соціальна пільга при обчисленні податку на доходи фізичних осіб надається платнику податку тільки за одним місцем нарахування (виплати) таких доходів (заробітної плати та інших подібних виплат). «Податкова соціальна пільга починає застосовуватися до нарахованих доходів у вигляді заробітної плати з дня отримання роботодавцем заяви платника податку про застосування пільги та документів, що підтверджують таке право. Роботодавець відображає у податковій звітності всі випадки застосування або незастосування податкової соціальної пільги згідно з отриманими від платників податку заявами про застосування пільги, а також заявами про відмову від такої пільги»<sup>203</sup>.

Відповідальною особою за нарахування, утримання та перерахування до бюджету податку на доходи фізичних осіб, які отримані платником податку у вигляді заробітної плати та інших виплат, є роботодавець – податковий агент, який виплачує такі доходи на користь платника податку. Відповідальною особою за нарахування, утримання та перерахування до бюджету податку з інших доходів, а ніж заробітна плата платника податку, є: податковий агент (для доходів, що оподатковуються, з джерела їх походження в Україні); платник податку (для іноземних доходів і доходів, джерело виплати яких належить особам (суб'єктам) – неподатковим агентам).

Податок на доходи фізичних осіб перераховується до бюджету єдиним

---

<sup>203</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

платіжним документом під час виплати платникам податків оподатковуваних доходів. Банківські установи приймають до виконання платіжні документи на виплату доходів тільки за умови якщо надаються документи для перерахування до бюджету сум податку на доходи фізичних осіб. «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)»<sup>204</sup>.

У випадках, коли платник податку на доходи фізичних осіб отримує доходи від особи, яка не є податковим агентом, або ж одержує іноземні доходи, то він зобов'язаний включити їх до складу загального річного оподаткованого доходу, а за результатами податкового звітного року подати декларацію та провести відповідне погашення податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб. Не наділені статусом податкового агента нерезиденти, фізичні особи, які не є суб'єктами підприємницької діяльності чи суб'єктами, які проводять незалежну професійну діяльність, а отже, й не перебувають на обліку у контролюючих органах.

Податок на доходи фізичних осіб, утриманий з доходів резидентів і нерезидентів, зараховується до бюджету відповідно до процедур, які визначені Бюджетним кодексом України<sup>205</sup>.

Звітним податковим періодом для нарахування податковим агентом податку на доходи фізичних осіб є календарний квартал. За даний період податковий агент складає Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску. Даний податковий звіт формується окремо за кожний податковий квартал протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного податкового кварталу. Податковий розрахунок містить дані про суми нарахованих доходів (заробітної плати), які включаються до об'єкта оподаткування податком на доходи фізичних осіб, про суми утримань з них у розрізі працівників за їх податковими номерами, а також про суми утриманого військового збору.

Фізичні особи, які звітують у форматі подання річної декларації про майновий стан і доходи, повинні дані умови виконати:

1) протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного податкового року (фізичні особи підприємці, які перебувають на загальній системі оподаткування);

---

<sup>204</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>205</sup> Бюджетний кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20150920#Text>.

2) до 1 травня року, що настає за звітним (громадяни, які зобов'язані подати податкову декларацію та особи, які проводять незалежну професійну діяльність);

3) не пізніше 60 календарних днів, що передують виїзду на постійне місце проживання (фізичні особи-платники податків-резиденти, які виїжджають за кордон на постійне місце проживання);

4) до 31 грудня року, який настає за звітним (особами, які мають право на податкову знижку).

Більшість платників податків (податкових агентів) повинні здійснювати сплату до бюджету податку на доходи фізичних осіб протягом 10 календарних днів, які настають за останнім днем граничного терміну подання податкового звіту (декларації, розрахунку). Погашення податкових зобов'язань з даного податку особами, які здійснюють незалежну професійну діяльність, потрібно здійснити до 1 серпня року, що настає за звітним.

Поряд із оподаткуванням доходів низки економічних суб'єктів податком на доходи фізичних осіб практикується справляння з наведеної бази оподаткування ще й військового збору. Його призначенням є фінансування реформування Збройних Сил України. Платники, податкові агенти й об'єкти оподаткування доходів військовим збором аналогічні, що й для податку на доходи фізичних осіб. Ставка військового збору становить 1,5% від визначеного об'єкта оподаткування.

Отже, порядок обчислення, звітування та сплати податку на доходи фізичних осіб різняться залежно від податкового статусу платника податку, оподаткування окремих видів доходів, масштабів фінансово-господарської діяльності.

## **8.5. Особливості оподаткування податком на доходи фізичних осіб окремих видів доходів та операцій**

Порядок оподаткування податком на доходи фізичних осіб може організаційно та процедурно відрізнятися залежно від змісту операцій, які призводять до отримання економічних суб'єктом доходів і підлягають оподаткуванню. Розбіжності у методичних підходах до визначення податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб можуть стосуватися особливостей ідентифікації платників податку (податкових агентів), визначення переліку об'єктів доходів (додаткових економічних вигід чи благ), які оподатковують або ж звільняються від оподаткування, застосування різних ставок податку, термінів звітування та сплати податку на доходи фізичних осіб тощо.

Податковим агентом платника податку на доходи фізичних осіб

відносно операцій, пов'язаних з отриманням доходу від надання нерухомості в оренду є орендар. Для таких господарських операцій базою оподаткування виступає розмір орендної плати, який зазначається у договорі оренди, але не менший від мінімальної суми орендного платежу, що визначена за методиками, які задекларовані на законодавчому рівні.

«Нерухомість, що належить фізичній особі – нерезиденту, надається в оренду винятково 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»<sup>206</sup>. Якщо наведених умов недотримано, то вважається, що нерезидент ухиляється від сплати податку.

У випадках, коли орендар є фізичною особою, яка не є самозайнятою особою, відповідальним за нарахування та сплату податку на доходи фізичних осіб є орендодавець.

Для наведених видів доходів ставка податку на доходи фізичних осіб становить 18%.

З метою налагодження ефективного процесу адміністрування податку на доходи фізичних осіб з орендних операцій посередники таких операцій (ріелтери) повинні надавати контролюючим органам інформацію про укладені цивільно-правові угоди про оренду об'єктів нерухомості за місцем власної реєстрації та у терміни, визначені податковим законодавством.

Платники податку на доходи фізичних осіб зобов'язані вести окремий облік операцій з інвестиційними активами, тобто індивідуально підходити до визначення інвестиційного прибутку (збитку). З метою оподаткування інвестиційного прибутку податком на доходи фізичних осіб за звітний податковий період береться календарний рік.

«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 або вартістю інвестиційного активу, що була задекларована особою як об'єкт декларування у порядку одноразового (спеціального) добровільного декларування»<sup>207</sup>.

У випадках операцій з інвестиційними активами податковим агентом може виступати професійний торговець цінними паперами (у т.ч. банківські установи). Податковий агент при встановленні інвестиційного прибутку для платника податку нараховує податок на доходи фізичних осіб за ставкою 18% та перераховує його до бюджету. Хоча податковий агент виконує всі

---

<sup>206</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>207</sup> Там само.

необхідні операції, пов'язані зі сплатою податку, платник податку на доходи фізичних осіб все-таки зобов'язаний звітувати про отримані інвестиційні доходи.

«Дивіденди – платіж, що здійснюється юридичною особою, в тому числі емітентом корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів чи інших цінних паперів, на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку»<sup>208</sup>.

Податковим агентом для платника податку на доходи фізичних осіб стосовно нарахованих для нього чи отриманих ним дивідендів є емітент корпоративних прав.

Дивіденди можуть оподатковуватися за різними ставками податку на доходи фізичних осіб – 18%, 9%, 5%. Залежно від юрисдикції, під якою перебуває емітент цінних паперів, а також від наявності статусу платника податку на прибуток тощо.

«Роялті – будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським і суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау)»<sup>209</sup>.

Роялті оподатковуються за тими самими методичними підходами, що й дивіденди за ставкою 18%.

Доходи, отримані у вигляді відсотків, оподатковуються податковим агентом при їх нарахуванні. Податковим агентом платника податку на доходи фізичних осіб відносно операцій, пов'язаних із отриманням ним відсотків, є особа, яка здійснює їх нарахування. Податковий агент у терміни, характерні для місячного звітного податкового періоду, сплачує до бюджету податкові зобов'язання з досліджуваного фіскального платежу, які нараховані за ставкою 18%.

Податковим агентом платника податку на доходи фізичних осіб при оподаткуванні виграшів (призів) є особа, яка здійснює таке нарахування або

---

<sup>208</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>209</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

ж виплату. При нарахуванні (виплаті) виграшів у лотерею (інших розіграшах), які передбачають попередню купівлю права на участь у таких лотереях (розіграшах), не беруться до уваги витрати платника податку на доходи фізичних осіб, пов'язані з отриманням такого доходу. Доходи, отримані у вигляді виграшів у лотерею, оподатковуються під час їх виплати за їх рахунок. Виграші та призи оподатковуються податком на доходи фізичних осіб за ставкою 18%.

Окремим важливим питанням є оподаткування благодійної допомоги, яку отримують фізичні особи, що перебувають у складних життєвих обставинах як додаткові матеріальні блага. Для ефективного адміністрування податку на доходи фізичних осіб благодійну допомогу поділяють на цільову (чітко визначені умови та напрями використання) та нецільову (умови та напрями використання не визначені).

Не зараховуються до величини оподатковуваних доходів платника податку на доходи фізичних осіб: цільова чи нецільова благодійна допомога, що надана особам, які постраждали внаслідок катастроф, лих, аварій; нецільова благодійна допомога, розмір якої не перевищує граничний розмір отримання податкової соціальної пільги; цільова благодійна допомога у будь-яких значеннях, що надається закладам охорони здоров'я, дитячим будинкам, будинкам-інтернатам, науковим і спортивним організаціям (у т.ч. для компенсації вартості платних послуг); цільова допомога на відновлення втраченого майна, яка за податковий звітний рік не перевищує 500 розмірів мінімальної заробітної плати на 1 січня звітного податкового року тощо.

Отримана дитячим будинком сімейного типу благодійна допомога не зараховується до оподатковуваного доходу, якщо її розмір за звітний податковий рік не перевищував 300 тис. грн.

«Набувач цільової благодійної допомоги у вигляді коштів має право на її використання протягом строку, встановленого умовами такої допомоги, але не більше 12 календарних місяців, наступних за місяцем отримання такої допомоги, крім допомоги, наданої на лікування, право на використання якої становить не більше 24 календарних місяців, наступних за місяцем отримання такої допомоги, за винятком отримання благодійної допомоги у вигляді ендаументу. Якщо цільова благодійна допомога у вигляді коштів не використовується її набувачем протягом такого строку та не повертається благодійнику до його закінчення, то такий набувач зобов'язаний включити невикористану суму такої допомоги до складу загального річного оподатковуваного доходу та сплатити відповідний податок»<sup>210</sup>.

---

<sup>210</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

Отже, низка операцій з отримання фізичними особами доходів, додаткових благ, інших видів економічних вигід відносно предмета їх оподаткування розглядається податковим законодавством окремо, що вимагає від платників податку чи податкових агентів урахування даного факту при визначенні податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб.

### **Запитання та завдання для самоконтролю**

---

1. Які види доходів отримують фізичні особи.
2. Назвіть основних платників податку на доходи фізичних осіб.
3. Що є об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб?
4. Охарактеризуйте базу оподаткування податком на доходи фізичних осіб.
5. Які є ставки податку на доходи фізичних осіб?
6. Що входить до складу місячного (річного) оподатковуваного доходу?
7. Які види економічних вигід та додаткових благ не входять до складу місячного (річного) оподатковуваного доходу?
8. Дайте характеристику порядку обчислення податку на доходи фізичних осіб.
9. Як обчислюється податкова соціальна пільга?
10. Які терміни підготовки та подання податкових звітів з податку на доходи фізичних осіб.

## РОЗДІЛ 9 ЕКОЛОГІЧНИЙ ПОДАТОК

---

*У розділі розглядаються такі питання:*

- 9.1. Загальна характеристика елементів екологічного податку.
- 9.2. Платники екологічного податку.
- 9.3. Об'єкти, база та ставки оподаткування екологічним податком.
- 9.4. Порядок обчислення екологічного податку.
- 9.5. Порядок подання звітності та сплати екологічного податку.

### **9.1. Загальна характеристика елементів екологічного податку**

---

Зміст екологічного оподаткування полягає в акумулюванні фінансових ресурсів для компенсації заподіяної навколишньому середовищу шкоди. Априорі податкові надходження від справляння екологічного податку повинні бути спрямовані на фінансування програм і проєктів зі збереження природного навколишнього середовища.

До базових цілей екологічного оподаткування належать: забезпечення фінансування природоохоронних заходів за рахунок податкових надходжень; поповнення дохідної частини бюджету за рахунок екологічних податків; випереджальні дії щодо захисту навколишнього середовища (орієнтування платників податків на інвестування фінансових ресурсів у заходи та технології, які зменшують негативний вплив окремих видів підприємницької діяльності на навколишнє середовище). Отже, економічний зміст екологічного податку проявляється у таких функціях: регулююча – формує систему державного стимулювання зменшення обсягів викидів забруднюючих речовин та відходів; фіскальна – забезпечення податкових надходжень до державного чи місцевого бюджетів.

«Екологічний податок – загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів і з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року»<sup>211</sup>.

Передумовами для обкладання суб'єктів господарювання екологічним податком є факти здійснення (перевищення базових норм) викидів в

---

<sup>211</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.



атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення забруднюючих речовин, розміщення відходів у спеціально відведених місцях, проведення скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, утворення та тимчасове зберігання радіоактивних відходів тощо.

У табл. 9.1 наведена загальна характеристика елементів екологічного податку.

Таблиця 9.1

**Загальна характеристика елементів екологічного податку**

Елемент податку	Характеристика
1	2
Платники податку	Юридичні особи підприємницької та непідприємницької сфер, які здійснюють забруднення навколишнього середовища визначеним переліком та обсягами забруднюючих речовин
Об'єкт і база оподаткування	Види (класи) й обсяги забруднюючих речовин, відходів (у т.ч. радіоактивних)
Ставка податку	Специфічні ставки податку (у національній валюті до натуральних вимірників (тонн, штук тощо)). Активно застосовуються коефіцієнти збільшення для найнебезпечніших забруднюючих речовин, місць зберігання відходів у межах населених пунктів, високоактивних радіоактивних відходів тощо
Порядок обчислення податку	Екологічний податок обчислюється окремо для кожного виду забруднення та забруднюючої речовини. Порядок обчислення екологічного податку здійснюється його платниками самостійно та щоквартально за допомогою формульного розрахунку, який враховує фактичні обсяги викидів (скидів, розміщення) забруднюючих речовин, податкові ставки та коригуючі коефіцієнти збільшення податкових зобов'язань
Податковий період	Звітний податковий квартал
Строк і порядок подання звітності про обчислення і сплату податку	Платники екологічного податку складають відповідні податкові декларації за визначеними на національному рівні формами та подають їх протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного податкового кварталу до контролюючих органів за місцем розміщення стаціонарних джерел, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів, або ж за місцем перебування платника екологічного податку на податковому обліку у контролюючих органах
Строк і порядок сплати податку	Сплата екологічного податку проводиться протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання відповідних податкових звітів
Податкові пільги	Не належать до платників екологічного податку суб'єкти, які здійснюють розміщення відходів як вторинної сировини на власній території або ж здійснюють викиди CO <sub>2</sub> в обсягах до 500 тонн

На даному етапі розвитку національної економіки та податкової системи екологічне оподаткування не виконує у повній мірі фіскальних, стимулюючих і компенсаційних функцій, адже простежуються постійні зміни у напрямках використання акумульованих ресурсів, утрачається цільова спрямованість екологічного податку через спрямування значної його частини до державного бюджету, вартісна величина шкоди

навколишньому середовищу більша, ніж відповідні податкові надходження, відсутня зацікавленість підприємницьких структур у зменшенні обсягів забруднення навколишнього середовища та відповідної величини податкових зобов'язань через модернізацію обладнання й устаткування тощо.

Екологічне оподаткування набуло особливого розвитку в країнах з соціально зорієнтованою ринковою економікою, зокрема у північноєвропейських країнах суб'єкти підприємницької діяльності сплачують окремі податкові платежі за викиди CO<sub>2</sub>, за забруднення води, за утилізацію відходів, за експлуатацію автомобілів, за споживання енергії тощо.

Отже, екологічний податок – це загальнодержавний цільовий податковий платіж, призначення якого полягає у фінансовому забезпеченні компенсаційних заходів, пов'язаних із відшкодуванням шкоди, завданої навколишньому середовищу у ході провадження економічними суб'єктами підприємницької діяльності.

## 9.2. Платники екологічного податку

---

Платників екологічного податку належить ідентифікувати за низкою специфічних виробничо-технічних операцій (викиди шкідливих речовин у повітря; скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти; дії з відходами (їх розміщення); поводження з радіоактивними відходами з різним ступнем активності), які здійснюються в ході провадження економічними суб'єктами підприємницької діяльності.

Згідно зі статтею 240 «Платники податку» Податкового кодексу України<sup>212</sup>, до платників екологічного податку належать юридичні особи підприємницької сфери (у т.ч. ті, що не здійснюють підприємницьку діяльність), бюджетні установи, громадські організації, представництва нерезидентів, які здійснюють розміщення відходів (за винятком розміщення відходів як вторинної сировини на територіях, що належать суб'єкту господарювання), викиди (скиди) забруднюючих речовин в атмосферне повітря (водні об'єкти), утворення (тимчасове зберігання) радіоактивних відходів.

На рис. 9.1 наведено визначений податковим законодавством перелік платників екологічного податку.

---

<sup>212</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.



