

Міністерство освіти і науки України
Державний вищий навчальний заклад
“Ужгородський національний університет”
Юридичний факультет
Головне управління державної податкової
служби України у Закарпатській області
Місцевий осередок
ГО “Всеукраїнська асоціація ветеранів ДПС України”
Закарпатської області

М. Г. Волощук, І. І. Матьола,
Т. О. Карабін, О. В. Білаш

СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Монографія

Ужгород
Видавництво Олександри Гаркуші
2 0 2 1

Монографію присвячено правовим засадам становлення та розвитку податкової системи України. Окреслено виникнення податків і зборів у історичній ретроспективі, починаючи із найдавніших часів і до сьогодення. Проведена систематизація формування податкової системи, виділено та охарактеризовано окремі етапи розвитку. Детально висвітлені елементи сучасної податкової системи України, питання сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, судова практика з питань оподаткування, а також шляхи реформування Державної податкової служби.

Видання може бути корисним для викладачів вищих юридичних навчальних закладів, працівників органів адміністрування податків і зборів, науковців, студентів, аспірантів та усіх, кого цікавлять проблеми податкового права та податкової системи.

Рецензенти:

Лазур Ярослав Володимирович, д.ю.н., професор, декан юридичного факультету ДВНЗ “Ужгородський національний університет”,

Греца Ярослав Васильович, д.ю.н., професор кафедри господарського права юридичного факультету ДВНЗ “Ужгородський національний університет”.

*Рекомендовано до друку Вченою радою
юридичного факультету
ДВНЗ “Ужгородський національний університет”
(протокол № 8 від 15.04.2021 року)*

© Волощук М. Г., 2021
© Матьола І.І., 2021
© Карабін Т. О., 2021
© Білаш О. В., 2021
© Видавництво Олександрів Гаркуші, 2021

ВСТУП 7

Розділ 1.

ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ ПОДАТКІВ

1.1. Поняття податків і зборів 10
1.2. Функції податків 14
1.3. Виникнення податків і зборів 16

Розділ 2.

ЕТАПИ СТАНОВЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

2.1. Систематизація розвитку податкової системи України 24
2.2. Перший етап становлення податкової системи
(1991–1994 роки) 26
2.3. Другий етап становлення податкової системи
(1994–1999 роки) 28
2.4. Третій етап становлення податкової системи
(2000–2010 роки) 33
2.5. Четвертий етап становлення податкової системи
(2010–2015 роки) 37

Розділ 3.

ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНІ ПОДАТКИ І ЗБОРИ

3.1. Податок на додану вартість 64
3.1.1. Платники податку 64
3.1.2. Об'єкти оподаткування 64
3.1.3. База оподаткування 64
3.1.4. Ставки податку 65
3.1.5. Електронне адміністрування податку 66
3.1.6. Бюджетне відшкодування податку 68
3.1.7. Податкова накладна: порядок її складання та реєстрації 69
3.2 Податок на доходи фізичних осіб 69
3.2.1. Платники податку 69
3.2.2. Об'єкти оподаткування у резидента 70

3.2.3. Об'єкти оподаткування у нерезидента	70
3.2.4. База оподаткування	70
3.2.5. Податкова знижка	73
3.2.6. Ставки податку	74
3.2.7. Оподаткування інших доходів	75
3.2.8. Особливості оподаткування доходів фізичних осіб-підприємців від господарської діяльності	76
3.2.9. Оподаткування осіб, які провадять незалежну професійну діяльність	78
3.3. Податок на прибуток	78
3.3.1. Платники податку	78
3.3.2. Об'єкти оподаткування	80
3.3.3. База оподаткування	81
3.3.4. Пільги	83
3.3.5. Порядок сплати податку на прибуток	83
3.4. Акцизний податок	84
3.4.1. Платники податку	84
3.4.2. Об'єкти оподаткування	85
3.4.3. База оподаткування	86
3.4.4. Перелік основних підакцизних товарів та ставки по них	87
3.4.5. Особливості оподаткування окремих підакцизних товарів	90
3.4.6. Порядок сплати акцизного податку	91
3.5. Рентна плата	92
3.5.1. Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин	92
3.5.2. Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобутком корисних копалин	93
3.5.3. Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України	93
3.5.4. Рентна плата за спеціальне використання води	94
3.5.5. Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів ...	95
3.5.6. Рентна плата за транспортування нафти та нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування аміаку територією України	96
3.6. Екологічний податок	97

Розділ 4.

МІСЦЕВІ ПОДАТКИ І ЗБОРИ

4.1. Спрощена система оподаткування, обліку та правил звітності	99
4.2. Податок на майно	103
4.3. Транспортний податок	106
4.4. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки ..	107
4.5. Туристичний збір	109
4.6. Збір за паркування транспортних засобів	110

Розділ 5.

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

5.1. Контролюючі органи	111
5.2. Податкова звітність	111
5.3. Податкові консультації	112
5.4. Податкові зобов'язання	113
5.5. Податкове повідомлення-рішення	114
5.6. Податкова вимога	114
5.7. Облік платників податків	114
5.8. Перевірки	115
5.9. Погашення податкового боргу	119
5.10. Адміністративний арешт майна	120
5.11. Відповідальність за порушення податкового законодавства ...	122
5.11.1. Фінансова відповідальність	122
5.11.2. Пеня	125
5.11.3. Адміністративна відповідальність	126
5.11.4. Кримінальна відповідальність	127

Розділ 6.

СУДОВА ПРАКТИКА З ПИТАНЬ ОПОДАТКУВАННЯ

6.1. Загальні питання адміністрування податків	131
6.2. Податок на додану вартість	134
6.3. Податок на доходи фізичних осіб	136
6.4. Податок на прибуток	136
6.5. Єдиний податок	139

6.6. Податок на майно	140
6.7. Транспортний податок	141
6.8. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки ...	142

Розділ 7.

ЄДИНИЙ ВНЕСОК НА ЗАГАЛЬНООБОВ'ЯЗКОВЕ ДЕРЖАВНЕ СОЦІАЛЬНЕ СТРАХУВАННЯ	144
--	------------

Розділ 8.

ШЛЯХИ РЕФОРМУВАННЯ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ	151
---	------------

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	164
---	------------

ВСТУП

Українська держава починаючи від часу проголошення незалежності і донині перебуває у постійному процесі реформування. Трансформування стосується майже усіх сфер суспільного життя: освіти, медицини, науки, політичної та економічної сфер, воно впливає на діяльність органів державного управління та місцевого самоврядування, торкається систем забезпечення життєдіяльності держави: національної безпеки, оборони, бюджету, а також податкової системи України.

Реформування проводиться задля досягнення різних цілей: підвищення ефективності діяльності, впровадження демократії, забезпечення прав громадян, подолання корупції, а останнім часом і європейської інтеграції. У 2014 році разом із ратифікацією Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, Україна взяла на себе ряд зобов'язань у політичній, економічній, енергетичній сферах, сфері юстиції, безпеки та боротьби зі злочинністю. Ці зобов'язання і де-юре, і де-факто стали орієнтиром перетворень, що проводяться в Україні. У 2019 році незворотність європейського та євроатлантичного курсу розвитку держави була закріплена у положеннях Основного Закону: з того часу повноваження Верховної Ради України, Президента, уряду щодо реалізації цього стратегічного курсу держави визначаються на конституційному рівні.

Серед визначених цілей Угоди про асоціацію передбачається запровадження умов для посилення економічних та торговельних відносин, які вестимуть до поступової інтеграції України до внутрішнього ринку ЄС, у тому числі завдяки створенню поглибленої і всеохопної зони вільної торгівлі, та підтримання зусиль

України стосовно завершення переходу до діючої ринкової економіки, у тому числі шляхом поступової адаптації її законодавства до *acquis communautaire* (*acquis*) (*фр.* – надбання спільноти) ЄС.

Серед положень Угоди, що безпосередньо стосуються оподаткування, важливими є такі, які визнають і зобов'язують нашу державу застосувати принципи належного управління у сфері оподаткування, зокрема принципи прозорості, обміну інформацією та добросовісної податкової конкуренції. У відповідності до положень Угоди Україна також повинна посилювати і зміцнювати співробітництво, спрямоване на вдосконалення і розвиток податкової системи та податкових органів України, зокрема посилювати потужності збору і контролю, з окремим акцентом на процедурах відшкодування ПДВ для уникнення накопичення заборгованості, забезпечувати ефективний збір податків і посилювати боротьбу з податковим шахрайством, а також ухиленням від сплати податків.

Рамкові положення Угоди розкриваються та деталізуються у Плані заходів, які Україною 2017 року були окреслені як такі, що є обов'язковими для втілення в життя положень Угоди про асоціацію. До Плану заходів із часу його прийняття декілька разів вносилися зміни, що переважно стосувалися строків виконання зобов'язань, які, на жаль, часто порушуються.

Зокрема, заплановане законодавче закріплення принципів належного управління у сфері оподаткування та їх упровадження, зокрема принципів прозорості, обміну інформацією та добросовісної податкової конкуренції, що було заплановано здійснити до 1 грудня 2020 року, на жаль, не виконано і відкладено на більш пізні терміни. Окремі принципи, які вже імplementовані у вітчизняне законодавство (Податковий кодекс України), зокрема, принципи стабільності та передбачуваності податкового законодавства, часто порушуються законодавчим органом при встановленні ставок податків та врегулюванні порядку адміністрування

того чи іншого платежу. Однак, на нашу думку, саме ці принципи повинні стати основою побудови сучасних відносин органів влади і платників податків, визначати напрямок подальшого удосконалення законодавства, виходячи з людиноцентричної концепції.

Реформування податкової системи та удосконалення податкового законодавства – процес об'єктивно перманентний. Постійні зміни правового регулювання є свідченням не тільки того, що належне опосередкування суспільних відносин нормами права у цій сфері ще не знайдено та не досягнуто, хоча це теж до певної міри має місце. Ми переконані, що система оподаткування за своєю суттю повинна бути динамічною і адаптивною до швидких змін відносин у сфері виробництва, надання послуг, повинна враховувати процеси цифровізації, глобалізації тощо. Крім того, податкова система України повинна відповідати і політичним устремлінням держави на євроінтеграцію. Разом із тим, її важливість зумовлена тим, що податкова реформа є запорукою успішного проведення і ряду інших реформ у сфері фінансів та економіки, удосконалення податкового законодавства і є необхідною умовою ефективної роботи всієї економічної системи.

Саме з таких позицій виходив авторський колектив у підготовці матеріалів, присвячених правовим засадам становлення та розвитку системи оподаткування, при поясненні виникнення податків і зборів у історичній ретроспективі, проведенні систематизації формування та дослідженні окремих етапів розвитку і сучасного стану податкової системи України.

Розділ 1.

ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ ПОДАТКІВ

1.1. Поняття податків і зборів.

1.2. Функції податків.

1.3. Виникнення податків і зборів.

1.1. Поняття податків і зборів

Податки та збори є визначальним джерелом доходів бюджету і значимість їх у динаміці абсолютних показників продовжує зростати¹. Питання розмежування податків і зборів не є винятково теоретичною проблемою, а значною мірою проблемою практики². Податок є обов'язковим і безумовним платежем, що надходить до відповідного бюджету на підставі нормативно-правових актів. На відміну від податків, збори є обов'язковими, але не безумовними платежами. Більше того, податки надходять тільки до відповідних бюджетів, тоді як збори справляються до відповідного бюджету з умовою отримання платниками збору спеціальної вигоди. В основі податків – національний дохід країни та його частка у валовому внутрішньому продукті.

З ростом світової економіки зростає питома вага національного доходу, який надходить до бюджету через податки. Якщо на початку XIX століття питома вага податків становила від 16 до 20% національного доходу, то в сучасному світі – від 25 до 45%.

Податок є не тільки правовою, а, насамперед, економічною категорією³. За допомогою податків держава вилучає частину

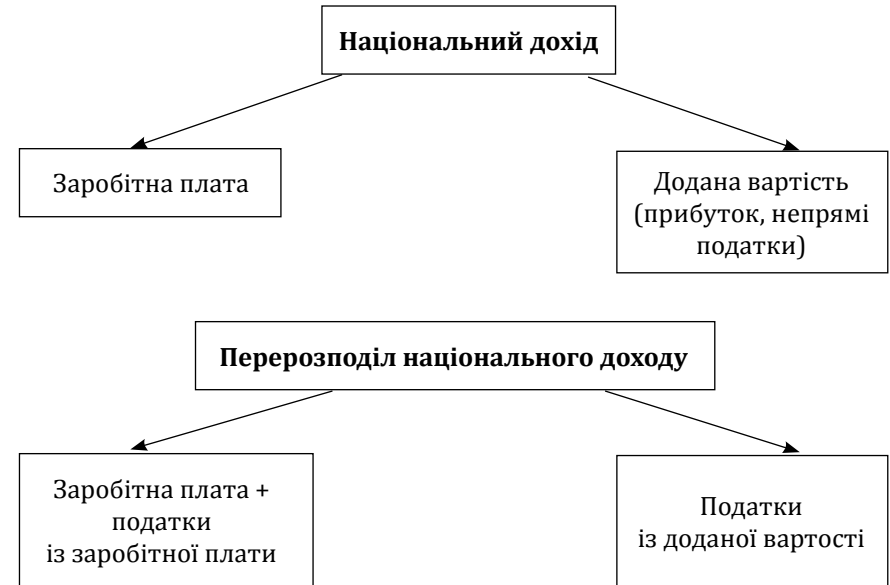
¹ Юшко С. Роль податкових надходжень у формуванні доходів бюджету. *Світ фінансів*. 2019. 3 (60). С. 142.

² Фінансове право України : навчальний посібник / за ред. Л. К. Воронової. Київ : Правова Єдність, 2009. С. 217.

³ Фінансове право : навчальний посібник / М. Г. Волощук, Т. О. Карабін, М. В. Менджул. Вид. 3-тє, допов. та перероб. Ужгород : Видавництво Олександри Гаркуші, 2017. С. 88.

чистого доходу суспільства, доходів населення та розподіляє їх відповідно з економічними, політичними та соціальними потребами суспільства.

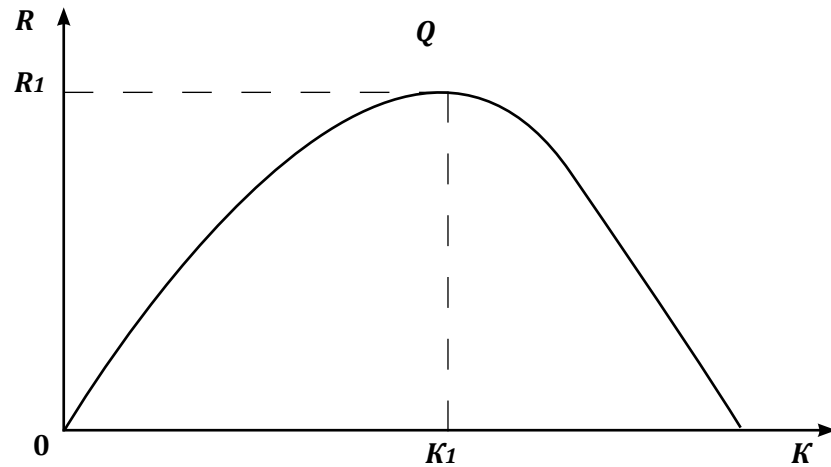
Первинний розподіл національного доходу



Питома вага податкових надходжень у доходах державного бюджету країни за останні роки становить майже 85%. Питома вага податкових надходжень в окремих місцевих бюджетах ще вища.

Законодавці різних країн світу опиняються перед проблемою: за рахунок чого збільшити податкові надходження і, відповідно, зменшити дефіцит бюджету. Один із шляхів – ріст податкового тиску, який визначається співвідношенням податкових надходжень і національного доходу. Податкові надходження в свою чергу визначаються співвідношенням між податковою базою і податковою ставкою.

Проте ріст податкових надходжень, зумовлений зростанням ставок податків, не може здійснюватися безмірно. Економіст з Південно-Каліфорнійського університету Артур Лаффер показав залежність доходів бюджету від прогресивності оподаткування наступним графіком:



Крива Лаффера

K – податкова ставка на доходи;

R – загальна сума податкових надходжень;

K_1 – ставка податку, що забезпечує максимальні податкові надходження;

R_1 – максимальний обсяг податкових надходжень до бюджету;

Q – крайнє значення в динаміці кривої.

Крива Лаффера вже увійшла до наукових та навчальних видань⁴ та свідчить про те, що із зростанням ставок податків податкові надходження зростають, але до певної межі. Досягнення цієї межі (точка Q) призводить до скорочення податкових над-

ходжень через незацікавленість виробників нарощувати обсяги виробництва, загострення суспільних протиріч, згортання підприємницької діяльності і навіть відтоку капіталу з країни.

Крім економічних показників визначення межі податкового тиску, існують також і показники, які засновані на традиціях економічних відносин, етиці виробництва та моралі.

Про морально-етичну межу податкового тиску свідчить і Євангеліє. Коли Ісус переходив через Єрихон і сила-силенна народу супроводжувала його, чоловік, що звався Закхей (був багатий і старший над митниками), захотів побачити Ісуса, але був малий на зріст і заліз на фігове дерево. Ісус підійшов на те місце і сказав: “Закхею, зійди зараз додому, бо сьогодні мені потрібно бути в домі твоїм”. Після зустрічі з Ісусом у своєму домі, Закхей промовив: “Господи, половину свого маєтку віддам ось убогим, а кого скривдив був чим – верну вчетверо” (Євангеліє від св. Луки, 19:1-8).

Яскравою є притча про митника і фарисея (Євангеліє від св. Луки, 18:9-14): “Два чоловіки до храму ввійшли помолитися – один фарисей, а другий був митник. Фарисей, ставши, так молився про себе: “Дякую, Боже, що я не такий, як інші люди: здирники, неправедні, перелюбні або як цей митник. Я пощу два рази на тиждень, даю десятину з усього, що тільки надбаю!”. А митник здалека стояв, та й очей підвести до неба не смів, але бив себе в груди і казав: “Боже, будь милостивий до мене грішного!”. Говорю вам, що цей повернувся додому більш виправданий, аніж той. Бо кожен хто підноситься – буде понижений, хто понижається – той піднесеться”.

Податок характеризується низкою ознак, серед яких: обов’язковість, безумовність, безповоротність, нецільовий характер та закріплення актом органу державної влади. Стосовно сучасного часу, то таким актом є Податковий кодекс України (далі ПКУ)⁵.

⁵ Податковий кодекс України : Закон України № 2755-VI від 02.12.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

⁴ Податкове право : навчальний посібник / Бех Г. В., Дмитрик О. О., Кобильнік Д. А., Криницький І. Є., Кучерявенко М. П. (ред.). Київ : Юрінком Інтер, 2003. С. 32.

Податковим кодексом також закріплені елементи податку (стаття 7), які обов'язково визначаються при встановленні податку:

- платники податку;
- об'єкт оподаткування;
- база оподаткування;
- ставки податку;
- порядок вирахування і сплати;
- строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку⁶.

1.2. Функції податків

Сутність податків найбільше проявляється у їх функціях, а саме:

1. **Фіскальна** (бюджетна) – це основна функція. Історія виникнення податків та оподаткування була пов'язана саме з необхідністю централізації частини суспільного продукту для забезпечення потреб суспільства⁷. Тому фіскальна функція в певному сенсі може розглядатися як сутнісна, вона відображає наповнення дохідної частини державного та місцевих бюджетів для виконання публічних функцій.

2. **Розподільча**. Розподільча функція податків полягає у перерозподілі суспільних доходів, за її допомогою змінюються ставки податків, надаються пільги, стримується розвиток одних галузей і стимулюються інші, відбувається передача засобів на користь більш слабких і незахищених суб'єктів за рахунок покладання податкового тягаря на більш сильні категорії платників.

3. **Регулююча**. У цій функції податки виступають регулятором виробництва і споживання. Вона є об'єктивним явищем, оскільки

⁶ Karabin T., Bilash O. Steuerrecht. In: Wieser, Bernd / Lazur, Yaroslav / Bilash, Oleksandr (Hrsg.). Einführung in das ukrainische Recht, C.H. Beck, 1. Aufl. 2020. S. 144.

⁷ Іванов Ю. Функції податків та податкове регулювання. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2009. Вип. 1. С. 36.

вплив податків відбувається незалежно від волі держави, яка їх установлює⁸.

4. **Контрольна**. За допомогою цієї функції здійснюється контроль за діяльністю господарюючих суб'єктів, доходами громадян. Визначається збалансованість податкової системи та її відповідність вимогам суспільства.

Виділяють також соціальну та стимулюючу функції як додаткові до основних⁹.

В основу оподаткування покладені принципи, закладені шотландським економістом і філософом Адамом Смітом у його широко відомій книзі "Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй" (1776 р.):

"1. Піддані держави повинні по можливості відповідати здатності і силам брати участь в утриманні уряду і відповідати доходу, яким вони користуються під захистом держави.

2. Податок, який зобов'язується сплачувати кожна окрема особа, повинен бути точно визначений, а не довільний.

3. Кожний податок повинен стягуватись в той час і тим способом, коли і як платнику зручніше всього платити його.

4. Кожний податок повинен бути так задуманий і розроблений, щоб він брав із кишень народу якомога менше зверх того, що він приносить державному казначейству.

5. Податок може брати або утримувати із кишень народу набагато більше того, що він приносить в казну держави. Є три шляхи цього:

1) збір податку вимагає більшого числа чиновників, зарплата яких поглине податок та вимагає встановлення додаткового податку;

2) утруднює і ускладнює працю громадян, зобов'язуючи їх платити більше;

⁸ Омелянович Л. О. Податкова система : навчальний посібник. Донецьк : ДонДУЕТ, 2005. С. 15.

⁹ Алисов Е. А. Финансовое право Украины. Учебное пособие. Харьков : Эспада, 2000. 288 с.

3) конфіскація та інші заходи, яким піддаються нещасні люди, які намагаються ухилитися від сплати податків, податок розоряє їх і знищує ту вигоду, яку суспільство могло б отримати від їх капіталів.

6. Нерозумний податок створює більше спокус для контрабанди, а кара за контрабанду повинна посилюватись у відповідності зі спокусою. Всупереч всім звичайним принципам справедливості, закон спочатку створює спокусу, а потім наказує тих, хто їй піддається.

7. Очевидна справедливість і користь цих положень заслуговує більшу чи меншу увагу всіх народів”¹⁰.

Краще за А. Сміта не скажеш, його пояснення є актуальними і в сьогоднішніх умовах, узагальнюючи вищевикладене в такі принципи як справедливість, зручність, рівність, стабільність, межі податкового тиску.

1.3. Виникнення податків і зборів

Поява та весь час розвитку держави супроводжується присутністю податків. Завдяки податкам держава накопичує ресурси для виконання нею суспільно необхідних функцій.

Елементи податків зародилися ще задовго до виникнення держави. Це були і дари, і допомоги, і пожертви та навіть податки. Професор історичного факультету Єврейського університету в Єрусалимі Ювал Ной Харарі в своїй знаменитій книзі “Людина розумна. Історія людства від минулого до майбутнього”¹¹ показав глиняну табличку з міста Урук між 3400 і 3000 роками до н.е., яка повідомляє про надходження 29086 мір ячменю (приблизно 137 000 л) за 37 місяців з підписом “кушим”. Вона є “документом”,

¹⁰ Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй. Київ : Port-Royal, 2001. С. 105.

¹¹ Ювал Ной Харарі. Людина розумна. Історія людства від минулого до майбутнього. Київ : Книжковий клуб “Клуб Сімейного Дозвілля”, 2019. 545 с.

що відображає економічні відносини та фіксує сплату податків. Слово “кушим” може означати посаду чиновника, який приймає податок, або власне ім’я. Таким чином, показовим є те, що перше в історії ім’я належало не пророку, поету або завойовнику, а бухгалтеру.

Ще у Старому Завіті праведний Авраам поклав початок церковному податку, що був узаконений згодом Мойсеєвим законодавством. Перша чітко визначена ставка податку, а саме “десятина”, згадується у Книзі Буття в історії про патріарха Авраама, який передав десяту частину військової здобичі Мелхиседеку. Ця десятина стала прообразом і державного податку, оскільки Мелхиседек був не лише священником Бога Всевишнього, а й царем Салиму (Книга Буття, 14:17-21). Водночас пророк Малахія називає несплату десятини “обкраданням” Бога: “Хіба годиться людині обкрадати Бога? Ви ж мене обкрадаєте й питаєте: В чім ми тебе обікрали? – Десятинами й приносими!” (Книга пророка Малахії, 3:8).

Переконливі докази існування податків ще на початку I століття від Різдва Христового відображені в Євангелії. Збирачі дидрахм в Капернаумі спитали в апостола Петра, чи заплатить Учитель дидрахми на храм (річний податок на Святиню, який зобов’язаний був давати кожен ізраїльтянин). Петро відповів “так”, але Ісус сказав: “Як ти думаєш, Симоне, царі земні з кого беруть мито або податки: від своїх чи від чужих?”. А як той відказав: “Від чужих”, тоді промовив до нього Ісус: “Тож вільні сини. Та щоб їх не спокусити, піди над море, та вудку закинь, і яку першу рибу ізловиш, візьми, і рота відкрий їй, і знайдеш статисти; візьми ти його, і віддай їм за Мене й за себе...” (Євангеліє від св. Матвія, 17:24-27).