Рис. 9.1. Платники екологічного податку

Чинним податковим законодавством визначений перелік економічних суб'єктів, які відповідають вимогам ідентифікації платника екологічного податку, проте такими не є. Зокрема, не є платниками екологічного податку юридичні особи відносно операцій щодо утворення радіоактивних відходів у сфері використання ядерної енергії, які «до останнього календарного дня (включно) звітного кварталу, у якому придбано джерело іонізуючого випромінювання, уклали договір щодо повернення відпрацьованого закритого джерела іонізуючого випромінювання за межі України до підприємства – виробника такого джерела; здійснюють поводження з радіоактивними відходами, що утворилися внаслідок Чорнобильської катастрофи, в частині діяльності, пов'язаної з такими відходами»<sup>213</sup>.

До платників екологічного податку не відносять суб'єкти, які розміщують відходи, що ідентифіковані як вторинна сировина, на власних територіях. Також не є платниками екологічного податку суб'єкти господарювання, які здійснюють викиди двоокису вуглецю (CO<sub>2</sub>) в обсягах, менших за 500 т на рік. Якщо у звітному податковому році простежується перевищення вказаної межі, суб'єкт господарювання повинен ідентифікувати себе як платник екологічного податку з відповідними організаційними діями (реєстрація, складання та подання звітності,

<sup>213</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

нарахування та погашення відповідних податкових зобов'язань).

Отже, до платників екологічного податку належать економічні суб'єкти різних типів, які в ході провадження власної діяльності здійснюють низку операцій (дій), пов'язаних із забрудненням навколишнього середовища.

### **9.3. Об'єкти, база та ставки оподаткування екологічним податком**

---

Для екологічного податку об'єкти та бази оподаткування ідентичні, фактично це види й обсяги, виражені в натуральних вимірниках, забруднюючих навколишнє середовище речовин. Згідно з нормами Податкового кодексу України<sup>214</sup>, об'єктами та базами оподаткування екологічним податком є: види й обсяги речовин, які забруднюють атмосферу та водні об'єкти; види (класи за рівнем небезпечності) й обсяги відходів, які розміщені на спеціально відведених для цього місцях; категорії й обсяги утворених радіоактивних відходів чи тих, що зберігаються; обсяги електричної енергії, вироблені атомними електростанціями.

При визначенні бази оподаткування екологічним податком викидів двоокису вуглецю (CO<sub>2</sub>) треба взяти до уваги, що у межах податкового періоду їх обсяги зменшуються на 500 тонн.

Ставки екологічного податку носять індивідуальний характер відносно типу забруднень навколишнього середовища та видів забруднюючих речовин. Їх значення декларується нормами окремих статей Податкового кодексу України<sup>215</sup>: стаття 243 «Ставки податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення»; стаття 245 «Ставки податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти»; стаття 246 «Ставки податку за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах»; стаття 247 «Ставки податку за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені)»; стаття 248 «Ставки податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк». Ставки екологічного податку – специфічні, тобто такі, що виражаються у грошовому виразі на натуральну одиницю. Для виконання екологічним податком фіскальних і регулюючих функцій ставки досліджуваного платежу час від часу переглядаються.

Ставки екологічного податку за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря визначені у їх розрізі (оксидів азоту, аміаку, ангідриду

---

<sup>214</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>215</sup> Та само.

сірчистого, ацетату, водню хлористого, окису вуглецю, ртуті та її сполук, свинцю, стеролу, фенолу тощо) у національній валюті до 1 тонни викидів. Якщо для окремих забруднюючих речовин не ідентифікована персональна ставка екологічного податку, їх викиди оподатковуються шляхом поділу таких хімічних сполук на класи небезпечності (I, II, III, IV) та декларування податкової ставки для окремої із наведених груп.

Для окремих забруднюючих речовин (хімічних та органічних сполук), для яких не визначені персональні ставки та на які не встановлено клас небезпечності, ставки екологічного податку встановлюються залежно від задекларованих орієнтовно безпечних рівнів (менше ніж 0,0001 мг/м<sup>3</sup>; 0,0001-0,001 мг/м<sup>3</sup>; 0,001-0,01 мг/м<sup>3</sup>; 0,01-0,1 мг/м<sup>3</sup>; понад 0,1 мг/м<sup>3</sup>) впливу таких речовин в атмосферному повітрі населених пунктів.

Оподаткування викидів інших забруднюючих речовин, для яких не визначено класу небезпечності та орієнтовно безпечного рівня впливу, податкові ставки встановлюються як для забруднюючих сполук I класу небезпечності.

Ставки екологічного податку за скиди забруднюючих речовин (хімічних елементів і сполук) у водні об'єкти ідентифікуються у розрізі забруднювачів (нафтопродукти, нітрати, нітрити, фосфати, хлориди, сульфати тощо) та наводяться у національній валюті за 1 тону скидів. Для забруднюючих речовин, відносно яких ненаведені персональні ставки екологічного податку, оподаткування ним проводиться, виходячи зі ставок, що характеризують гранично допустиму концентрацію (до 0,001 мг/л; 0,001-0,1 мг/л; 0,1-1 мг/л; 1-10 мг/л; понад 10 мг/л). Ставки екологічного податку збільшуються в 1,5 раза за скиди забруднюючих речовин у закриті водойми (озера, ставки).

Ставки екологічного податку за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях (об'єктах) встановлюються у вигляді специфічних ставок відносно штук (обладнання, яке містить ртуть чи елементи з іонізуючим випромінюванням; люмінесцентні лампи) та тонн (відходи за класами безпеки (надзвичайно небезпечні, високонебезпечні, помірно небезпечні, малонебезпечні)) відходів.

За розміщення відходів, відносно яких не визначено класу безпеки, застосовується ставка екологічного податку, що характерна для відходів I класу безпеки.

Якщо розміщення відходів на звалищах потенційно може призвести до забруднення водойм чи повітря, то ставки екологічного податку збільшуються у 3 рази. Аналогічний коефіцієнт діє у випадках якщо розміщення відходів здійснюється в межах населеного пункту або на відстані меншій за 3 км від закінчення його меж.

Ставка екологічного податку за утворення атомними електростанціями радіоактивних відходів (враховуючи вже накопичені) встановлюється у

національній валюті до 1 кВт-год виробленої електричної енергії. У випадках високої активності радіоактивних відходів до ставки екологічного податку застосовується коефіцієнт збільшення – 50, середньої та низької активності – 2.

Отже, ідентифікація об'єктів, баз оподаткування та ставок екологічного податку здійснюється на основі визначених екологічних ризиків і потенційних потреб у фінансуванні природоохоронних заходів.

#### **9.4. Порядок обчислення екологічного податку**

---

Порядок обчислення екологічного податку базується на складному формульному розрахунку податкових зобов'язань, участь в якому беруть дані про фактичні викиди тієї чи іншої забруднюючої речовини, податкові ставки, коефіцієнти збільшення тощо. Платник екологічного податку визначає відповідні податкові зобов'язання окремо за кожним видом забруднюючої речовини (видом забруднення).

Суми екологічного податку, що сплачуються щокварталу платником за викиди забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення в атмосферу, обчислюються, виходячи з фактичних обсягів викидів і податкових ставок:

$$EP = \sum_{i=1}^n (\Phi O_i \times C P_i) \quad (9.1)$$

де  $\Phi O_i$  – обсяг викидів  $i$ -тої забруднюючої речовини в тоннах (т);

$C P_i$  – ставки податку за тону  $i$ -тої забруднюючої речовини у національній валюті.

Суми екологічного податку, які повинні сплачувати його платники щоквартально за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, розраховуються виходячи з фактичних обсягів скидів, ставок податку та коригуючих коефіцієнтів збільшення величини податкових зобов'язань:

$$EP = \sum_{i=1}^n (\Phi O_i \times C P_i \times K_{\text{во}}) \quad (9.2)$$

де  $\Phi O_i$  – обсяг скиду  $i$ -тої забруднюючої речовини в тоннах (т);

$K_{\text{во}}$  – коефіцієнт, який застосовується у разі скидання забруднюючих речовин у ставки і озера, становить 1,5.

Суми екологічного податку за розміщення відходів сплачуються його

платником щоквартально виходячи з фактичних обсягів розміщення відходів, ставок податку та коригуючих коефіцієнтів збільшення величини податкових зобов'язань:

$$EP = \sum_{i=1}^n (\Phi O_i \times C\Pi_i \times K_T \times K_o) \quad (9.3)$$

де  $\Phi O_i$  – обсяг відходів  $i$ -го типу в тоннах (т);

$C\Pi_i$  – ставки податку за тону  $i$ -го типу відходів у національній валюті;

$K_T$  – коефіцієнт, який враховує знаходження місця розташування відходів;

$K_o$  – коефіцієнт, який враховує можливість забруднення відходами атмосфери та водних об'єктів.

«Суми податку, який справляється за утворення радіоактивних відходів (враховуючи вже накопичені), обчислюються платниками податку – експлуатуючими організаціями (операторів) атомних електростанцій, враховуючи експлуатуючі організації (оператори) дослідницьких реакторів, самостійно щокварталу на основі показників виробництва електричної енергії, ставки податку, а також пропорційно обсягу й активності радіоактивних відходів, виходячи з фактичного об'єму радіоактивних відходів, утворених за базовий податковий (звітний) період, і з фактичного об'єму радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року, та коригуючого коефіцієнта»<sup>216</sup>.

Отже, порядок обчислення екологічного податку здійснюється його платниками самостійно та щоквартально за допомогою формульного розрахунку, який ураховує фактичні обсяги викидів (скидів, розміщення) забруднюючих речовин, податкові ставки та коригуючі коефіцієнти збільшення податкових зобов'язань.

## **9.5. Порядок подання звітності та сплати екологічного податку**

---

Для екологічного податку нормами податкового законодавства визначено податковий звітний період, що становить календарний квартал. Платники екологічного податку складають відповідні податкові декларації за визначеними на національному рівні формами та подають їх протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до контролюючих органів за місцем розміщення стаціонарних джерел, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів (за

---

<sup>216</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

викиди забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення в атмосферу, скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях (об'єктах)), за місцем перебування платника на податковому обліку у контролюючих органах (за утворення радіоактивних відходів та тимчасове зберігання радіоактивних відходів понад строк, установлений умовами отриманої ліцензії).

Сплата екологічного податку проводиться протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання відповідних податкових звітів.

Органам державного управління, за якими закріплені функції охорони навколишнього природного середовища, до 1 грудня року, що передує звітному податковому року, подають до контролюючих органів переліки суб'єктів підприємницької та непідприємницької діяльності, яким видано дозволи на викиди, спеціальне водокористування та розміщення відходів.

Економічні суб'єкти здійснюють погашення зобов'язань з екологічного податку, що справляється за викиди (скиди) забруднюючих речовин і розміщення відходів, одним платіжним дорученням на відкриті в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, рахунки.

«Якщо місце подання податкових декларацій не збігається з місцем перебування на податковому обліку підприємства, установи, організації, громадянина, – суб'єкта підприємницької діяльності, яким в установленому порядку видано дозвіл на викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, спеціальне водокористування та розміщення відходів, до контролюючого органу, в якому таке підприємство, установа, організація або громадянин – суб'єкт підприємницької діяльності перебуває на обліку, подаються протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) періоду, копії відповідних податкових декларацій»<sup>217</sup>.

У випадках, якщо платник екологічного податку не планує здійснювати операції чи дії, які призводять до ідентифікації об'єктів досліджуваного фіскального платежу, то він повинен подати відповідну заяву до контролюючих органів.

Для перевірки правильності нарахування податкових зобов'язань з екологічного податку контролюючі органи мають право за попереднім погодженням залучати до перевірки компетентні органи державного управління у сфері охорони навколишнього природного середовища.

Отже, платники екологічного податку повинні щоквартально звітувати про суми нарахованих податкових зобов'язань з екологічного податку за встановленою на національному рівні системою показників. Податкова звітність з екологічного податку подається протягом 40 календарних днів,

---

<sup>217</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.



які настають за останнім календарним днем кварталу, а сплата податку проводиться протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання відповідних податкових звітів.

### **Запитання та завдання для самоконтролю**

1. Визначте причини становлення екологічного оподаткування.
2. Хто є платником екологічного податку?
3. Чи існують винятки в ідентифікації платників екологічного податку?
4. Дайте характеристику об'єктам і базам оподаткування екологічним податком.
5. Охарактеризуйте ставки екологічного податку.
6. Укажіть на порядок обчислення податкових зобов'язань з екологічного податку.
7. Чи застосовуються коригувальні коефіцієнти при визначенні суми екологічного податку?
8. Назвіть терміни складання та подання податкової звітності з екологічного податку.
9. Охарактеризуйте терміни погашення податкових зобов'язань з екологічного податку.
10. Чи має контролюючий орган право залучати спеціалістів для уточнення бази оподаткування екологічним податком?

## РОЗДІЛ 10 ■ РЕНТНА ПЛАТА

---

*У розділі розглядаються такі питання:*

- 10.1. Загальна характеристика елементів рентної плати
- 10.2. Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин
- 10.3. Рентна плата за користування надрами з метою, не пов'язаною з видобуванням корисних копалин
- 10.4. Рентна плата за спеціальне використання води
- 10.5. Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів
- 10.6. Інші рентні платежі
- 10.7. Подання звітності та строки сплати рентної плати

### 10.1. Загальна характеристика елементів рентної плати

---

Суть рентних платежів як складового елементу системи оподаткування полягає в акумулюванні податкових фінансових надходжень до бюджету як форми плати суб'єктів господарювання за використання (експлуатацію) ресурсів, які належать державі. Історично сформувалися різні підходи до нарахування та погашення зобов'язань із плати державі за використання ресурсів, які належать їй. Даний вид плати може мати характер фіксованого збору (разовий платіж за доступ до ресурсів), спеціального (адвалорного) роялті (плата за обсяги видобутку, доходу, прибутку), прогресивного податку на прибуток чи надприбуток (регулярний збір, що визначається як відсоткове значення від отриманих позитивних фінансових результатів, у випадку надприбутковості операцій (діяльності) застосовуються підвищені адвалорні ставки плати), ресурсного податку (регулярна плата, обчислюється у формі адвалорної ставки на чистий грошовий потік) тощо.

У рамках економічних інтеграційних об'єднань (співтовариств) та окремо взятих країн можна виділити такі їх групи, в яких домінують певні організаційно-методичні підходи до стягнення плати за користування ресурсами: 1) оподаткування використання корисних копалин (інших ресурсів) здійснюється за допомогою роялті або ж податку на прибуток (надприбуток); 2) передбачається ідентифікація рентних платежів за основними групами ресурсів; 3) поєднання підходів до застосування рентних платежів, роялті та додаткових інструментів оподаткування

прибутку<sup>218</sup>.

«Рентна плата – загальнодержавний податок, який справляється за користування надрами для видобування корисних копалин; за користування надрами в цілях, не пов’язаних з видобуванням корисних копалин; за користування радіочастотним ресурсом України; за спеціальне використання води; за спеціальне використання лісових ресурсів; за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України»<sup>219</sup>.

У табл. 10.1 наведена загальна характеристика елементів рентної плати.

Таблиця 10.1

### Загальна характеристика елементів рентної плати

Елемент податку	Характеристика
1	2
Платники податку	Суб’єкти господарювання, які набули право користування об’єктом надр; юридичні та фізичні особи, які використовують ділянки надр; загальні користувачі радіочастотного ресурсу; первинні водокористувачі; лісокористувачі; суб’єкти господарювання, які експлуатують об’єкти магістральних трубопроводів
Об’єкт і база оподаткування	Вартість обсягів видобутих корисних копалин; об’єм спеціально створених та існуючих виробок; обсяги підземного простору ділянки; ширина смуги радіочастот; фактичний обсяг води; час використання поверхневих вод; заготовлена деревина; фактичні обсяги транспортування; добуток відстані транспортування та обсягів речовини
Ставка податку	У відсотках до вартості товарної продукції; залежно від характеристики надр та обсягів використання; специфічні ставки (у іноземній та національній валюті до натуральних вимірників (100 м <sup>3</sup> , тонни; 1 МГц смуги радіочастот))
Порядок обчислення податку	Порядок обчислення рентної плати носить індивідуальний характер відносно призначення та напрямів використання ресурсів, базується на застосуванні як специфічних, так і адвалорних податкових ставок відносно обсягів використання, а також коригувальних коефіцієнтів
Податковий період	Календарний квартал (рентна плата за використання водних і лісових ресурсів, користування надрами не для видобування ресурсів) і календарний місяць (рентна плата за видобування корисних копалин, користування радіочастотами, транспортування нафти, нафтопродуктів і аміаку магістральними трубопроводами)
Строк і порядок подання звітності про обчислення і сплату податку	Податкові декларації з місячним звітним податковим періодом подаються протягом 20 календарних днів, які настають за останнім календарним днем звітного місяця. Податкові звіти з квартальним звітним періодом – протягом 40 календарних днів, які настають за останнім календарним днем звітного кварталу. Податкова звітність подається до контролюючих органів за місцем податкової реєстрації або ж фактичного розміщення надр (ресурсів) залежно від виду рентної плати

<sup>218</sup> Соколовська А.М., Унігівський Л.М., Башко В.Й. та інші. Потенціал рентних платежів за видобуток корисних копалин в Україні. К.: ДНУ «Академія фінансового управління». 2013. 228 с. С. 168.

<sup>219</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

1	2
Строк і порядок сплати податку	Сума податкових зобов'язань за видами рентної плати, що визначена відповідно до діючої методики та наведена у податковій звітності за звітний період, сплачується до бюджету платником рентних платежів протягом 10 календарних днів після завершення граничного терміну подання такої податкової декларації.
Податкові пільги	Незарахування до об'єктів оподаткування рентною платою низки операцій, які передбачають видобуток корисних копалин на приватній території, використання транспортних тунелів, колекторно-дренажних систем, використання води для задоволення санітарно-гігієнічних потреб, користування радіочастотним ресурсом аматорами та спеціальними суб'єктами. Передбачене застосування коефіцієнтів, які зменшують податкові зобов'язання з окремих видів рентної плати

В основному об'єктами оподаткування рентною платою є природні ресурси суспільного значення, які фактично не можуть бути персоніфіковані відносно окремих суб'єктів господарювання (юридичних чи фізичних осіб). Статтею 251 «Склад рентної плати» Податкового кодексу України<sup>220</sup> визначений перелік видів рентної плати: рентна плата за використання надр для видобутку корисних копалин; рентна плата за спеціальне використання води; рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів; рентна плата за користування надрами з метою, не пов'язаною з видобутком корисних копалин; рентна плата за транспортування аміаку, нафти та нафтопродуктів спеціальними трубопроводами; рентна плата за користування радіочастотним ресурсом.

Отже, рентна плата – це загальнодержавний податковий платіж, що сплачується за використання національних природних ресурсів, може набувати форми ресурсного податку, роялті, фіксованого збору, податку на прибуток тощо.

## **10.2. Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин**

Платниками рентної плати за користування надрами є будь-які юридичні та фізичні особи, які відповідного до чинних норм законодавства отримали статут суб'єкта господарювання та, на основі спеціальних дозволів, права користування об'єктом надр з метою видобування корисних копалин. «У разі укладення власниками спеціальних дозволів з третіми особами договорів на виконання робіт (послуг), пов'язаних з використанням надр, у тому числі (але не виключно) за операціями з давальницькою

<sup>220</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965..>

сировиною, платниками рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин є власники таких спеціальних дозволів»<sup>221</sup>.

Фактично ідентифікація платників рентної плати за користування надрами для видобутку корисних копалин здійснюється на підставі отримання ними спеціальних дозволів або ж відповідного погодження центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну національну політику у сфері геологічного вивчення та раціонального використання надр. Досліджувані суб'єкти – платники рентної плати для цілей оподаткування процесу видобування корисних копалин ведуть індивідуальний бухгалтерський та податковий облік доходів, витрат і фінансових результатів за кожним видом мінеральної сировини по кожному об'єкту надр, на який надано спеціальний дозвіл.

Об'єктом оподаткування рентною платою по досліджуваних операціях є обсяг товарної продукції (корисних копалин), що видобутий у податковому періоді по кожній наданій у користування ділянці надр, визначеній у спеціальному дозволі.

До об'єкта оподаткування рентною платою за користування надрами для видобутку корисних копалин не належать: корисні копалини і торф місцевого значення, які не внесені до державного балансу запасів і перебувають у межах земельних ділянок домогосподарств; видобуті корисні копалини, а саме їх зразки, якщо їх використання не передбачає отримання економічних вигід; корисні копалини, які видобуті при створенні, використанні чи реконструкції геологічних об'єктів природно-заповідного фонду; обсяги мінеральних вод, що видобуті державними дитячими спеціалізованими санаторно-курортними закладами, для використання з лікувальною метою на їх території тощо.

Базою оподаткування рентною платою за користування надрами з метою видобутку корисних копалин є вартість обсягів видобутих корисних копалин у звітному періоді. База оподаткування рентною платою досліджуваних операцій розраховується окремо для кожного виду корисної копалини (для кожної ділянки надр), причому за більшою з таких її величин: за фактичними цінами продажу товарної продукції (видобутої корисної копалини (мінеральної сировини)) гірничого підприємства; за розрахунковою вартістю виду товарної продукції (крім вуглеводневої сировини, а також руд заліза) гірничого підприємства. «У разі обчислення вартості товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) за фактичними цінами реалізації вартість одиниці відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) встановлюється платником рентної плати за величиною суми доходу, отриманого

---

<sup>221</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

(нарахованого) від виконаних у податковому (звітному) періоді господарських зобов'язань з реалізації відповідного обсягу (кількості) такого виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини)»<sup>222</sup>.

Ставки рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин устанавлюються у відсотках від вартості ідентифікованої товарної продукції гірничого підприємства. Залежно від виду корисної копалини (мінеральної сировини) та умов її видобування до ставок рентної плати можуть застосовуватися коригувальні коефіцієнти, які призводять до збільшення або ж зменшення податкових зобов'язань.

Платники рентної плати сплачують визначені самостійно податкові зобов'язання за місцезнаходженням ділянки надр або ж за місцем обліку платника рентної плати (у випадку розміщення надр у межах континентального шельфу та/або виняткової (морської) економічної зони України).

Отже, механізм визначення рентної плати за користування надрами для видобутку корисних копалин базується на процедурах надання відповідними органами спеціальних дозволів користування, визначенні вартості товарної продукції та застосуванні адвалорних податкових ставок.

### **10.3. Рентна плата за користування надрами з метою, не пов'язаною з видобуванням корисних копалин**

Природні ресурси (надра, корисні копалини) національного значення не завжди використовуються юридичними та фізичними особами як сировини для забезпечення виконання завдань господарської діяльності, інколи вони застосовуються як довгострокові допоміжні активи задля зберігання корисних копалин, розміщення виробництв, зберігання товарної продукції тощо.

Відповідно до норм Податкового кодексу України<sup>223</sup>, платниками даного виду рентної плати суб'єкти підприємницької діяльності, які використовують ділянки надр з метою зберігання природного газу, нафти, інших газоподібних і нафтопродуктів; зберігання для витримки (виробництва) виноматеріалів і винопродукції; зберігання харчових продуктів і промислових виробів; вирощування грибів, овочів та інших рослин тощо.

Не є платниками рентної плати за користування надрами з метою, не пов'язаною з видобуванням корисних копалин, військові підрозділи, які

---

<sup>222</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>223</sup> Там само.

фінансуються за рахунок коштів державного бюджету.

«Об'єктом оподаткування рентною платою за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є обсяг підземного простору (ділянки) надр: для зберігання природного газу та газоподібних продуктів – активний об'єм зберігання газу в пористих чи тріщинуватих геологічних утвореннях (пластах-колекторах); для зберігання нафти та інших рідких нафтопродуктів – об'єм спеціально створених та існуючих гірничих виробок (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнин (печер); для витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції, вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин, зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів, провадження інших видів господарської діяльності – площа підземного простору, що надана у користування в спеціально створених та існуючих гірничих виробках (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнинах (печерах)»<sup>224</sup>. Проте, окремі операції з користування надрами (без видобування корисних копалин) не є об'єктами оподаткування рентною платою. До них належать: використання транспортних тунелів, колекторних і дренажних систем та інших підземних комунікацій; використання підземних споруд на глибині не більшій як 20 метрів, сконструйованих відкритим способом без засипання або з подальшим ґрунтовим засипанням.

Ставки рентної плати за користування надрами (без видобування корисних копалин) визначені відповідно до корисних властивостей надр, а також ступеня екологічної безпеки під час їх використання у національній валюті до натуральних вимірників.

Отже, оподаткуванню рентними платежами підлягають операції, пов'язані не тільки з видобутком корисних копалин, але й дії суб'єктів господарювання з використання надр для зберігання корисних копалин, розміщення виробництв, зберігання товарної продукції тощо. У такому випадку визначення податкових зобов'язань проводиться на основі специфічних ставок та обсягів фактично використовуваних надр.

#### **10.4. Рентна плата за спеціальне використання води**

---

Водні ресурси країни є цінним національним благом не тільки для забезпечення життєдіяльності населення, але й фактором виробництва у підприємницькій діяльності, засобом виконання господарських завдань, а також джерелом отримання економічних вигід і прибутку. Наведена

---

<sup>224</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

важливість досліджуваного виду ресурсів вказує на необхідність стягнення відповідної плати з подальшим її розподілом між усіма членами суспільства, а також задля акумулювання фінансових ресурсів для фінансування предметних природоохоронних заходів.

Відповідно до норм Податкового кодексу України<sup>225</sup>, платниками рентної плати за спеціальне використання води як фіскального податкового платежу є: первинні водокористувачі (суб'єкти, які використовують (передають) вторинним водокористувачам воду, отриману через забір води з водних об'єктів; суб'єкти господарювання, які використовують воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту, промислового рибництва тощо.

«Не є платниками рентної плати за спеціальне використання води водокористувачі, які використовують воду виключно для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення (сукупності людей, які знаходяться на даній території в той чи інший період часу, незалежно від характеру та тривалості проживання, в межах їх житлового фонду та присадибних ділянок), у тому числі для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та платників єдиного податку»<sup>226</sup>. Під терміном «санітарно-гігієнічні потреби» належить убачати використання води в душових, ванних і туалетних кімнатах, а також використання для утримання приміщень у належному санітарно-гігієнічному стані.

Як об'єкт оподаткування рентною платою за спеціальне використання води належить розглядати фактичний обсяг води, який використовується ідентифікованими платниками. До об'єктів оподаткування відповідним видом рентної плати також відносять операції з використання водних ресурсів, які не передбачають їх вилучення з водних об'єктів (гідроенергетика – фактичний обсяг води, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії; водний транспорт – час використання поверхневих вод вантажним самохідним (несамохідним) флотом і пасажирським флотом (залежно від тоннажності, залежно від кількості місць).

«Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води для потреб рибництва є фактичний обсяг води, необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов'язане із втратами води на фільтрацію та випаровування)»<sup>227</sup>.

Поряд зі значною кількістю виробничих операцій з водними ресурсами,

---

<sup>225</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>226</sup> Там само.

<sup>227</sup> Там само.



які призводять до ідентифікації об'єктів досліджуваного виду рентної плати є дії суб'єктів підприємницької діяльності, які не передбачають сплати відповідних рентних платежів. А саме ситуації, коли вода використовується для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення, юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців, для протипожежних потреб, для пілозаглушення у шахтах (кар'єрах), для потреб благоустрою міст, селищ, сіл, для наукових цілей у галузі рибосіяння, для забезпечення випуску молоді цінних промислових видів риби та інших водних живих ресурсів у водні об'єкти, для задоволення потреб садівницьких і городницьких товариств тощо.

Ставки рентної плати за спеціальне використання поверхневих вод формуються на основі специфічного оподаткування, визначаються, виходячи із річкового басейну та вартісного значення у національній валюті на 100 м<sup>3</sup> використаної води. Ставки досліджуваного виду рентної плати для підземних вод ураховують територіальну приналежність (місцевість добування і використання), а також відповідають специфічним принципам ідентифікації податкових ставок.

Для потреб гідроенергетики ставки рентної плати за спеціальне використання водних ресурсів визначені в національній валюті до 10000 м<sup>3</sup> використаної води (пропущеної через турбіни), для потреб водного транспорту – у гривнях за тоннаж-добу експлуатації або 1 місце-добу експлуатації, для потреб рибництва – у гривнях до 10000 м<sup>3</sup> поверхневих чи підземних вод, для виробництва напоїв – гривнях до 1 м<sup>3</sup> поверхневих чи підземних вод тощо.

Порядок обчислення рентної плати за спеціальне використання водних ресурсів передбачає застосування коефіцієнтів, які зменшують відповідну величину податкових зобов'язань. Зокрема, застосовується коефіцієнт 0,005 для визначення рентної плати для теплоелектростанцій із прямою системою водопостачання, а також коефіцієнт 0,3 – для житлово-комунальних підприємств на обсяги води технологічних нормативів використання питної води.

Водокористувачі (платники рентних платежів) обчислюють рентну плату за спеціальне використання водних ресурсів щоквартально нарастаючим підсумком з початку року, а суб'єкти водного транспорту – починаючи з I півріччя поточного (звітнього, податкового) року, у якому було здійснено використання досліджуваного виду ресурсів для основних господарських операцій.

Отже, порядок обчислення величини рентної плати за спеціальне використання водних ресурсів передбачає застосування індивідуальних підходів за напрямками та способами використання води, базується на застосуванні специфічних податкових ставок до натуральних показників, які характеризують обсяги використання тощо.

## **10.5. Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів**

---

До складу національного багатства входять лісові ресурси, які належить розглядати як різні форми продуктів, що використовуються у процесі виробництва, для задоволення потреб населення та для формування природоохоронних комплексів. Використання лісових ресурсів юридичними та фізичними особами для установлених законодавством спеціальних цілей ідентифікує їх як платників рентної плати за використання лісових ресурсів.

«Платниками рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів є лісокористувачі – юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження з України або виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, фізичні особи (крім фізичних осіб, які мають право безоплатно без видачі спеціального дозволу використовувати лісові ресурси відповідно до лісового законодавства), а також фізичні особи – підприємці, які здійснюють спеціальне використання лісових ресурсів на підставі спеціального дозволу (лісорубного квитка або лісового квитка) або відповідно до умов договору довгострокового тимчасового користування лісами»<sup>228</sup>.

Об'єктом оподаткування досліджуваним видом рентної плати є різні операції, пов'язані з рубкою та заготівлею деревини, другорядних і побічних лісових матеріалів (заготовлена деревина головного користування; заготовлена деревина під час заходів, пов'язаних із поліпшенням якісного складу лісів або розчищенням лісових ділянок при будівництві суспільно важливих об'єктів; другорядні лісові матеріали (луб, пні, деревна зелень, живиця, деревні соки тощо); побічні лісові користування (гриби, сіно, ягоди, лікарські рослини, горіхи, очерет тощо); використання лісів (лісових матеріалів) для рекреаційних, культурно-оздоровчих та інших суспільних цілей, а також для проведення науково-дослідних робіт).

Ставки рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів установлюються у національній валюті до 1 м<sup>3</sup> ділової лісової породи в розрізі їх найменування та величини (велика, середня, дрібна, дров'яна). Крім цього, ставки рентної плати різняться для одного і того ж виду деревини залежно від територіального поясу заготівлі. Існує два таких пояси: до першого належать усі ліси, крім лісів Чернівецької, Закарпатської,

---

<sup>228</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

Івано-Франківської областей та лісів гірської території Львівської області, до другого – ліси, що зазначені як виняток першої групи. До великої деревини всіх лісових порід належать відрізки стовбура (у верхньому перерізі) діаметром у діапазоні 25 см. і більше, до середньої – 13-24 см., до дрібної – 3-12 см. До дров'яної деревини відносять деревину, непридатну для подальшої промислової обробки, але її можна використати для технологічних потреб.

Користування лісовими ресурсами платниками рентної плати проводиться на основі отриманих спеціальних дозволів (лісорубний квиток – дозвіл на заготівлю деревини; лісовий квиток – дозвіл на заготівлю другорядних лісових матеріалів, здійснення побічних лісових користувань і використання корисних властивостей лісів з різною метою), які видаються уповноваженими органами. До функцій таких суб'єктів лісових відносин входить обчислення величини рентної плати та відображення її у спеціальних дозволах.

Механізм і особливості умов видачі лісорубного чи лісового квитка як спеціального дозволу на використання лісових ресурсів регламентовані на національному рівні нормами Порядку видачі спеціальних дозволів на використання лісових ресурсів<sup>229</sup>.

Лісокористувачі платники рентної плати складають податкову декларацію щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного податкового року, окрім: лісокористувачів, які вносять рентну плату у каси суб'єктів лісових відносин за отримання лісорубних і лісових квитків; лісокористувачів з іншої області, які сплачують рентну плату за місцезнаходженням лісової ділянки повністю до видачі їм спеціального дозволу.

За фактом оплати суми рентної плати до каси суб'єкта лісових відносин, що видає спеціальні дозволи, у спеціальному реєстрі-книзі робиться запис і лісокористувачеві (платнику рентної плати) видається квитанція. Одночасно в лісорубних і лісових квитках робиться позначка про погашення зобов'язань з рентної плати (вказується номер і дата квитанції про сплату).

Отже, порядок обчислення податкових зобов'язань з рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів базується на ідентифікованих податковим законодавством об'єктах і диференційованих ставках податку. Підтвердження права на використання лісових ресурсів і факту сплати рентної плати здійснюється через отримання лісокористувачами спеціальних дозволів (лісовий та лісорубний квитки) та здійснення управлінських позначок у них.

---

<sup>229</sup> Порядок видачі спеціальних дозволів на використання лісових ресурсів: Постанова Кабінету Міністрів України від 23.05.2007 р. №761. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/80133524>.

## 10.6. Інші рентні платежі

---

Податковим законодавством визначено, що до переліку видів рентних плат, окрім уже наведених, належать також рентна плата за використання радіочастотного ресурсу та рентна плата за транспортування нафтопродуктів нафтопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку.

Платниками рентної плати за користування національним радіочастотним ресурсом є загальні користувачі радіочастотного ресурсу України, яким дано право користуватися ним у межах частини смуг радіочастот загального користування на підставі: ліцензії на користування; ліцензії на мовлення; дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою (у т.ч. отриманого на підставі договору з власником ліцензії на мовлення).

Перелік платників рентної плати (користувачів радіочастотного ресурсу), а також дані про зміни в ньому подаються національною комісією, яка проводить державне регулювання у сфері зв'язку та інформатизації до центрального органу виконавчої влади, яка реалізує державну податкову політику за встановленою формою<sup>230</sup> із зазначенням типу зв'язку, смуги радіочастотного ресурсу, регіонів (територій) користування радіочастотним ресурсом двічі на календарний рік – до 1 березня (станом на 1 січня) та до 1 вересня поточного року (станом на 1 липня).

До платників рентної плати за користування радіочастотним ресурсом не зараховують радіоаматорів, а також спеціальних користувачів, перелік яких визначений законодавством про радіочастотний ресурс.

«Об'єктом оподаткування рентною платою за користування радіочастотним ресурсом України є ширина смуги радіочастот, що визначається як частина смуги радіочастот загального користування у відповідному регіоні та зазначена в ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України або в дозволі на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою для технологічних користувачів і користувачів, які користуються радіочастотним ресурсом для розповсюдження телерадіопрограм»<sup>231</sup>.

Ставки рентної плати за досліджуваний вид ресурсу визначаються в національній валюті відносно діапазону радіочастот у розрахунку на місяць. До податкових ставок рентної плати за користування радіочастотним

---

<sup>230</sup> Про затвердження форми Переліку користувачів радіочастотного ресурсу – платників рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України: Наказ Міністерства фінансів України від 5.11.2015 р. №994. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-15#n15>.

<sup>231</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

ресурсом можуть застосовуватися коригувальні коефіцієнти залежно від ширини смуги радіочастот.