І ще один доказ пожертв із Євангелія: “Горе вам, книжники та фарисеї, що даєте десятину із м’яти, і ганусу, й кмину, але найважливіше в законі покинули: суд, милосердя та віру; це треба робити і того не кидати” (Євангеліє від св. Матвія, 23:23). Фарисей з євангельської притчі хвалиться десятиною: “...з усіх моїх прибутків даю десятину” (Євангеліє від св. Луки, 18:12).

Становлення податкової системи у країнах Сходу відбувалося по-різному. Найбільш яскравим було зародження податків і формування податкової системи в Єгипті. Формування робочого суспільства сприяло розвитку продуктивних сил, бурхливому розвитку будівництва, виноградарства, скотарства. Податкова система утворилася за династії Птолемеїв. У 257 р. до н.е. було видано “Податний устав”¹². Селян в Єгипті називали царськими землеробами, які сплачували державі орендну плату натурою. Значні доходи надходили в казну від оренди царських угідь і худоби. Існував окремий збір з виноградників і плодкових дерев, на підтримання іригаційних систем і навіть на облаштування кладовища крокодилів (вважалися священними тваринами).

Характерним було зародження податкової системи в Римській імперії. Тут існували прямі і непрямі податки. Казна при імператорі Августі отримала назву “фіска” і перейшла в повне володіння цезаря (звідси – фіскальна функція податків). В той же час в Римській імперії з’явився промисловий податок, який сплачували всі, хто займався промисловістю. Також з’явився “уриновий” податок, який сплачували особи, що володіли відхожими місцями, а також податок на спадщину¹³.

До непрямих податків відносились мито з товарів, які перевозились через римську державу, мито на кордонах, податок на сіль та ін. Навіть існував “податок на повітря” за перевищення розмірів будівель і, звичайно, різні військові податки і збори.

В умовах феодалізму з’явилися регалії володіння певними видами майна. Наприклад:

- природна регалія;
- митна регалія;
- судова регалія;

¹² Держава Птолемеїв. *Вісник Державної податкової служби* від 27 квітня 2012. № 16 (16). URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/1672>

¹³ Фінансова та податкова системи давнього Риму. *Вісник Державної податкової служби* від 20 липня 2012, № 27 (27). URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/2699>

- монетна регалія;
- безгосподарна регалія.

Податкова система Німеччини включала в себе:

- 1) збори за користування землею;
- 2) судові збори;
- 3) військові збори;
- 4) мито;
- 5) торгові збори;
- 6) службові збори.

Наприкінці XVIII – на початку XIX століття в Європі сформувалась система податків, серед яких прямі податки (подохідний і майновий), а згодом серед прямих податків виділилися промисловий, поземельний та податок з власників будівель.

Значно зросла кількість непрямих податків (акцизів) і зменшилась кількість митних зборів. У цей час у Великій Британії, завдяки вченню А. Сміта, в 1830 р. був уведений загальний прибутковий податок з доходів, які були розділені на п’ять категорій:

- 1) заробітна плата;
- 2) доходи від нерухомого майна;
- 3) доходи фермерів;
- 4) доходи установ і організацій;
- 5) промислові, торгові, професіональні доходи.

Місцеві податки включали:

- податок на бідних;
- дорожній збір;
- церковний податок;
- графський податок;
- міський податок з майна та ін.

Податкова система Київської Русі відрізнялась від європейської. Першими формами оподаткування були дари, поклони та данина¹⁴. Дари і поклони були винагородою князю за захист та

¹⁴ Походило Ю. М. Становлення податкової функції держави на українських землях у часи Київської Русі та феодальної роздробленості XII–XIV ст. *Право та інновації*. № 4 (20). 2017. С. 69.

підтримку миру. Основним джерелом казни князівства був прями́й податок, а саме – данина. Під час війни сплачувались надзвичайні податі. У X ст. були запроваджені адміністративно-фінансові пункти для збирання данини, так звані “становища”, для чого використовувались центри сільських громад – погости, двори, куди звозили данину. Для стягнення податі призначалися постійні князівські агенти – збирачі данини¹⁵. Все населення ділилось на дві групи: перша – звільнена від податків (князівська знать), друга – платники податі. Об’єктом податі були земля, дім, дим. Непрямі податки існували у формі торгового і судового мита. Наприкінці XIX століття на теренах України, що входила до складу Російської імперії, казна наповнювалась за рахунок подушної податі та непрямих податків: мита та акцизу на алкоголь, тютюн, цукор, сіль та ін.

Пізніше був введений промисловий податок на заклади торгівлі та промислові підприємства, але він проіснував недовго, до 1917 року. Сплачувався цей податок при видачі промислових свідоцтв за фіксованими ставками.

На початку XX століття (1923–1925) податкову систему склали прямі податки: сільськогосподарський, промисловий, подохідний, майновий, рентний, а також гербові збори¹⁶. До непрямих відносились: мито і акциз на тютюнові вироби, чай, сіль, нафтопродукти, алкогольні напої. Промисловий податок сплачувався торговельними та промисловими підприємствами в розмірі 1,5% з обороту. До складу промислового податку входив патентний збір, величина якого залежала від виду занять і місцевості. Подохідно-майновий податок сплачували юридичні та фізичні особи. Подохідний – в розмірі 8%, майновий залежав від вартості майна і мав прогресивний характер.

¹⁵ Ярошенко Ф. О., Павленко В. Л. Історія податків та оподаткування в Україні : навчальний посібник. Ірпінь : Акад. ДПС України, 2002. С. 24.

¹⁶ Нечай Н. Податкова система в період нової економічної політики 1921–1924 рр. *Вісник податкової служби України*. № 38. 1999. С. 58.

На початку XX століття уряд гетьмана Скоропадського в умовах війни і руїни намагався ввести національну валюту (гривню) і підвищити ставки поземельного та промислового податків з торговельних підприємств, підвищити збори з грошових капіталів, зберегти податок на прибуток. Але цих заходів для зміцнення казни держави було недостатньо. Тому зробили ставку на збільшення непрямих податків. Було введено цукрову і винну монополію, акциз на пиво, чай, сірку, тютюн та пальне. Вагомим джерелом поповнення бюджету були митні збори¹⁷. Наприкінці 1918 р. до влади в Україні прийшла Українська Народна Республіка, яка хоч і не довго проіснувала, проте скарбниця, яка поповнилась за Гетьманщини, спорожніла.

Серед перших законодавчих актів радянської влади важливе місце посідали декрети з питань оподаткування¹⁸. У 1917 році це були два прямі податки: прибутковий одноразовий і податок на приріст прибутків, а також непрямі податки у вигляді акцизів.

У 1919 р. була проведена податкова реформа, в основі якої – зменшення кількості податків, перетворення прямих податків в основне джерело доходів, введення податку на майно. 30 жовтня 1918 р. ввели одноразовий десятимільярдний революційний податок. Від податку було звільнено всю сільську бідноту, а також працівників, заробітна плата яких не перевищувала 1500 рублів на місяць, а вже у 1919 р. ця сума зменшилась до 300 рублів.

У 1920 році радянська влада запровадила нову економічну політику (НЕП), що докорінно змінило діючу на той час податкову систему. Перевага надавалась непрямим податкам, зокрема акцизу та митним зборам.

¹⁷ Нечай Н. Фінансова та податкова політика України в 1917–1918 рр. *Вісник податкової служби України*. № 26. 1999. С. 50; Ярошенко Ф. О., Павленко В. Л. Історія податків та оподаткування в Україні : навчальний посібник. Ірпінь : Академія ДПС України, 2002. С. 104.

¹⁸ Цимбал П. В. Податки, податкова система України, податкова злочинність: історія, теорія, практика : монографія. Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2007. С. 123.

Акцизний податок був уведений на алкогольні напої, тютюнові вироби, пиво, спирт, квас, мед, сіль, цукор, пальне, чай, каву, текстильні вироби та деякі інші товари.

Серед прямих податків основне місце займав промисловий податок, який сплачували державні та кооперативні підприємства. У 1922 році ввели прибутково-майновий податок, який сплачували тільки приватні особи. Ставка податку на заробітну плату була прогресивною – аж до 15 відсотків, залежно від розміру доходів.

Оподаткуванню підлягало майно, яке не було предметом провадження господарської діяльності: будівлі, дорогоцінні метали, екіпажі тощо, за прогресивною ставкою до 1,5 відсотка вартості такого майна.

У 1923 році прибутково-майновий податок був розділений на два: основний і додатковий.

З переходом до НЕПу на селі було скасовано продрозверстку і введено проподаток Декретом ВЦВК від 21 березня 1921 року. Цим Декретом проголошувались основні принципи побудови податку: менший розмір податку порівняно з розверсткою, що стягувалася; стягнення його у вигляді процентного чи пайового відрахування від вироблених у господарстві продуктів; прогресивність обкладення; відміна кругової поруки і покладення відповідальності за його виконання на колишнього окремого господаря¹⁹. У 1923 р. введено сільськогосподарський податок, який зі змінами зберігся до проголошення незалежності України.

У 1930 р. була проведена податкова реформа²⁰ і введений податок з обороту (зберігся до 1992 р.), податок на прибуток, прибутковий податок з населення та прибутковий податок із колгоспів і сільськогосподарський – із селян.

Друга світова війна внесла свої корективи в діючу податкову систему, держава була змушена вводити нові податки, переглядати і змінювати існуючі²¹. Було введено воєнний податок, податок на неодружених і малосімейних громадян. Важливу роль у поповненні доходів бюджету відігравали внутрішні державні позики, які розміщувались серед населення.

Податкова система, яка склалась у післявоєнний період, фактично проіснувала до років перебудови (1985–1990).

Податкова система, яка склалася напередодні проголошення незалежності України, буде розкрита в наступному розділі.

¹⁹ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 1. Генезис налогового регулирования : В 2-х ч. Часть 2. Харьков : Легас, 2002. С. 31.

²⁰ Ярошенко Ф. О., Мельник П. В., Андрущенко В. Л., Мельник В. М. Історія оподаткування : Навчальний посібник. Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. 242 с.

²¹ Цимбал П. В. Податки, податкова система України, податкова злочинність: історія, теорія, практика : монографія. Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2007. С. 149-151.

Розділ 2.

ЕТАПИ СТАНОВЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

2.1. Систематизація розвитку податкової системи України

2.2. Перший етап становлення податкової системи

(1991–1994 роки)

2.3. Другий етап становлення податкової системи

(1994–1999 роки)

2.4. Третій етап становлення податкової системи

(2000–2010 роки)

2.5. Четвертий етап становлення податкової системи

(2010–2015 роки)

2.1. Систематизація розвитку податкової системи України

Податкова система – це сукупність загальнодержавних податків і зборів, що справляються до бюджетів усіх рівнів відповідно до діючого Податкового кодексу.

Формування податкової системи України відбувалось у складних умовах становлення державності та відсутності належного досвіду справляння податків як важливого інструменту регулювання соціально-економічного розвитку країни. Цей процес продовжується, і в наш час триває пошук подальшого вдосконалення, продовжується процес модернізації податкової системи, адже перед нею стоїть завдання стати дієвим інструментом для подолання сучасної економічної кризи²².

Шлях розбудови податкової системи України за 30 років незалежності можна систематизувати в окремі періоди, кожен із яких характеризується своїми особливими рисами та ознаками. Часто така систематизація містить чотири етапи: перший етап –

²² Донченко Т. В., Олійник А. В. Етапи становлення податкової системи України в контексті розвитку цифрової економіки. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*, № 1, 2019. С. 53.

1991 – 1993 рр., другий етап – 1994–1999 рр., третій етап – 2000–2009 рр., четвертий етап – 2010 – наш час²³. Подеколи – три²⁴.

Проте аналіз характерних ознак кожного з періодів привів до висновку про існування п'яти етапів розвитку податкової системи, а саме:

- 1) 1991 – 1994 рр.;
- 2) 1994 – 1999 рр.;
- 3) 2000 – 2010 рр.;
- 4) 2010 – 2015 рр.;
- 5) 2015 – по теперішній час.

У даному контексті варто підтримати думку, що становлення і розвиток податкової системи в Україні загалом був досить складним, суперечливим і багато в чому спонтанним (детально проаналізовано у наступних розділах). Але загальний напрям цих процесів у цілому все ж був правильним – формування податкової системи і встановлення рівня оподаткування, притаманного для ринкової економіки²⁵.

Напередодні проголошення незалежності (1991 р.) в Україні склалась податкова система, яку склали:

- податок з обороту;
- відрахування в бюджет вільного залишку прибутку;
- плата за виробничі фонди;
- фіксовані платежі;
- плата за воду;
- лісовий дохід;
- податок від демонстрації кінофільмів;
- державне мито;
- прибутковий податок з громадян;

²³ Ткаченко А. В. Історія становлення та розвитку податкової системи України. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. № 2 (22). 2013. С. 129.

²⁴ Федосов В., Опарін В., Львовчкін С. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями : монографія. Київ : КНЕУ, 2002. С. 285.

²⁵ Там само, С. 289.

- прибутковий податок з колгоспів;
- прибутковий податок з кооперативних і громадських організацій;
- місцеві податки (податок з власників будівель і земельний податок, податок з власників транспортних засобів, курортний збір, разовий збір на курортних ринках, сільськогосподарський податок).

Податок з обороту був основним бюджетоутворюючим показником і визначався як різниця між роздрібними цінами за вирахуванням торговельної знижки і оптовими цінами. У зв'язку з цим існувало два преїскуранти цін: оптових і роздрібних. На товари широкого вжитку (сувеніри, посилокні ящики, ялинкові прикраси тощо) податок з обороту встановлювався за ставками до обороту таких товарів, які розробляли фінансові органи в областях.

З набуттям незалежності Україна швидко впроваджувала ринкові відносини, що вимагало оновлення податкової системи, в основу якої було покладено класичну схему оподаткування, з урахуванням рівня розвитку економіки, ринкових відносин, необхідності вирішення конкретних економічних і соціальних завдань, а також власних національних особливостей.

2.2. Перший етап становлення податкової системи (1991–1994 роки)

Перший етап становлення податкової системи проходив за умов регулятивної дії недосконалого Закону України “Про систему оподаткування” від 25.06.1991 р.²⁶ та появи нових видів податків, а саме: податку на додану вартість, податку на доходи підприємств і організацій (21.02.1992 р.), акцизного збору (18.12.1991 р.) та дії старих видів податків, таких як прибутковий податок з громадян, місцеві податки і збори.

²⁶ Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 № 1251-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>

Також 20 грудня 1991 року був прийнятий важливий Закон “Про податок на додану вартість”. Ставка податку становила 28% і входила до ціни товару або 21,87% вартості товару. На той час податок на додану вартість уже був уведений майже у всіх країнах Європи, а першою його запровадила у 1954 році Франція.

На кінець 1992 р. було запропоновано три концепції реформування податкової системи, одна з них, розроблена Міністерством фінансів і Міністерством економіки, стала основою докорінної зміни існуючої податкової системи.

З метою оперативного реагування і вирішення питань, пов'язаних із запровадженням ринкових відносин, Верховна Рада України делегувала Кабінету Міністрів України тимчасово, до 21 травня 1993 року, видавати декрети з питань фінансово-кредитної політики, оподаткування, ціноутворення тощо, які мали силу закону (Закон України № 2886-ХІІ від 19.12.1992 р.).

Вже 26 грудня 1992 р. були видані податкові декрети, в тому числі “Про податок на прибуток підприємств і організацій”²⁷, “Про акцизний збір”²⁸, “Про прибутковий податок з громадян”²⁹, а згодом і “Про місцеві податки і збори”³⁰.

Декретом Кабінету Міністрів України “Про місцеві податки і збори” було сформовано систему місцевих податків та запроваджено 2 податки та 14 місцевих зборів, серед яких:

- податок з реклами;

²⁷ Про податок на прибуток підприємств і організацій : Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 12-92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/12-92#Text>

²⁸ Про акцизний збір : Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 18-92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/18-92#Text>

²⁹ Про прибутковий податок з громадян : Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 13-92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/13-92#Text>

³⁰ Про місцеві податки і збори : Декрет Кабінету Міністрів України від 20.05.1993 № 56-93. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-93#Text>

- комунальний податок,
- готельний збір;
- ринковий збір;
- збір за паркування автотранспорту;
- курортний збір;
- збір за участь в бігах на іподромі;
- збір за виграші в бігах на іподромі;
- збір за участь в грі на тоталізаторі;
- збір за використання місцевої символіки;
- збір на право проведення кіно- і телезйомок;
- збір за проведення місцевих аукціонів, конкурсів, лотерей;
- збір за проїзд автотранспорту через територію прикордонних областей;
- збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг;
- збір з власників собак;
- збір за видачу ордера на квартиру.

На той час збір з власників собак складав 1 грн 70 коп. на рік, комунальний податок – 17 грн з одного працівника, ринковий збір – не більше 20 відсотків неоподаткованого мінімуму доходів громадян, або 3 грн 40 коп., курортний збір – не більше 1 грн 70 коп. (10 відсотків неоподаткованого мінімуму доходів громадян) і т.д.

2.3. Другий етап становлення податкової системи (1994–1999 роки)

Значне оновлення податкової системи припало на другий етап. У цей період в країні починають вносити корективи в податкову систему: формуються стійкі, відпрацьовані податкові механізми, нарівні з податками, що діяли, виникають нові³¹.

2 лютого 1994 року був прийнятий Закон України "Про вне-

сення змін та доповнень до Закону Української РСР "Про систему оподаткування", Закону від 28.12.1994 року "Про оподаткування прибутку підприємств" та Закону від 22.12.1994 року "Про державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів". У цьому Законі вперше дано визначення податку, збору, обов'язкового платежу, деталізовано елементи податку, такі як платник, об'єкт, база, ставка.

На платників податків, а саме юридичних і фізичних осіб, покладался обов'язок сплачувати податки, збори і обов'язкові платежі (до державних цільових фондів). До об'єктів оподаткування відносилися додана вартість, доходи, спеціальне використання природних ресурсів, майно юридичних і фізичних осіб.

Відповідно до Закону ставки податків, зборів і обов'язкових платежів встановлювалися Верховною Радою України і місцевими радами (по місцевих податках і зборах) та були незмінними протягом бюджетного року.

У Законі вперше податки і збори були поділені на дві великі групи:

- 1) загальнодержавні податки, збори і обов'язкові платежі;
- 2) місцеві податки і збори.

До загальнодержавних податків, зборів і обов'язкових платежів відносились:

- податок на добавлену вартість (із 3 квітня 1997 року – додана вартість);
- акцизний збір;
- прибутковий податок з громадян;
- податок на доходи підприємств і організацій;
- мито;
- державне мито;
- податок на майно підприємств;
- плата за землю;
- податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів;
- податок на промисел;

³¹ Ткаченко А. В. Історія становлення та розвитку податкової системи України. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. № 2 (22). 2013. С. 130.

- плата по відшкодуванню витрат на геологорозвідувальні роботи;
- плата за спеціальне використання природних ресурсів;
- плата за забруднення навколишнього природного середовища;
- відрахування та збори на будівництво, ремонт і утримання автомобільних доріг;
- внески до Фонду ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи й соціального захисту населення;
- внески до Фонду сприяння захисту населення;
- внески до Фонду соціального страхування України;
- внески до Пенсійного фонду України.

Перелік місцевих податків і зборів, затверджених Декретом Кабінету Міністрів від 20.05.1993 р., майже не змінився. Всього 16 місцевих податків і зборів, з них 2 податки та 14 зборів. Був виключений збір з власників собак.

Ставка податку на додану вартість зменшилась з 28 відсотків до 20 і обчислювалась за ставкою 16,67 відсотків до оподаткованого обороту.

Перелік підакцизних товарів та ставки по них встановлювались Декретом Кабінету Міністрів України, а згодом тільки Верховною Радою України. Протягом другого етапу становлення податкової системи безперервно змінювався перелік підакцизних товарів та ставки по них, встановлювались різні ставки на підакцизні товари вітчизняного виробництва та імпорتنі товари.

Наприклад, ставка акцизного збору на вітчизняні алкогольні напої складала 85% вартості, а на імпорتنі – 300% митної вартості.

До підакцизних товарів відносили:

- каву;
- ікру осетрову;
- вино;
- спирт і вироби з нього;
- легкові автомобілі та деякі ін.

Від сплати акцизного збору на імпорتنі алкогольні напої звільнялись релігійні та громадські організації, організації інвалідів-афганців і навіть футбольні клуби.

Вже у 1996 р. скоротився перелік підакцизних товарів і по більшості з них встановлювались специфічні ставки (у гривні за 1 л пива, алкогольних напоїв чи у євро за 1000 л бензину чи скрапленого газу).

Відповідно до Указу Президента від 18.09.1995 р. "Про запровадження марок акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби" вперше в Україні були запроваджені акцизні марки. Реалізація тютюнових виробів і алкогольних напоїв як імпортного, так і вітчизняного виробництва без акцизних марок була заборонена.

На другому етапі Законом України від 18 лютого 1997 р. "Про внесення змін до Закону України "Про систему оподаткування" суттєво змінився перелік загальнодержавних податків і зборів. До цього переліку включили:

- плату за патент на деякі види підприємницької діяльності;
- фіксований сільськогосподарський податок;
- збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;
- єдиний збір, що справлявся у пунктах пропуску через державний кордон України;
- збір за використання радіочастотного ресурсу України;
- збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію;
- гастрольний збір.

Разом з тим, відмінили два збори: збір до Державного інноваційного фонду та збір до Фонду ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи. В результаті залишилось 25 загальнодержавних та 16 місцевих податків і зборів.

У цьому ж році було прийнято два важливі Закони України:

- 1) "Про податок на додану вартість" (03.04.1997 р.);
- 2) "Про оподаткування прибутку підприємств" (в редакції від 22.05.1997 р.).

Закон України “Про податок на додану вартість” вніс кардинальні зміни щодо платників податків, їх реєстрації, бази оподаткування, порядку сплати податку, визначення бюджетного відшкодування. З’явилися дві ставки – 0 та 20 відсотків. Ставка 20 відсотків додавалась до ціни товару. Була розроблена форма податкової накладної та порядок її реєстрації.

Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” вніс суттєві зміни у визначенні кола платників, об’єкта оподаткування, порядку сплати податку. До переліку платників податку на прибуток увійшли Управління залізниці та Національний банк України.

Об’єкт оподаткування визначався як різниця між скоригованим валовим доходом і валовими витратами та сумою амортизаційних відрахувань. До витрат платника включались збитки платника за останні 5 років.

Валові витрати платника були чітко визначені Законом, як і норми амортизаційних відрахувань на основні засоби та нематеріальні активи. Встановлювалась єдина базова ставка податку на прибуток в розмірі 30 відсотків та щоквартальний порядок його сплати (але з авансовими платежами за два місяці кварталу).

Законом України від 19 вересня 1996 р. “Про внесення змін і доповнень до Закону України “Про плату за землю” в редакції Закону № 378/96-ВР від 19.06.1996 (ВВР, 1996, № 45) уточнені категорії платників, земель, ставки податку, пільги. Для земель, які мали грошову оцінку, плата за землю встановлювалась у розмірі 1%, для сільгоспугідь: ріллі, сіножаті, пасовища – 0,1%, для багаторічних насаджень – 0,03%. Якщо земля в населених пунктах не мала грошової оцінки, плата за землю визначалась за середніми ставками за 1 м² залежно від кількості мешканців в населених пунктах. Так, у населеному пункті з чисельністю населення до 0,2 тис. осіб ставка складала 1,5 коп. за 1 м², а з чисельністю понад 100,0 тис. осіб – 21 коп. за 1 м². Кошти від плати за землю надходили на спеціальні рахунки місцевих бюджетів і використовувались на покращення земельного фонду.

На цьому етапі також був прийнятий Закон України “Про податок з власників транспортних засобів” (18.02.1997 р.).

Таким чином, на другому етапі формування податкової системи України в державі активно проходив пошук належного співвідношення податків, ставок та інших елементів механізму оподаткування, здійснювалася заміна переліку основних податків, впроваджувалися інші заходи щодо оптимізації оподаткування. Разом із тим, замість спрямування зусиль на підвищення економічної ефективності основних бюджетоутворюючих податків у той період законодавець сконцентрувався на розширенні переліку податків та зборів та зниженні ставок найбільш ефективних у фіскальному відношенні податків.

2.4. Третій етап становлення податкової системи (2000–2010 роки)

На третьому етапі податкової реформи розпочалась підготовка до прийняття Податкового кодексу. На цей час було завершено прийняття нових податкових законів, оновлено діючі. Декрет КМУ “Про прибутковий податок з громадян” від 26.12.1992 р. мінявся лише в частині ставок оподаткування. Тому 22 травня 2003 року був прийнятий Закон України “Про податок з доходів фізичних осіб”. Перш за все уточнено перелік платників (резиденти, нерезиденти) та об’єкти оподаткування в цих платників (три джерела – у резидентів, два – у нерезидентів). Замість діючої шкали оподаткування від 10 до 40 відсотків залежно від суми доходу, введено єдину ставку – 15 відсотків і то з відстрочкою до 1 січня 2006 року (у перехідний період застосовувалась ставка 13 відсотків). Це здійснювалось з метою підвищення зацікавленості фізичних осіб у добровільній сплаті податків, що повинно було дати позитивний результат у формуванні дохідної частини державного бюджету. Також з’явилися такі нові поняття як податковий кредит, податкові соціальні пільги. В окремі статті виділено оподаткування нерухомого і рухомого майна, спадщини і подарунків.

Вперше з'явилися розділи “Особливості оподаткування доходів громадян від підприємницької діяльності” та “Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою, яка проводить незалежну професійну діяльність”. Визначено порядок подання податкової декларації та сплати податку з доходів фізичних осіб.

Важливим на цьому етапі є зменшення базової ставки оподаткування податку на прибуток із 30 до 25 відсотків.

У цей період, майже 10 років, триває активна підготовка до прийняття Податкового кодексу України. 2 грудня 2010 року Верховна Рада України прийняла Податковий кодекс³², але без глави I р. XIV ПКУ через недосконалість норм спрощеної системи оподаткування. Цілий рік ця глава переглядалась і вступила в дію у новій редакції з 01.01.2012 р. Варто констатувати, що загалом спрямованість новоприйнятого Кодексу була очевидно – розвиток податкового законодавства України, поступове зниження податкового тягаря, а як наслідок – піднесення розвитку економіки.

Перед прийняттям ПКУ податкова система була вкрай громіздкою і складалась із 28 загальнодержавних та 14 місцевих податків і зборів.

До загальнодержавних податків і зборів належали:

- податок на додану вартість;
- акцизний збір;
- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб;
- мито;
- податок із власників транспортних засобів;
- плата (податок) за землю;
- фіксований сільськогосподарський податок;
- державне мито;
- рентна плата за нафту і газ, що видобуваються в Україні;
- плата за транзит природного газу, нафти і аміаку;

- платежі за користування надрами;
 - збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;
 - збір за спеціальне використання лісових ресурсів;
 - збір за спеціальне використання водних ресурсів;
 - збір за забруднення навколишнього природного середовища;
 - єдиний збір, який справляється в пунктах пропуску через державний кордон України;
 - збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;
 - внески на обов'язкове соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності;
 - внески на обов'язкове державне пенсійне страхування;
 - внески на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття;
 - внески на обов'язкове соціальне страхування від нещасних випадків;
 - плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності;
 - збір за використання радіочастотного ресурсу України;
 - збори до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб;
 - збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію;
 - платежі до Фонду соціального захисту інвалідів;
 - збір на проведення гастрольних заходів.
- Місцеві податки і збори, в кількості 14, залишились без змін.
- Із прийняттям Податкового кодексу України кількість податків і зборів скоротилась вдвічі і включала 17 загальнодержавних та 5 місцевих податків і зборів. До загальнодержавних податків і зборів входили:
- податок на прибуток підприємств;
 - податок на доходи фізичних осіб;
 - податок на додану вартість;
 - акцизний податок;

³² Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

- збір за першу реєстрацію транспортного засобу;
- екологічний податок;
- рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України;
- плата за користування надрами;
- плата за землю;
- збір за користування радіочастотним ресурсом України;
- збір за спеціальне використання води;
- збір за спеціальне використання лісових ресурсів;
- фіксований сільськогосподарський податок;
- збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;
- мито;
- збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками;
- збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.

До місцевих податків і зборів входили:

- податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- єдиний податок;
- збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- збір за місця для паркування транспортних засобів;
- туристичний збір.

Місцеві ради обов'язково встановлювали податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок та збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності.

Таким чином, суттєво було змінено перелік податків, а саме: виключено комунальний податок, податок на рекламу, ринковий збір, збір за право використання місцевої символіки, збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі. Запроваджено по-

даток на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, основною ідеєю якого є перенесення податкового навантаження на більш платоспроможну категорію населення.

Податковий кодекс України складався із XX розділів, а розділи включали в себе глави і статті. Він об'єднав зі змінами і доповненнями 135 законів з питань оподаткування. Кожен податок мав свій розділ в ПКУ. Наприклад, у III розділі ПКУ – “Податок на прибуток підприємств”, IV розділ – “Податок на доходи фізичних осіб”, V розділ – “Податок на додану вартість”, VI розділ – “Акцизний податок” і т.д. Крім того, основні положення Кодексу містились в I розділі, адміністрування податків і зборів – у II.

Дуже важливими були XIX розділ “Прикінцеві положення” та XX розділ “Перехідні положення”. Протягом перших років після прийняття Кодексу до його статей вносились безкінечні зміни, переважно технічного характеру. Але, разом з тим, постійно змінювались (щорічно, іноді – частіше) ставки акцизного податку, рентних платежів, екологічного податку. Часті зміни вносились у XIV розділ, главу I “Спрощена система оподаткування”. Кодексом також було передбачено зниження ставок по податку на прибуток із 25 до 16 відсотків з 01.01.2014 року, по податку на додану вартість – із 20 до 17 відсотків. Однак війна на сході країни, на жаль, не дала можливості ввести в дію знижені ставки по основних видах податків.

2.5. Четвертий етап становлення податкової системи (2010–2015 роки)

Саме на цьому етапі розвитку трансформації, що відбулися у сфері податкової системи, можна назвати податковою реформою. Вона мала не формальний, а реальний характер. Основними завданнями податкової реформи 2010–2014 років були: стимулювання економічної активності шляхом створення сприятливого фіскального клімату для розвитку суб'єктів господарювання та

залучення інвестицій, виведення фінансових ресурсів з тіні, а також збільшення доходів бюджету³³.

У податковому законодавстві це проявилось у тому, що кількість податків і зборів зменшилась вдвічі – із 22 до 11. Деякі податки і збори виключили, деякі – трансформували.

Зокрема, до загальнодержавних податків належали:

- 1) податок на прибуток підприємств;
- 2) податок на доходи фізичних осіб;
- 3) податок на додану вартість;
- 4) акцизний податок;
- 5) екологічний податок;
- 6) рентна плата;
- 7) мито.

До місцевих податків належали:

- 1) податок на майно;
- 2) єдиний податок.

До місцевих зборів належали:

- 1) збір за місця для паркування транспортних засобів;
- 2) туристичний збір.

Виключені із переліку податків і зборів з 01.01.2015 р.:

- а) збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- б) збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;
- в) збір за першу реєстрацію транспортного засобу;
- г) збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності;
- д) плата за торговий патент на окремі види підприємницької діяльності.

Решта податків були трансформовані:

- а) фіксований сільськогосподарський податок увійшов в IV групу спрощеної системи оподаткування;

б) плата за землю включена до податку на майно;

в) до рентної плати увійшли:

- плата за користування надрами;
- збір за користування радіочастотним ресурсом України;
- збір за спеціальне використання води;
- збір за спеціальне використання лісових ресурсів;
- рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України.

Суттєві зміни відбулись у розрізі окремих податків і зборів.

Податок на доходи фізичних осіб, через який здійснюється регулююча функція, оскільки саме цей податок значно впливає на рівень і структуру доходів населення, його платоспроможний попит. Крім того, роль цього податку реалізується у зв'язку громадян-платників з державою (в особі фіскальних органів) і місцевими органами самоврядування, тим самим громадяни стають причетними до формування доходів бюджету, що стає моральною та етичною підставою для здійснення контролю за ефективним використанням публічних ресурсів.

Значущість податку на доходи фізичних осіб зумовлена тим, що він: безпосередньо зачіпає інтереси всіх без винятку верств економічно активного населення країни; один з основних податків, який дозволяє максимально реалізувати основні принципи оподаткування: справедливість і рівномірність розподілу податкового тягара; дозволяє змінювати розмір кінцевих доходів населення без зміни відповідності між результатами праці та її оплатою; впливає на структуру кінцевих доходів населення, а отже, і на структуру потреб населення; дає можливість обкладати доходи, які отримуються з різних джерел³⁴.

³³ Слатвінська М. Особливості становлення та етапи реформування податкової системи України. *Evropský časopis ekonomiky a managementu*. 4 (1). 2018. 34-44. С. 38.

³⁴ Юрчишена Л. В. Податок на доходи фізичних осіб: механізм стягнення та джерело доходу бюджету України. *Фінанси, учет, банки*. 2016. Вып. 1. С. 215-224, 217.

З 1 січня 2015 року збільшилась ставка оподаткування доходів фізичних осіб із 17 відсотків до 20 відсотків по відношенню до доходів, місячна сума яких перевищує розмір мінімальної заробітної плати на 1 січня звітного року.

Ставки оподаткування доходів фізичних осіб:

До 01.01.2015 р.	З 01.01.2015 р.
15% бази оподаткування	15% бази оподаткування
17% бази оподаткування відносно доходів, сукупна сума яких за місяць перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати на 1 січня року	20% бази оподаткування відносно доходів, сукупна сума яких за місяць перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати на 1 січня року

Змінились ставки оподаткування доходів, отриманих від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування):

На 01.01.2014 р.	На 01.01.2015 р.
15% бази оподаткування	15% бази оподаткування
	20% бази оподаткування відносно доходів, сукупна сума яких за місяць перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати на 1 січня року

З 1 січня 2015 року скасовано ставку податку на доходи фізичних осіб, що становила 10% бази оподаткування щодо доходів шахтарів – працівників, які видобувають вугілля, залізну руду, руди кольорових і рідкісних металів, марганцеві та уранові руди, працівників шахтобудівних підприємств, а також працівників державних воєнізованих аварійно-рятувальних служб. На сьогодні їхні доходи оподатковуються за загальним правилом.

Оподаткування суми пенсій (включаючи суму їх індексації, нараховану відповідно до закону) або щомісячного довічного гро-

шового утримання, отримуваних платником податку з Пенсійного фонду України чи бюджету згідно із законом:

До 01.01.2015 р.	З 01.01.2015 р.
Не оподатковується, якщо розмір таких виплат не перевищує 10000,00 грн на місяць	Не оподатковується, якщо їх розмір не перевищує три розміри мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року
15% бази оподаткування відносно таких виплат, якщо їх розмір перевищує 10000,00 грн на місяць, – у частині такого перевищення	15% бази оподаткування відносно таких виплат, якщо їх розмір перевищує три розміри мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року, – у частині такого перевищення

У серпні 2014 року у зв'язку з воєнними діями на сході нашої держави Верховна Рада ввела тимчасово, до завершення реформування Збройних сил України, військовий збір (пункт 16 та 1.1-1.7 розділу ХХ “Перехідні положення” ПКУ).

Військовий збір має тимчасовий характер, а тому не входить до податкової системи, хоча надходить до державного бюджету. Його сплачують тільки фізичні особи в розмірі 1,5% з доходів, які оподатковуються податком на доходи фізичних осіб. Звільняються від його сплати доходи, що оподатковуються за ставкою 0, а також правоохоронці, військовослужбовці на час участі в бойових діях.

Введення військового податку – це не вигадка вітчизняних законодавців, а імплементація історичного світового досвіду надзвичайного оподаткування³⁵. Використання податкового інструменту у воєнних цілях держави здійснювалося ще з 1874 року,

³⁵ Маркова Л. Г., Алексеєва Р. О. Військовий збір: теоретичний аспект. *International Scientific Journal*. № 3. 2015. С. 32.

коли вперше в Іспанії протягом Третьої карлістської війни було введено воєнно-податкові марки, які наклеювали на конверти поряд із звичайними поштовими марками за рахунок відправника. Всі отримані кошти спрямовувалися на фінансування озброєння армії. Військовий податок існував у СРСР у часи Другої світової війни. Він був уведений 1942 року замість надбавок до прибуткового та сільськогосподарського податків, а до його сплати були залучені всі громадяни, які досягли віку 18 років.

На даний час у зв'язку із затяжною війною на сході країни у експертному середовищі виникають ініціативи щодо перетворення військового збору із впровадженого на невизначений термін, на постійний – тобто внесення його до переліку загальнодержавних податків та зборів, що визначені в статті 9 Податкового кодексу України³⁶.

Докорінно змінилось **оподаткування прибутку підприємств**. У цей період в Україні практично запроваджена класична європейська модель оподаткування прибутку підприємств, яка є найпоширенішою у країнах ЄС та Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР)³⁷. Згідно з цією моделлю базовим показником для розрахунку об'єкта оподаткування є бухгалтерський фінансовий результат до оподаткування, який коригується на податкові різниці, визначені у ПКУ. Юридичні особи нарешті позбулися необхідності ведення подвійного обліку: податкового та бухгалтерського.

Платниками податку – резидентами стали суб'єкти господарювання – юридичні особи, які проводять господарську діяльність як на території України, так і за її межами, крім:

- 1) бюджетних установ;
- 2) громадських об'єднань, політичних партій, релігійних, благодійних організацій, пенсійних фондів, метою яких не може бути

³⁶ Резнік О. М., Ігнатенко Є. В. Військовий збір: історія та сучасність. *Молодий вчений*. 2015. № 2 (17). Ч. 6. С. 840.

³⁷ Мазярчук В., Сибірянська Ю., Пірнікоза П. Податок на прибуток підприємств в Україні у 2011–2016 роках. *Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України*, 2017. 21 с.

одержання і розподіл прибутку серед засновників, членів органів управління, інших пов'язаних з ними осіб, а також серед працівників таких організацій;

3) суб'єктів господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

Платниками податку – нерезидентами стали:

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

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

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

Базова (основа) ставка податку встановлена в розмірі 18%. Це одна із найнижчих в Європі ставок цього податку. Ставки 0, 4, 6, 12, 15 і 20 відсотків застосовуються до доходів нерезидентів та прирівняних до них осіб із джерелом походження з України.

Виробники сільськогосподарської продукції можуть обрати річний податковий (звітний) період, який визначається з 1 липня поточного звітного року і закінчується 30 червня наступного звітного року.

Для цілей оподаткування податком на прибуток до підприємств, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, належать підприємства, дохід яких від про-

дажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній податковий (звітний) рік перевищує 50 відсотків загальної суми доходу.

Податок на додану вартість майже не зазнав змін. Платники, об'єкти, база, ставки податку залишились ті самі, що й до податкової реформи – ставки 7 та 20. Ставка 7 відсотків була введена в березні 2014 року на ліки та на вироби медичного призначення.

Однак надважливим було введення електронного адміністрування податку на додану вартість. Відповідно до цього, Державна податкова служба України відкривала кожному платнику спеціальний рахунок у відділенні казначейської служби, з якого проводились всі операції по надходженню податкових зобов'язань, сплаті податкового кредиту, визначенню і сплаті платежів до бюджету та отримання бюджетного відшкодування. Для запобігання зловживанням при визначенні платежів до бюджету і, особливо, бюджетних відшкодувань була розроблена формула. На підставі цієї формули платник визначав суму зобов'язання, що підлягала реєстрації в податковій накладній.

Проте на той час науковці були одностайні у тому, що основними причинами зниження фіскального потенціалу ПДВ були: наявна широка база податкових пільг; тіньовий сектор економіки; незаконні схеми відшкодування ПДВ; використання недиференційованих ставок ПДВ, що є соціально несправедливим явищем³⁸.

Акцизний податок (як і усі наступні також) у аналізованій період відігравав важливу фіскальну роль. Однак у ньому реалізувалися і продовжують реалізовуватися також регулятивна і розподільча функції. Акцизний податок є важелем державного регулювання виробництва і обігу підакцизних товарів. Стосов-

но розподілення суспільного продукту, то варто процитувати англійського вченого У. Петті, який стверджував, що, по-перше, природна справедливість вимагає, щоб кожен сплачував відповідно до того, що він насправді споживає, внаслідок чого акцизний податок навряд чи нав'язується кому-небудь проти волі та його надзвичайно легко сплачувати тому, хто задовольняється предметами першої необхідності; по-друге, цей податок схиляє до ощадливості, що є єдиним способом збагачення народу; по-третє, ніхто не сплачує двічі за ту саму річ, оскільки ніщо не може бути спожите більше ніж один раз³⁹.

Саме у цей період в Україні вперше платниками акцизного податку стали суб'єкти господарювання роздрібної торгівлі підакцизними товарами, в тому числі пивом, алкогольними напоями, тютюновими виробами, тютюном та промисловими заміниками тютюну, нафтопродуктами, скрапленним газом, речовинами, що використовуються як компоненти моторних палив, паливом моторним альтернативним, для продажу безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форм розрахунків, у тому числі на розлив у ресторанах, кафе, барах, інших суб'єктах господарювання громадського харчування.

Із 1.07.2015 року пиво віднесено до алкогольних напоїв. Згідно зі статтею 14 "Визначення понять" Податкового кодексу України, пиво – насичений діоксином вуглецю пінистий алкогольний напій із вмістом спирту етилового від 0,5 відсотка об'ємних одиниць, отриманий під час бродіння охмеленого сусла пивними дріжджами, що належить до товарної групи УКТ ЗЕД за кодом 2203.

Законом України № 71-VIII від 28.12.2014 року "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо податкової реформи" розширено коло платників акцизного податку (в т.ч. за рахунок включення до нього збору у вигляді

³⁹ Боровик П. М., Ладигенська В. О. Проблеми акцизного оподаткування в Україні. *Економічний вісник Донбасу*. № 3 (25). 2011. С. 103.

³⁸ Федун Л. М., Сторожук О. В. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні. *Збірник наукових праць Національного університету Державної податкової служби України*. № 1. 2016. С. 219.

цільової надбавки до діючого тарифу за електричну та теплову енергію). З часу вступу його у дію акцизний податок сплачують:

- суб'єкти господарювання роздрібною торгівлі, які здійснюють реалізацію підакцизних товарів;
- оптові постачальники електроенергії (замість збору у вигляді цільової надбавки);
- виробники електроенергії, які продають її поза оптовим ринком електроенергії (замість збору у вигляді цільової надбавки);
- власники імпортованих транспортних засобів, які переобладнають їх у легкові автомобілі.

Натомість скасовано податок з продажу/відчуження цінних паперів. Для підакцизних товарів (пива, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального, що реалізуються в роздрібній мережі) ставка податку становить 5 відсотків від вартості (з податком на додану вартість і без акцизного податку).

У аналізованій четвертий етап змінено порядок справляння **податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки**. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у податковій системі України – місцевий, прямиий, особистий податок, який справлявся з власників об'єктів житлової нерухомості та зараховувався до бюджету територіальної громади. Платниками податку були фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості⁴⁰.

Базою оподаткування стала загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток. База оподаткування об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності фізичної особи – платника податку, зменшується:

⁴⁰ Шкільова Н. В. До питання про місце податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в податковій системі: порівняльно-правовий аспект. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2013. № 1 (39). С. 121.

а) для квартири/квартир незалежно від їх кількості – на 60 квадратних метрів;

б) для житлового будинку/будинків незалежно від їх кількості – на 120 кв. метрів;

в) для різних типів об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток (у разі одночасного перебування у власності платника податку квартири/квартир та житлового будинку/будинків, у тому числі їх часток), – на 180 кв. метрів.

Таке зменшення надається один раз за кожний базовий податковий (звітний) період (рік).

Сільські, селищні, міські ради могли збільшувати граничну межу житлової нерухомості, на яку зменшується база оподаткування.

Пільги з податку, що сплачується на відповідній території з об'єктів житлової нерухомості, для фізичних осіб не надаються на:

а) об'єкт/об'єкти оподаткування, якщо площа такого/таких об'єкта/об'єктів перевищує п'ятикратний розмір неоподаткованої площі, затвердженої рішенням органів місцевого самоврядування;

б) об'єкти оподаткування, що використовуються їх власниками з метою одержання доходів (здаються в оренду, лізинг, позичка, використовуються у підприємницькій діяльності).

Пільги з податку, що сплачується на відповідній території з об'єктів нежитлової нерухомості, встановлюються залежно від майна, яке є об'єктом оподаткування.

Ставки податку для об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, встановлювали за рішенням сільської, селищної або міської ради залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості у розмірі, що не перевищує 2 відсотків розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 кв. метр бази оподаткування.

Транспортний податок. Законом України № 71-VIII від 28.12.2014 року “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо податкової реформи” фактично запроваджено новий податок – транспортний. Було трансформовано збір за першу реєстрацію транспортних засобів у класичний майновий податок – транспортний⁴¹.

Платниками транспортного податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством власні легкові автомобілі, що є об’єктами оподаткування. Об’єктом оподаткування є легкові автомобілі, які використовувались до 5 років і мають об’єм циліндрів двигуна понад 3000 куб. см.

Ставка податку встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі 25000 гривень за кожен легковий автомобіль, що є об’єктом оподаткування. Обчислення суми податку з об’єкта/об’єктів оподаткування фізичних осіб здійснюється контролюючим органом за місцем реєстрації платника податку.

Поява такого майнового податку як транспортний податок у системі оподаткування України у свій час викликала безліч питань щодо того, яку мету переслідує законодавець: наповнення дохідної частини місцевих бюджетів чи це все ж “податок на розкіш” або стимулювання власників транспортних засобів до придбання автомобілів з найменшим впливом на навколишнє середовище або дорожнє покриття, а також те, яким чином повинне здійснюватися застосування даного податку з дотриманням принципу соціальної справедливості⁴².

⁴¹ Нестеренко А. С. Майновий податок – транспортний податок як основа функціонування місцевих бюджетів в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2015. № 5. С. 149.

⁴² Нестеренко А. С. Майновий податок – транспортний податок як основа функціонування місцевих бюджетів в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2015. № 5. С. 151.

Земельний податок. Плата за землю є вагомим джерелом доходів місцевих бюджетів, її питома вага у структурі доходів має стабільну тенденцію. Вона є другим за обсягом джерелом надходжень доходів після податку на доходи фізичних осіб⁴³.

У 2015 році суттєво змінились ставки плати за землю:

До 01.01.2015 р.	З 01.01.2015 р.
<i>Ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено</i>	
1% від їх нормативної грошової оцінки	Не більше 3% від їх нормативної грошової оцінки, за винятком сільськогосподарських угідь
<i>Ставки оподаткування сільськогосподарських угідь</i>	
Для ріллі, сіножатей та пасовищ – 0,1; для багаторічних насаджень – 0,03	1% від їх нормативної грошової оцінки
<i>Ставка податку за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб’єктів господарювання (крім державної та комунальної форм власності)</i>	
Не застосовувалась	Не більше 12% від їх нормативної грошової оцінки
<i>Ставки земельного податку за земельні ділянки, розташовані за межами населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено</i>	
5% за один гектар несільськогосподарських угідь, зайнятих господарськими будівлями (спорудами)	Не більше 5% за земельні ділянки, розташовані за межами населених пунктів

⁴³ Борзенкова О. Д. Земельне оподаткування в Україні: аналіз сучасного стану та перспективи. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Вип. 8. 2015. С. 41.

Орендна плата	
Розмір орендної плати встановлюється у договорі оренди залежно від категорії земельної ділянки	Розмір орендної плати встановлюється у договорі оренди, але річна сума платежу не може бути меншою 3% нормативної грошової оцінки та не може перевищувати 12% нормативної грошової оцінки

Укотре відбулися суттєві зміни *спрощеної системи оподаткування*. Кількість груп платників єдиного податку:

До 01.01.2015 р.	З 01.01.2015 р.
I-III групи – фізичні особи – підприємці IV група – юридичні особи – суб'єкти господарювання; V група – фізичні особи – підприємці; VI група – юридичні особи – суб'єкти господарювання	I-II групи – фізичні особи – підприємці; III група – фізичні особи – підприємці та юридичні особи – суб'єкти господарювання IV група – сільськогосподарські товаровиробники

Граничний обсяг доходу протягом календарного року, максимальна кількість найманих працівників та ставки оподаткування:

Група платників єдиного податку	До 01.01.2015 р.			З 01.01.2015 р.		
	Гран. обсяг доходу	Макс. к-ть найм. прац.	Ставка оподаткування	Гран. обсяг доходу	Макс. к-ть найм. прац.	Ставка оподаткування
I група – ФОП	150 тис. грн	0	У межах від 1 до 10% розміру мінімальної заробітної плати	300 тис. грн	0	До 10% розміру мінімальної заробітної плати

II група – ФОП	1 млн грн	10	У межах від 2 до 20% розміру мінімальної заробітної плати	1,5 млн грн	10	До 20% розміру мінімальної заробітної плати
III група – ФОП	3 млн грн	20	3% доходу – у разі сплати податку на додану вартість; 5% доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку	20 млн грн	Необмежена	2% доходу – у разі сплати податку на додану вартість; 4% доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку
III група – юридичні особи	Не застосовувалась					
IV група – юридичні особи	5 млн грн	50	3% доходу – у разі сплати податку на додану вартість 5% доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку	Скасована		

IV група – с/г товаровиробники	Не застосовувалась			Частка с/г товаровиробництва за попередній звітний рік дорівнює або перевищує 75%	Розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь або земель водного господарства, залежно від категорії земель, їх розташування – ставка для ріллі, сіножаті, пасовищ – 0,45 відсотка бази оподаткування, а в гірських зонах, зонах Полісся – 0,27
V група – ФОП	20 млн грн	-	5% доходу – у разі сплати податку на додану вартість; 7% доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку	Скасована	

VI група – юридичні особи	20 млн грн	-	5% доходу – у разі сплати податку на додану вартість; 7% доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку	Скасована
---------------------------	------------	---	---	-----------

Однак, попри ряд законодавчих змін, у літературі все ж вказувалося на недоліки спрощеної системи оподаткування та пропонувалося здійснити низку змін: змінити базу оподаткування (на суму отриманого прибутку підприємства, а не доходу); уточнити ставку єдиного податку для різних груп з урахуванням нової бази оподаткування; установити диференційовану шкалу оподаткування суб'єктів малого підприємства залежно від розміру доходу; уточнити Податкову декларацію платника єдиного податку – фізичної особи, а також Податкову декларацію платника єдиного податку – юридичної особи, виходячи з Податкової декларації з податку на прибуток⁴⁴.