Платники рентної плати за використання радіочастотного ресурсу обчислюють суму податкових зобов'язань, виходячи з типу радіозв'язку, розміру встановлених податкових ставок і ширини смуги радіочастот по кожному регіону індивідуально. Платники досліджуваного виду рентної плати, які користуються радіочастотним ресурсом на підставі ліцензій, погашають податкові зобов'язання, починаючи з дати видачі ліцензії, а у випадку її продовження – з початку терміну дії продовженої ліцензії.

Платниками рентної плати за транспортування нафти, нафтопродуктів і аміаку є суб'єкти підприємницької діяльності, які використовують об'єкти магістральних трубопроводів і надають послуги з транспортування вантажу трубопроводами на території України.

Об'єктом оподаткування рентною платою є: фактичні обсяги нафти та нафтопродуктів, що транспортуються за звітний період; сума добутоків відстаней відповідних маршрутів транспортування аміаку на його обсяги.

Ставки оподаткування рентною платою за транспортування нафти та нафтопродуктів визначаються у доларах США до 1 тонни нафти (нафтопродуктів), транспортованої магістральними нафтопроводами (нафтопродуктопроводами), аміаку – у доларах США до 1 тонни за кожні 100 кілометрів відстані відповідних маршрутів його транспортування.

Сума податкових зобов'язань з рентної плати за транспортування нафти, нафтопродуктів і аміаку обчислюється як добуток відповідного об'єкта оподаткування рентними платежами на відповідну податкову ставку оподаткування з урахуванням коригуючого коефіцієнта.

Отже, сума податкових зобов'язань з рентної плати за транспортування нафти, нафтопродуктів і аміаку за звітний податковий період сплачується, враховуючи фактичні обсяги нафти і нафтопродуктів, що транспортуються, та фактичні обсяги аміаку і відстані відповідних маршрутів його транспортування.

## **10.7. Подання звітності та строки сплати рентної плати**

---

Базовий звітний податковий період для більшості видів рентної плати дорівнює календарному кварталу, а для рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин (нафти, конденсату, природного газу, етану, пропану, бутану) для рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України та рентної плати за транспортування нафти, нафтопродуктів і аміаку магістральними нафтопроводами (нафтопродуктопроводами) дорівнює календарному місяцю.

Платники рентної плати самостійно обчислюють суму податкових зобов'язань з рентної плати. Платник рентної плати до закінчення граничного строку подання податкової звітності за звітний період (звітний період – місяць, протягом 20 календарних днів, які настають за останні календарним днем звітного місяця; звітний період – квартал, протягом 40 календарних днів, які настають за останні календарним днем звітного кварталу) подає до контролюючого органу за визначною формою податкову декларацію за місцем податкової реєстрації або ж за місцем знаходження ресурсів, використання яких оподатковується рентними платежами (з рентної плати за видобуток корисних копалин – за місцезнаходженням ділянки надр або за місцем податкового обліку (реєстрації) – у разі розміщення ділянки надр у межах континентального шельфу України; з рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України – за місцем його податкової реєстрації; з рентної плати за користування надрами з метою, не пов'язаною з видобуванням корисних копалин, – за місцезнаходженням ділянки надр; з рентної плати за користування національним радіочастотним ресурсом – за місцем податкової реєстрації; з рентної плати за спеціальне використання води – за місцем реєстрації в якості суб'єкта податкового обліку; з рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів – за місцезнаходженням лісової ділянки).

Сума податкових зобов'язань за видами рентної плати, що визначена відповідно до діючої методики та наведена у податковій звітності за звітний період, сплачується до бюджету платником рентних платежів протягом 10 календарних днів після завершення граничного терміну подання такої податкової декларації.

Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів сплачується лісокористувачами (платниками) щокварталу рівними частинами від суми податкових зобов'язань з рентної плати, зазначеної у спеціальних дозволах (лісових квитках і лісорубних квитках).

Якщо місце реєстрації платника рентної плати як суб'єкта податкового обліку не збігається з місцезнаходженням ділянки надр (корисних копалин), платник рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин і платник рентної плати за користування надрами з метою, не пов'язаною з видобуванням корисних копалин, подає за місцем податкової реєстрації копію податкової декларації та копію платіжного документа про сплату податкових зобов'язань з рентної плати.

На платника досліджуваного виду фіскальних платежів покладається відповідальність за правильність розрахунку, повноту та своєчасність внесення до бюджету податкових зобов'язань з рентної плати, а також за своєчасність подання податкової звітності до контролюючих органів.

Отже, підготовка податкової звітності з рентної плати та процедури погашення відповідних зобов'язань відповідають загальноприйнятим підходам організації та ведення обліку податкових розрахунків за різними податками, зборами та платежами.

### **Запитання та завдання для самоконтролю**

---

1. Що таке рентна плата?
2. Який зміст рентного оподаткування для постіндустріального етапу розвитку суспільства?
3. Дайте характеристику механізму визначення податкових зобов'язань з рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин.
4. Назвіть об'єкти оподаткування рентною платою за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.
5. Розкрийте зміст оподаткування рентною платою за спеціальне використання води.
6. Назвіть організаційні дії, які необхідно вжити для спеціального використання лісових ресурсів.
7. Охарактеризуйте ставки рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів.
8. Що є об'єктом оподаткування рентною платою за користування радіочастотним ресурсом України?
9. Чи оподатковуються рентною платою операції, пов'язані із транспортуванням нафти магістральними трубопроводами?
10. Охарактеризуйте терміни складання та подання податкової звітності з рентних платежів.

## РОЗДІЛ 11 ■ ПОДАТОК НА МАЙНО

---

*У розділі розглядаються такі питання:*

- 11.1. Загальна характеристика елементів податку на майно.
- 11.2. Податок на нерухоме майно, відмітне від земельної ділянки.
- 11.3. Транспортний податок.
- 11.4. Плата за землю.
- 11.5. Місцеві збори.

### 11.1. Загальна характеристика елементів податку на майно

---

Майнове оподаткування (оподаткування майнових прав і обов'язків) як ефективний фіскальний захід для акумулювання фінансових ресурсів практикувався багатьма державними утвореннями здавна. В історичному ракурсі під вплив майнового оподаткування підпадали найрізноманітніші об'єкти, їх ідентифікування здійснювалося, виходячи з потреб швидкого наповнення бюджету та відносної легкості у визначенні платників податку й об'єктів оподаткування, а сам факт володіння майном указував на платоспроможність його власника, здатність погасити висунені податкові зобов'язання.

При ідентифікації об'єктів майна для їх оподаткування сформувалися два підходи. Перший передбачає зарахування до об'єктів оподаткування досліджуваним фіскальним платежем визначеного набору майнових об'єктів без урахування їх призначення, здатності приносити економічні вигоди (доходи), другий підхід передбачає врахування даних чинників. Також при побудові підсистеми майнового оподаткування активно використовують поділ податкових платежів на ті, що характеризують фактичний майновий стан (податки на нерухоме та рухоме майно, податки на багатство (предмети розкоші)), та на ті, які характеризують зміни в ньому (податкові платежі на операції з купівлі-продажу об'єктів майна, податки на спадщину чи дарування, податки на збільшення вартості (капітальної, ринкової, балансової) майнових об'єктів).

Визначення змісту поняття «майно» для оподаткування базується на ідентифікованій його суті у межах провадження відносин між суб'єктами з майнових прав. Статтею 190 «Майно» Цивільного кодексу України<sup>232</sup> встановлено, що під майном належить розуміти особливий об'єкт, який

---

<sup>232</sup> Цивільний кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>.



ідентифікується як окрема річ (сукупність речей), а також майнові права й обов'язки. З метою ефективного функціонування податкової системи у цілому та системи оподаткування зокрема, майно поділяється на нерухоме, рухоме, земельні ділянки тощо.

Згідно зі статтею 265 «Склад податку на майно» Податкового кодексу України<sup>233</sup>, економічними суб'єктами повинно здійснюватися справляння таких майнових податків: плати за землю (земельний податок та орендна плата за користування земельною ділянкою); податку на нерухоме майно, відмітне від земельної ділянки; транспортного податку.

У табл. 11.1 наведена загальна характеристика елементів податків на майно.

Таблиця 11.1

**Загальна характеристика елементів податку на майно**

Елемент податку	Характеристика
1	2
Платники податку	Юридичні та фізичні особи, які володіють майновими правами на об'єкти житлової (нежитлової) нерухомості. Власники легкових транспортних засобів, які відповідають визначеним критеріям віку та вартості. Власники, землекористувачі та орендарі земельних ділянок
Об'єкт оподаткування	Об'єкт житлової (нежитлової) нерухомості, його частка – для податку на нерухоме майно, відмітне від земельної ділянки. Об'єктом оподаткування транспортним податком є легкові автомобілі, з дати виготовлення яких минуло не більше 5 років (включно) та середньоринкова вартість яких дорівнює величині більше 375 розмірів мінімальної заробітної плати, у значенні на 1 січня звітного року. Для плати за землю об'єктами оподаткування є земельні ділянки та паї, які перебувають у приватній власності, а також земельні ділянки колективної форми власності, передані землекористувачам на умовах оренди
База оподаткування	Базою оподаткування податком на нерухоме майно є загальна площа об'єкта житлової (нежитлової) нерухомості (у т.ч. його часток). Базою оподаткування транспортним податком є легковий автомобіль, який відповідає встановленим вартісним і віковим критеріям. Плата за землю обчислюється за такими базами оподаткування: нормативна грошова оцінка із врахуванням коефіцієнта індексації; площа земельної ділянки, якщо її грошову оцінку не проведено
Ставка податку	Для податку на нерухомість ставка повинна не перевищувати 1,5% мінімальної заробітної плати на 1 січня року, за 1 м <sup>2</sup> бази оподаткування. Фіксована ставка транспортного податку – 25000,00 грн. на кожний легковий автомобіль, який відповідає вартісним і віковим критеріям. Ставки земельного податку носять адвалорний характер (відсотковий діапазон до грошової нормативної оцінки земельної ділянки (до нормативної оцінки площі ріллі по територіальній одиниці – для земельних ділянок, які не отримали грошову оцінку))

<sup>233</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

1	2
Порядок обчислення податку	Величина податку на нерухоме майно визначається як добуток оподатковуваних м <sup>2</sup> площі та ставки податку. Податкові зобов'язання з транспортного податку визначаються шляхом застосування фіксованих ставок податку до кількості легкових автомобілів, які відповідають критеріям оподаткування. Плата за землю визначається на основі адвалорних ставок, коефіцієнта індексації та нормативної грошової оцінки (площі) земельних ділянок (ріллі по регіону) шляхом обчислення їх добутку
Податковий період	Календарний рік (для податку на нерухоме майно, плати за землю та транспортного податку). Можливий інший термін податкового періоду у зв'язку з набуттям права власності на майнові об'єкти протягом звітного податкового періоду
Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку	Податкові зобов'язання з податку на нерухоме майно, плати за землю та транспортного податку ідентифікуються платником податків на основі отриманого ним Повідомлення-рішення про сплату суми податку у термін до 1 липня року. Для юридичних осіб податкові звіти про зобов'язання з майнових податків подаються до 20 лютого при річному звітному періоді. Податкова декларація з плати за землю може складатися за місячний звітний період, у такому разі податковий звіт подається протягом 20 календарних днів після завершення звітного місяця
Строк та порядок сплати податку	Сплата податку на нерухоме майно, плати за землю та транспортного податку здійснюється фізичними особами протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення, а юридичними особами – авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, який настає за звітним кварталом (сплата земельного податку юридичними особами проводиться щомісячно протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця).
Податкові пільги	Від оподаткування податком на нерухоме майно звільняється низка об'єктів нерухомості, які використовуються для виконання державних управлінських і соціальних функцій; передбачене зменшення бази оподаткування на пільгові м <sup>2</sup> житлової нерухомості. Визначений перелік земельних ділянок, які не підлягають оподаткуванню земельним податком, установлений комплекс пільг для юридичних (перелік осіб, які не сплачують податок) і фізичних осіб (перелік осіб, які не сплачують податок у межах граничних норм за видами користування). Також можливе суцільне звільнення платників від сплати земельного податку у зв'язку із форс-мажорними обставинами на певній території

До переваг майнового оподаткування треба віднести значну фіскальну спроможність щодо наповнення бюджетів різних рівнів (особливо місцевих), можливість організації ефективного податкового контролю за вчасністю та повнотою сплати податків на майно, сприяння здійсненню ефективної політики управління активами платниками податків через позбавлення їх від незастосовуваних майнових об'єктів, на які треба нараховувати податкові платежі, тощо. Недоліками майнового оподаткування є надмірне фіскальне навантаження на платників, існування можливостей ухилення від сплати податків шляхом перереєстрації

майнових прав на пільгові категорії населення, відсутність раціональної практики ринкової оцінки майнових об'єктів (майнових прав) і можливість зменшення бази оподаткування, постійні зміни податкового законодавства у досліджуваній сфері.

Отже, майнове оподаткування набуває особливого поширення в податкових системах економічно розвинених країн як податкових платежів на багатство, що дозволяє даним видом податків активно виконувати фіскальну та регулюючу функції.

## **11.2. Податок на нерухоме майно, відмітне від земельної ділянки**

---

Принципи функціонування національної податкової системи передбачають оподаткування нерухомого майна (відмітного від земельних ділянок), що перебуває у власності юридичних та фізичних осіб. Механізм справляння даного виду майнового податку визначений положеннями статті 266 «Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки» Податкового кодексу України<sup>234</sup>.

Платниками податку на нерухоме майно, відмітне від земельної ділянки є економічні суб'єкти (у т.ч. нерезиденти), які володіють майновими правами на об'єкти житлової (нежитлової) нерухомості.

Об'єктом оподаткування цим майновим податком є об'єкт (повністю або ж його частка) житлової (нежитлової) нерухомості. Якщо такий об'єкт перебуває у власності кількох осіб з визначеними частками, то кожна така особа є платником податку відносно визначених податкових зобов'язань, які відповідають частці власності. У випадках, коли частки власності не ідентифіковані, платником податку на нерухоме майно є одна з осіб-власників.

Не є об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно (відмітне від земельних ділянок): житлова (нежитлова) нерухомість, яка перебуває у власності органів державного управління; житлова (нежитлова) нерухомість у зонах відчуження чи відселення; гуртожитки; житлова нерухомість непридатна для проживання; дитячі будинки сімейного типу; будинки багатодітних сімей (5 і більше дітей); будинки, що належать дітям-сиротам, дітям чи дітям позбавленим батьківського піклування, дітям з інвалідністю (виховуються одним із батьків, але не більше 1 об'єкта на дитину); тимчасові споруди (малі архітектурні форми), які використовуються фізичними особами для ведення бізнесу; житлова (нежитлова) нерухомість, що перебуває у власності громадських об'єднань осіб з інвалідністю;

---

<sup>234</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

об'єкти нерухомості, що перебувають у власності релігійних організацій; будівлі освітніх дошкільних і загальноосвітніх навчальних закладів незалежно від форми власності та джерел фінансування тощо.

Базою для оподаткування податком на нерухоме майно є загальна площа об'єкта житлової (нежитлової) нерухомості (у т.ч. 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»<sup>235</sup>. База оподаткування об'єктів нерухомості, які належать юридичним особам, розраховується ними самостійно, виходячи із загальної площі кожного окремого об'єкта на основі підтверджуючих право власності документів.

Податковим законодавством передбачені пільгові норми, які зменшують базу оподаткування податком на нерухоме майно: для квартир – на 60 м<sup>2</sup>; для житлових будинків – на 120 м<sup>2</sup>; для комбінованих об'єктів житлової нерухомості – на 180 м<sup>2</sup>. Можливість зменшення бази оподаткування податком на нерухоме майно надається щорічно. На нежитлову нерухомість наведений пільговий механізм не поширюється.

«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»<sup>236</sup>.

Базовий податковий (звітний) період для податку на нерухомість становить календарний рік.

Обчислення суми податку на об'єкти нерухомості, що належать фізичним особам, здійснюється контролюючим органом за місцем їх податкової адреси (місцем реєстрації). Обчислення суми податку на нерухоме майно здійснюється виходячи із загальної площі кожного з об'єктів нерухомості й відповідної ставки податку (причому для житлової нерухомості база оподаткування зменшується на пільгові м<sup>2</sup>).

Сума податку на нерухоме майно, відмітне від земельних ділянок, може

---

<sup>235</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>236</sup> Там само.

бути збільшена на фіксовану суму – 25000,00 грн. якщо фізична особа сукупно володіє квартирою (квартирами) площею більшою за 300 м<sup>2</sup>, будинком (будинками) – 500 м<sup>2</sup>.

Щороку до 1 липня контролюючими органами власникам нерухомого майна надсилаються (надаються особисто) за місцем їх податкової реєстрації податкове повідомлення-рішення про сплату суми податку із зазначенням відповідних платіжних реквізитів місцевих рад, а нерезидентам таке повідомлення надсилається за місцезнаходженням об'єктів житлової (нежитлової) нерухомості, яка перебуває у їх власності.

Контролюючі органи за місцем проживання (реєстрації) платників податку у 10-денний строк повідомляють відповідні контролюючі органи за місцезнаходженням об'єктів житлової (нежитлової) нерухомості про надіслані (особисто надані) платнику податку податкові повідомлення-рішення про сплату податку.

«Органи державної реєстрації прав на нерухоме майно, а також органи, що здійснюють реєстрацію місця проживання фізичних осіб, зобов'язані щокварталу у 15-денний строк після закінчення податкового (звітного) кварталу подавати контролюючим органам відомості, необхідні для розрахунку та справляння податку фізичними та юридичними особами, за місцем розташування такого об'єкта нерухомого майна станом на перше число відповідного кварталу»<sup>237</sup>.

Податок на нерухоме майно, відмітне від земельної ділянки, сплачується за місцем розташування об'єкта оподаткування і зараховується до відповідного бюджету. Фізичні особи можуть погашати визначені податкові зобов'язання через каси органів місцевого самоврядування за квитанцією про прийняття податків.

Податкове зобов'язання з податку на нерухоме майно за звітний рік погашається фізичними особами протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення, а юридичними особами – авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

Якщо контролюючий орган не надіслав (не надав особисто) податкове повідомлення-рішення про сплату суми податку у термін до 1 липня року, фізичні особи звільняються від відповідальності за несвоєчасну сплату податкового зобов'язання з податку на нерухоме майно.

Отже, механізм оподаткування податком на нерухоме майно, що відмітне від земельної ділянки, передбачає використання даних з майнових реєстрів про права власності на майнові об'єкти (житлові та нежитлові об'єкти) та визначених місцевими органами влади на основі загальнонаціональних орієнтирів ставок податку.

---

<sup>237</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

### 11.3. Транспортний податок

---

Податковим кодексом України (стаття 267 «Транспортний податок»)<sup>238</sup>, окрім оподаткування нерухомості (житлових та нежитлових об'єктів), також передбачено оподаткування окремих об'єктів рухомого майна, зокрема транспортних засобів певної категорії.

Платниками транспортного податку є економічні суб'єкти (фізичні та юридичні особи), у т.ч. нерезиденти, які володіють зареєстрованими власними легковими автомобілями, які відповідають визначеним критеріям віку та вартості.

Об'єктом оподаткування транспортним податком є легкові автомобілі, з дати виготовлення яких минуло не більше 5 років (включно) та середньоринкова вартість яких дорівнює величині більше 375 розмірів мінімальної заробітної плати, у значенні на 1 січня звітного року. Критерії вартості визначаються та затверджуються уповноваженим органом зі сфери економічного розвитку щорічно на 1 січня податкового року відносно марок та моделей легкових автомобілів, року їх виготовлення, типу пального та об'ємів двигуна. Станом на 1 лютого податкового року оприлюднюється перелік легкових автомобілів за вищенаведеними характеристиками, які підлягають оподаткуванню як рухоме майно.

Базою оподаткування транспортним податком є легковий автомобіль, який відповідає встановленим вартісним і віковим критеріям.

Ставка транспортного податку визначається у розрахунку на календарний рік у розмірі 25000,00 грн. за кожен одиницю об'єкта оподаткування, тобто – легковий автомобіль.

Для транспортного податку базовий податковий (звітний) період відповідає календарному року. Обчислення суми податкових зобов'язань фізичних осіб з транспортного податку здійснюється контролюючим органом за їх податковими адресами, які зазначаються у реєстраційних документах на об'єкт оподаткування.

Підставами для сплати фізичними особами транспортного податку є отримане ними на кожний автомобіль, що підлягає оподаткуванню у термін до 1 липня базового звітного періоду податкове повідомлення-рішення про сплату податку. Даний документ повинен містити не тільки детальні дані про транспортний засіб (об'єкт оподаткування): рік випуску, марка, модель, об'єм циліндрів двигуна (см<sup>3</sup>) та розмір ставки податку, але й банківські реквізити погашення податкових зобов'язань.

Юридичні особи як платники транспортного податку повинні

---

<sup>238</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

самостійно визначати суму податкових зобов'язань станом на 1 січня та не пізніше 20 лютого податкового року подавати за місцем реєстрації об'єкта оподаткування контролюючому органу декларацію за визначеною на національному рівні формою з розбивкою річної суми рівними частками поквартально. Якщо легковий автомобіль, який є об'єктом оподаткування, придбаний протягом року, декларація юридичною особою подається до контролюючих органів протягом місяця з дня встановлення права власності, а транспортний податок сплачується, починаючи з місяця, у якому виникло право власності на такий об'єкт.

У разі зміни власника на об'єкт оподаткування транспортним податком протягом звітного року податкові зобов'язання обчислюються попереднім власником за період з 1 січня цього року до дати (початку місяця), у якому він утратив право власності на майновий об'єкт, а новим власником – починаючи з місяця, в якому він набув право власності на цей об'єкт оподаткування транспортним податком. За легкові транспортні засоби, які становлять об'єкт оподаткування транспортним податком і придбані протягом року, податкові зобов'язання погашаються пропорційно кількості місяців, які залишилися до кінця звітного податкового року, починаючи з місяця, у якому проведено реєстрацію транспортного засобу.

Якщо п'ятирічний вік легкового автомобіля закінчився протягом звітного податкового року податок сплачується за період з 1 січня року до початку місяця, наступного за місяцем, в якому вік такого автомобіля досяг вікової межі (5 років).

Транспортний податок сплачується за місцем реєстрації легкових автомобілів і зараховується до відповідного бюджету. Податкові зобов'язання з транспортного податку погашаються фізичними особами – протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення про сплату податку, а юридичними особами – щоквартально авансовими внесками до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються у податковому звіті (річній податковій декларації).

Отже, транспортний податок ідентифікований як фіскальний платіж на предмети розкоші, передбачає сплату юридичними та фізичними особами фіксованого платежу на кожний легковий автомобіль, який відповідає вартісним і віковим категоріям оподаткування.

#### **11.4. Плата за землю**

---

До переліку об'єктів оподаткування майновими податками зі складу нерухомого майна, окрім житлових і нежитлових приміщень, входять земельні ділянки. «Земельна ділянка – частина земної поверхні з

установленими межами, певним місцем розташування, цільовим (господарським) призначенням та з визначеними щодо неї правами»<sup>239</sup>.

Плата за землю – обов’язковий фіскальний платіж у складі майнових податків, який утримується з фізичних та юридичних осіб у формі земельного податку або орендної плати за земельні ділянки комунальної та державної власності. Земельний податок – обов’язковий фіскальний платіж, який утримується із власників земельних ділянок та земельних паїв (часток), а також постійних землекористувачів (економічні суб’єкти (у т.ч. нерезиденти), які використовують земельні ділянки комунальної та державної власності).

До платників плати за землю належать: власники земельних ділянок, паїв та часток; землекористувачі, які отримали право постійного користування земельними ділянками комунальної та державної власності; орендарі – землекористувачі земельних ділянок комунальної та державної власності відповідно до договорів оренди.

Об’єкти оподаткування платою за землю поділяються на об’єкти оподаткування земельним податком та об’єкти оподаткування орендною платою. До перших належить відносити земельні ділянки, частки (паї), які перебувають у приватній власності та земельні ділянки комунальної та державної власності, які перебувають у володінні на праві постійного користування. До об’єктів оподаткування орендною платою належать земельні ділянки комунальної та державної власності, що надані в користування на договірних орендних умовах.

Визначення бази оподаткування для плати за землю базується на двох основних підходах, які пов’язані з можливостями достовірної вартісної оцінки земельних ділянок. Виходячи з даного твердження, базою оподаткування для плати за землю є: нормативна грошова оцінка об’єкта оподаткування (земельної ділянки, паю чи частки) з урахуванням законодавчо встановленого коефіцієнта індексації; площа земельної ділянки (паю, частки), нормативну грошову оцінку якої не здійснено.

Значення нормативної грошової оцінки земельних ділянок наводиться органом місцевого самоврядування до 15 липня календарного року, який передуює податковому звітному року, у якому буде застосовано даного роду оцінку.

Податкові зобов’язання за земельні ділянки, що надані на землях лісгосподарського призначення формуються на основі значень земельного податку та рентної плати.

Ставка земельного податку за земельні ділянки, які отримали вартісну оцінку встановлюється у розмірі не більше 3%, для лісових земель – не більше 0,1%, для земель загального користування – не більше 1%, для

---

<sup>239</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.



сільськогосподарських угідь – не менше 0,3% та не більше 1% від їх нормативної грошової оцінки. Ставка земельного податку не можуть перевищувати 12% від їх нормативної грошової оцінки за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні (крім державної та комунальної форм власності). Для земельних ділянок, що не отримали вартісної оцінки та розташовані в населених пунктах або за їх межами, ставки земельного податку встановлюється у розмірі не більше 5%, для сільськогосподарських угідь – від 0,3% до 5%, для лісових земель – не більше 0,1% від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по області.

Даний вид майнових податків характеризується широким спектром пільг, що надаються фізичним та юридичним особам. Від сплати земельного податку звільняються наступні категорії фізичних осіб (у межах законодавчо встановлених граничних норм): пенсіонери (за віком); особи з інвалідністю I та II групи; ветерани війни; фізичні особи, які виховують 3 та більше дітей віком до 18 років; фізичні особи-чорнобильці. Граничні норми за кожним видом використання: для особистого ведення господарства – у розмірі не більше як 2 га; для будівництва й обслуговування житлових і господарських будівель: у містах – не більше як 0,10 га, у селах – не більше як 0,25 га, в селищах – не більше як 0,15 га; для індивідуального дачного будівництва – не більше як 0,10 гектара; для будівництва індивідуальних гаражів – не більше як 0,01 га; для ведення садівництва – не більше як 0,12 га.

Звільнення від сплати земельного податку також надається власникам та землекористувачам земельних ділянок (паїв) за умови їх передачі оренду платнику єдиного податку четвертої групи.

Якщо фізична особа-пільговик станом на 1 січня поточного року має у власному володінні кілька земельних ділянок одного виду використання, площа яких перевищує межі граничних норм, така особа до 1 травня поточного року подає до контролюючого органу за місцем знаходження будь-якої земельної ділянки письмову заяву у довільній формі про самостійне обрання (зміну) земельних ділянок для застосування пільги. У такому випадку право на пільгу починає діяти з базового звітного періоду, в якому подано таку заяву, та діє до початку місяця, що настає за місяцем подання нової заяви про застосування пільги на сплату земельного податку. Якщо заява про застосування пільги подається після 1 травня поточного року, пільги в оподаткуванні земельним податком починають діяти з наступного звітного податкового періоду.

Щодо юридичних осіб, то від сплати земельного податку звільняються санаторні, курортні та оздоровчі заклади громадських об'єднань, громадські об'єднання осіб з інвалідністю, бази олімпійської та параолімпійської підготовки, комунальні та державні санаторно-курортні заклади, дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форми власності і

джерел фінансування, а також заклади культури, фізичної культури та спорту, науки, освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів.

Крім сукупності наведених пільг, чинним податковим законодавством передбачений набір випадків, коли земельні ділянки не підпадають під оподаткування земельним податком. До такого переліку належать угіддя радіоактивних зон, тимчасово законсервовані земельні ділянки, земельні ділянки, які перебувають на стадії сільськогосподарського освоєння, землі дорожнього господарства, земельні ділянки кладовищ, крематоріїв і колумбаріїв, земельні ділянки на яких розміщені культові споруди, дипломатичні представництва тощо.

Базовим звітним податковим періодом для плати за землю (земельного податку) є календарний рік. 285.2. Даний період починається 1 січня і закінчується 31 грудня того ж року (в окремих випадках він може бути меншим за 12 місяців (для новоутворених економічних об'єктів, набуття права власності на нові земельні ділянки протягом звітного податкового періоду)).

Порядок обчислення плати за землю базується на даних, які засвідчують право власності та його кількісні характеристики відносно земельних об'єктів, а саме даних державного земельного кадастру; даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно; інформації із сертифікатів на право на земельні паї; даних з державних актів на землю; рішеннях органу місцевого самоврядування про виділення земельних ділянок у натурі (на місцевості) власникам земельних часток (паїв); інших даних із правовстановлюючих документів тощо. «У разі подання платником податку до контролюючого органу правовстановлюючих документів на земельну ділянку, земельну частку (пай), відомості про які відсутні у базах даних інформаційних систем центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, нарахування податку фізичним особам здійснюється на підставі поданих платником податку відомостей до отримання контролюючим органом інформації про перехід права власності на об'єкт оподаткування»<sup>240</sup>.

Платники плати за землю (за винятком фізичних осіб) самостійно щорічно станом на 1 січня та не пізніше 20 лютого розраховують податкові зобов'язання з плати за землю та подають до відповідного контролюючого органу за місцезнаходженням об'єктів оподаткування податкову декларацію (разом із витягом про нормативну грошову оцінку земельної ділянки, встановлену на основі технічної документації) на поточний рік із поділом річної суми за місяцями. За власною ініціативою платники досліджуваного виду фіскальних платежів можуть подавати місячні

---

<sup>240</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

податкові звіти протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним. Даних умов слід дотримуватися при набутті права власності на нові земельні ділянки або ж якщо були зміни об'єкта оподаткування протягом року.

Нарахування фізичним особам сум зобов'язань з плати за землю проводиться за місцем знаходження земельної ділянки контролюючими органами, які надсилають платнику податку до 1 липня звітного податкового року податкове повідомлення-рішення про внесення податку за визначеною формою разом із детальним розрахунком суми податку, який, повинен містити кадастровий номер та площу земельної ділянки, розмір ставки податку та розмір пільги зі сплати податку.

Якщо на земельній ділянці знаходиться житлова чи нежитлова будівля, яка перебуває у спільній власності, то податок нараховується з урахуванням прибудинкової території, що належить кожній особі-власнику (фізичній чи юридичній особам).

Платники земельного податку сплачують його з дня виникнення права власності (права користування) земельною ділянкою. Якщо такий юридичний стан припиняється, то плата за землю сплачується за фактичний період перебування землі у власності чи користуванні.

«Податкове зобов'язанням щодо плати за землю, визначене у податковій декларації на поточний рік, сплачується рівними частками власниками та землекористувачами земельних ділянок за місцезнаходженням земельної ділянки за податковий період, який дорівнює календарному місяцю, щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця»<sup>241</sup>.

Плата за землю фізичними особами здійснюється протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення. У сільській місцевості оплата такими особами податкових зобов'язань може проводитися через каси сільських (селищних, об'єднаних територіальних громад) за квитанцією про приймання податкових платежів. У випадку якщо контролюючий орган не надіслав (не надав особисто) податкове повідомлення-рішення у терміни до 1 липня податкового року, фізичні особи звільняються від відповідальності за несвоєчасне погашення зобов'язання із земельного податку.

З метою обчислення земельного податку й орендної плати використовується нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації.

Центральний орган виконавчої влади, який реалізує державну політику у сфері земельних відносин використовуючи індекс споживчих цін за попередній звітний рік обчислює величину коефіцієнта індексації

---

<sup>241</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

нормативної грошової оцінки земель ( $K_i$ ), на який змінюється нормативна грошова оцінка земельних ділянок. Даний коефіцієнт розраховується за формулою:

$$K_i = I_{\text{цн}} / 100 \quad (11.1)$$

де  $I_{\text{цн}}$  – індекс споживчих цін за попередній звітний рік.

У разі, якщо індекс споживчих цін перевищує 115%, такий індекс застосовується зі значенням 115.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин і місцеві органи виконавчої влади не пізніше 15 січня поточного року забезпечують інформування суб'єктів державної податкової політики і платників земельного податку про щорічну індексацію нормативної грошової оцінки земель.

Отже, порядок обчислення плати за землю оперує механізмами визначення зобов'язань із земельного податку й орендної плати, базується на процедурах грошової оцінки вартості земельних ділянок, застосуванні коефіцієнтів індексації, адвалорних податкових ставок.

## 11.5. Місцеві збори

---

Розділом XII «Податок на майно» Податкового кодексу України<sup>242</sup> регламентований порядок обчислення та справляння податкових платежів, які відповідно до чинного податкового законодавства віднесені до місцевих зборів, мова йде про туристичний збір і збір за місця для паркування транспортних засобів.

Платниками туристичного збору є громадяни України, громадяни іноземних країн, особи без громадянства, які тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі) на територіях де прийнято відповідними органами рішення про справляння такого виду фіскального платежу. До платників туристичного збору не відносяться особи, які постійно проживають на умовах договорів найму, особи-резиденти, які тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі), які належать фізичним особам, ветерани війни, чорнобильці, особи з інвалідністю, діти віком до 18 років, внутрішньо переміщені особи, взяті на облік, тощо.

Ставка туристичного збору встановлюється за рішенням органів

---

<sup>242</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

місцевого самоврядування за кожну добу тимчасового розміщення особи у місцях проживання або ночівлі у розмірі до 0,5% – для внутрішнього туризму (громадян України) та до 5% – для в'їзного туризму (осіб-нерезидентів) від розміру мінімальної заробітної плати на 1 січня календарного року, для однієї особи за одну добу тимчасового проживання (розміщення).

Базою справляння туристичного збору є загальна кількість днів проживання у місцях тимчасового розміщення.

Податковими агентами, на яких покладені функції з нарахування та погашення зобов'язань з туристичного збору є юридичні та фізичні особи (у т.ч. посередницькі організації), які надають послуги з тимчасового розміщення осіб за наступними місця проживання (ночівлі): готелі; мотелі; хостели; кемпінги; пансіонати; заклади готельного типу; житлові будинки; квартири; садові та дачні будинки; інші місця проживання чи ночівлі.

Перелік податкових агентів туристичного збору та детальна інформація про них оприлюднюються на офіційних веб-сайтах органів місцевого самоврядування.

Платники туристичного збору погашають відповідні податкові зобов'язання, за заявленими ставками, авансовим внеском податковим агентам перед тимчасовим розміщенням у місцях проживання (ночівлі).

«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. 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»<sup>243</sup>.

Податковий агент, який володіє складною організаційною структурою та має підрозділи, які територіально розділені (без статусу юридичної особи) та надають послуги з розміщення у місцях проживання (ночівлі) не за місцем податкової реєстрації такого податкового агента, зобов'язаний зареєструвати такий відокремлений підрозділ як окремого податкового агента для сплати туристичного збору у контролюючому органі за фактичним місцезнаходженням підрозділу.

---

<sup>243</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

Базовий податковий (звітний) період для туристичного збору дорівнює календарному кварталу.

З метою наповнення місцевих бюджетів фінансовими ресурсами чинним податковим законодавством передбачена можливість ідентифікації у складі місцевих зборів збору за місця для паркування транспортних засобів.

Платниками збору за місця для паркування транспортних засобів є юридичні та фізичні особи-підприємці, які за рішенням органів місцевого самоврядування здійснюють господарську діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках. Також за даного роду рішеннями визначається перелік земельних ділянок, які відводяться для паркування із зазначенням їх технічних характеристик.