Загальні зміни до податкової системи внесені Законами України № 1791-VIII від 20.12.2016 та № 1797-VIII від 21.12.2016. Слід виокремити серед них такі найістотніші.

1. Найбільше змін внесено в п. 14 Податкового кодексу України щодо визначення тих чи інших термінів, в тому числі нових: “Електронний кабінет”, нерезиденти, що мають офшорний ста-

⁴⁴ Якубів В. М., Боришкевич І. І. Проблеми й перспективи вдосконалення спрощеної системи оподаткування в Україні. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2014. Вип. 10 (2). С. 20-21.

тус, курсова різниця, індивідуальна та податкова консультація, податковий борг (податкове зобов'язання та пеня), сервісне обслуговування платників податків та інше.

Внесено зміни щодо визначення великих платників податків. До цієї категорії відносять платників, в яких обсяг доходу за чотири послідовні квартали перевищує 1 млрд грн, або сума податків – 20 млн грн.

2. Уточнено перелік пасивних доходів, що оподатковуються за ставкою 18 відсотків:

- проценти на поточний або депозитний рахунок (в т.ч. дисконтні доходи);
- проценти або дисконтний дохід за іменним ощадним (депозитним) сертифікатом;
- відсотки, що розподіляються на пайові внески членів кредитної спілки;
- доходи за іпотечними цінними паперами;
- відсотки (дисконт), отримані власником облігацій від їх елементів;
- дохід за сертифікатом фонду операцій з нерухомістю;
- інвестиційний прибуток;
- роялті;
- дивіденди;
- страхові виплати і відшкодування.

3. Стаття 161.1.21 ПКУ викладена у новій редакції, яка дозволяє роботодавцю перераховувати на користь вищих та професійно-технічних закладів за підготовку чи перепідготовку платника податку кошти у фактичній сумі, але не вище трикратного розміру мінімальної зарплати на 1 січня поточного року за кожен місяць навчання. Інші обмеження знято.

4. Важливим є внесення зміни до ст. 166.3.3 ПКУ, відповідно до якої податковий кредит на оплату навчання платника податків або члена сім'ї першого ступеня споріднення обмежений тільки сумою отриманої зарплати.

5. З'явилась стаття 42 “Електронний кабінет”, в якій визначені його функції. Платник сам визначає взаємодію з контролюючим органом – в електронному чи паперовому вигляді.

6. Платникам податку на прибуток, виробникам сільгосппродукції фінансовий результат до оподаткування обчислюється шляхом зменшення фінансового результату за минулий рік на фінансовий результат за перше півріччя минулого року та збільшення на фінансовий результат за перше півріччя поточного року.

7. Виключена норма, яка давала можливість зменшувати податок на прибуток на суму нарахованого податку з об'єктів нежитлової нерухомості. В перехідних положеннях Закону зазначено, що ця норма при визначенні об'єкта оподаткування за 2016 рік зберігається.

8. Прийнято рішення про те, що до доходу фізичної особи-підприємця не включається акцизний податок з реалізованих підакцизних товарів.

9. Стаття 46.2 передбачає, що платники податку на прибуток подають разом з квартальною і річною податковою звітністю фінансову звітність. Річну фінансову звітність подають неприбуткові організації.

Виробники сільгосппродукції подають фінансову звітність разом з податковою декларацією за перше півріччя минулого звітного року, минулий рік та перше півріччя звітного року.

10. Розширено перелік витрат, на які має право фізична особа-підприємець на загальній системі оподаткування при визначенні оподатковуваного доходу. У зв'язку з цим підпункт 177.4.3 підпункт 177.4. статті 177 ПКУ викладено у новій редакції, яка дає можливість відносити на витрати податки і збори (крім ПДВ, акцизного податку, податку з доходів фізичної особи, податку на майно), єдиний соціальний внесок (далі – ЄСВ), плату за ліцензії, та інші дозвільні документи, пов'язані з господарською діяльністю.

Не включаються до витрат:

- витрати на придбання, самостійне виготовлення основних засобів та придбання нематеріальних активів, які підлягають амортизації;

- витрати на придбання та утримання основних засобів подвійного призначення;

- витрати, що не підтверджені документально.

11. Вперше підприємці за власним бажанням мають право включати до витрат амортизаційні відрахування.

12. Не підлягають амортизації та повністю включаються до витрат витрати на проведення ремонту, реконструкцію, модернізацію, поліпшення основних фондів і ліквідацію основних фондів (залишкова вартість).

13. Не підлягають амортизації у ФОПів:

- земельні ділянки;

- об'єкти житлової нерухомості;

- легкові та вантажні автомобілі.

14. Розрахунок амортизації здійснюється із застосуванням прямолінійного методу, шляхом ділення первісної вартості об'єкта на строк корисного використання.

15. Уточнено порядок визначення податкового кредиту, а саме: нарахування податкового кредиту здійснюється незалежно від того чи товари, основні фонди почали використовуватися в оподаткованих операціях протягом звітного періоду, а також від того чи здійснював платник податків оподатковані операції протягом звітного періоду. Крім того, визначено, що право на включення податкових накладних до податкового кредиту зберігається 365 днів.

16. Уточнено порядок формування Реєстру заяв на повернення суми бюджетного відшкодування у хронологічному порядку в автоматичному режимі.

17. У ст. 201.1 ПКУ уточнено порядок заповнення податкових накладних: код товару згідно з УКТ ЗЕД, для послуг – код послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг, крім підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України – платники мають право зазначити неповністю, але не менше ніж чотири перших цифри відповідного коду.

У ст. 201.4 внесено зміну щодо складання зведених податкових накладних: якщо фактичні ціни постачання у порівнянні з покупною, звичайною (для виготовлених товарів) або залишковою вартістю необоротних активів є вищою, платник ПДВ може зібрати ці перевищення в одній зведеній накладній.

У разі звільнення від оподаткування у податковій накладній робиться запис “Без ПДВ” з посиланням на відповідну статтю ПКУ.

18. Введено штрафні санкції за допущення продавцем помилок під час зазначення обов'язкових реквізитів податкової накладної, виявлених контролюючим органом за заявою покупця, в розмірі 170 грн. Невиконання податкового повідомлення-рішення про виправлення помилок продавця протягом 10 календарних днів тягне за собою накладання штрафу від 10 до 100 відсотків (залежно від кількості днів).

19. Штрафні санкції за несвоєчасну сплату узгоджених сум податкових зобов'язань з акцизного податку в роздрібній мережі (пиво, алкогольні та тютюнові вироби) нараховуються в розмірі 20 відсотків суми зобов'язання (до 1 січня 2017 року – 10 або 20 відсотків, залежно від кількості днів: до 30, понад 30).

20. Визначено порядок реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування:

- для податкових накладних/розрахунків коригування до податкових накладних, складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця, – до останнього дня (включно) календарного місяця;

- для податкових накладних/розрахунків коригування до податкових накладних, складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця, – до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені.

21. ПКУ доповнено новим пунктом щодо порядку блокування реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Контролюючий орган в автоматичному режимі надсилає квитанцію платнику податку про блокування реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних протягом операційного дня.

22. Збільшено ставки акцизного податку. Основні з них:

	До 01.01.2017 р.	З 01.01.2017 р.
Пиво (за 1 літр)	2,48	2,78
Вина кріплені (за 1 літр)	7,16	8,02
Збродені напої (за 1 літр 100-відсоткового спирту)	105,80	126,96
Спирт етиловий та спиртові напої (за 1 літр 100-відсоткового спирту)	105,80	126,96
Тютюнові вироби, в т.ч. сигарети з фільтром (за 1000 шт.)	318,26	445,56
Пальне (євро за 1000 літрів)	171,50	213,50
Паливо пічне (за 1000 літрів)	97,00	139,50

23. Відмінена сплата акцизного податку від реалізації пального в роздрібній мережі до місцевих бюджетів. З метою збалансування вже прийнятих місцевих бюджетів з державного бюджету до місцевих бюджетів в 2017 році надходитиме сума акцизного податку від реалізації пального на рівні 2016 року.

24. Збільшено ставки:

- екологічного податку;
- рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин;

- рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України;

- за спеціальне використання поверхневих вод, зокрема басейну р. Тиси;

- за спеціальне використання підземних вод;

- плати за воду, що входить виключно до складу напоїв;

- рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів.

25. Встановлено, що орендна плата не може бути меншою за розмір земельного податку, встановленого для відповідної категорії (раніше – 3% нормативно-грошової оцінки землі).

Розмір орендної плати для баз олімпійської, параолімпійської підготовки не може перевищувати 0,1 відсотка оцінки землі.

26. У зв'язку із ростом з 01.01.2017 р. заробітної плати, ставки податку, які встановлені до бази оподаткування з урахуванням мінімальної заробітної плати, зменшилися вдвічі. Так, ставка податку на житлову та нежитлову нерухомість із 01.01.2017 р. склала 1,5% (було 3%).

Транспортний податок визначався з вартості автомобіля, який перевищував 750 мінімальних заробітних плат, а з 01.01.2017 р. ця цифра становить 375 мінімальних заробітних плат.

Ставка збору за землю, що відведена для паркування автотранспорту, встановлена в розмірі 0,075% замість діючих раніше від 0,03 до 0,15% мінімальної заробітної плати.

Значно змінилися ставки оподаткування земельних ділянок. Ставка податку за земельні ділянки, нормативно-грошову оцінку яких проведено, встановлено у розмірі не більше 3%, для земель загального користування – не більше 1%, а для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3% та не більше 1% їх нормативно-грошової оцінки.

Для земельних ділянок, розташованих за межами населених пунктів, оцінку яких не проведено, внесена зміна, згідно з якою сільгоспугіддя оподатковуються за ставкою не менше 0,3 та не більше 5% нормативно-грошової оцінки ріллі по області.

Внесено зміну щодо орендної плати для пасовищ у населених пунктах, яким надано статус гірських, а саме: орендна плата для пасовищ не може перевищувати розміру земельного податку.

27. Ставка єдиного податку для платників першої групи встановлена в розмірі до 10% від прожиткового мінімуму, замість заробітної плати на 1 січня податкового року, а ставка єдиного податку для платників другої групи встановлена в розмірі до 20% від мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня поточного року.

Встановлено: “Правило щодо невикористання реєстратора розрахункових операцій для єдиноплатників не поширюється на платників єдиного податку, які здійснюють реалізацію технічно складних побутових товарів, що підлягають гарантійному ремонту”.

28. У зв'язку із збільшенням зарплати, кількість розміру мінімальної зарплати, яка враховується при визначенні оподаткованого доходу, наданні пільги у кількісному вимірі, зменшилась удвічі, в т.ч.:

	До 01.01.2017 р.	з 01.01.2017 р.
п. 164.2.17 “д” (додаткове благо у прощеного боргу)	50	25
п. 165.1.24 (дохід від продажу сільгосппродукції)	100	50
п. 165.39 (вартість дарунків)	50	25
п. 165.1.55 (сума прощеного боргу кредитором)	50	25

29. Позитивними є зміни, згідно з якими платниками рентної плати за спеціальне використання води є лише первинні водокористувачі.

30. До числа об'єктів житлової нерухомості, які звільнені від оподаткування, віднесені об'єкти житлової нерухомості, які належать багатодітним або прийомним сім'ям, в яких виховується п'ять та більше дітей.

31. Щороку, до 1 лютого, центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі, розміщує на своєму сайті перелік легкових автомобілів, з року випуску яких минуло не більше п'яти років, та середньоринкова вартість яких становить 375 розмірів мінімальної зарплати.

32. Дивіденди, що виплачуються платниками єдиного податку третьої групи (юридичними особами) та четвертої групи власникам корпоративних прав (засновникам платників), оподатковуються за ставкою 9 відсотків.

33. І ще одне надважливе рішення – запровадження із 1 січня 2018 р. “Електронного кабінету” та його програмного забезпечення.

34. Розділ XVIII² “Податкова міліція” виключено. Однак податкова міліція перестане існувати із початком функціонування центрального органу виконавчої влади з питань запобігання, виявлення, припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень, об'єктом яких є фінансові інтереси держави. На даний час Президент України вже підписав Закон “Про Бюро економічної безпеки України” № 1150-ІХ, який Верховна Рада ухвалила 28 січня 2021 року. До речі, п. 18 “Податкова міліція” відновлений в ПКУ 2018 року та присутній в ПК 2020 року.

Незважаючи на проведену у грудні 2014 року податкову реформу, щорічно, починаючи з 2015 до 2020 року включно, вносились зміни до податкової системи. Незмінною залишалась тільки кількість податків і зборів (7 загальнодержавних та 4 місцевих), справляння військового збору.

Разом з тим, в базу оподаткування податків, ставки, пільги вносились істотні зміни. Так, замість прогресивної шкали оподат-

кування податком на доходи фізичних осіб введена єдина ставка – 18 відсотків. Ставка оподаткування дивідендів, виплачених юридичними особами спрощеної системи оподаткування, зменшилась із 18 до 9 відсотків. Змінились ставки плати за землю, єдиного податку і навіть податку на додану вартість.

Всі ці зміни сформували діючу податкову систему станом на 1 березня 2021 року.

Структура податкових надходжень до Державного бюджету України на 2021 рік⁴⁵:

Назва податку	Сума надходжень, млрд грн	Питома вага, %
Загальна сума податкових надходжень, у т.ч.:	929,5	100
- податок на додану вартість	468,5	50,4
- акцизний податок	138,4	14,9
- податок на доходи фізичних осіб	137,6	14,8
- податок на прибуток	107,7	11,6
- мито (ввізне, вивізне)	32,5	3,3
- рентна плата	40,6	4,4
- екологічний податок	3,7	0,3

Всього сума доходів Державного бюджету на 2021 рік становить 1084,0 млрд грн, в тому числі за рахунок податкових надходжень – 929,5 млрд грн, або 86,6%. У загальній сумі місцевих бюджетів найбільша питома вага у податку на доходи фізичних осіб та місцевих податків і зборів.

⁴⁵ Про Державний бюджет України на 2021 рік : Закон України від 15.12.2020 № 1082-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1082-20#Text>

Таким чином, провідна роль у забезпеченні виконання публічних функцій належить податкам, які справляються до державного та місцевих бюджетів. А наведене вище дає змогу зробити висновок, що у нашій державі відбувається постійний пошук оптимальної моделі податкової системи, належного співвідношення різних податків, ставок з метою повного використання їх функцій та потенціалу.

Діюча податкова система включає 7 загальнодержавних та 4 місцевих податків та зборів.

Розділ 3.

ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНІ ПОДАТКИ І ЗБОРИ

3.1. Податок на додану вартість.

3.2. Податок на доходи фізичних осіб.

3.3. Податок на прибуток.

3.4. Акцизний податок.

3.5. Рентна плата.

3.6. Екологічний податок.

3.1. Податок на додану вартість

3.1.1. Платники податку:

- будь-яка особа, яка проводить господарську діяльність та реєструється платником податку добровільно;

- будь-яка особа, яка проводить господарську діяльність і в якій обсяг оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців перевищує 1000000 (без ПДВ), зобов'язана зареєструватися платником ПДВ;

- будь-яка особа, що ввозить на митну територію України товари, що підлягають оподаткуванню згідно Митного кодексу України.

3.1.2. Об'єкти оподаткування:

- постачання товарів на митній території України;
- ввезення товарів на митну територію України;
- вивезення товарів за межі митної території України;
- постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів, багажу, вантажів всіма видами транспорту.

3.1.3. База оподаткування

База оподаткування операцій з постачання товарів (послуг) на митній території України визначається за їх договірною вартістю з урахуванням загальнодержавних податків і зборів, крім ПДВ.

При цьому база оподаткування не може бути нижчою ціни придбання товарів, база оподаткування самостійно виготовле-

них товарів – нижче звичайних цін, а база оподаткування необоротних активів – нижче їх балансової вартості.

Базою оподаткування товарів, що ввозяться на митну територію України, є договірна (контрактна) вартість товарів, але не нижче митної вартості з урахуванням мита та акцизного податку.

Кодексом передбачені операції, які не є об'єктом оподаткування (заробітна плата, пенсії, дотації, субсидії тощо), операції, які звільнені від оподаткування (здобуття освіти, продукти дитячого харчування, послуги релігійних організацій та ін., всього 34 пункти статті 197). Зокрема, постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту, постачання послуг зі здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти, постачання послуг із фундаментальних досліджень, постачання житла, крім його першого постачання, надання благодійної допомоги благодійним організаціям, постачання земельних ділянок, земельних паїв, постачання релігійними організаціями культових послуг та предметів культового призначення (культові послуги: хрещення, укладення церковного шлюбу, похорони, молебень, панахида тощо; предмети культового призначення: свічки, ікони (образи), хрести, вервиці, лампади, облачення священнослужителів, богослужбова література та інше). Стосовно питання обґрунтування доцільності існування таких пільг, які мають соціальний зміст та встановлені, виходячи із реального рівня цін та доходів населення, то цьому присвячені окремі наукові дослідження⁴⁶.

3.1.4. Ставки податку:

- 0;

- 7;

- 14;

- 20.

⁴⁶ Bilash O., Karabin T. Taxation of Religious Organizations in Ukraine. *KOSCIOL I PRAWO*. 2020. Vol. 9 (22). Issue: 1. P. 75.

За нульовою ставкою оподатковуються операції:

- експорт товарів;
- постачання товарів магазинами безмитної торгівлі;
- перевезення пасажирів, багажів та вантажів всіма видами транспорту.

За ставкою 7 відсотків (з березня 2014 р.) оподатковуються операції з постачання ліків, виробів медичного призначення.

З 1 січня 2021 р. до 1 січня 2023 р. тимчасово застосовується ставка 7 відсотків до операцій з тимчасового розміщення (проживання), що надаються готелями та подібними закладами.

ВР України 17 грудня 2020 року прийняла Закон про встановлення ставки у розмірі 14 відсотків на постачання деяких видів сільськогосподарської продукції.

Всі інші операції з постачання товарів (послуг) оподатковуються за ставкою 20 відсотків.

Платежі ПДВ до бюджету визначаються як різниця між податковим зобов'язанням і податковим кредитом. *Податковий кредит* – це сума податку, сплачена у разі придбання або виготовлення товарів і послуг та ввезення товарів на митну територію України. Датою віднесення сум податку до податкового кредиту є дата події, що відбулась раніше:

- дата отримання платником товарів (послуг);
- дата списання коштів з рахунку платника.

3.1.5. Електронне адміністрування податку

Електронне адміністрування податку на додану вартість було затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 16.10.2014 р. № 569 “Про порядок електронного адміністрування податку на додану вартість”. Платникам податку автоматично відкриваються рахунки електронного адміністрування у підрозділах Державної казначейської служби на підставі Реєстрів платників податків, отриманих від Державної податкової служби України.

Платник має право виписати податкову накладну тільки на суму податку, визначену за формулою:

$$\Sigma \text{Накл} = \Sigma \text{НаклОтр} + \Sigma \text{Митн} + \Sigma \text{ПопРах} + \Sigma \text{Овердрафт} - \Sigma \text{НаклВид} - \Sigma \text{Відшкод} - \Sigma \text{Перевищ},$$

де: **ΣНаклОтр** – загальна сума податку за отриманими платником податковими накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних, податковими накладними, складеними платником податку відповідно до пункту 208.2 статті 208 ПКУ та зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних, та розрахунками коригування до таких податкових накладних, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних;

ΣМитн – загальна сума податку, сплаченого платником при ввезенні товарів на митну територію України, крім сум податку, сплаченого (нарахованого) відповідно до підпункту 191.1.2 пункту 191.1 статті 191 ПКУ оператором поштового зв'язку, експрес-перевізником;

ΣПопРах – загальна сума поповнення з поточного рахунку платника податку рахунка в системі електронного адміністрування податку, в тому числі рахунків у системі електронного адміністрування податку платника – сільськогосподарського підприємства, що обрало спеціальний режим оподаткування відповідно до статті 209 ПКУ;

ΣОвердрафт – сума середньомісячного розміру сум податку, які за останніх 12 звітних (податкових) місяців були задекларовані платником до сплати до бюджету та погашені чи розстрочені або відстрочені, а також задекларовані платником – сільськогосподарським підприємством, що обрав спеціальний режим оподаткування відповідно до статті 209 ПКУ;

ΣНаклВид – загальна сума податку за складеними платником податковими накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних та розрахунками коригування до таких податкових накладних, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних;

ΣВідшкод – загальна сума податку, заявлена платником до бюджетного відшкодування з урахуванням сум коригувань та результатів перевірок, що проводяться відповідно до ПКУ;

ΣПеревищ – загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником у поданих податкових деклараціях з урахуванням поданих уточнюючих розрахунків до них, над сумою податку, що міститься в складених таким платником податкових накладних та розрахунках коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Сума податку на додану вартість, що підлягає сплаті до державного бюджету, перераховується з електронного рахунка в установленій строк. Строк сплати податку на додану вартість – 10 днів з граничного строку подання декларації.

3.1.6. Бюджетне відшкодування податку

Податкова декларація подається за кожен звітний місяць через 20 днів після його завершення. При від'ємному значенні між податковим зобов'язанням і податковим кредитом сума податку:

- враховується у зменшення податкового боргу;
- підлягає відшкодуванню за заявою платника;
- зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду.

Формування Реєстру заяв про повернення сум бюджетного відшкодування здійснюється на підставі баз даних ДПС України та ДКС України. Заяви платника вносяться до Реєстру автоматично протягом операційного дня в хронологічному порядку. Повернення сум бюджетного відшкодування здійснюється у хронологічному порядку відповідно до черговості заяв, занесених до Реєстру.

На підставі Реєстру заяв про повернення сум бюджетного відшкодування та набуття статусу узгодженої суми в разі необхідності проведення перевірки, орган казначейства перераховує суму бюджетного відшкодування на поточний рахунок платника

або здійснює погашення податкового боргу з ПДВ чи інших платежів, що сплачуються до державного бюджету.

3.1.7. Податкова накладна: порядок її складання та реєстрації

На дату виникнення податкових зобов'язань платник зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі і зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних в установленій строк:

- з 1 по 15 календарний день місяця – до останнього дня місяця;
- з 16 до останнього календарного дня місяця – до 15 календарного дня місяця, наступного, за тим, коли вони складені.

Порушення платниками встановленого строку реєстрації тягне за собою накладання штрафу від 10% суми податку – за перші 15 календарних днів до 50% суми податку – за порушення строку реєстрації на 366 і більше днів.

У 2020 році штрафна санкція встановлена навіть за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних, складених на операції з товарами, що не оподатковуються ПДВ в розмірі 1% обсягу постачання, але не більше 1020,0 грн, а за результатами перевірок контролюючого органу – 2,5%, але не більше 1700,00 грн.

Ще більш високі штрафи за допущені продавцем помилки при складанні податкових накладних, по яких не внесені виправлення на вимогу контролюючого органу, а саме від 10% від суми ПДВ за невнесення виправлень протягом 15 календарних днів до 100% – за невнесення виправлень понад 181 день.

Складена платником податкова накладна дійсна не більше 1095 днів.

3.2. Податок на доходи фізичних осіб

3.2.1. Платники податку:

- резиденти;
- нерезиденти;
- податкові агенти.

Резидент – перш за все особа, яка має місце проживання в Україні. Якщо особа має місце проживання також і в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має центр життєвих інтересів в Україні (особисті чи економічні зв'язки). Якщо центр життєвих інтересів визначити неможливо або якщо така фізична особа не має місця проживання в жодній з держав, то вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів.

Податковий агент – юридична особа та її відокремлені підрозділи, підприємець, які зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи.

3.2.2. Об'єкти оподаткування у резидента:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;
- доходи, які оподатковуються у джерела виплати;
- іноземні доходи.

3.2.3. Об'єкти оподаткування у нерезидента:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;
- доходи, які оподатковуються у джерела виплати.