Об'єктом оподаткування досліджуванним збором є земельна ділянка, яка згідно з рішенням органів місцевого самоврядування, спеціально надана для забезпечення паркування транспортних засобів за винятком площі земельної ділянки, яка відведена для безоплатного паркування транспортних засобів. Базою оподаткування збором за місця для паркування транспортних засобів є площа земельної ділянки, відведена для паркування, а також площа стоянок, паркінгів, гаражів, які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету.

Ставки збору за місця для паркування транспортних засобів визначаються за кожний день здійснення визначених типів господарських операцій у національній валюті у розмірі до 0,075% мінімальної заробітної плати на 1 січня звітного року за 1 м<sup>2</sup> площі земельної ділянки,.

При визначенні ставки збору за місця для паркування транспортних засобів збору органи місцевого самоврядування враховують низку якісних та кількісних факторів, а саме: місцезнаходження місць для паркування транспортних засобів, площу спеціально відведеного місця, кількість місць для паркування транспортних засобів, режим роботи, спосіб поставлення транспортних засобів на стоянку та їх заповнюваність.

Визначена згідно з податковою декларацією платником сума збору за місця для паркування транспортних засобів за звітний (податковий) квартал, сплачується щоквартально, у визначений для квартального податкового періоду термін, за місцезнаходженням об'єкта оподаткування.

Податковий агент, який володіє складною організаційною структурою та має підрозділи, які територіально розділені (без статусу юридичної особи) та надають послуги з паркування транспортних засобів не за місцем податкової реєстрації такого податкового агента, зобов'язаний зареєструвати такий відокремлений підрозділ як окремого податкового агента для сплати досліджуваного збору у контролюючому органі за фактичним місцезнаходженням підрозділу.

Базовий податковий (звітний) період для збору за місця для паркування транспортних засобів дорівнює календарному кварталу.

Отже, чинним податковим законодавством передбачена можливість ідентифікації органами місцевого самоврядування податкових зборів, справляння яких повинно забезпечити накопичення податкових фіскальних платежів для фінансування видатків місцевих бюджетів.

### **Запитання та завдання для самоконтролю**

---

1. Дайте визначення поняттю «майно».
2. Що входить до складу нерухомого майна?
3. Хто є платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельних ділянок?
4. Чи існують пільги для платників податку на нерухоме майно, відмінне від земельних ділянок?
5. Який механізм справляння транспортного податку?
6. Яка різниця між платою за землю і земельним податком?
7. Чи визначені пільгові категорії платників земельного податку?
8. Як установлюються ставки земельного податку?
9. Визначте порядок оподаткування господарських операцій туристичним збором.
10. Хто є платником збору за місця для паркування транспортних засобів?

## РОЗДІЛ 12 **СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ**

---

*У розділі розглядаються такі питання:*

- 12.1. Загальна характеристика елементів єдиного податку.
- 12.2. Платники єдиного податку.
- 12.3. Об'єкти та база оподаткування єдиним податком.
- 12.4. Ставки єдиного податку.
- 12.5. Податковий (звітний) період для платників єдиного податку.
- 12.6. Порядок нарахування та строки сплати єдиного податку.
- 12.7. Ведення обліку та складання звітності платниками єдиного податку.

### **12.1. Загальна характеристика елементів єдиного податку**

---

Ефективність і раціональність податкової політики та податкової системи визначаються здатністю виконувати податками покладених на них функцій. Здійснення системою оподаткування на мікрорівні регулюючих та стимулюючих заходів економічного характеру передбачає виділення із загальної сукупності суб'єктів підприємницької діяльності, які, зважаючи на незначні обсяги діяльності, обмеженість у фінансових, матеріальних і трудових ресурсах або ж на виконання окремих типів господарських операцій (здійснення окремих видів господарської діяльності), не в змозі виконувати процедури із погашення податкових зобов'язань за визначеним переліком податків, платежів і зборів. Розв'язання наведеної організаційної, методичної та методологічної проблеми вбачається в ідентифікації для окремих груп суб'єктів господарювання інтегрованого податку з простим механізмом обчислення, тобто введення у практичну дію спрощеної системи оподаткування.

Спрощена система оподаткування – це організаційно та методично визначений особливий альтернативний механізм оподаткування фінансово-господарської діяльності окремої групи економічних суб'єктів на основі заміни єдиним податком системи податків, зборів та платежів. «Альтернативні системи оподаткування є своєрідним проявом демократизації суспільства. За їх наявності суб'єкти підприємницької діяльності – платники податків – отримують можливість самостійного вибору податкових умов господарювання, тобто мають змогу активно впливати на цей фактор зовнішнього середовища, що суттєво збільшує



ступінь їх свободи в прийнятті господарських рішень. Тому можливість застосування альтернативних систем оподаткування на рівні суб'єктів підприємницької діяльності належить розглядати як один із резервів підвищення ефективності їх господарювання»<sup>244</sup>.

Альтернативність підходів щодо оподаткування діяльності суб'єктів господарювання підкреслює можливість лібералізації та зменшення заангажованості податкової системи, удосконалення механізму взаємовідносин між платниками податків і контролюючими органами, зменшити управлінські та організаційні витрати обидвох сторін, забезпечити перспективний розвиток підприємницьких структур тощо.

Спрощена система оподаткування передбачає сплату єдиного податкового платежу. Згідно статті 297 «Особливості нарахування, сплати та подання звітності з окремих податків і зборів платниками єдиного податку» Податкового кодексу України<sup>245</sup> суб'єкти підприємницької діяльності, які отримали статус платника єдиного податку звільняються від обов'язків нарахування, сплати та подання податкової звітності з наступних податків і податкових платежів: податку на прибуток підприємств; податку на доходи фізичних осіб у частині доходів, які одержані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку; податку на додану вартість з операцій на митній території України (за винятком податку на додану вартість, що сплачується платниками, які обрали ставку єдиного податку – 3%, а також що сплачується платниками єдиного податку четвертої групи); податку на майно в частині земельного податку за земельні об'єкти, які використовуються платниками єдиного податку першої, другої та третьої групи для здійснення передбачених реєстраційними документами господарських операцій та платниками єдиного податку четвертої групи для проведення сільськогосподарського товаровиробництва; рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи.

У табл. 12.1 наведена загальна характеристика елементів єдиного податку.

Таблиця 12.1

**Загальна характеристика елементів єдиного податку**

Елемент податку	Характеристика
1	2
Платники податку	Фізичні особи-підприємці та юридичні особи, діяльність яких (залежно від групи платників) відповідає вартісним критеріям (річна величина доходів не повинна перевищувати визначеної межі), обмеженням у кількості найманих працівників, а також частки продукції сільськогосподарського товаровиробництва

<sup>244</sup> Іванов Ю.Б. Альтернативні системи оподаткування. Монографія. Харків: ХДЕУ-Торнадо, 2003. 517 с. С. 4.

<sup>245</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

1	2
Об'єкт і база оподаткування	Перша група – прожитковий мінімум для працездатних осіб; друга група – мінімальна заробітна плата; третя група – фактично отримані доходи за звітний рік; четверта група – площа сільськогосподарських угідь, земель водного фонду, нормативна грошова оцінка угідь і ріллі територіальної одиниці
Ставка податку	Розмір податкових ставок диференціюється в залежності від групи платників єдиного податку (I група: $\leq 10\%$ розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб; II група: $\leq 20$ відсотків розміру мінімальної заробітної плати; III група – 3% або 5% від величини отриманих доходів (застосування ставки у розмірі 3% передбачає сплату податку на додану вартість); IV група – у % до бази оподаткування (грошової нормативної оцінки земельних ділянок або ріллі за територіальною ознакою)
Порядок обчислення податку	Податкові зобов'язання з єдиного податку визначаються платниками самостійно залежно від ідентифікованої групи платників шляхом застосування фіксованих ставок або ж через визначення бази оподаткування та використання відповідних ставок єдиного податку
Податковий період	Базовим податковим періодом для платників єдиного податку першої, другої та четвертої груп є календарний рік, а для платників третьої групи – календарний квартал (для платників податку на додану вартість для подання відповідних податкових декларацій – календарний місяць)
Строк і порядок подання звітності про обчислення і сплату податку	Платники єдиного податку подають звітність до контролюючих органів за місцем податкової реєстрації у терміни протягом 60 календарних днів, які настають за останнім днем календарного року (перша та друга група платників), та протягом 40 календарних днів, що настають за останнім днем календарного кварталу (третя група платників). Платники єдиного податку (четверта група платників) подають декларацію не пізніше 20 лютого поточного року за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки
Строк і порядок сплати податку	Платники єдиного податку першої та другої групи погашають податкові зобов'язання шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця (існує можливість сплати єдиного податку авансовим платежем у розрахунку на квартал чи рік). Платники єдиного податку (третя група) погашають відповідні податкові зобов'язання протягом 10 календарних днів після завершення граничного строку подання податкового звіту (декларації) за звітний податковий квартал. Платники єдиного податку (третя група) погашають податкові зобов'язання щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового кварталу в таких частках: у I кв. – 10%; у II кв. – 10%; у III кв. – 50%; у IV кв. – 30%

Альтернативність підходів до організації функціонування системи оподаткування на рівні суб'єктів підприємницької діяльності призводить до ідентифікації переваг і недоліків спрощеної системи оподаткування, що потребує їх урахування при визначенні принципів податкової політики.

До переваг спрощеної системи оподаткування можна віднести такі

факти: стимулювання розвитку малого підприємництва, конкурентного середовища, забезпечення демонополізації економіки та зменшення частки її тіньового сектору; забезпечення стану зростання обсягів податкових надходжень до бюджетів; у зв'язку зі скороченням переліку податкових платежів зменшується регуляторний вплив (вплив змін законодавства) на оподаткування фінансово-господарської діяльності; спрощення розрахунків, пов'язаних із визначенням зобов'язань з податків і зборів; зменшення масштабів і трудомісткості обліку в цілому та податкових розрахунків, зокрема; можливість вибору системи оподаткування із множини альтернативних, яка найбільше відповідає поточному фінансовому стану та цілям перспективного розвитку тощо.

Недоліками спрощеної системи оподаткування є: потенційна можливість зменшення ефективності управління економічними процесами на основі податкового регулювання; залежність податкового статусу та механізму визначення податкових показників від значень державних соціально-економічних стандартів і нормативів; вибірковість у застосуванні права спрощеного оподаткування залежно від видів та обсягів діяльності; можливість ухилення від сплати податків (зменшення податкового навантаження) шляхом поділу суб'єкта господарювання на частки з метою отримання статусу суб'єкта альтернативної системи оподаткування тощо.

Отже, під спрощеною системою оподаткування належить розуміти дієвий механізм податкового регулювання соціально-економічних процесів, пов'язаних із необхідністю стимулювання розвитку підприємництва, наповнення бюджетів фінансовими ресурсами, нівелювання деструктивних явищ в економіці, забезпечення сталого розвитку тощо.

## 12.2. Платники єдиного податку

---

Отримання підприємницькими структурами (юридичними та фізичними особами) податкового статусу суб'єкта спрощеної системи оподаткування (платника єдиного податку) передбачає досягнення відповідності параметрів їх фінансово-господарської діяльності низці господарським, організаційним, видовим і фінансовим критеріям (вимогам). Дані вимоги диференційовані відносно видів (груп), на які поділяються платники єдиного податку.

Відповідно до норм Податкового кодексу України<sup>246</sup> економічні суб'єкти зі статусом платника єдиного податку можуть бути віднесені до однієї з чотирьох груп (рис. 12.1).

---

<sup>246</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

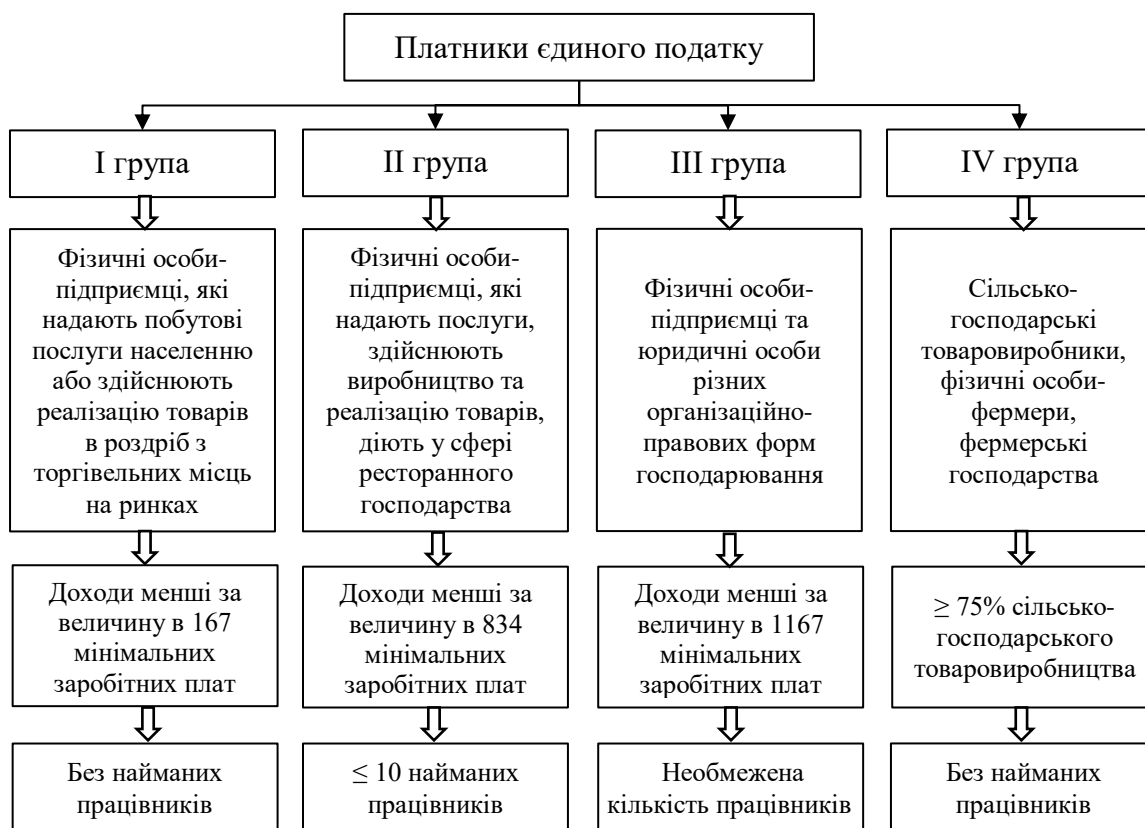


Рис. 12.1. Платники єдиного податку

До першої групи платників єдиного податку входять фізичні особи-підприємці, діяльність яких передбачає реалізацію товарів у роздріб з торговельних місць на ринках або ж надання побутових послуг населенню, а також невикористання праці найманих осіб (працівників). Обмежувачим вартісним фактором є те, що обсяги доходу (за видами, які регламентовані на національному рівні) протягом календарного податкового року не повинні перевищувати 167 розмірів мінімальної заробітної плати на 1 січня звітного року.

Друга група платників єдиного податку охоплює фізичних осіб-підприємців, які надають побутові послуги населенню чи платникам єдиного податку, виконують виробничі операції, здійснюють реалізацію товарних активів, задіяні у сфері ресторанного господарства, а кількість найманих працівників, які перебувають з платником єдиного податку у трудових відносинах одночасно не більша 10 осіб. Вартісний обмежувачий фактор – дохід за звітний період не більше 834 мінімальних заробітних плат на 1 січня звітного року. Також існують обмеження щодо видів діяльності, якими можуть займатися платники даної групи єдиного податку, зокрема до заборонених видів діяльності належить надання посередницьких послуг з оцінювання, купівлі-продажу, найму нерухомого майна; виробництво та реалізація ювелірних виробів з дорогоцінних та напівдорогоцінних металів;

надання послуг з доступу до мережі Internet. У випадку якщо фізичні особи-підприємці виконують такі операції, то, зваживши на обсяги отриманих доходів, їх потрібно відносити до третьої групи платників єдиного податку або ж розглядати як суб'єктів загальної системи оподаткування.

Положеннями податкового кодексу України<sup>247</sup> деталізовано перелік побутових послуг, які можуть надаватися платниками єдиного податку першої та другої групи: послуги з ремонту одягу та взуття; виготовлення одягу, головних уборів і взуття за індивідуальними замовленнями; послуги з побутових текстильних виробів; послуги з ремонту та реставрації килимів і килимових виробів; виготовлення меблів (їх ремонт) за індивідуальним замовленням; виготовлення теслярських і столярних виробів за індивідуальним замовленням; послуги з ремонту годинників; послуги з ремонту велосипедів; технічне обслуговування та ремонт транспортних засобів за індивідуальним замовленням; ремонт та обслуговування побітової техніки, музичних інструментів; виготовлення ювелірних виробів (їх ремонт) за індивідуальним замовленням; прокат речей особистого користування та побутових товарів; послуги перукарень; послуги з прибирання; ритуальні послуги тощо.

До третьої групи платників єдиного податку відносяться фізичні особи-підприємці та юридичні особи з необмеженою кількістю найманих працівників, обсяги доходу яких протягом календарного року не перевищували 1167 мінімальних заробітних плат на 1 січня звітного року.

Четверта група платників єдиного податку складається із сільськогосподарських товаровиробників: юридичних осіб з часткою сільськогосподарського товаровиробництва, яка рівна або більша за 75%; фізичних осіб-підприємців, які здійснюють свою діяльність на принципах фермерського господарства (проводять господарську діяльність за місцем податкової реєстрації, не використовують найманих працівників, членами фермерського господарства є тільки члени сім'ї, займаються винятково сільськогосподарським виробництвом, площа земель (водного фонду) у власності – 0,5-20 га).

При розгляді питань щодо дотримання фізичними особами-підприємцями критеріїв чисельності найманих працівників при визначенні їх кількості не беруться до розрахунку особи (наймані працівники), які перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю і пологами чи по догляду за дитиною до досягнення нею передбаченого законодавством віку, а також особи (наймані працівники), мобілізовані на військову службу.

Крім наведених обмежень щодо віднесення економічних суб'єктів до тієї чи іншої групи платників єдиного податку, існують прямі заборони перебування на спрощеній системі оподаткування для суб'єктів

---

<sup>247</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

господарювання при здійсненні ними наступних видів діяльності: організація та проведення азартних ігор, лотерей, парі (за винятком розповсюдження лотерей); виготовлення, реалізація, експорт та імпорт підакцизних товарів; видобування, виробництво та реалізація дорогоцінного каміння та металів; обмін валют; видобування та реалізація корисних копалин (за винятком місцевого значення); виконання операцій у сфері фінансового посередництва; діяльність з управління суб'єктами господарювання; надання поштових послуг, послуг телефонного зв'язку, послуг з технічного обслуговування та експлуатації телекомунікаційних мереж; реалізація предметів мистецтва та антикваріату; організація аукціонів з реалізації виробів мистецтва, предметів колекціонування, антикваріату; організація та проведення гастрольних заходів. Також до сфери спрощеної системи оподаткування (перша, друга, третя групи) не входять фізичні особи-підприємці, які здійснюють технічні випробування та технічні дослідження, надають аудиторські послуги, здають в оренду земельні ділянки, площею більшою за 0,2 га, житлові приміщення – 400 м<sup>2</sup>, нежитлові приміщення – 900 м<sup>2</sup>; суб'єкти підприємницької діяльності, у зареєстрованому капіталі яких частки, що належать юридичним особам – неплатникам єдиного податку, дорівнює або більша 25% відсотків; відокремлені підрозділи юридичної особи, неплатника єдиного податку; нерезиденти; економічні суб'єкти, які мають податковий борг, крім безнадійного податкового боргу ідентифікованого у результаті форс-мажорних обставин (обставин непереборної сили); страхові брокери, кредитні спілки, ломбарди, банки, реєстратори цінних паперів, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, пенсійні та інвестиційні фонди, інші фінансові установи.

Окремі групи сільськогосподарських товаровиробників не можуть входити до четвертої групи платників єдиного податку з таких причин: понад 50% їхнього доходу, що одержаний від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва є дохід від реалізації декоративних рослин, хутряних виробів (за винятком хутрової сировини), диких тварин і птахів; суб'єкт господарювання займається виробництвом м'яса свійської птиці, її розведенням для подальшої реалізації, вирощуванням перепелів і страусів; суб'єкт господарювання здійснює виробництво підакцизної продукції (за винятком виноградних виноматеріалів); суб'єкт господарювання має податковий борг (за винятком безнадійного податкового боргу, що мав місце внаслідок форс-мажорних обставин) станом на 1 січня базового звітного податкового року.

Для платників єдиного податку (перша, друга, третя групи) діє ще один вид обмежень, що носить предметно-розрахунковий характер, а саме: передбачається заборона на здійснення розрахунків за відвантаженою продукцією, товари, роботи та послуги у формах, відмітних від грошової

готівкової чи безготівкової форми.

Отже, поділ платників єдиного податку на групи здійснюється з метою формування справедливого податкового навантаження відносно результатів їх роботи, а для правильної ідентифікації платників єдиного податку відносно певної групи, поряд із урахуванням інших критеріїв, потрібно достовірно визначити річні обсяги доходу, що для окремих з них є об'єктом і базою оподаткування.

### **12.3. Об'єкти та база оподаткування єдиним податком**

---

Визначення величини доходу платника єдиного податку має дуалістичну мету: є об'єктом та базою оподаткування єдиним податком (третья група платників); ідентифікована величина доходів застосовується для обґрунтування права суб'єкта господарювання зареєструватися платником досліджуваного податкового платежу й отримати статус суб'єкта спрощеної системи оподаткування.

Для фізичних осіб-підприємців платників єдиного податку доходи – це отримані протягом звітного періоду економічні вигоди у матеріальній або нематеріальній, готівковій чи безготівковій грошових формах. Для даної категорії платників єдиного податку до загальної величини доходів не входять одержані пасивні доходи (відсотки, дивіденди, роялті та страхові виплати), а також доходи, отримані від реалізації рухомого та нерухомого майна, що належить фізичній особі-підприємцю та використовується у фінансово-господарській діяльності.

Для юридичних осіб-платників єдиного податку під доходами розуміється будь-який вид доходу, одержаний протягом звітного податкового періоду в грошовій (готівковій чи безготівковій), матеріальній або нематеріальній формах.

До суми отриманих платниками єдиного податку доходів зараховується вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду. «Безоплатно отриманими вважаються товари (роботи, послуги), надані платнику єдиного податку згідно з письмовими договорами дарування та іншими письмовими договорами, укладеними згідно із законодавством, за якими не передбачено грошової або іншої компенсації вартості таких товарів (робіт, послуг) чи їх повернення, а також товари, передані платнику єдиного податку на відповідальне зберігання і використані таким платником єдиного податку»<sup>248</sup>.

Якщо платник єдиного податку третьої групи є платником податку на

---

<sup>248</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

додану вартість, то до суми отриманих ним доходів включається величина кредиторської заборгованості по якій минув термін позовної давності. Також до доходів юридичної особи (платника єдиного податку третьої групи) включається вартість реалізованої протягом звітного періоду продукції (товарів, робіт, послуг), за яку отриманий авансовий платіж (попередня оплата) у період сплати інших податків і зборів.

«При продажу основних засобів юридичними особами – платниками єдиного податку дохід визначається як сума коштів, отриманих від продажу таких основних засобів. Якщо основні засоби продані після їх використання протягом 12 календарних місяців з дня введення в експлуатацію, дохід визначається як різниця між сумою коштів, отриманою від продажу таких основних засобів, та їх залишковою балансовою вартістю, що склалася на день продажу»<sup>249</sup>.

Доходи платника єдиного податку від надання послуг чи виконання робіт на основі агентських договорів (доручення, комісії, експедирування) визнаються в сумі отриманої винагороди.

Якщо платником єдиного податку отримано дохід в іноземній валюті, то його еквівалент в національній валюті визначається на основі її офіційного курсу до іноземної валюти на дату отримання такого доходу.

«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»<sup>250</sup>. У випадках здійснення торгівельних операцій за допомогою торговельних автоматів (іншого схожого обладнання), що не передбачає наявності реєстратора розрахункових операцій (програмного реєстратора розрахункових операцій), датою одержання платником єдиного податку доходу вважається дата вилучення з такого обладнання грошової виручки. А у разі здійснення торгівельних операцій за допомогою торговельних автоматів через реалізацію жетонів, карток, інших грошових замінників, датою отримання платником єдиного податку доходу вважається дата реалізації таких грошових замінників.

До доходів платника єдиного податку не зараховуються суми податків

---

<sup>249</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

<sup>250</sup> Там само.



і зборів, утримані ним як виконання функцій податкового агента, а також суми єдиного соціального внеску, нараховані платником єдиного податку. Також до доходів платника єдиного податку не входять: суми податку на додану вартість; кошти за внутрішніми розрахунками; кошти у формі поворотної фінансової допомоги, які отримані та повернуті протягом 12 календарних місяців з дня їх отримання; кредитні ресурси; кошти, що мають цільове призначення або ж отримані в рамках виконання певних програм; кошти, повернуті покупцям (замовникам) – платникам єдиного податку або кошти, які повертаються платником податку покупцям (замовникам) внаслідок повернення раніше реалізованих товарних активів чи розірвання договору; суми коштів, що надійшли як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період сплати інших податків і зборів, вартість яких була включена до доходу юридичної особи при обчисленні податку на прибуток підприємств або загального оподаткованого доходу фізичної особи-підприємця; вартість активів, що внесені платниками єдиного податку (учасниками, засновниками) до зареєстрованого капіталу платника єдиного податку; суми повернених коштів як надмірно сплачених до бюджету чи соціальних фондів; дивіденди; бюджетні гранти (за умови їх цільового використання); суми відшкодувань чи компенсацій за рішеннями суду (у минулі звітні періоди) тощо.

Право на збереження податкового статусу суб'єкта спрощеної системи оподаткування у наступному податковому році мають платники єдиного податку за умови неперевищення обсягу доходу протягом календарного року, встановленого для відповідної групи платників єдиного податку.

Для платників єдиного податку четвертої групи (сільськогосподарських товаровиробників) об'єктом оподаткування досліджуваним фіскальним платежем є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень) і земель водного фонду (внутрішніх водойм, водосховищ, озер, ставків), а базою оподаткування податком – нормативна грошова оцінка 1 га сільськогосподарських угідь з урахуванням коефіцієнта індексації (встановленого на 1 січня базового податкового (звітного) року). У випадках якщо даного роду грошова оцінка не проведена, базою оподаткування є нормативна грошова оцінка одиниці площі ріллі територіальної одиниці.

А базою оподаткування єдиним податком діяльності сільськогосподарських товаровиробників для земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) є нормативна грошова оцінка ріллі територіальної одиниці з урахуванням коефіцієнта індексації (встановленого на 1 січня базового податкового (звітного) року), визначеного для справляння плати за землю.

Отже, об'єкти та бази оподаткування для платників єдиного податку різняться залежно від їх належності до певної групи (перша група –

прожитковий мінімум для працездатних осіб; друга група – мінімальна заробітна плата; третя група – фактично отримані доходи за звітний рік; четверта група – площа сільськогосподарських угідь, земель водного фонду, нормативна грошова оцінка угідь та ріллі територіальної одиниці).

## 12.4. Ставки єдиного податку

---

Зважаючи на диференціацію підходів до справляння єдиного податку, нормами статті 293 «Ставки єдиного податку» Податкового кодексу України<sup>251</sup> визначено перелік податкових ставок у розрізі груп платників єдиного податку та процедури їх застосування.

Для платників єдиного податку першої групи фіксовані податкові ставки визначаються у відсотках до розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб (на 1 січня податкового (звітного) року). Для другої групи платників єдиного податку – у відсотках до розміру мінімальної заробітної плати (на 1 січня податкового (звітного) року). Для платників єдиного податку третьої групи – адвалорні податкові ставки (у відсотках до величини отриманих доходів за звітний період).

Платники єдиного податку першої та другої групи застосовують фіксовані податкові ставки, значення яких установлюється радами органів місцевого самоврядування у розрахунку на один календарний місяць: для платників досліджуваного податкового платежу першої групи:  $\leq 10\%$  розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб; для платників єдиного податку другої групи:  $\leq 20$  відсотків розміру мінімальної заробітної плати. Для платників єдиного податку третьої групи податкова адвалорна ставка єдиного податку має два значення: 3% від величини отриманого доходу за звітний період (якщо суб'єкт спрощеної системи оподаткування є платником податку на додану вартість); 5% від величини отриманого доходу за звітний період (якщо податок на додану вартість включений до складу єдиного податку).

Беручи до уваги різноманітність видів господарських операцій, які можуть виконувати суб'єкти спрощеної системи оподаткування, існує можливість коригування ставок єдиного податку. Зокрема, до фізичних осіб-підприємців, які виробляють і реалізують ювелірні вироби з дорогоцінного металу та каміння, застосовується ставка єдиного податку в розмірі 5%.

Для фізичних осіб-підприємців платників єдиного податку першої, другої та третьої груп податкова ставка становить 15% у випадках:

---

<sup>251</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

перевищення меж обмежень в доходах (до суми такого перевищення); отримання доходів від видів діяльності, які не передбачені для першої та другої груп платників; отримання доходів від видів діяльності, які не дають право застосовувати спрощену систему оподаткування; одержання доходів, отриманих при застосуванні інших способів розрахунків тощо.

Для юридичних осіб-платників єдиного податку третьої групи податкова ставка може подвоюватися для наступних випадків (операцій): при перевищенні вартісної межі в доходах (до суми такого перевищення); одержання доходів, отриманих при застосуванні інших способів розрахунків; отримання доходів від здійснення видів діяльності, які не дають права перебувати на спрощеній системі оподаткування.

У випадках провадження платниками єдиного податку першої та другої груп кількох видів господарської діяльності застосовується максимальний розмір податкової ставки, встановлений для таких видів господарської діяльності. Також застосовується максимальний розмір ставки єдиного податку, якщо фізична особа-підприємець здійснює господарську діяльність на території кількох громад, які затвердили різні ставки єдиного податку.

Ставки єдиного податку у розмірі 3%, 5%, 15% та подвоєний розмір ставки для юридичних осіб платників єдиного податку третьої групи застосовуються з урахуванням таких особливостей:

1) якщо платники єдиного податку першої групи перевищили затверджені обмеження у величині доходу у звітному календарному кварталі, то за заявою з наступного кварталу переходять на застосування ставки єдиного податку, що діє для платників єдиного податку другої чи третьої групи, або здійснюють перехід на загальну систему оподаткування. Даного роду платники до суми доходів, які перевищують межу зобов'язані застосувати ставку єдиного податку у розмірі 15%. Заява повинна бути подана до контролюючих органів не пізніше 20 числа місяця, наступного за календарним кварталом, у якому був факт перевищення обсягу доходу;

2) платники єдиного податку (друга група), які перевищили у звітному періоді визначені обмеження в обсягах доходу, за заявою в наступному податковому (звітному) кварталі переходять на застосування ставки єдиного податку, що призначена для платників третьої групи єдиного податку, або змінюють податковий статус на суб'єкта загальної системи оподаткування. У даному випадку до суми перевищення застосовується ставка єдиного податку 15%, а заява про перехід (зміну) підходів до оподаткування подається не пізніше 20 числа місяця, наступного за календарним кварталом, у якому був факт перевищення обсягу доходу;

3) якщо фізичні особи-підприємці платники єдиного податку третьої групи перевищили обсяг доходу у звітному періоді, то до суми перевищення повинна бути застосована ставка єдиного податку 15%, а також повинні

бути вжиті заходи щодо переходу на сплату інших податків і зборів (загальна система оподаткування). Для юридичних осіб платників єдиного податку третьої групи діють ті ж самі процедури, проте до суми перевищення доходів застосовується подвійна ставка від базових 3% чи 5% від отриманої величини доходів;

4) ставка 3% єдиного податку для платників третьої групи може бути обрана: економічним суб'єктом, який має податковий статус платника податку на додану вартість; платником єдиного податку (третья група), який сплачував відповідні податкові зобов'язання за ставкою 5%, при добровільному бажанні зміни податкової ставки на 3% (відповідна заява подається не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку звітного податкового кварталу, у якому буде використовуватися інша податкова ставка та відповідної реєстрації даного економічного суб'єкта платником податку на додану вартість); економічним суб'єктом, який не є платником податку на додану вартість, у разі отримання ним даного статусу та подання відповідної заяви щодо переходу на спрощену систему оподаткування (не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу, в якому здійснено реєстрацію платником податку на додану вартість);

5) у разі скасування податкового статусу платника податку на додану вартість суб'єкти господарювання (платники єдиного податку) повинні перейти на сплату єдиного податку за ставкою у розмірі 5% (для платників єдиного податку третьої групи) або отримати статус суб'єкта загальної системи оподаткування через подання заяви щодо зміни ставки єдиного податку чи відмови від застосування спрощеної системи оподаткування не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу, в якому здійснено анулювання реєстрації платником податку на додану вартість.

Для платників єдиного податку (четверта група – сільськогосподарські товаровиробники, фермерські господарства та фермери) значення податкових ставок єдиного податку з одного гектара сільськогосподарських угідь (земель водного фонду) залежать від категорії (типу) земель, їх розташування та становить:

- 1) для ріллі, сіножатей і пасовищ – 0,95% до бази оподаткування;
- 2) для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,57% до бази оподаткування;
- 3) для багаторічних насаджень – 0,57% до бази оподаткування;
- 4) для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,19% до бази оподаткування;
- 5) для земель водного фонду – 2,43% до бази оподаткування;
- б) для угідь, сільськогосподарського призначення, які перебувають в умовах закритого ґрунту – 6,33% до бази оподаткування.

Отже, чинним податковим законодавством визначені різні ставки єдиного податку залежно від податкового статусу платників, здійснюваних видів діяльності, господарських операцій та величини результативних показників функціонування, а також врегульований механізм зміни ставок досліджуваного фіскального платежу у разі зміни ключових параметрів діяльності.

## **12.5. Податковий (звітний) період для платників єдиного податку**

---

Звітні періоди для складання звітності та погашення податкових зобов'язань для платників єдиного податку різні, залежать від групи платників, ставок оподаткування, дати набуття статусу суб'єкта спрощеної системи оподаткування та інших факторів.

Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку першої, другої та четвертої груп є календарний рік, а для платників третьої групи – календарний квартал (крім податкового періоду для розкриття інформації щодо нарахування та сплати податку на додану вартість, який дорівнює календарному місяцю).

«Податковий (звітний) період починається з першого числа першого місяця податкового (звітного) періоду і закінчується останнім календарним днем останнього місяця податкового (звітного) періоду»<sup>252</sup>. Для новоутворених сільськогосподарських товаровиробників (юридичних осіб – платників єдиного податку четвертої групи) попередній податковий (звітний) рік дорівнює періоду з дня державної реєстрації до 31 грудня того ж календарного року, а у випадку їх ліквідації – період з початку року до дати фактичного припинення діяльності.

Для економічних суб'єктів, які перейшли на спрощену систему оподаткування із загальної, перший податковий (звітний) період починається з першого числа календарного місяця, що настає за наступним податковим (звітним) кварталом, у якому проведена реєстрація, і закінчується останнім днем останнього місяця такого періоду (податкового кварталу).

Для фізичних осіб-підприємців, які до завершення місяця, в якому здійснена державна реєстрація, подали відповідну заяву про обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку (перша та друга група платників єдиного податку), перший податковий період починається з першого числа місяця, наступного за місяцем, у якому особа отримала статус суб'єкта спрощеної системи оподаткування.

---

<sup>252</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

«Для зареєстрованих в установленому законом порядку суб'єктів господарювання (новостворених), які протягом 10 календарних днів з дня державної реєстрації подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку, встановленої для третьої групи, а також четвертої групи (фізичні особи), перший податковий (звітний) період починається з першого числа місяця, в якому відбулася державна реєстрація»<sup>253</sup>.

Якщо здійснюються юридичні дії щодо припинення діяльності юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців платників єдиного податку, то у даному випадку останнім звітним періодом вважається період, у якому від державного реєстратора контролюючим органом отримано повідомлення про проведення державної реєстрації припинення діяльності.