3.2.4. База оподаткування

База оподаткування широка і включає 20 видів доходів, основні з яких:

- доходи у вигляді заробітної плати, суми винагород згідно з цивільно-правовими договорами;
- пасивні доходи;
- дохід від продажу рухомого і нерухомого майна, спадщини та подарунків;
- дохід, отриманий як додаткове благо, та ін.

База оподаткування доходів у вигляді заробітної плати від одного роботодавця зменшується на суму податкової соціальної пільги.

Існує три податкові соціальні пільги:

- у розмірі 100 відсотків (основна);
- у розмірі 150 відсотків від основної;
- у розмірі 200 відсотків від основної.

Основна податкова соціальна пільга визначається в розмірі 50 відсотків від прожиткового мінімуму станом на 1 січня податкового року (в 2021 році – 1135 грн (2270x50/100)). Право на цю пільгу має кожна фізична особа, у якої нарахована за місяць заробітна плата не перевищує прожитковий мінімум на 1 січня податкового року, збільшений на коефіцієнт 1,4. В 2021 році це 3180 грн (2270x1,4). Всі фізичні особи, які отримують в 2021 році мінімальну заробітну плату в розмірі 6,0 тис. грн і більше, не матимуть права на податкову соціальну пільгу, а податок протягом року визначатиметься з бази не менше 6000,0 грн, крім тих випадків, коли фізична особа працює неповний робочий день і отримує заробітну плату за місяць менше ніж 3180 грн (у 2021 році).

Право на податкову соціальну пільгу в розмірі 50 відсотків прожиткового мінімуму мають також обоє батьків, в яких на утриманні 2 і більше дітей віком до 18 років, причому тільки одному з батьків гранична межа, яка дає право на пільгу (3180 грн у 2021 році), збільшується кратно кількості дітей. Наприклад, за березень 2021 р. батькові нараховали 6000,0 грн заробітної плати і матері також аналогічну суму. На утриманні в батьків двоє дітей віком до 18 років. Одному з батьків дозволено збільшувати граничну межу, яка дає право на пільгу кратно кількості дітей. У цьому випадку вона складе 6360,0 грн (3180x2), тобто батько має право на пільгу на кожную дитину в розмірі 1135,0 грн. База оподаткування за березень становитиме 3730,0 грн (6000 – 2x1135), а податок 671 грн 40 коп. (3730x18/100). Матір не має права на податкову соціальну пільгу, оскільки на неї не поширюється право на збільшення межі граничного обсягу зарплати кратно кількості дітей. Для матері база оподаткування – 6000,0 грн, з якої сплачується 1080,0 грн (6000x18/100) податку.

Право на підвищену податкову пільгу в розмірі 150 відсотків від основної (1135x150/100) мають певні категорії громадян, за

умови, що нарахована заробітна плата за місяць не перевищує прожитковий мінімум на 1 січня податкового року, збільшений на коефіцієнт 1,4, або 3180 грн в 2021 році, а саме:

- одинокі батьки (матері);
- вдови (вдівці);
- інваліди I-II групи;
- батьки, які мають на утриманні дітей з інвалідністю у віці до 18 років;
- особи, що постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи;
- учні, студенти, аспіранти, ад'юнкти, правозахисники;
- учасники бойових дій на території інших держав після Другої світової війни;
- правозахисники.

Знову ж таки, для тих, в кого є на утриманні двоє і більше дітей у віці до 18 років, зберігається право на збільшення граничної межі кратно кількості дітей.

Для всіх інших фізичних осіб право на отримання пільги обмежується граничним розміром зарплати (3180 грн у 2021 році).

Підвищена податкова пільга в розмірі 200 відсотків (2270 грн) надається таким платникам податків (за умови, що заробітна плата не перевищує граничний розмір (3180 грн у 2021 р.)):

- Героям України, Героям Радянського Союзу, Героям соціалістичної праці, повним кавалерам ордена Слави чи Трудової слави, нагородженим 4-ма медалями "За відвагу";
- інвалідам I-II групи з числа учасників бойових дій після Другої світової війни на території інших держав;
- колишнім в'язням концтаборів, гетто під час Другої світової війни, а також особам, що визнані репресованими, чи реабілітованими особам, які були насильно вивезені на територію інших держав під час Другої світової війни;
- особам, що перебували у блокадному Ленінграді з вересня 1941 року до січня 1944 року.

3.2.5. Податкова знижка

Кожна фізична особа, яка отримує доходи у вигляді заробітної плати, має право на податкову знижку за наслідками податкового року. До складу податкової знижки включаються документально підтверджені витрати на:

- суму коштів, сплачених закладам дошкільної, позашкільної, загальної середньої, професійно-технічної освіти за здобуття освіти такого платника або члена його сім'ї першого ступеня споріднення;
- частину суми відсотків, сплачених за користування іпотечним житловим кредитом;
- благодійні внески неприбутковим організаціям у розмірі не вище 4% оподаткованого доходу;
- переобладнання автомобіля на використання біопалива, скрапленого газу;
- оплату доступного житла, погашення пільгового іпотечного кредиту;
- оренду житла, сплачену особою зі статусом внутрішньо переміщеної особи (не більше 30 мінімальних зарплат на 1 січня податкового року);
- оплату страхових платежів залежно від ступеня споріднення (у повній сумі чи у розмірі 50%);
- оплату вартості послуг на усиновлення дитини;
- оплату допоміжних репродуктивних технологій.

Правом на податкову знижку за звітний рік платник може скористатись не пізніше кінця наступного року.

Не включаються до загального місячного (річного) доходу (61 пункт ст. 165 КПУ) в т. ч. основні з них:

- державна та матеріальна допомога з бюджету та органів державного соціального страхування;
- сума пенсій;
- аліменти;
- благодійні внески творчим спілкам та іншим неприбутковим організаціям;

- кошти, отримані на відрядження;
- основні суми депозиту;
- виплата юридичною або фізичною особою вищим та професійно-технічним закладам за підготовку кадрів, але не більше трикратного розміру мінімальної заробітної плати на 1 січня податкового року;
- виплата у подвійному розмірі граничної суми, що дає право на податкову соціальну пільгу, матеріальної допомоги на поховання свого працівника;
- доходи від продажу власної продукції рослинництва, якщо розмір земельних ділянок не перевищує 2 га;
- доходи від продажу продукції тваринництва, які не перевищують 50 розмірів мінімальних заробітних плат на 1 січня податкового року;
- сума стипендії, що не перевищує граничну суму (3180 грн у 2021 році).

3.2.6. Ставки податку:

- 0;
- 5;
- 9;
- 18.

За ставкою 18 відсотків оподатковуються доходи у вигляді заробітної плати, виплати по трудових угодах, окремі пасивні доходи.

За ставкою 0 відсотків оподатковуються доходи від продажу рухомого і нерухомого майна, прийняття спадщини і подарунків за певних умов.

За ставкою 5 відсотків оподатковуються дивіденди, виплачені платниками податку на прибуток, а також, за певних умов, при оподаткуванні доходів від продажу майна, прийняття спадщини та подарунків.

Дивіденди, виплачені платниками спрощеної системи оподаткування та іншими неплатниками податку на прибуток, оподатковуються за ставкою 9 відсотків.

3.2.7. Оподаткування інших доходів

1) Доходи від продажу нерухомого майна у вигляді будинку, квартири, кімнати, садового (дачного) будинку, включаючи земельну ділянку та господарські споруди, на якій вони розміщені, не оподатковуються, за умови:

- перебування такого майна у власності платника понад 3 роки;
- дохід отримано від продажу тільки одного об'єкта протягом одного податкового (звітного) року;

Цей порядок поширюється на продаж об'єктів незавершеного будівництва.

Дохід від продажу більше одного з перелічених вище об'єктів протягом податкового року оподатковується за ставкою 5 відсотків.

Дохід від продажу інших об'єктів нерухомого майна оподатковується за ставкою 5 відсотків.

Дохід від операцій з продажу (обміну) об'єкта нерухомості, що здійснюється фізичними особами-нерезидентами, оподатковується за ставкою 18 відсотків.

При застосуванні ставки ПДФО в розмірі 0 відсотків військовий збір не сплачується. В усіх інших випадках сплачується військовий збір у розмірі 1,5 відсотка.

2) Дохід від операцій з продажу (обміну) рухомого майна протягом звітного податкового року одного з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля, мотоцикла або мопеда оподатковується за ставкою 0.

Дохід, отриманий від продажу протягом року другого з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля, мотоцикла, мопеда оподатковується за ставкою 5 відсотків, а третього з вказаних транспортних засобів підлягає оподаткуванню за ставкою 18 відсотків.

Доходи від продажу інших транспортних засобів оподатковуються за ставкою 5 відсотків.

Доходи нерезидента від продажу одного легкового автомобіля, мотоцикла або мопеда протягом року оподатковуються за ставкою 18 відсотків.

3) Дохід від прийняття спадщини оподатковується:

- для платників першої та другої групи споріднення – за ставкою 0;
- для осіб з інвалідністю I групи та дітей-сиріт за отримані у спадщину рухоме і нерухоме майно, готівку або кошти на рахунках також оподатковуються за ставкою 0;
- для решти спадкоємців, крім нерезидентів – за ставкою 5 відсотків;
- для нерезидентів доходи від спадщини оподатковуються за ставкою 18 відсотків.

4) Об'єкти дарування оподатковуються так само, як і спадщина. Не оподатковуються лише подарунки, вартість яких не перевищує 25 відсотків мінімальної заробітної плати на 1 січня податкового року (1500 грн у 2021 році).

Нотаріус щокварталу подає до контролюючого органу інформацію про посвідчені ним протягом звітного кварталу договори купівлі-продажу та прийняття спадщини.

3.2.8. Особливості оподаткування доходів фізичних осіб-підприємців від господарської діяльності

Існує дві системи оподаткування доходів фізичних осіб-підприємців: загальна та спрощена.

Фізична особа-підприємець на загальній системі оподаткування сплачує податок із чистого доходу у розмірі 18 відсотків та військовий збір у розмірі 1,5 відсотка. Чистий дохід визначається як різниця між загальною сумою доходів у грошовій і негрошовій формі та документально підтвердженими витратами на здійснення господарської діяльності.

Не включається до доходу фізичної особи-підприємця акцизний податок з реалізованих окремих видів підакцизних товарів

у роздрібній мережі, а також податок на додану вартість, якщо фізична особа є платником податку на додану вартість.

За останні роки значно розширився перелік витрат фізичної особи-підприємця, до яких відносять витрати на:

- придбання сировини, матеріалів, палива, електроенергії;
- оплату праці найманим працівникам з усіма необхідними додатковими витратами;
- сплату податків і зборів, крім акцизного податку, податку на додану вартість, якщо фізична особа зареєстрована платником ПДВ, податку на нерухоме майно, крім податку з об'єктів житлової нерухомості (з 1 січня 2021 р.), ЄСВ, оплату ліцензій, дозвільних документів;
- оплату реклами, відрядження найманих працівників, транспортні послуги та ін.

З 1 січня 2017 року фізичні особи – підприємці мають право нараховувати і відносити на витрати амортизаційні відрахування майже на всі основні засоби, крім землі, легкових автомобілів та об'єктів житлової нерухомості. Амортизація нараховується протягом строку корисного використання основних засобів і нематеріальних активів, але не менше мінімально допустимих строків корисного використання, із застосуванням прямолінійного методу нарахування амортизації:

- капітальні витрати на поліпшення земель – 15 років;
- будівлі, споруди, передавальні пристрої – 10 років;
- машини, обладнання, тварини, багаторічні насадження та ін. – 10 років;
- нематеріальні активи – відповідно до документів, але не менше ніж 2 роки.

Наприклад, вартість будівлі 500,0 тис. грн, мінімально допустимий строк використання – 10 років, щорічна сума амортизації, яка відноситься на витрати: $500\,000,0/10=50\,000,0$ грн.

Фізичні особи – підприємці подають контролюючому органу тільки річну податкову декларацію, але щоквартально самостій-

но визначають суму податку, яка підлягає сплаті і перераховують до бюджету до 20 числа місяця, наступного за звітним кварталом (20 квітня, 20 липня, 20 жовтня).

Остаточний розрахунок здійснюється на підставі річної податкової декларації. Нараховані платежі за рік зменшуються на суму сплаченого податку за I-III квартали і сплачуються до бюджету протягом 10 днів з граничного строку подання річної податкової декларації. Надмірно сплачені платежі повертаються за заявою платника або зараховуються в майбутні платежі.

3.2.9. Оподаткування осіб, які провадять незалежну професійну діяльність

До незалежної професійної діяльності відносять: діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, бухгалтерів, архітекторів, участь у науковій, літературній, художній, освітній діяльності тощо. До цієї категорії належать також особи, які використовують найману працю не більше ніж чотирьох фізичних осіб.

Такі особи зобов'язані стати на облік в контролюючому органі та вести облік доходів і витрат. Об'єктом оподаткування є чистий дохід, який визначається як різниця між доходами і документально підтвердженими витратами. Фізичні особи, які проводять незалежну діяльність, не сплачують авансові внески. Нарахування і сплата податку проводиться на підставі річної податкової декларації. Ставка податку – 18 відсотків.

3.3. Податок на прибуток

3.3.1. Платники податку:

- юридичні особи з числа резидентів, які провадять господарську діяльність на території України та за її межами;
- з числа нерезидентів – це юридичні особи будь-якої форми, які отримують доходи, з джерелом походження яких є Україна.

Платниками податку є також юридичні особи спрощеної системи оподаткування та фізичні особи – підприємці при виплаті доходів нерезиденту з джерелом походження з України.

З 1 січня 2021 року платниками податку на прибуток є юридичні особи, що утворені згідно з законодавством інших країн (іноземні компанії) та мають місце управління на території України, зокрема фактичне управління діяльністю, проведення зборів виконавчого органу, прийняття управлінських рішень здійснюється на території України (переважно).

Не є платниками податку на прибуток неприбуткові підприємства, установи та організації, які:

- створені та зареєстровані в установленому порядку;
- установчі документи яких містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) серед засновників, членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб;
- установчі документи яких передбачають передачу активів іншим неприбутковим організаціям або зарахування до доходу бюджету у разі припинення такої неприбуткової організації (ліквідація, об'єднання, поділ тощо);
- внесена контролюючим органом до Реєстру неприбуткових підприємств та організацій.

Ці вимоги не поширюються на бюджетні установи.

До неприбуткових організацій, які відповідають переліченим вище вимогам, відносяться:

- бюджетні установи;
- політичні партії;
- громадські об'єднання;
- творчі спілки;
- релігійні організації;
- благодійні організації;
- пенсійні фонди;
- спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб;
- житлово-будівельні, дачні, гаражні, садівничі кооперативи (товариства);
- профспілки та організації профспілок;
- організації роботодавців та їх об'єднання;

- сільськогосподарські кооперативи;
- об'єднання співвласників багатоквартирного будинку та ін.

3.3.2. Об'єкт оподаткування:

- прибуток із джерелом походження в Україні, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності відповідно до стандартів бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів, на податкові різниці.

Платник, у якого річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків) за звітний рік не перевищує 40,0 млн грн, може не здійснювати коригування фінансового результату до оподаткування, крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих років, або здійснювати коригування не на всі податкові різниці.

Непрямі податки, які виключаються для визначення доходу у сумі 40,0 млн грн, – це податок на додану вартість та акцизний податок.

Податкові різниці включають:

1) різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів. Так, на вартість основних засобів та нематеріальних активів (20 000 грн кожен) нараховується амортизація з урахуванням мінімально допустимих строків використання: будівлі – 20 років, споруди – 15 років, транспортні засоби – 5 років, нематеріальні активи – відповідно до правовстановлюючого документа, але не менше 2-х та не більше 10-ти років і т.д.

При цьому фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму нарахованої амортизації, відповідно до стандартів бухгалтерського обліку та зменшується на суму розрахованої амортизації, відповідно до положень ПКУ, тобто виходячи з мінімально допустимих строків корисного використання та діючих методів нарахування амортизації, передбачених стандартами бухгалтерського обліку;

2) різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень). Сюди належать резерви сумнівних боргів, очікуваних кредитних збитків, створення банками резервів за наданими зобов'язаннями з кредитування, гарантіями, поручительствами, аваліями, акредитивами;

3) різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій. Зокрема, фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових років. Починаючи з 2015 року на від'ємне значення об'єкта оподаткування зменшується фінансовий результат до оподаткування до повного погашення такого від'ємного значення.

Фінансовий результат до оподаткування також зменшується на вартість товарів, безоплатно переданих неприбутковим організаціям, внесеним до Реєстру неприбуткових установ та організацій, у розмірі, що перевищує 4 відсотки оподатковуваного прибутку попереднього звітного року.

Фінансовий результат зменшується на суму перерахованої фінансової допомоги особам, що не є платниками податку.

3.3.3. База оподаткування

Базова (основна) ставка податку становить 18 відсотків. При оподаткуванні страхової діяльності застосовується ставка 0 та 3 відсотки.

Ставка 0 відсотків застосовується за договорами довгострокового страхування життя, добровільного медичного страхування та договору страхування додаткової пенсії.

До об'єкта оподаткування страховика, розрахованого як сума страхових платежів, страхових премій та частки страхової премії, передбаченої договорами страхування, застосовується ставка у розмірі 3 відсотки.

Прибуток від букмекерської діяльності, азартних ігор (в тому числі казино) оподатковується за ставкою 18 відсотків. Крім того, гральний бізнес сплачує податок з доходу:

- 10 відсотків з доходу від азартних ігор з використанням гральних автоматів;

- 18 відсотків з доходу від букмекерської діяльності, азартних ігор, в тому числі казино, зменшених на суму виплати гравцю.

Доходи від випуску лотерей з 1 січня 2021 року оподатковуються за ставкою 30 відсотків.

Доходи нерезидентів оподатковуються за ставками 0, 4, 5, 6, 12, 15, 18, 20 відсотків.

Страховики або інші резиденти, які здійснюють страхові виплати у межах договорів страхування або перестраховування життя на користь нерезидентів:

- у межах договорів з обов'язкових видів страхування, за якими виплата здійснюється на користь фізичних осіб-нерезидентів, в межах системи міжнародних договорів "зелена карта", страхування пасажирських перевезень цивільної авіації – за ставкою 0 відсотків;

- у межах договорів страхування ризиків за межами України – 4 відсотки від суми за рахунок страховика;

- в інших випадках – 12 відсотків.

Доходи нерезидентів у вигляді процентів за позиками або фінансовими кредитами, надані резидентами за певних умов, оподатковуються за ставкою 5 відсотків.

Юридичні особи і фізичні особи-підприємці, в тому числі спрощеної системи оподаткування, які здійснюють виплати нерезидентам за виготовлення та розповсюдження реклами, сплачують податок за ставкою 20 відсотків таких виплат, при будь-якій виплаті на користь нерезидента з доходу з джерелом його походження в Україні – 15 відсотків, а при виплаті за договорами фрахту – оподатковується за ставкою 6 відсотків.

Прибуток нерезидентів, які провадять свою діяльність на території України через постійне представництво, оподатковується в загальному порядку за ставкою 18 відсотків.

3.3.4. Пільги

Звільняється від оподаткування прибуток підприємств та організацій, які засновані громадськими об'єднаннями осіб з інвалідністю і є їх повною власністю, отриманий від виробництва і продажу товарів, виконаних робіт і наданих послуг, крім підкацизних товарів.

Кількість осіб з інвалідністю, які мають основне місце роботи на таких підприємствах, становить не менше 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників, а їх фонд оплати праці – не менше 25 відсотків.

3.3.5. Порядок сплати податку на прибуток

Податковим періодом для платників податку на прибуток є: квартал, півріччя, три квартали і рік, що зумовлено складанням бухгалтерської і фінансової звітності наростаючим підсумком з початку року.

Річний податковий період встановлений для платників:

- у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків) не перевищує 40,0 млн грн (з 01.01.2021 р.);

- новостворені платники податку на прибуток;

- виробники сільськогосподарської продукції. Річний податковий період для виробників сільськогосподарської продукції встановлений із 1 липня минулого звітного року до 1 червня поточного звітного року, якщо дохід від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній звітний рік перевищує 50 відсотків;

- з 1 січня 2021 року фізичні особи – підприємці, в тому числі спрощеної системи оподаткування, та особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність і виплачують нерезиденту доходи (прибутки) з джерелом походження в Україні;

- з 1 січня 2021 року юридичні особи спрощеної системи оподаткування, які здійснюють виплати доходів (прибутків) нерезиденту з джерелом походження в Україні.

Інші юридичні особи сплачують податок на прибуток щоквартально, наростаючим підсумком з початку року, на підставі по-

даткової декларації за перший квартал, перше півріччя, I-III квартали та рік.

Наприклад, юридична особа отримала прибуток за I квартал 200,0 тис. грн, подала до контролюючого органу податкову декларацію через 40 днів після закінчення кварталу і сплатила до бюджету протягом 10 днів від граничного строку подання декларації 36,0 тис. грн (200x18/100) податку. За перше півріччя юридична особа отримала 500,0 тис. грн прибутку, подала податкову декларацію і сплатила до бюджету з розрахунку:

- податок на прибуток за перше півріччя: 500,0 тис. грн. x 18/100 = 90,0 тис. грн;

- податок на прибуток, що підлягає сплаті за II квартал через 10 днів з граничного строку подання податкової декларації: 90,0 тис. грн – 36,0 тис. грн = 54,0 тис. грн і так далі за I, II, III квартали та за рік.

Платежі податку на прибуток по підприємствах державної власності надходять до державного бюджету, комунальної власності – до відповідного місцевого бюджету. Решта платників сплачують 90 відсотків до державного бюджету та 10 – до місцевих бюджетів.

3.4. Акцизний податок

3.4.1. Платники податку:

- особи, які виробляють підакцизні товари, в тому числі із давальницької сировини;

- суб'єкти господарювання, які ввозять підакцизні товари на митну територію України;

- фізичні особи-резиденти, що ввозять на митну територію України підакцизні товари в обсягах, що підлягають оподаткуванню згідно з митним законодавством;

- виробник електроенергії, який має ліцензію на виробництво електроенергії і продаж її на ринку;

- особа, яка ввозить вантажний засіб на територію України і переобладнує його в легковий автомобіль, з якого передбачено справляння акцизного податку;

- особи, які порушують режим цільового використання товарів, звільнених від оподаткування;

- особи, що реалізують конфісковані та безхазяйні підакцизні товари;

- особа – суб'єкт роздрібною торгівлі, що здійснює реалізацію окремих підакцизних товарів.

Виробники підакцизних товарів на підставі отриманих ліцензій підлягають реєстрації в контролюючих органах у 5-денний строк:

- юридичні особи – за місцем знаходження;

- фізичні особи-підприємці – за місцем проживання.

Особи – суб'єкти господарювання роздрібною торгівлі, які здійснюють реалізацію підакцизних товарів, підлягають реєстрації в контролюючих органах за місцем продажу підакцизних товарів, не пізніше граничного терміну подання декларації за місяць, в якому здійснюється господарська діяльність.

Інші платники зобов'язані зареєструватись за місяць, в якому розпочата господарська діяльність.

3.4.2. Об'єкти оподаткування:

- реалізація вироблених в Україні підакцизних товарів;

- ввезення підакцизних товарів на територію України;

- реалізація суб'єктами роздрібною торгівлі підакцизних товарів (в 2021 році – пиво, алкогольні напої, тютюнові вироби);

- переобладнання ввезеного на митну територію України транспортного засобу у підакцизний легковий автомобіль;

- реалізація в межах одного підприємства для промислової переробки або власного споживання, крім виробленої, електроенергії;

- внески підакцизними товарами до статутного капіталу;

- реалізація конфіскованих, безхазяйних товарів;

- реалізація з акцизного складу пального та спирту етилового понад отримані з інших складів або ввезені на митну територію України;

- втрати підакцизних товарів понад встановлені норми.

Не підлягають оподаткуванню такі операції:

- експорт підакцизних товарів за належно оформленими митними деклараціями;
- ввезення на митну територію раніше експортованих підакцизних товарів;
- використання виробленої електроенергії для власного споживання;
- вироблення електроенергії когенераційними установками або з відновлюваних джерел енергії.

Крім того, від сплати акцизного податку звільняються:

- реалізація легкових автомобілів для інвалідів, придбаних за рахунок бюджетних коштів або коштів Фондів державного соціального страхування;
- реалізація легкових автомобілів спеціального призначення, оплата яких здійснюється за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів;
- ввезення підакцизних товарів для офіційного користування дипломатичними представництвами іноземних держав та особистого використання представництвами іноземних держав;
- ввезення підакцизних товарів на митну територію, з яких не справляється податок на додану вартість (транзит, тимчасове розміщення, ввезення до вільної митної зони, безмитна торгівля);
- використання підакцизних товарів як сировини для виробництва підакцизних товарів (крім нафтопродуктів);
- реалізація вітчизняними виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів магазинами безмитної торгівлі;
- ввезення фізичними особами на митну територію України підакцизних товарів, що не перевищують встановлені Митним кодексом норми.

3.4.3. База оподаткування

База оподаткування визначається за специфічними та адвалорними ставками. При обчисленні акцизного податку за специ-

фічними ставками базою оподаткування (одиницею виміру) є: вага, кількість, об'єм циліндра двигуна.

Обчислення податку за адвалорними ставками здійснюється у відсотках до вартості реалізованих підакцизних товарів:

- вироблених в Україні та ввезених на митну територію України – за максимальними роздрібними цінами, включаючи акцизний податок та податок на додану вартість;
- реалізованих в роздрібній торговельній мережі, включаючи податок на додану вартість і без акцизного податку (5 відсотків на пиво, алкогольні напої та тютюнові вироби).

Обчислення акцизного податку на тютюнові вироби проводиться за двома ставками – специфічною та адвалорною та з врахуванням мінімального податкового зобов'язання, визначеного за специфічною ставкою.

3.4.4. Перелік основних підакцизних товарів та ставки по них:

Спирт етиловий, спиртові дистилати, алкогольні напої, пиво	Одиниця виміру	Ставка, грн
Пиво солодове	1 л	2,78
Звичайні неігристі вина	1 л	0,01
Ігристі вина	1 л	11,65
Вина та інші зброджені напої, міцність яких вища за 1,2 одиниці етилового спирту	1 л	8,02
Спирт етиловий, неденатурований з концентрацією спирту до 80% і більше, спиртові дистилати та спиртові напої, отримані шляхом перегонки, лікери та інші напої, що містять спирт, та інші 100% спирти	1 л 100% спирту	126,96

Акцизний податок з 1 л коньяку міцністю 40% визначається за ставкою 50,78 грн (126,96x40/100); з 1 л рому міцністю 70% – за ставкою 88,87 грн (126,96x70/100); з 1 л лікеру міцністю 30% – за ставкою 38,09 грн (126,96x30/100) тощо.

Тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну	Одиниця виміру	Ставка, грн
Тютюн	1 кг	2836,08
Рідини, що використовуються в електронних сигаретах	1 л	3000,0
Сигарили	1000 шт.	2257,4
Сигарети з фільтром	1000 шт.	1088,64
Сигарети без фільтру	1000 шт.	1088,64
Сигарети з фільтром	%	12
Сигарети без фільтру	%	12
Мінімальне податкове зобов'язання:		
для сигарет з фільтром і без фільтру	1000 шт.	3019,85
для сигарил	1000 шт.	3019,85, але не менше 2836,08 за 1 кг

Акцизний податок для сигарет з фільтром, без фільтру та сигарил визначається за 2 ставками: адвалорною (у відсотках до вартості) та специфічною (за 1000 шт.). Визначений за двома ставками, акцизний податок не може бути меншим за мінімальне податкове зобов'язання, визначене за специфічною ставкою.

Моторні транспортні засоби, призначені для перевезення 10 і більше осіб, оподатковуються акцизним податком з урахуванням об'єму двигуна та строку використання (новий або вживаний) у євро за 1 куб. см об'єму циліндра двигуна.

На легкові автомобілі базова ставка встановлена у євро за 1 шт. транспортного засобу з коригуванням на об'єм двигуна та вік використання (від 50 до 150 грн) за 1 шт.

Ставка акцизного податку на транспортні засоби, що приводяться в рух тільки електричним двигуном, встановлена в розмірі 100 євро за 1 штуку.

Ставки акцизного податку на моторні транспортні засоби для перевезення вантажів встановлені у євро за 1 куб. см об'єму циліндра двигуна, залежно від потужності транспортного засобу та використання (нові, були у використанні).

Ставка акцизного податку на мотоцикли залежно від об'єму циліндра двигуна становить 0,062–0,447 євро, а з електричним двигуном – 22 євро за 1 шт.

Ставка акцизного податку на причепа та напівпричепа для тимчасового проживання – 109 євро за 1 шт.

Ставки акцизного податку на пальне встановлені у євро за 1000 л. Основні з них:

Пальне	Ставка, грн
Бензини моторні	213,50
Паливо пічне побутове	139,50
Скrapлений газ	52,0
Бензол	195,0
Паливо рідке (мазут)	139,50

Ставка акцизного податку на окремі підакцизні товари, що реалізуються в роздрібній мережі	Ставка податку
Алкогольні напої	5%
Пиво	5%
Тютюнові вироби	5%

Ставка акцизного податку на електроенергію – 3,2%.

Податок з підакцизних товарів, на які встановлено ставки податку в іноземній валюті, розраховується за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, що діє на перший день кварталу і залишається незмінним протягом кварталу.

По імпортованих підакцизних товарах офіційний курс гривні до іноземної валюти визначається за станом на 00.00 годин дня подання митної декларації, а якщо митна декларація не подається – за датою визначення податкових зобов'язань.

3.4.5. Особливості оподаткування окремих підакцизних товарів

По кожному з перелічених підакцизних товарів є свої особливості в оподаткуванні, а саме: виробництво алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електричних сигаретах та ввезення їх на митну територію України, тільки за умови наявності наклеєної марки акцизного збору на пляшці чи упаковці.

Марки на вітчизняні та імпорتنі товари відрізняються кольором та дизайном. Придбати акцизні марки можна у відповідних підрозділах податкової служби.

З метою запобігання та боротьби з незаконним виробництвом і обігом спирту етилового, горілки, лікєро-горілчанних виробів, пального, посилення контролю за своєчасним та повним надходженням акцизного податку до бюджету, на кожній території створюють акцизні склади (для пального ще і пересувні акцизні склади, обладнані необхідними вимірювальними лічильниками).

Розпорядники акцизних складів зобов'язані щоденно формувати дані про обсяги отриманого і реалізованого спирту та передавати дані до 23 год. 50 хв. доби, що настає за звітною, до органу ДПС, а також щоденно інформувати про фактичні залишки пального на початок і кінець доби та обсяги отриманого і реалізованого пального і передавати до 23 год. 50 хв. органу ДПС.

На акцизних складах постійно діють представники контролюючого органу (крім пального).

На обсяги пального та спирту етилового платник зобов'язаний скласти податкову накладну та зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних.

З метою посилення контролю за обігом спирту етилового та пального введено електронне адміністрування. Платникам акцизного податку автоматично відкриваються облікові картки в системі електронного адміністрування реалізації спирту етилового та пального. Платник податку має право зареєструвати акцизні накладні в Єдиному реєстрі за спеціальною формулою.

Відповідно до цієї формули обсяг пального, на який може бути виписана акцизна накладна, визначається як загальний обсяг отриманого пального на підставі зареєстрованих в Єдиному реєстрі акцизних накладних з урахуванням загального обсягу ввезеного на митну територію пального, оформленого митними деклараціями, за мінусом загального обсягу пального, виданого і оформленого акцизними накладними, та загального обсягу пального, вивезеного за межі України (експорт), і за мінусом загального обсягу пального, втраченого внаслідок форс-мажорних обставин та інших факторів, передбачених ПКУ.

Система електронного адміністрування передбачає автоматичний облік у розрізі платників податку обсягів пального або спирту, вироблених в Україні, ввезених в Україну, обсягів залишку спирту етилового і пального на акцизних складах і т.д.

3.4.6. Порядок сплати акцизного податку

Порядок сплати акцизного податку має свої особливості і залежить від виду підакцизного товару:

1. При отриманні спирту неденатурованого для виробництва алкогольних напоїв суб'єкт господарювання зобов'язаний сплатити податок або оформити податковий вексель у строк до 90 календарних днів та забезпечити сплату податку.

Вексель погашається виходячи з фактично отриманої кількості спирту та ставок акцизного податку на готову продукцію і вважається погашеним у разі сплати податку в повному обсязі і у встановлений строк.

2. Імпортери алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, сплачують податок до придбання марок акцизного збору.

Покупець марок зобов'язаний подати контролюючому органу копію декларації про максимальні роздрібні ціни на тютюнові вироби та митну декларацію. Крім того, імпортери зобов'язані ввозити товари виключно через пункти перетину державного кордону, визначені Кабінетом Міністрів України.

Алкогольні напої, що ввозяться на митну територію України в цистернах, баках, ємкістю понад 5 л, маркуванню не підлягають.

3. Податковий вексель також необхідний при використанні нафтопродуктів як сировини для виробництва в хімічній промисловості і видається строком на 90 днів. На таких підприємствах встановлюються податкові пости.

4. Суми податку на тютюнові вироби, включаючи рідини для електронних сигарет, сплачуються протягом 15 робочих днів після отримання марок акцизного збору (з доплатою у день подання податкової декларації).

5. По інших підакцизних товарах акцизний податок визначається на підставі місячних податкових декларацій та сплачується до бюджету протягом 10 днів з граничного строку подання декларації.

Акцизний податок повністю надходить до державного бюджету, крім реалізації окремих підакцизних товарів в роздрібній мережі, податок з яких надходить до відповідного місцевого бюджету.

3.5. Рентна плата

Включає 6 податків, в кожного з яких – свій порядок визначення бази оподаткування, ставки податку, пільги та порядок сплати. Серед них:

3.5.1. Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин

Платниками є суб'єкти господарювання, громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які отримали спеціальні дозволи на користування конкретними ділянками.

Об'єктом оподаткування є обсяг товарної продукції – видобутої корисної копалини.

Ставки рентної плати встановлені у відсотках до вартості товарної продукції, в тому числі:

- руди чорних металів – 6,25;

- нафта на глибині до 5000 м – 31,0;
- нафта, що видобута з глибини понад 5000 м – 16,0;
- природний газ, видобутий з покладів до 5000 м – 29,0;
- бурштин – 20,0 тощо.

Платник податку сплачує рентну плату за місцем знаходження ділянки надр, з якої видобуто корисні копалини.

3.5.2. Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобутком корисних копалин

Платниками є юридичні та фізичні особи, які використовують ділянки для:

- зберігання нафти, газу та інших рідких нафтопродуктів;
- зберігання виноматеріалів, винопродукції, вирощування грибів, овочів, квітів;
- зберігання харчових продуктів, речовин і матеріалів у відпрацьованих та природних порожнинах тощо.

Не є платниками військові формування Збройних сил України.

Об'єктом оподаткування є обсяг підземного простору ділянки.

Ставки залежать від корисних властивостей надр та ступеня економічної безпеки:

- зберігання нафти та інших рідких речовин – 0,49 грн за 1 куб. м;
- зберігання виноматеріалів та винопродуктів – 1,39 грн за 1 кв. м;
- вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин – 0,79 грн за 1 кв. м;
- провадження іншої господарської діяльності – 1,95 за 1 кв. м;
- зберігання природного газу – 0,49 за 1 тис. куб. м;
- зберігання харчових продуктів, промислових товарів – 0,6 за 1 кв. м.

3.5.3. Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України

Платниками є користувачі радіочастотного ресурсу, яким надано право користуватись ресурсом в межах виділеної частини смуг загального користування, на підставі ліцензій на користу-

вання ресурсом мовлення, експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою.

Об'єктом оподаткування є ширина смуги радіочастот. Ставки рентної плати за користування:

- стільниковий зв'язок (діапазон від 300 до 2200 МГц) – 23085,25 грн за 1 МГц на місяць;
- передавання та ретрансляція телевізійного зображення (потужність від 10 до 20 кВт) – 3000 грн за 1 МГц на місяць;
- радіозв'язок (діапазон від 2300 до 3800 МГц) – 3000,00 грн за 1 МГц на місяць тощо.

Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом сплачується з дати видачі ліцензій або дозволів.

3.5.4. Рентна плата за спеціальне використання води

Платниками є первинні користувачі води – суб'єкти господарювання, а саме юридичні особи, фізичні особи – підприємці, постійні представництва нерезидентів, відокремлені підрозділи юридичних осіб, які використовують воду або передають її вторинним користувачам шляхом забору з водних об'єктів, а також використовують воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва.

Не є платниками плати за спеціальне використання води водокористувачі, які використовують воду виключно для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб.

Об'єктом оподаткування є фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі. Рентна плата не справляється за воду, використану:

- для протипожежних потреб;
- для благоустрою територій міст і сіл;
- для усунення шкідливих підземних вод;
- для запуску молодняка цінних порід риб та інших живих ресурсів;
- для лікувальних засобів та ін.

Ставка рентної плати встановлюється за спеціальне використання поверхневих та підземних вод.

Ставки за спеціальне використання поверхневих вод встановлені залежно від басейну річок України (р. Тиси – 28,17 грн за 100 куб. м води, р. Дніпра – 58,17 грн, р. Сіверського Дінця – 113,46 грн тощо).

Ставки за спеціальне використання підземних вод залежать від регіону України (Закарпатська область – 61,09 грн. за 100 куб. м., Донецька область – 110,58 грн., верховинські райони Івано-Франківської області – 145,42 і т.д.)

Ставки плати за воду, що входить до складу питних напоїв:

- 55,21 грн за 1 куб. м поверхневої води;
- 64,39 грн за 1 куб. м підземної води.

Рентна плата визначається виходячи з фактичних обсягів води, дозволів та лімітів на використання, ставок рентної плати.

3.5.5. Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів

Платниками є лісокористувачі – юридичні особи, їх відокремлені підрозділи, фізичні особи та фізичні особи – підприємці, постійні представництва нерезидентів, які здійснюють спеціальне використання на підставі спеціального дозволу або договору довгострокового тимчасового користування.

Об'єктом оподаткування є деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування та санітарних рубок, а також дугорядні лісові матеріали та побічні продукти лісокористування.

Ставки рентної плати встановлюються залежно від поясу лісів (перший або другий), заготівлі деревини основних чи неосновних порід.

Ставки також залежать від поділу деревини на ділову та дров'яну, а ділової – на велику, середню та дрібну. Ставка плати 1 щільного куб. м деревини бука (II пояс лісів): великої – 426,5 грн, середньої – 273,02 грн, дрібної – 91,47 грн та дров'яної – 8,18 грн.

Сума рентної плати визначається на підставі лісорубних та лісових квитків. При порушенні площі рубки, фактичного обсягу використаних лісових ресурсів проводиться перерахунок. Всі

користувачі щоквартально складають податкову декларацію на-ростаючим підсумком з початку року, крім лісокористувачів, які вносять рентну плату в касу до отримання лісорубних та лісових квитків.

3.5.6. Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування аміаку територією України

Платниками є суб'єкти господарювання, які експлуатують об'єкти магістральних трубопроводів та надають послуги з транспортування вантажу трубопроводами України.

Об'єктом оподаткування є фактичні обсяги нафти та нафтопродуктів, що транспортуються територією України, а для аміаку – сума добутків, відстань маршрутів.

Ставки оподаткування:

- 0,56 дол. США за транспортування 1 т нафти;
- 0,56 дол. США за транспортування 1 т нафтопродуктів;
- 2,4 дол. США за транзитне транспортування 1 т аміаку за кожні 100 км відповідних маршрутів.

Сума рентної плати визначається виходячи з об'єкта оподаткування та діючих ставок.

Порядок сплати рентної плати:

- базовий період дорівнює кварталу, крім рентної плати за видобуток корисних копалин, користування радіочастотним ресурсом та транспортування нафти, нафтопродуктів і аміаку територією України.

Податкова декларація подається контролюючому органу за місцезнаходженням лісової ділянки, ділянки надр, а з рентної плати за користування радіочастотним ресурсом – за місцем податкової реєстрації, з рентної плати за спеціальне використання води, з рентної плати за транспортування нафти, нафтопродуктів, аміаку – за місцем податкової реєстрації.

Рентна плата за спеціальне використання ресурсів сплачується протягом 10 днів з граничного строку подання декларації, крім рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів.

Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів сплачується щокварталу, рівними частинами від суми рентної плати, зазначеної в спеціальних договорах.

Якщо місцезнаходження ділянки не збігається з місцем обліку платників, такий платник подає за місцем податкової реєстрації копію податкової декларації та копію документа про сплату рентної плати.

3.6. Екологічний податок

Платниками екологічного податку є юридичні особи, бюджетні установи, громадські установи, постійні представництва нерезидентів, які здійснюють:

- викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- викиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів, крім розміщення відходів на власних територіях;
- утворення радіоактивних відходів.

Об'єктами та базою оподаткування є:

- обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти;
- обсяги та види розміщення відходів.

Ставки податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення за 1 тону (у грн):

- 1) бензопірен – 312 217,74;
- 2) ртуть – 103 931,28;
- 3) хром – 65 822,27 тощо.

Ставки податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти за 1 тону (у грн):

- 1) азот – 1610,48;
- 2) нафтопродукти – 9474,05;
- 3) фосфати – 1287,18 тощо.

Ставки податку за розміщення надзвичайно небезпечних відходів встановлені у розмірі 1405,65 за 1 тону, високонебезпечні – 51,2 і т.д.

Ставки податку за розміщення відходів:

- обладнання та прилади, що містять ртуть, елементи з іонізуючим випромінюванням – 865,47 грн за одиницю;
- люмінесцентних ламп – 15,06 грн за одиницю.

Суми податку визначаються з фактичних обсягів викидів і діючих ставок, з врахуванням коефіцієнтів. Так, за скиди забруднюючих речовин в озера до діючої ставки застосовується коефіцієнт 1,5.

Ставки за розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря, збільшуються у 3 рази.

Базовий період сплати екологічного податку – квартал (40 днів – на подання декларації за квартал та 10 днів – на сплату).

До 1 грудня органи виконавчої влади, що реалізують державну політику в сфері охорони навколишнього середовища, місцеві органи влади передають контролюючим органам перелік підприємств, фізичних осіб – підприємців, яким видано спеціальні дозволи на викиди та розміщення відходів.

Розділ 4.

МІСЦЕВІ ПОДАТКИ І ЗБОРИ

4.1. Спрощена система оподаткування, обліку та правил звітності.

4.2. Податок на майно.

4.3. Транспортний податок.

4.4. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

4.5. Туристичний збір.

4.6. Збір за паркування транспортних засобів.

4.1. Спрощена система оподаткування, обліку та правил звітності

Платниками спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності можуть бути юридичні особи та фізичні особи – підприємці за власним вибором та з дотриманням певних умов, передбачених ПК України.

Не можуть бути платниками спрощеної системи оподаткування юридичні особи та фізичні особи – підприємці, які здійснюють:

- виробництво, імпорт, експорт, продаж підакцизних товарів, крім роздрібного продажу пального в ємкостях до 20 л та пива, сидру, шеррі (без спирту), столових вин;
- обмін іноземної валюти;
- видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів, дорогоцінного та напівдорогоцінного каміння;
- фінансові установи (банки, кредитні спілки, ломбарди тощо);
- фізичні особи – підприємці, які здають в оренду земельні ділянки площею понад 0,2 га, житлові приміщення або їх частки, площею понад 400 кв. м та нежитлові – 900 кв. м.
- надання послуг пошти (крім кур'єрської);
- діяльність з проведення азартних ігор;
- продаж предметів мистецтва, антикваріату;
- відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником спрощеної системи оподаткування;

- юридичні та фізичні особи – нерезиденти;
 - платники, які на день подання заяви про реєстрацію мають податковий борг.

Суб'єктів господарювання, які обрали спрощену систему, поділяють на 4 групи.

До I групи належать фізичні особи – підприємці, які не використовують найманих осіб, здійснюють роздрібний продаж на ринку або надають побутові послуги населенню (40 видів послуг, передбачених ПК).

До II групи належать фізичні особи – підприємці, які мають не більше 10 найманих осіб, здійснюють господарську діяльність та надання побутових послуг населенню (без обмежень кількості та видів), здійснюють діяльність у сфері ресторанного бізнесу.

Разом з тим, платниками II групи не можуть бути підприємці, які здійснюють діяльність з виробництва і реалізації ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного та напівдорогоцінного каміння. Платниками II групи також не можуть бути фізичні особи – підприємці, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінки нерухомого майна. Такі фізичні особи-підприємці можуть реєструватись тільки платниками III групи.

До III групи належать юридичні та фізичні особи – підприємці, у яких не обмежена кількість найманих працівників, види діяльності та послуги.

До IV групи відносять:

- сільськогосподарських товаровиробників, у яких частка сільськогосподарської продукції за попередній рік становить 75% і більше;

- фізичних осіб – підприємців, які мають статус фермерських господарств, не мають найманої робочої сили, крім членів сім'ї, площа сільгоспугіддя у власності не менше 2 га та не більше 20 га, проводять діяльність за місцем податкової адреси.

Обов'язковою умовою для кожної групи є обсяг доходу протягом календарного року.

Обсяг доходу, база, ставки податку наведені в таблиці:

Група	Обсяг доходу протягом року		База оподаткування	Ставка податку
	Кількість мін. зарплат на 1 січня податкового року	Граничний обсяг доходу (2021 рік)		
I	167	1002000	Прожитковий мін. на 1 січня податкового року	До 10%
II	834	5004000	Мінімальна з/п на 1 січня податкового року	До 20%
III	1167	7002000	Фактична сума доходу	3%+ПДВ або 5%
IV	-	-	Нормативно-грошова оцінка землі:	
			рілля	0,95
			багаторічні насадження	0,57
			землі водного фонду	2,43
			сільгоспугіддя в умовах закритого ґрунту	6,33
Для земель у гірських районах та поліських земель ставки знижено				

Крім того, фізичні особи – підприємці сплачують єдиний податок у розмірі 15 відсотків:

- із суми перевищення обсягу доходу;
- із доходу від провадження діяльності, не зазначеної в Реєстрі платників єдиного податку;
- до доходу, отриманого іншим способом розрахунків, ніж передбачений ПКУ;
- до доходу, отриманого від виду діяльності, що заборонена для спрощеної системи оподаткування;
- до доходу, отриманого платниками I-II груп, який не передбачений Кодексом.

Ставки єдиного податку для платників – юридичних осіб III групи встановлені у подвійному розмірі (6 або 10 відсотків):

- до перевищення обсягу доходу;
- до доходу, отриманого від видів діяльності, які не дають право застосовувати спрощену систему оподаткування.

Платники I групи, які перевищили граничний обсяг доходу, мають право перейти з наступного кварталу в другу або третю групу, а платники – фізичні особи-підприємці та юридичні особи III групи зобов'язані перейти на сплату інших податків і зборів.

Податковим періодом для платників I, II груп є рік, для третьої – звітний квартал.

Платники спрощеної системи оподаткування звільнені від сплати:

- податку на прибуток;
- податку на доходи фізичних осіб;
- податку на додану вартість, крім платників III групи, які обрали ставку єдиного податку в розмірі 3%;
- земельного податку (платники I-III групи), крім платників, які здають земельну ділянку або нерухоме майно на цих ділянках в оренду (найм, позику). Не звільняються від плати за землю для ведення сільськогосподарського виробництва платники єдиного податку IV групи;
- рентної плати за спеціальне використання води (тільки IV група платників).

Єдиний податок платниками I-II групи сплачується авансом до 20 числа поточного місяця або до кінця поточного року.

Платники III групи сплачують податок щоквартально, в 10-денний строк з граничного строку подання квартальної декларації.

Платники єдиного податку IV групи сплачують податок щоквартально, в таких розмірах від річної суми єдиного податку:

- I квартал – 10%;
- II квартал – 10%;
- III квартал – 50%;
- IV квартал – 30%.

Платники єдиного податку I групи звільнені від застосування реєстраторів розрахункових операцій, крім операцій з реалізації складних побутових товарів, що підлягають гарантійному ремонту, лікарських засобів та виробів медичного призначення.

Тимчасово, до 1 січня 2022 року, платники єдиного податку фізичні особи – підприємці II-IV групи звільнені від ведення реєстраторів розрахункових операцій, якщо обсяг доходу в календарному році не перевищує 220 мінімальних заробітних плат станом на 1 січня податкового року (1320,0 тис. грн в 2021 році), крім платників єдиного податку, які здійснюють продаж складної побутової техніки, лікарських засобів та виробів медичного призначення, ювелірних виробів.

4.2. Податок на майно

Податок на майно включає в себе три податки:

- плата за землю; транспортний податок; податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Плата за землю включає в себе земельний податок та орендну плату за землю.

1. Платники земельного податку:

- власники земельних ділянок (часток, паїв);
- землекористувачі.

2. Об'єктом оподаткування є земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні.

3. Базою оподаткування є:

- нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації (оприлюднюються відповідним рішенням органу місцевої влади до 15 липня);

- площа земельних ділянок, оцінку яких не проведено.

4. Ставки плати за земельні ділянки, оцінку яких проведено, незалежно від місцезнаходження:

- для лісових земель – до 0,1%;

- для сільгоспугідь – від 0,3 до 1%;

- для земель загального призначення – до 1%;

- для інших земель, які мають нормативно-грошову оцінку – до 3%;

- для земельних ділянок, які перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності) – до 12%.

5. Ставки земельного податку за земельні ділянки, нормативно-грошову оцінку яких не проведено, у відсотках від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі в цілому по області:

- для сільгоспугідь – від 0,3 до 5%;

- для лісових земель – до 0,1%;

- для інших – 5%.

6. Ставки орендної плати. Платником орендної плати є орендар земельної ділянки. Розмір орендної плати встановлюється у договорі орендної плати, але річна сума оренди не може бути меншою за плату за землю, визначену за діючими ставками, наведеними вище, та не може перевищувати 12 відсотків нормативної грошової оцінки земельної ділянки.