У випадках зміни податкової адреси платника єдиного податку, незалежно від групи, останнім звітним періодом за такою податковою адресою є період, у якому до контролюючого органу подано відповідну заяву щодо зміни податкової адреси.

Отже, базовим податковим періодом для платників єдиного податку першої, другої та четвертої груп є календарний рік, а для платників третьої групи – календарний квартал (для платників податку на додану вартість для подання відповідних податкових декларацій – календарний місяць).

## **12.6. Порядок нарахування та строки сплати єдиного податку**

---

Зважаючи на неоднорідність механізмів справляння єдиного податку для різних груп його платників існують множинні варіанти щодо порядку нарахування та сплати єдиного податку. Зокрема, платники єдиного податку (перша і друга групи) погашають власні податкові зобов'язання через проведення авансового платежу (внеску) не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця. Для таких платників податку існує можливість здійснення авансового внеску за весь період (квартал, рік), проте не більш як до кінця поточного звітного року.

Нарахування авансових внесків по єдиному податку для його платників (перша та друга групи) здійснюється контролюючими органами на основі пред'явлених заяв щодо розміру обраної ставки єдиного податку, періоду щорічної відпустки, терміну тимчасової втрати працездатності. Дані платники єдиного податку, у випадках, якщо вони не використовують найманих робітників, звільняються від його сплати на час відпустки (один календарний місяць), на період тимчасової втрати працездатності (якщо

---

<sup>253</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

такий стан триває  $\geq 30$ , що підтверджено даними листа непрацевдатності).

Платники єдиного податку (третя група) погашають відповідні податкові зобов'язання протягом 10 календарних днів після завершення граничного строку подання податкового звіту (декларації) за звітний податковий квартал.

Погашення платниками єдиного податку (перша, друга та третя група), визначених згідно з чинними нормами податкового законодавства, податкових зобов'язань здійснюється за місцем податкової адреси.

Помилково чи надміру сплачені суми єдиного податку підлягають поверненню платнику або ж зараховуються в рахунок майбутніх платежів за заявою платника даного податку.

Суми податкових зобов'язань з єдиного податку, які нараховані за перевищення обсягу величини отриманих доходів, погашаються протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкового звіту (декларації) за звітний податковий квартал.

«У разі припинення платником єдиного податку провадження господарської діяльності податкові зобов'язання зі сплати єдиного податку нараховуються такому платнику до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому анульовано реєстрацію за рішенням контролюючого органу на підставі отриманого від державного реєстратора повідомлення про проведення державної реєстрації припинення підприємницької діяльності. У разі анулювання реєстрації платника єдиного податку за рішенням контролюючого органу податкові зобов'язання із сплати єдиного податку нараховуються такому платнику до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому проведено анулювання реєстрації»<sup>254</sup>.

Платники єдиного податку (четверта група) щодо порядку нарахування та погашення відповідних податкових зобов'язань вживають такі дії:

1) самостійно розраховують величину єдиного податку станом на 1 січня звітного періоду і не пізніше 20 лютого поточного року подають до контролюючого органу за місце реєстрації платника та місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний (податковий) рік;

2) щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового кварталу, погашають податкові зобов'язання з єдиного податку у таких частках: у I кв. – 10%; у II кв. – 10%; у III кв. – 50%; у IV кв. – 30%;

3) фізичні особи-підприємці, які у звітному періоді обрали спрощену систему оподаткування та прийняли вимоги, що висуваються для четвертої групи платників єдиного податку, погашають податкові зобов'язання протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем

---

<sup>254</sup> Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

кварталу, в якому відбулося таке обрання (перехід, утворення чи виникнення права на земельну ділянку;

4) при організаційних змінах і змінах у відносинах власності у звітному періоді платники зобов'язані подати контролюючим органам за своїм місцезнаходженням і місцем розташування земельних ділянок уточнену податкову декларацію у період до фактичного завершення юридичної реєстрації;

5) при зміні величини об'єктів оподаткування протягом звітного періоду платники єдиного податку зобов'язані уточнити суму податкових зобов'язань, а також подати до контролюючих органів (за місцем податкової реєстрації та місцем розташування земельних об'єктів) протягом 20 календарних днів місяця, що настають за звітним періодом, декларацію з уточненими даними про площу земельних ділянок, а також інформацію про фактичну наявність земельних ділянок та їх грошову оцінку;

б) урахувувати площу земельних ділянок у своїй податковій декларації, тих що надаються в оренду іншому платнику єдиного податку, а також зазначати у податковому звіті кількісні та якісні характеристики орендованих сільськогосподарських угідь в осіб, які не є платниками податку;

7) здійснювати перерахування у терміни визначеної суми податкових зобов'язань на відповідний рахунок місцевого бюджету за місцем розташування земельних об'єктів.

Отже, платники єдиного податку першої та другої групи погашають податкові зобов'язання шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місця (існує можливість сплати єдиного податку авансовим платежем у розрахунку на квартал чи рік). Платники єдиного податку (третья група) погашають відповідні податкові зобов'язання протягом 10 календарних днів після завершення граничного строку подання податкового звіту (декларації) за звітний податковий квартал. Платники єдиного податку (третья група) погашають податкові зобов'язання щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового кварталу у таких частках: у I кв. – 10%; у II кв. – 10%; у III кв. – 50%; у IV кв. – 30%.

## **12.7. Ведення обліку та складання звітності платниками єдиного податку**

---

Для платників єдиного податку, а саме для фізичних осіб-підприємців (перша, друга група та третя група (без сплати податку на додану вартість)) передбачена можливість ведення обліку у довільній формі (надається можливість застосовувати будь-які облікові інструменти, які забезпечать



достовірне відображення й ефективну систематизацію даних про отримані доходи у розрізі звітних податкових періодів). Фізичні особи-підприємці, які є платниками єдиного податку третьої групи (платники податку на додану вартість) зобов'язані вести облік доходів і витрат за типовою формою та у визначеному на національному рівні порядку.

У даному контексті вимог облік доходів та витрат платника єдиного податку може вестися в паперовому або електронному вигляді (у т.ч. за допомогою електронного кабінету).

Платники єдиного податку третьої групи (юридичні особи) для визначення суми податкових зобов'язань використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку доходів та витрат.

Платники єдиного податку (перша та друга групи) подають до контролюючого органу податкову декларацію платника єдиного податку у термін протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного року, у якій відображаються обсяг отриманого доходу, здійснені щомісячні авансові внески, а також відомості про суми нарахованого, обчисленого і сплаченого єдиного внеску. Податкова декларація даного виду подається, якщо платник єдиного податку не допустив перевищення обмежуючої величини доходів протягом року (не перейшов самостійно на сплату єдиного податку за ставками, які застосовуються платниками другої або третьої групи).

Платники єдиного податку (третья група) подають до контролюючого органу податкову звітність про нарахування та сплату податкових зобов'язань з єдиного податку у строки, характерні для квартального податкового (звітного) періоду – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу.

Фізичні особи-підприємці (платники єдиного податку третьої групи) у складі податкової декларації за IV квартал податкового року подають також відомості про суми нарахованого, обчисленого і сплаченого єдиного внеску.

Платниками єдиного податку податкові звіти подаються до контролюючого органу за місцем податкової реєстрації (податкової адреси).

Платники єдиного податку (перша та друга групи) подають податкову звітність у терміни, що визначені для квартального звітного періоду у наступних випадках: при перевищенні доходами обмежуючої величини; при прийнятті рішення про перехід на сплату податку за ставками другої або третьої групи; у разі відмови від статусу суб'єкта спрощеної системи оподаткування. При цьому у податковому звіті окремо наводиться інформація про величину доходу, оподаткованого за ставками, визначеними для платників єдиного податку першої та другої груп, величину доходу, оподаткованого за ставкою 15%, величину доходу, оподаткованого за новою ставкою єдиного податку, авансові внески.

Якщо платник єдиного податку здійснює подання податкової

декларації у терміни, встановлені для квартального звітнього періоду, то він звільняється від обов'язку подання податкової звітності у строк, встановлений для річного звітнього періоду.

Платники єдиного податку (друга група) у податковому звіті з єдиного податку відображають: щомісячні авансові внески; обсяг доходу, оподаткованого за кожною з практично обраних ставок єдиного податку; обсяг доходу, оподаткованого за ставкою 15% (у разі перевищення обмежувальної межі обсягів доходу).

Фізичні особи-підприємці платники єдиного податку (третья група) у податковому звіті відображають: обсяг доходу, оподаткованого за кожною з практично обраних податкових ставок; значення доходу, що оподаткований за ставкою 15% (у разі перевищення обмежувальної межі обсягів доходу).

Юридичні особи-платники єдиного податку (третья група) у податковому звіті відображають: значення доходу, який оподаткований за відповідною ставкою єдиного податку; величину доходу, що оподаткована за подвійною ставкою (у разі перевищення обмежувальної межі обсягів доходу).

Якщо платники єдиного податку (перша та друга групи) здійснюють провадження видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування, то вони повинні відображати додатково в податковій декларації отримані доходи від здійснення таких господарських операцій.

Сума перевищення величиною доходу обмежувальної межі для окремих груп платників єдиного податку відображається у податковій звітності за звітний податковий період, у якому відбулося таке перевищення.

Податкова декларація платника єдиного податку складається за наростаючим підсумком.

Платники єдиного податку з метою отримання довідки про їхні доходи мають право подати до контролюючого органу податковий звіт про єдиний податок за інший, ніж квартальний або ж річний звітний податковий період. Проте такі дії не звільняють платника єдиного податку від обов'язку подання податкової декларації у терміни, встановлені для квартального (річного) звітнього періоду.

Отже, ведення обліку платниками єдиного податку може здійснюватися як у довільній формі, так і за типовим набором облікових операцій (залежно від групи платників єдиного податку). Щодо звітування, то платники єдиного податку подають звітність до контролюючих органів за місцем податкової реєстрації у терміни протягом 60 календарних днів, які настають за останнім днем календарного року (перша та друга група платників), і протягом 40 календарних днів, що настають за останнім днем календарного кварталу (третья група платників). А платники єдиного

податку (четверта група платників) подають декларацію не пізніше 20 лютого поточного року за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки.

### **Запитання та завдання для самоконтролю**

---

1. Що таке спрощена система оподаткування?
2. Які вимоги висуваються до платників єдиного податку?
3. Які процедури визначення ставок єдиного податку?
4. Дайте характеристику звітним періодам для платників єдиного податку.
5. Проаналізуйте процедури зміни групи оподаткування єдиним податком.
6. Визначте послідовність визначення суми єдиного податку для кожної груп його платників.
7. Охарактеризуйте терміни сплати єдиного податку.
8. Чи висуваються особливі вимоги до ведення обліку платниками єдиного податку?
9. Дайте характеристику особливостям підготовки та подання податкових декларацій з єдиного податку до контролюючих органів.
10. Обґрунтуйте суть загального мінімального податкового зобов'язання.

## ЛІТЕРАТУРА

---

1. Андрущенко В.Л., Варналій З.С., Прокопенко І.А., Тучак Т.В. Податкові системи зарубіжних держав: навчальний посібник. К.: Видавництво «Кондор», 2012. 222 с.
2. Андрущенко В.Л. Фінансова думка заходу в ХХ столітті: Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів. Львів: Каменяр. 2000. 303 с.
3. Андрущенко В.Л. та інші. Податкова система: навчальний посібник. К.: «Центр учбової літератури», 2015. 416 с.
4. Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. та інші. Податкова система: навчальний посібник. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.
5. Бечко П.К., Лиса Н.В. Податковий менеджмент : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2010. 288 с.
6. Василик О.Д. Податкова система України. К. : Поліграфкнига, 2004. 478 с.
7. Волохова І.С., Дубовик О.Ю., Слатвінська М.О. та інші. Податкова система: навчальний посібник. Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с.
8. Воронкова О.М. Основы налогового менеджмента : учеб. пособ. Ирпень : Нац. ун-тет ГНС Украины. 2008. 160 с.
9. Єфименко Т.І., Тимченко О.М., Сибірянська Ю.В. Податкова система. Тренінг-курс: навч. посіб. К. ДННУ «Академія фінансового управління». 2012. 656 с.
10. Іванов Ю.Б. Альтернативні системи оподаткування. Монографія. Харків: ХДЕУ-Торнадо, 2003. 517 с.
11. Іванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: підручник. К.: Атіка, 2006. 920 с.
12. Іванов Ю.Б., Тищенко В.Ф., Найдено О.Є. та інші Податкова система: навчальний посібник. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2018. 408 с.
13. Кодекс законів про працю України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 10.12.1971 р. №322-VIII (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text>.
14. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 07.12.1984 р. №8073-X (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>.
15. Конституція України: Конституція, Закон України від 28.06.1996 р. №254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>.

16. Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монографія. Тернопіль : Карт-Бланш, 2005. 371 с.

17. Крючкова Н.М. Податкова політика в системі макроекономічного регулювання: Монографія. Одеса: Астропринт, 2011. 190 с.

18. Майбуров І.А. Теория и история налогообложения. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. 495 с.

19. Мартинюк І.В., Дубовик О.Ю. Податкова політика у сфері використання природно-ресурсного потенціалу: теорія і практика: Монографія. Одеса: Атлант, 2015. 212 с.

20. Митний кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.

21. Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. Ірпінь : Академія державної податкової служби України, 2001. 362 с.

22. Меркулова Т.В. Институт налога: Монографія. Харьков. 2006. 224 с.

23. Найденко О.Є., Давискіба К.В. Організація податкового процесу: навч. посіб. Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. 268 с.

24. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.

25. Онисько С.М., Тофан І.М., Грицина О.В. Податкова система: Підручник. Львів: Магнолія Плюс, 2006. 336 с.

26. Педь І.В. Податкова конкуренція: Монографія. К. : Експерт-Консалтинг, 2009. 416 с.

27. Податкова політика держави. Ще один великий компроміс. За заг. ред. К.І. Швабія. Ірпінь: Університет ДФС України. 2018. 61 с.

28. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій: навч. посіб. Під ред. Ю.Б. Іванова та І.А. Майбурова. Х.: ВД «ІНЖЕК». 2010. 492 с.

29. Податковий кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n965>.

30. Положення про Бюро економічної безпеки України: Постанова Кабінету Міністрів України від 06.10.2021 р. №1068. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1068-2021-%D0%BF#n11>.

31. Положення про Державну митну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 6.03.2019 р. №227. URL: <https://customs.gov.ua/polozhennia>.

32. Положення про Державну податкову службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 6.03.2019 р. №227. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#n15>.

33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>.

35. Порядок ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2012 р. №428. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/428-2012-%D0%BF#Text>.

36. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

37. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. №2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>.

38. Про Митний тариф України: Закон України від 04.06.2020 р. № 674-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/674-20#n11>.

39. Про оцінку земель: Закон України від 11.12.2003 р. №1378-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15#Text>.

40. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: монографія. За заг. ред. Ю.Б. Іванова. Х. : ВД «ІНЖЕК», 2007. 448 с.

41. Проскура К.П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації: Монографія. К.: ТОВ «Емкон», 2014. 376 с.

42. Синчак В.П., Самарічева Т.А. Податок на додану вартість у системах ціноутворення й оподаткування молокопереробних підприємств: монографія. Хмельницький. Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова. 2019. 180 с.

43. Сміт А. Багатство народів. К. Наш формат. 2019. 722 с.

44. Сідельникова Л.П., Костіна Н.М. Податкова система: навчальний посібник. Київ. Видавництво «Ліра-К». 2013. 604 с.

45. Соколовська А.М. Основи теорії податків: навч. посіб. К.: Кондор, 2010. 326 с.

46. Соколовська А.М. Податкова система України: теорія та практика становлення: монографія. К.: НДФІ. 2001. 372 с.

47. Соколовська А.М., Уніговський Л.М., Башко В.Й. та інші. Потенціал рентних платежів за видобуток корисних копалин в Україні. К.: ДННУ «Академія фінансового управління». 2013. 228 с.

48. Стиглиц Дж.Ю. Экономика государственного сектора. М.: Изд-во МГУ: ИНФРА-М. 1997. 720 с.

49. Трансформаційні процеси у податковій системі України: Монографія. За заг. ред. І.С. Волохової. Одеса: Атлант ВОІ СОІУ, 2018. 384 с.

50. Угровецький О.П. Система оподаткування в Україні: становлення, реформування, адміністрування: Монографія. Харків: ТД «Золота миля», 2008. 328 с.

51. Фрадинський О.А. Основи оподаткування: навч. посібник. Львів: «Новий Світ – 2000», 2010. 344 с.

52. Хлівний В.К. Податкова система: навч.-метод. посібник для самот. вивч. дисц. К.: КНЕУ, 2014. 372 с.

53. Цивільний кодекс України: Кодекс України, Кодекс, Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>.

54. Юрчишена Л.В. Податкова система: навчально-методичний посібник для самостійної роботи студентів та контролю якості засвоєння навчального матеріалу з дисципліни. Вінниця. 2018. 230 с.

55. Ярошенко Ф.О., Павленко В.В., Павленко В.П. Історія податків та оподаткування в Україні: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.; за заг. ред. А.М. Подоляки. К.: ДП «Вид. дім «Персонал», 2012. 416 с.





**НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ**

**КУЗЬ Василь Іванович**

# **Податкова система**

**НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК**

Літературний редактор

*О.В. Лукул*

Комп'ютерний набір та верстка

*В.І. Кузь*

Дизайн обкладинки

*О.М. Кудрінська*

Підписано до друку 02.05.2022. Формат 60 x 84/8.

Папір офсетний. Друк різнографічний. Ум.-друк. арк. 13,8.

Обл.-вид. арк. 14,1. Зам. Н-0. Тираж 50.

Видавництво та друкарня Чернівецького національного університету

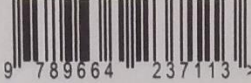
58002, Чернівці, вул. Коцюбинського, 2

e-mail: ruta@chnu.edu.ua

*Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК №891 від 08.04.2002 р.*



ISBN 978-966-423-711-3



9 789664 237113 >