7. Не підлягають оподаткуванню земельним податком:

- зони радіоактивного та хімічного забруднення;

- землі на тимчасовій консервації або на стадії освоєння;

- землі державних сортовипробувальних станцій;

- землі дорожнього господарства (автомобільні дороги загального користування, об'їзні дороги, майданчики для стоянки транспорту тощо);

- земельні ділянки, зайняті молодими садами, ягідниками та виноградниками до вступу їх у пору плодоношення;

- земельні ділянки, на яких розташовані дипломатичні представництва;

- земельні ділянки культових споруд.

8. Пільги щодо сплати податку:

8.1. Для юридичних осіб:

- заклади освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, фізкультури та спорту, які повністю фінансуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів;

- дошкільні та загальноосвітні заклади, незалежно від джерел фінансування;

- дитячі санаторно-курортні заклади, заклади оздоровлення і відпочинку, включно з тими закладами, що перебувають на балансі неприбуткових організацій;

- санаторно-курортні заклади громадських об'єднань осіб з інвалідністю, реабілітаційні установи громадських об'єднань осіб з інвалідністю та деякі інші.

8.2. Для фізичних осіб:

- інваліди I-II групи;

- фізичні особи, які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років;

- пенсіонери за віком;

- ветерани війни;

- особи, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи;

- особи, які передали в оренду землі платнику єдиного податку IV групи.

Вказані особи звільняються від сплати податку, якщо розмір земельних ділянок не перевищує:

- для ведення особистого сільського господарства – 2 га;

- присадибні земельні ділянки у селах – 0,25 га, селищах – 0,15 га, а в містах – 0,10 га;

- для індивідуального дачного будівництва – не більше 0,10 га;

- для садівництва – 0,12 га;
- для будівництва гаражів – 0,01 га.

Порядок сплати податку для юридичних осіб: платники податку самостійно обчислюють плату за землю станом на 1 січня і подають до контролюючого органу до 20 лютого за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік. Плата за землю, яка розрахована в податковій декларації на рік, оплачується рівними частинами до 30 числа місяця, наступного за звітним місяцем.

Нарахування плати за землю для фізичних осіб проводиться контролюючими органами, які надсилають (вручають) платникам податку повідомлення-рішення до 1 липня поточного року. Фізичні особи зобов'язані сплатити плату за землю протягом 60 днів.

У разі якщо контролюючий орган не надіслав (не вручив) податкове повідомлення-рішення в установлені строки, фізична особа звільняється від відповідальності за несвоєчасну сплату податку.

4.3. Транспортний податок

Платниками транспортного податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які мають легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше 5 років, середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати станом на 1 січня податкового року (2250,0 тис. грн в 2021 р.)

Ставка податку встановлена у розмірі 25 000,0 грн на рік.

Платники податку – юридичні особи подають до 20 лютого поточного року контролюючим органам податкову декларацію станом на 1 січня з щоквартальним розподілом річної суми податку. Вказані суми сплачуються щоквартально до 30 числа місяця, наступного за звітним кварталом, по місцю реєстрації об'єкта оподаткування.

Розрахунок податку для фізичних осіб проводиться контролюючим органом, на підставі якого контролюючий орган надсилає фізичним особам до 1 липня поточного року податкове повідомлення-рішення.

Вказана у податковому повідомленні-рішенні річна сума податку підлягає сплаті протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення.

4.4. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

Платниками податку є юридичні та фізичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та нежитлової нерухомості.

Не є об'єктами оподаткування:

- об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності органів державної влади і місцевого самоврядування та створених ними організацій, що утримуються за рахунок коштів державного і місцевого бюджету і є неприбутковими;

- будівлі дитячих будинків сімейного типу;

- гуртожитки;

- непридатна для житла нерухомість;

- об'єкти житлової нерухомості, які належать багатодітним або прийомним сім'ям, в яких виховується п'ятеро і більше дітей;

- об'єкти нежитлової нерухомості, що належить суб'єктам малого та середнього бізнесу, які проводять свою діяльність у тимчасових спорудах або малих архітектурних формах та на ринках;

- будівлі промисловості (код 125) та склади, які не здаються їх власниками в оренду, лізинг, позику;

- будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників (фізичні та юридичні особи), які не здаються в оренду, лізинг, позику та ін.

Базою оподаткування є загальна площа житлової і нежитлової нерухомості.

База оподаткування об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних осіб, зменшується:

- а) для квартири – на 60 кв. м;
- б) для житлового будинку – 120 кв. м;
- в) для різних типів об'єктів (квартира, будинок) – 180 кв. м.

Вказані пільги не застосовуються, якщо:

1) загальна площа об'єкта (об'єктів) перевищує п'ятикратний розмір вказаних вище пільг (300 кв. м для квартири, 600 кв. м – для будинку);

2) здаються в оренду, лізинг, позику з метою одержання доходів.

За наявності у власності фізичної чи юридичної особи квартири площею понад 300 кв. м та будинку площею понад 500 кв. м, сума податку визначається з урахуванням пільг та збільшується на 25000 грн на рік за кожен такий об'єкт.

Крім того, місцеві органи влади мають право встановлювати додаткові пільги, виходячи з майнового стану та рівня доходів фізичних осіб.

Пільги на об'єкти житлової нерухомості, які є на балансі юридичних осіб, не застосовуються.

Ставка податку для об'єктів житлової і нежитлової нерухомості встановлена в розмірі до 1,5 відсотка мінімальної заробітної плати станом на 1 січня податкового року за 1 кв. м загальної площі. Місцеві органи влади мають право щорічно переглядати та встановлювати ставки, але не вище 1,5 відсотка.

Юридичні особи самостійно обчислюють податок на житлову і нежитлову нерухомість станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого подають контролюючим органам податкову декларацію, в якій річна сума податку рівномірно розподілена по кварталах.

Податок сплачується щоквартально, до 30 числа місяця, наступного за звітним кварталом, за місцезнаходженням такого об'єкта до відповідного місцевого бюджету.

Розрахунок податку для фізичних осіб проводять контролюючі органи і надсилають до 1 липня податкове повідомлення-

рішення. Вказану в повідомленні річну суму податку необхідно сплатити протягом 60 днів до відповідного місцевого бюджету.

Законом України від 17.12.2020 № 1117-IX⁴⁷ внесено зміни до ст. 126 ПКУ: у разі якщо контролюючий орган не надіслав (не вручив) фізичній особі податкове повідомлення-рішення з податку на майно, такі особи звільняються від відповідальності за несвоєчасну сплату податкового зобов'язання.

4.5. Туристичний збір

Платниками збору є громадяни України, іноземці, громадяни без громадянства, які прибувають на територію місцевої ради, що прийняла рішення про встановлення туристичного збору, і тимчасово розміщуються в місцях проживання на ночівлю.

Не є платниками туристичного збору:

- особи, які постійно проживають на відповідній території, та особи, які взяті на облік як тимчасово переміщені особи;
- особи, які прибули у відрядження;
- особи з інвалідністю та особи, що їх супроводжують;
- ветерани війни;
- учасники ліквідації Чорнобильської катастрофи;
- діти віком до 18 років;
- дитячі санаторно-курортні та лікувальні заклади;
- члени сім'ї першого та другого ступеня споріднення, що прибули на територію, яка прийняла рішення про встановлення збору.

Базою оподаткування є кількість днів ночівлі в місцях тимчасового проживання.

Ставки збору встановлюються рішенням відповідної місцевої ради у розмірі:

- до 0,5 відсотка – для внутрішнього туризму;

⁴⁷ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації, необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування : Закон України від 17.12.2020 № 1117-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1117-20#Text>

- до 5 відсотків – для в'їзного туризму від мінімальної заробітної плати на 1 січня податкового року за одну добу для однієї особи.

Розміщення осіб в місцях тимчасового проживання проводиться тільки за наявності квитанції про сплату збору.

Податкові агенти сплачують збір до відповідного місцевого бюджету щоквартально або авансовими внесками до 30 числа кожного місяця на підставі рішення органу місцевої влади.

4.6. Збір за паркування транспортних засобів

Платниками збору є юридичні особи та фізичні особи – підприємці, які здійснюють діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на платних майданчиках та спеціальних автостоянках на земельних ділянках, визначених рішенням відповідної місцевої ради.

Об'єкти оподаткування – земельні ділянки, а також комунальні гаражі, стоянки, паркінги, які побудовані за рахунок коштів місцевих бюджетів.

Базою оподаткування є площа земельних ділянок, відведена для паркування транспортних засобів, включаючи площу земельних ділянок під комунальними гаражами, стоянками, паркінгами тощо.

Ставка збору встановлена в розмірі до 0,075 відсотка від мінімальної заробітної плати на 1 січня податкового року за 1 кв. м площі, за кожен день здійснення діяльності.

Конкретний розмір ставок та порядок сплати збору встановлює відповідна місцева рада.

Сума збору сплачується до бюджету щоквартально, протягом 10 днів з граничного строку подання податкової декларації.

Розділ 5.

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

5.1. Контролюючі органи.

5.2. Податкова звітність.

5.3. Податкові консультації.

5.4. Податкові зобов'язання.

5.5. Податкове повідомлення-рішення.

5.6. Податкова вимога.

5.7. Облік платників податків.

5.8. Перевірки.

5.9. Погашення податкового боргу.

5.10. Адміністративний арешт майна.

5.11. Відповідальність за порушення податкового законодавства.

Податкова система тісно пов'язана з порядком адміністрування податків і зборів. До адміністрування податків і зборів відносяться такі питання як:

5.1. Контролюючі органи

- податкові органи;

- митні органи.

Інші державні органи не мають права проводити перевірки з питань нарахування і сплати податків, в тому числі на запит правоохоронних органів.

5.2. Податкова звітність

До податкової звітності відносяться податкова декларація, розрахунок звітності. Для цілей нарахування податків митні декларації прирівнюються до податкових декларацій.

Податкові декларації подаються контролюючим органам в паперовому виді або засобами електронного зв'язку.

Великі та середні платники, а також платники податку на додану вартість подають податкові декларації лише в електронній формі.

До великих платників податків із 1 січня 2021 року відносять платників, в яких обсяг доходу за останні чотири послідовні квартали перевищує 50,0 млн євро або загальна сума податків, сплачена до Державного бюджету і контроль за якими покладено на контролюючі органи, перевищує 1,5 млн євро (за середньозваженим курсом НБУ за цей період).

До малих платників податків відносять тих, у кого кількість працюючих до 50 осіб, а обсяг доходу не більше 10 млн євро. Решта платників – середні.

Податкові декларації подаються за такі базові календарні періоди:

- місячний – протягом 20 днів, що настають за останнім днем звітного місяця;

- квартальний – протягом 40 днів за останнім днем звітного кварталу;

- річний:

- 1) для юридичних осіб – протягом 60 днів за останнім днем календарного року;

- 2) для фізичних осіб – підприємців – протягом 40 днів за останнім днем календарного року;

- 3) для фізичних осіб – до 1 травня, що настає за звітним роком.

Якщо останній день строку подання декларації припадає на святковий або вихідний день, то останнім днем строку подання декларації вважається перший операційний (банківський) день за вихідними (святковими) днями.

5.3. Податкові консультації

Включають:

- індивідуальні;
- узагальнюючі.

Індивідуальні консультації (за зверненням платника податків) надаються контролюючими органами, включаючи державні податкові інспекції, в усній формі.

У паперовій та електронній формі індивідуальні податкові консультації надаються центральним органом виконавчої влади,

що реалізує державну податкову політику, включаючи його територіальні органи, крім державних податкових інспекцій.

Індивідуальна консультація має індивідуальний характер, нею може скористатись виключно платник, якому надано таку консультацію.

Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує та реалізує державну фінансову політику, періодично узагальнює індивідуальні консультації, аналізує причини запитів і своїм наказом видає узагальнюючі податкові консультації.

Відповідно до ст. 112.8 ПКУ обставинами, що звільняють від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень є вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, яка діяла відповідно до індивідуальної податкової консультації, наданої платникові в паперовій або електронній формі, зареєстрованій в Єдиному реєстрі податкових консультацій, або до узагальнюючої податкової консультації.

5.4. Податкові зобов'язання

Платник податків самостійно визначає суму податкового зобов'язання у податковій декларації і навіть пені у разі подання уточнюючого розрахунку. Така сума грошового зобов'язання та пені називається узгодженою.

Контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначати суму податкового зобов'язання, якщо:

- платник не подав в установлені строки податкову (митну) декларацію;

- перевіркою виявлено факти заниження об'єктів оподаткування або здійснення діяльності з підакцизними товарами без ліцензій;

- нарахування та контроль за сплатою діючим законодавством покладено на контролюючі органи;

- порушення митних правил, що приводять до заниження (завищення) податків.

Рішення контролюючого органу можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку.

Платник може оскаржити рішення у податковому органі вищого рівня протягом 10 робочих днів, що настають за отриманням податкового повідомлення-рішення.

Контролюючий орган повинен прийняти вмотивоване рішення та протягом 20 календарних днів надіслати його платнику. Керівник контролюючого органу може прийняти рішення про продовження розгляду скарги, але не більше 60 календарних днів.

Прийняте рішення є остаточним і не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, але може бути оскаржене в судовому порядку.

Платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму узгодженого податкового зобов'язання протягом 10 днів з граничного строку подання декларації. Якщо граничний строк сплати припадає на вихідний або святковий день, то днем сплати вважається перший операційний (банківський) день за вихідним або святковим днем.

5.5. Податкове повідомлення-рішення (в новій редакції із 01.01.2021 р.)

Контролюючий орган надсилає платнику податків податкове повідомлення-рішення, якщо згідно законодавства сума податкового зобов'язання визначається контролюючим органом або, згідно з наслідком податкової перевірки. Контролюючий орган веде Єдиний реєстр податкових повідомлень-рішень.

5.6. Податкова вимога

Якщо у платника виникає податковий борг, контролюючий орган вручає йому податкову вимогу. Податкова вимога не надсилається, якщо загальна сума боргу не перевищує 180 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (3060 грн).

5.7. Облік платників податків

Облік платників податків – юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів у контролюючих органах здійснюється на підста-

ві Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань.

Довідка про взяття на облік надсилається контролюючим органом не пізніше наступного робочого дня. ДПС України щорічно формує Реєстр великих платників податків та повідомляє платника щодо необхідності стати на облік в офісі великих платників податків.

Облік самозайнятих осіб здійснюється контролюючим органом на підставі отриманих відомостей від державного реєстратора (фізичні особи – підприємці), а фізичних осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність, – на підставі заяви таких осіб.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізовує державну податкову політику, веде Державний реєстр фізичних осіб – платників податків.

До Державного реєстру вноситься інформація про осіб, які є громадянами України, іноземними особами та особами без громадянства, які мають постійне місце проживання в Україні або не мають, але сплачують податки в Україні відповідно до діючого законодавства.

На кожну фізичну особу відкривається облікова картка платника, а у разі відмови через релігійні переконання ведеться окремий Реєстр з використанням серії та номера паспорта.

Номер облікової картки та паспортні дані фізичних осіб, які через релігійні переконання відмовились від облікової картки, використовуються в усіх документах, які містять інформацію про об'єкти оподаткування та сплату податків.

5.8. Перевірки

Контролюючі органи мають право проводити:

- камеральні перевірки;
- документальні перевірки (планові, позапланові, виїзні, невиїзні);
- фактичні.

Камеральною вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу на підставі даних податкових декларацій, Єдиного реєстру податкових накладних та Єдиного реєстру акцизних накладних, даних електронного адміністрування податку на додану вартість.

Предметом камеральної перевірки є своєчасність поданих податкових декларацій та реєстрація податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних, виправлення допущених помилок в деклараціях, накладних, своєчасність сплати узгоджених сум податкових зобов'язань тощо.

Камеральна перевірка проводиться суцільним порядком, без оформлення дозволу або згоди платника, протягом 30 календарних днів з дня граничного строку подання або від фактичного строку.

Предметом **документальної перевірки** є достовірність, повнота нарахування та сплати передбачених Податковим кодексом податків і зборів, дотримання валютного законодавства, оформлення трудових відносин з працівниками. Вона проводиться на підставі поданих податкових декларацій, фінансової та статистичної звітності, первинних документів бухгалтерського та податкового обліку.

Планові документальні перевірки проводяться відповідно до плану-графіку перевірок, який оприлюднюється на веб-сайті Державної податкової служби до 25 грудня року, що передує плановому.

До плану-графіку перевірок включаються платники залежно від ступеня ризику.

Платники з високим ступенем ризику включаються до плану-графіку не частіше одного разу на рік, із середнім – не частіше ніж один раз на два роки, із незначним ступенем ризику – не частіше ніж один раз на три роки.

Зміни в план-графік вносяться не частіше одного разу в першому та одного разу – в другому кварталі.

Керівник (його заступник) видає наказ про проведення документальної перевірки, про що платнику податків надсилається повідомлення за 10 календарних днів до початку перевірки.

Не можна проводити документальну перевірку по окремих видах податків, крім сплати єдиного внеску та податку з доходів фізичних осіб.

Позапланова документальна перевірка проводиться за наявності хоча б однієї з таких підстав:

- протягом 15 днів контролюючий орган не отримав інформацію щодо порушення валютного, податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

- подано заперечення до акту перевірки, якщо платник посилається на обставини, які не були досліджені під час перевірки та їх розгляд неможливий без повторної перевірки;

- платником подано декларацію з від'ємним значенням податку на додану вартість понад 100,0 тис. грн;

- отримано інформацію про ухилення податковим агентом виплаченої заробітної плати працівникам, в тому числі без документального оформлення, пасивних доходів, додаткових благ, здійснення господарської діяльності без державної реєстрації;

- розпочато процедуру реорганізації, припинення діяльності, подання заяви про зняття з обліку;

- та інших (всього 22 підпункти ст. 78 ПКУ).

Документальна невізйна позапланова перевірка (електронна перевірка) проводиться на підставі заяви платника з незначним ступенем ризику в приміщенні контролюючого органу.

Фактична перевірка проводиться за місцем фактичного здійснення платником підприємницької діяльності щодо дотримання законодавства з питань обігу готівки та проведення касових операцій, наявності ліцензій на виробництво, торгівлю підакцизними товарами та марок акцизного збору на алкогольні та тютюнові вироби, оформлення трудових відносин з найманими особами.

Фактична перевірка проводиться за наказом керівника (його заступника) контролюючого органу за наявності хоча б однієї з таких підстав:

- письмового звернення покупця про порушення порядку проведення розрахункових операцій;
- одержання інформації від державних та місцевих органів влади про можливі порушення;
- неподання обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій;
- інформації про використання праці найманих працівників без належного оформлення;
- інформації про порушення норм законодавства щодо виробництва, обліку, зберігання, транспортування спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та електронних сигарет, обладнання акцизних складів необхідним лічильним обладнанням.

Строки проведення виїзних перевірок:

- для великих платників – до 30 робочих днів;
- для малих платників – до 10 робочих днів;
- для інших – до 20 робочих днів.

Наказом керівника контролюючого органу строки проведення перевірок можуть бути подовжені на строк, не довше як:

- для великих платників – на 15 робочих днів;
- для малих платників – на 5 робочих днів;
- для інших – на 10 робочих днів.

Тривалість позапланових перевірок:

- для великих платників – до 15 робочих днів;
- для малих платників – до 5 робочих днів;
- для малих платників, які не мають найманих працівників – до 3 робочих днів;
- для інших – до 10 робочих днів.

Наказом керівника контролюючого органу тривалість позапланової перевірки може бути продовжена для великих платників – до 10 робочих днів, для малих – до 2 робочих днів, для інших – до 5 робочих днів.

Тривалість фактичної перевірки не може перевищувати 10 робочих днів і може бути продовжена на 5 робочих днів.

Оформлення результатів перевірок.

Результати перевірки (крім камеральної) оформляються актом або довідкою (за відсутності порушень). За результатами камеральної перевірки складається акт і після реєстрації в контролюючому органі надсилається платнику протягом 3 робочих днів.

Акт (довідка) документальної перевірки складається у двох примірниках і протягом 5 робочих днів реєструється у контролюючому органі та надсилається платнику.

Платник податку зобов'язаний підписати акт перевірки одразу із запереченнями або надіслати їх контролюючому органу протягом 10 робочих днів з наступного дня після отримання акта. Заперечення (додаткові матеріали) розглядаються контролюючим органом протягом 7 робочих днів.

У разі відмови платника підписати акт посадові особи контролюючого органу складають акт про відмову, але це не звільняє платника від сплати податкового зобов'язання.

За результатами перевірки контролюючий орган протягом 15 робочих днів з дня, наступного за врученням платнику акта перевірки, надсилає податкове повідомлення-рішення про обов'язок сплатити податкове зобов'язання.

5.9. Погашення податкового боргу

З метою виконання платником податків зобов'язань зі сплати податків майно платника, який має податковий борг, передається у податкову заставу.

Право податкової застави виникає з дня, що настає за останнім днем сплати податкового боргу, який виник внаслідок несплати узгодженого податкового зобов'язання. Якщо податковий борг виникає при несплаті суми, визначеної контролюючим органом, – з дня виникнення податкового боргу.

Податкова застава поширюється на будь-яке майно платника. Право податкової застави не застосовується, якщо податковий борг не перевищує 180 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, тобто 3060 грн.

Майно, на яке поширюється податкова застава, оформляється актом опису на підставі наказу керівника (або заступника) контролюючого органу, який визначає податкового керуючого, що і здійснює опис майна. Якщо на момент складання опису майна воно відсутнє або його балансова вартість менша від суми податкового боргу, право податкової застави поширюється на майно, яке платник набере в майбутньому.

Платник податку без дозволу контролюючого органу не має права відчужувати описане майно. У разі якщо в податковій заставі перебуває лише готова продукція, товари та товарні запаси, платник без згоди контролюючого органу може відчужувати таке майно за цінами, не нижчими за звичайні, та першочергово погашення боргу (крім заробітної плати та ЄСВ).

Майно платника звільняється з податкової застави з дня:

- повного погашення податкового боргу;
- визнання податкового боргу безнадійним;
- рішення суду про припинення застави.

5.10. Адміністративний арешт майна

Арешт майна може відбутися за однієї з таких обставин:

- платник порушує правила відчуження майна;
- фізична особа виїжджає за кордон;
- платник відмовляється від проведення документальної перевірки, від перевірки стану збереження майна, а в разі здійснення діяльності, що підлягає ліцензуванню, – від інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, готівки тощо.

Арешт майна може бути повним або умовним. Умовний арешт полягає в обов'язковому погодженні на реалізацію майна з контролюючим органом (керівником або заступником).

Повним арештом є заборона платнику податків користуватись майном. Виконавцем рішення є податковий керуючий, який визначає порядок збереження майна та його охорони. Погашення боргу відбувається шляхом стягнення коштів, а при їх недостатності – за рахунок продажу майна, але не раніше, ніж через 30 календарних днів з вручення податкової вимоги. Погашення всієї суми податкового боргу за рахунок майна відбувається за рішенням суду. Якщо податковий борг перевищує 5 млн грн та не сплачується протягом 90 календарних днів, наступних за граничним строком сплати, то стягнення коштів (готівки і з рахунків банків) здійснюється без рішення суду.

Продаж майна платника, що має податковий борг, здійснюється на публічних торгах або через торговельні організації.

У разі ліквідації платника податку – юридичної особи або реєстрації припинення діяльності фізичної особи-підприємця, погашення заборгованості проводиться за рахунок майна юридичної особи або засновників та учасників підприємства. При ліквідації відокремлених підрозділів юридичної особи – за рахунок юридичної особи. При ліквідації фізичної особи – підприємця та особи, яка проводить незалежну професійну діяльність, – за рахунок їхнього майна.

В усіх інших випадках податковий борг, що залишається після ліквідації платника, вважається безнадійним і підлягає списанню.

Безнадійним є податковий борг платника:

- визнаного банкрутом через недостатність майна;
- у якого минув строк позовної давності (1095 днів);
- фізичної особи, яка визнана в судовому порядку недієздатною, безвісно відсутньою, померлою, понад 720 днів перебуває у розшуку, а також за відсутності майна для погашення боргу.

Відлік строку давності зупиняється на будь-який період, протягом якого платник податків перебуває за межами України, через недопущення платника до перевірки, а також адміністративне або судове оскарження рішення контролюючого органу.

Строк давності щодо надмірно сплачених сум становить не більше 1095 днів з дня виникнення переплати, але може бути продовжений за умови перебування платника за межами України, в місцях позбавлення волі, визнання його безвісно відсутнім або внаслідок інших обставин непереборної сили.

5.11. Відповідальність за порушення податкового законодавства

- фінансова;
- адміністративна;
- кримінальна.

5.11.1. Фінансова відповідальність

Інститут фінансової відповідальності є відносно новим, що зумовлює наявність окремих невідповідностей у контексті загальної теорії юридичної відповідальності⁴⁸, теорій відповідальності галузевих юридичних наук. Така неясність пов'язана із низкою чинників. Ми вважаємо, що *фінансова відповідальність* – це вид юридичної відповідальності, що застосовується за порушення податкового законодавства у вигляді штрафних (фінансових) санкцій, а також за порушення іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи.

Підставою для притягнення особи до фінансової відповідальності є податкове повідомлення-рішення, в основі якого – доведення вини особи в здійсненні правопорушення. Усі сумніви щодо наявності вини платника в порушенні податкового законодавства трактуються на користь такої особи.

Вперше Законом України № 466 від 16 січня 2020 року введено дві статті:

- обставини, що звільняють від відповідальності за порушення податкового законодавства;

- обставини, що пом'якшують відповідальність особи⁴⁹.

До обставин, що звільняють від фінансової відповідальності, відносять:

- сплив строків давності;
- вчинення діяння (бездіяльності) особою, яка дотримувалась індивідуальної або узагальнюючої консультації;
- вчинення діяння (бездіяльності) з вини банку, контролюючого органу, оператора поштового зв'язку, збоїв в роботі електронного кабінету;
- самостійне виправлення допущених помилок в податкових накладних та сплату донарахованих у зв'язку з цим податків та штрафів (5 відсотків) або без штрафних санкцій у разі подання уточнюючої декларації до граничних строків подання;
- вчинення діяння (бездіяльності) внаслідок обставин непереборної сили.

Обставини, що пом'якшують відповідальність:

- вчинення діяння під впливом погроз, примусу або матеріальної, службової або іншої залежності;
- вчинення діяння при збігу важких особистих чи сімейних обставин;
- самостійне повідомлення платником про вчинене ним порушення.

Податковий орган може визначити інші обставини, що пом'якшують відповідальність.

Законом України від 17.12.2020 № 1117-IX передбачено, що за наявності хоча б однієї з перелічених обставин, що пом'якшують відповідальність, розмір штрафу становить 50 відсотків штрафу, передбаченого Кодексом.

За одне податкове правопорушення може застосовуватись тільки одна фінансова санкція. Податковим кодексом передбаче-

⁴⁹ Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020 № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>

⁴⁸ Оніщук Н. Ю. Відповідальність суб'єктів фінансово-правових відносин. *Наукові праці НУ ОЮА* Т. 12 / гол. ред. С. В. Ківалов; відповід. за вип. В. М. Дрьомін. Одеса : Юрид. л-ра, 2012. С. 121.

но 15 статей щодо фінансових санкцій за порушення податкового законодавства (ст. 117-128). Найбільше змін до Податкового кодексу щодо кількості та розміру штрафів внесено Законом України № 466 від 16.01.2020.

Основні з них:

1) штраф за несвоєчасне подання звітності (податкової та іншої, контроль за якою покладено на контролюючі органи):

- за неподання або несвоєчасне подання накладається штраф у розмірі 340 грн;

- за повторне протягом року неподання або несвоєчасне подання звітності накладається штраф у розмірі 1020 грн. При цьому рік рахується з дати застосування штрафу за перше порушення;

2) за незабезпечення строків зберігання документів з питань нарахування і сплати податків накладається штраф у розмірі 1020 грн, а за повторне порушення протягом року – 2040 грн;

3) за порушення порядку сплати грошового зобов'язання накладається штраф:

- при затримці до 30 календарних днів – у розмірі 5% погашеної суми боргу;

- при затримці понад 30 календарних днів – у розмірі 10% погашеної суми боргу;

- за діяння (несвоєчасна сплата), вчинені умисно, накладається штраф у розмірі 25% несвоєчасно сплаченої (або несплаченої) суми податкового зобов'язання;

- за умисну несплату податкового зобов'язання повторно протягом 1095 календарних днів, що призвело до несвоєчасної сплати податків на строк понад 90 днів, застосовується штраф у розмірі 50% несплаченого (несвоєчасно сплаченого) податкового зобов'язання;

4) штрафні санкції у разі визначення контролюючим органом податкового чи іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи:

- збільшення по наслідках перевірки контролюючим органом сум податкового зобов'язання та зменшення бюджетного

відшкодування або безпідставного використання права на податкову знижку, тягне за собою накладання штрафу у розмірі 10 відсотків податкового зобов'язання. За діяння, передбачені цим пунктом, вчинені умисно, накладається штраф у розмірі 25 відсотків суми зобов'язання, а за вчинені повторно протягом 1095 днів накладається штраф у розмірі 50 відсотків зобов'язання;

5) штрафи за порушення правил нарахування, утримання та сплати податків у джерела виплати:

- за ненарахування (неутримання), несплату податків у джерела виплати накладається штраф у розмірі 10 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню (сплаті);

- за ті ж самі дії, вчинені умисно, накладається штраф у розмірі 25 відсотків;

- за ті ж самі дії, вчинені повторно протягом 1095 календарних днів, накладається штраф у розмірі 50 відсотків, а вчинені протягом 1095 календарних днів втретє і більше – 75 відсотків;

6) за несплату (неперерахування) платником спрощеної системи – фізичною особою – підприємцем I-II групи єдиного податку накладається штраф у розмірі 50 відсотків ставки податку.

5.11.2. Пеня

1. Нарухування пені проводиться в розмірі 120 відсотків річної облікової ставки НБУ, діючої на кожен день у таких випадках:

- при нарахуванні податкового зобов'язання (включаючи штрафи) контролюючим органом за наслідками перевірки нарахування пені здійснюється з першого робочого дня, наступного за граничним строком сплати, визначеним у податковому повідомленні-рішенні;

- при нарахуванні податкового зобов'язання (включаючи штрафи), контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, нарахування пені проводиться з наступного робочого дня за останнім граничним днем строку сплати.

2. Нарухування пені на суму грошового зобов'язання (включаючи штрафи) внаслідок самостійного виявлення помилок платником податків проводиться починаючи з 91-го календарного

дня, що настає за останнім граничним строком сплати. При цьому пеня нараховується з розрахунку 100 відсотків річної облікової ставки НБУ за кожен день несплати.

5.11.3. Адміністративна відповідальність

Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства визначається Кодексом про адміністративні правопорушення.

Адміністративна відповідальність настає, якщо ці порушення за своїм характером не тягнуть за собою кримінальну відповідальність.

До адміністративної відповідальності притягуються особи, які досягли на момент вчинення правопорушення 16-річного віку.

Види адміністративних стягнень:

- попередження;
- штраф.

Адміністративне стягнення може бути накладено не пізніше як через 2 місяці з дня вчинення правопорушення, а при тривалому правопорушенні – 2 місяці з дня його виявлення.

Штраф за адміністративне правопорушення нараховується в неоподатковуваних мінімумах доходів громадян. Справи про адміністративні порушення з питань податкового законодавства розглядаються органами державної податкової служби та відповідними судовими органами (районні, районні у місті, міські чи міжрайонні суди (судді)) на підставі протоколів, складених працівниками органів Державної податкової служби.

Податкові органи мають право притягувати до адміністративної відповідальності. Зокрема, відповідно до ст. 164-1 Кодексу, неподання або несвоєчасне подання громадянами декларацій про доходи, включення до них недостовірних даних, відсутність або неналежне ведення обліку доходів і витрат тягне за собою попередження або накладання штрафу в розмірі від 3 до 8 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (від 51 до 136 грн).

Податкові органи також мають право приймати рішення про порушення порядку приймання готівки (ст. 165-13), порушення

готівкових розрахунків (ст. 163-15), порушення законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування (ст. 165-1), перешкоджання уповноваженим особам податкових органів у проведенні перевірок (ст. 188-23).

Більшість статей про притягнення до адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства розглядаються у відповідному суді або суддею.

Так, ст. 164-2 “Порушення законодавства з фінансових питань” передбачає відповідальність за приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат і збитків, відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням установленого порядку, неподання фінансової звітності, неякісне проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей – штраф у розмірі від 8 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. За ті ж самі дії, вчинені особою, яка протягом року вже притягалась до адміністративної відповідальності, накладається штраф у розмірі від 10 до 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

5.11.4. Кримінальна відповідальність

До кримінальної відповідальності притягаються лише фізичні особи:

- посадові особи підприємств, установ і організацій;
- фізичні особи – підприємці;
- інші фізичні особи, які порушують податкове законодавство.

До кримінальної відповідальності притягаються особи, які досягли 16-річного віку. Строк давності для притягнення до кримінальної відповідальності – від двох до десяти років.

Найсудоріша кримінальна відповідальність передбачена ст. 212 Кримінального кодексу за умисне ухилення від сплати податків, зборів.

Кримінальна відповідальність залежить від суми умисно несплачених податків і зборів: у значному розмірі, великому розмірі, особливо великому розмірі.

У примітці до ст. 212 Кримінального кодексу передбачено, що сума, за яку притягається до відповідальності особа, визначається

ся в кількості неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Разом з тим, п. 5 підрозділу I розділу XX “Перехідні положення” Податкового кодексу передбачено: “Якщо норми інших законів містять посилання на неоподатковуваний мінімум доходів громадян, то для цілей їх застосування використовується сума в розмірі 17 грн, крім норм адміністративного та кримінального законодавства в частині кваліфікації адміністративних та кримінальних правопорушень, для яких сума неоподаткованого мінімуму встановлюється на рівні податкової соціальної пільги, визначеної підпунктом 169.1.1 п. 169.1 статті 169 розділу IV цього Кодексу для відповідного року”.

Примітка до ст. 212 Кримінального кодексу України	Примітка до ст. 212 Кримінального кодексу України з урахуванням п. 5 підрозділу I розділу XX Податкового кодексу України
Під значним розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під особливо великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які в сім тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян	Під значним розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які в три тисячі і більше разів перевищують установлену законодавством податкову соціальну пільгу, під великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлену законодавством податкову соціальну пільгу, під особливо великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які в сім тисяч і більше разів перевищують установлену законодавством податкову соціальну пільгу

Розмір несплачених податків (значний, великий, особливо великий) визначається як добуток кількості разів податкової соціальної пільги (3000, 5000, 7000 разів) на податкову соціальну пільгу.

Податкова соціальна пільга визначається в розмірі 50% прожиткового мінімуму на 1 січня податкового року (2270 грн x 50/100 = 1135 грн у 2021 році).

Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків (ст. 212 Кримінального кодексу України)

Розмір несплачених податків і зборів	К-ть разів перевищення розміру податкової соціальної пільги	Сума ухилення, за яку настає кримінальна відповідальність у 2021 р.	Міра відповідальності
Значний	3000 і більше	3405000 грн і більше (3000x1135 грн)	Штраф від 3000 до 5000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (51000 – 85000) або позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю (на строк до 3-х років)

Великий	5000 і більше	5675000 грн і більше (5000x1135 грн)	Штраф від 5000 до 7000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (85000 – 119000) з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3-х років
Особливо великий	7000 і більше	7945000 грн і більше (7000x1135 грн)	Штраф від 15000 до 25000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (255000– 425000) з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3-х років, з конфіскацією майна

У разі сплати донарахованих сум податків і зборів, штрафів та пені посадові особи звільняються від кримінальної відповідальності.

Кримінальним кодексом України передбачені інші злочини, за які фізичні особи притягаються до кримінальної відповідальності. Серед них: незаконне виготовлення, зберігання, транспортування підакцизних товарів (ст. 204); легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом (ст. 209); ухилення від сплати єдиного соціального внеску (ст. 212-1) та інші.

Розділ 6.

СУДОВА ПРАКТИКА З ПИТАНЬ ОПОДАТКУВАННЯ

6.1. Загальні питання адміністрування податків.

6.2. Податок на додану вартість.

6.3. Податок на доходи фізичних осіб.

6.4. Податок на прибуток.

6.5. Єдиний податок.

6.6. Податок на майно.

6.7. Транспортний податок.

6.8. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

6.1. Загальні питання адміністрування податків

Судова практика щодо адміністрування податків дуже обширна та різнопланова, включає питання щодо оскаржень податкових повідомлень-рішень, притягнення до відповідальності, проведення контрольних заходів тощо. Варто навести окремі з них.

Так, цікавою є правова позиція Верховного Суду щодо того, що незалежно від прийнятого платником податків рішення про допуск (недопуск) посадових осіб до перевірки, оскаржуючи в подальшому наслідки проведеної контролюючим органом перевірки у вигляді податкових повідомлень-рішень та інших рішень, платник податків не позбавлений можливості посилатись на порушення контролюючим органом вимог законодавства щодо проведення такої перевірки, якщо вважає, що вони зумовлюють протиправність таких податкових повідомлень-рішень⁵⁰. Судова палата в цій справі відступила від попередніх висновків про застосування норми права у подібних правовідносинах та сформувала новий правовий висновок, оскільки донедавна існувала правова позиція, що за принципом “мовчазної згоди” платник не

⁵⁰ Справа № 826/1723/18. Постанова Об'єднаної палати Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 21.02.2020. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/87929522>

міг оскаржувати підстави для проведення перевірки після допуску контролюючого органу на таку перевірку⁵¹.

У своїх рішеннях Верховний Суд також розтлумачив поняття та регулюючу дію індивідуальної податкової консультації. Так, індивідуальна податкова консультація (допомога контролюючого органу) надається платнику податків для правильності застосування конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування податків чи зборів безпосередньо у його податковому обліку при здійсненні ним господарської діяльності, має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому така консультація надана. При наданні податкової консультації контролюючий орган не встановлює (змінює чи припиняє) відповідну норму законодавства, а лише надає роз'яснення щодо її практичного застосування. Метою податкової консультації є викладення (роз'яснення) платнику податків офіційного розуміння контролюючим органом змісту правової норми з питань оподаткування для забезпечення правильного її застосування⁵².

Окремі рішення стосуються порядку надіслання податкової вимоги. Так, несплата платником податків узгодженої суми грошового зобов'язання в установлені законодавством строки є підставою для формування податковим органом та надіслання податкової вимоги. Стягнення податкового боргу в судовому порядку передбачає, що податковий орган виконав законодавчі приписи щодо порядку формування та направлення вимоги про стягнення податкового боргу. Податкова вимога має бути надіслана за адресою (місцезнаходженням, податковою адресою) платника податків рекомендованим листом з повідомленням. Додаткових вимог до надіслання податкової вимоги (зокрема, зазначення в рекомендованому повідомленні про вручення пош-

тового відправлення реквізитів документа, що надсилається) податкове законодавство не містить. Добросовісний платник податків зобов'язаний забезпечити отримання ним кореспонденції за адресою місцезнаходження, яка зазначена в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань. У разі невиконання цього обов'язку платник не вправі посилається на неотримання ним документів як на обставину, що звільняє його від настання у зв'язку з цим негативних для такого платника наслідків⁵³.

Також існує судова практика щодо строків оскарження рішень контролюючого органу. Зокрема, рішення контролюючих органів, які не стосуються нарахування грошових зобов'язань платника податків, за умови попереднього використання позивачем досудового порядку вирішення спору оскаржуються в судовому порядку в 3-6-місячний строк. Верховний Суд визнає, що різниця природи рішень контролюючого органу (щодо нарахування грошових зобов'язань або інших рішень) об'єктивно здатна впливати та зумовлювати різницю у підходах щодо встановлення строків звернення до суду про їх оскарження. Застосування скорочених строків звернення при використанні досудового порядку врегулювання спорів у податкових правовідносинах зумовлене легітимною метою оперативного забезпечення настання правової визначеності для особи – платника податків та в діяльності контролюючих органів. На думку Суду, скорочення строку звернення не впливає на реалізацію особою права на судовий захист у зв'язку з достатністю часу на підготовку й оформлення правової позиції, ознайомлення з позицією контролюючого органу, залучення за потреби правових і фінансових консультантів у межах процедури адміністративного оскарження. Скорочені строки забезпечують досягнення зазначеної мети та завдань функціонування податкової системи держави. Більш скорочені строки звернення до

⁵¹ Справа № 815/4392/15. Постанова Верховного Суду від 22.11.2019.

⁵² Справа № 820/5120/16. Постанова Верховного Суду від 16 жовтня 2020 року. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92252875>

⁵³ Справа № 140/30/20. Постанова Верховного Суду від 20 жовтня 2020. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92300952>

суду в разі попередньої реалізації досудових процедур полягають у забезпеченні наступності юрисдикційних проваджень (адміністративних і судових) та пов'язані з необхідністю мінімізувати темпоральний проміжок між досудовими процедурами та судовим провадженням⁵⁴.

6.2. Податок на додану вартість

Варто навести новітню судову практику, що стосується окремих видів податків.

Однією із основних категорій справ, що впливають на формування дохідної частини бюджету, є справи про бюджетне відшкодування сум податку на додану вартість, а також справи про визнання недійсними податкових повідомлень-рішень про дотримання або зменшення сум податку.

Зокрема, предметом судового розгляду часто є факт невідповідності фактичним обставинам задекларованих наслідків господарської операції платника податків у податковому обліку. А за умови подання платником податків усіх належним чином оформлених документів, передбачених податковим законодавством, дані податкового обліку вважаються правомірно (обґрунтовано) сформованими платником податків. Про це свідчить постанова Верховного Суду у справі № 804/7559/15⁵⁵. Разом із тим, контролюючий орган не позбавлений можливості довести в установленому порядку факт невідповідності задекларованих наслідків господарської операції платника податків у податковому обліку фактичним обставинам за умови доведення факту, що відомості, які містяться в таких документах, є недостовірними.

Інша постанова Верховного Суду вказує на те, що у податковому обліку понесені витрати мають бути підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими документами,

які містять відомості про господарську операцію, підтверджують її фактичне здійснення та понесення витрат. І тільки за повної відсутності таких документів або у разі, коли такі документи є недостовірними, тобто не відображають реальних подій (господарської операції), витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, та податковий кредит можуть вважатися не підтвердженими. За умови реального здійснення платником податку господарської операції, яка призвела до об'єктивної зміни складу активів такого платника, придбання такого товару (робіт, послуг) з метою використання у господарській діяльності, наявності первинних документів, які підтверджують понесені витрати, платник податку має право на віднесення таких витрат до витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, а податку на додану вартість – до складу податкового кредиту. Тобто право на формування податкових вигод виникає у покупця за наявності сукупності обставин та підстав, однією із яких є ділова мета⁵⁶.

Також предметом судового розгляду подекуди стають зміни до системи електронного адміністрування податку на додану вартість. З цього приводу правовий висновок Верховного Суду полягає в наступному: система електронного адміністрування податку на додану вартість організована на централізованому рівні ДФС України, на цьому ж рівні відбувається автоматичне обчислення реєстраційної суми щоразу при зміні значення будь-якого з показників формули⁵⁷. За таких обставин податковий орган не наділений повноваженнями щодо внесення будь-яких змін до системи електронного адміністрування податку на додану вартість, зокрема стосовно автоматичного збільшення значення реєстраційної суми та зарахування суми від'ємного значення до

⁵⁶ Справа № 826/1198/13-а. Постанова Верховного Суду від 06.11.2018. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/78026093>

⁵⁷ Справа № 812/696/16. Постанова Верховного Суду від 11 листопада 2020 року. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92810970>

⁵⁴ Справа № 640/20468/18. Постанова ВС від 11.10.2019 р.

⁵⁵ Справа № 804/7559/15. Постанова Верховного Суду від 13 жовтня 2020 року. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92173084>

складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.

6.3. Податок на доходи фізичних осіб

Судова практика зі сплати податку на доходи фізичних осіб не є обширною. Проте окремі взірці існують, зокрема щодо підтвердження іноземцями резидентського статусу. Так, Верховним Судом встановлено, що іноземці або особи без громадянства мають підтверджувати свій резидентський статус. Вони можуть самостійно визначити статус податкового резидента України шляхом звернення до податкового органу за місцем реєстрації в органах внутрішніх справ із відповідною заявою фізичної особи-іноземця про самостійне визначення резидентського статусу, форма якої встановлена наказом Державної податкової адміністрації України від 05.10.2004 № 581 “Про затвердження примірних форм Заяви фізичної особи-іноземця про самостійне визначення резидентського статусу та Повідомлення працедавця про самостійне визначення фізичною особою-іноземцем резидентського статусу”⁵⁸.

Також судова практика встановила, що сума пені та відсотки за користування кредитом, які прощено (анульовано) кредитором, не відноситься до додаткового блага платника податків і не може включатися до загального оподаткованого доходу як бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб⁵⁹.

6.4. Податок на прибуток

Стосовно спорів, які виникають з приводу сплати податку на прибуток, то частина з них стосується обов'язку сплати податку на прибуток у представництва нерезидента. Верховний Суд

установив, що такий обов'язок виникає за наявності наступних обставин: діяльність представництва створює постійне представництво в Україні (має статус постійного представництва) та одержує доходи з джерелом походження з України. Некомерційна діяльність, що має підготовчий або допоміжний характер, не може бути підставою для визначення представництва таким, що має статус постійного⁶⁰.

Значна їх частина стосується змісту та форми первинних документів, складенням яких мають опосередковуватись ті чи інші господарські операції, оскільки податковим законодавством не встановлено конкретного їх переліку. Матеріали судової практики Верховного Суду встановлюють, що зменшення бази оподаткування податку на прибуток виникає на підставі наявних документів про витрати, фактично понесені та спрямовані на отримання доходу. А відтак, підтвердження витрат, понесених у зв'язку з оплатою спірних послуг, здійснюється документами, що свідчать про фактичне виконання постачальниками конкретних видів послуг та про результат виконання кожної послуги окремо у вигляді звіту, висновку тощо. Необхідно також враховувати, що наслідки в податковому обліку платника створюють лише реально вчинені господарські операції, тобто такі, що пов'язані з рухом активів, зміною зобов'язань чи власного капіталу платника та відповідають змісту, відображеному в укладених платником податку договорах. Необґрунтована податкова вигода характеризується відсутністю фактичного виконання господарських операцій, здійсненням операцій без ділової мети та обліком операцій безвідносно до їх реального економічного змісту, узгодженістю дій покупця та постачальника для штучного створення умов бюджетного відшкодування. Документи та інші дані, що спростовують реальність здійснення господарської операції, яка відображена в податковому обліку, повинні оцінюватися з урахуванням

⁵⁸ Справа № 2а/1670/7003/12. Постанова Верховного Суду від 18.12.2018. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/78771413>

⁵⁹ Справа № 803/1686/16. Постанова Верховного Суду від 29.01.2019. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/79509543>

⁶⁰ Справа № 2а-16434/12/2670. Постанова Верховного Суду від 13.06.2018. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74785269>

специфіки кожної господарської операції – умов перевезення, зберігання товарів, змісту послуг, що надаються, тощо⁶¹.

Також судова практика стосується доказування факту отримання доходу з джерелом походження за межами України. Правовий висновок Верховного Суду полягає в тому, що інформація щодо руху коштів за банківськими рахунками компанії-нерезидента, кінцевим бенефіціаром якого є платник податків, є належним, достовірним і достатнім доказом для встановлення фактів отримання такою особою іноземних доходів, з яких не було сплачено податок на доходи фізичних осіб. Такий платник податків не обмежений у наданні суду доказів на спростування доводів контролюючого органу, якщо такі доводи не відповідають дійсним обставинам щодо отримання доходу⁶².

Проблемним є визначення платника акцизного податку при здійсненні операцій із заправлення паливом техніки, що належить іншим особам (виконавцям), про що свідчить судова практика⁶³. Відповідно до правового висновку Верховного Суду операція із заправлення паливом техніки, що належить іншим особам (виконавцям), винаймаючої замовником для виконання робіт (отримання послуг) на умовах договору про надання послуг, належить до операцій з реалізації пального. Адже суб'єкти господарювання можуть укласти різного виду господарські та цивільно-правові договори щодо підакцизних товарів (продукції), що не завжди є операцією з реалізації (продажу), оскільки віднесення до такого типу операцій залежить від виду цивільно-правового чи господарсько-правового договору, на підставі якого здійснюється такий відпуск. Відповідно суб'єкт, який здійснює

такі операції (замовник), є платником акцизного податку. Він підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку контролюючими органами за місцезнаходженням юридичної особи до початку здійснення реалізації пального.

Також у окремих випадках виникають спори щодо об'єкта оподаткування, зокрема щодо нафтопродуктів, які відпускаються через мережу АЗС. Судова практика в матеріалах Верховного Суду полягає в тому, що через мережу АЗС здійснюється саме роздрібний продаж нафтопродуктів, оскільки відпуск пального відбувається через паливо-, масло- та газороздавальні колонки кінцевому споживачу. Щодо поняття некомерційного використання, то Суд вважає, що у значенні, в якому його вжито у Податковому кодексі України, нормативно-правових актах, що регулюють порядок реалізації нафтопродуктів у роздріб, передбачено, що таким використанням є таке, яке виключає його подальшу реалізацію кінцевим споживачам незалежно від форми розрахунків. Оскільки через мережу АЗС здійснюється реалізація нафтопродуктів у роздріб кінцевому споживачу з метою некомерційного використання, то контролюючий орган у межах спірних правовідносин не мав обов'язку встановлення факту використання контрагентами позивача придбаних нафтопродуктів з тією чи іншою метою⁶⁴.

6.5. Єдиний податок

Судова практика стосовно сплати єдиного податку засвідчує, що реєстрація платником єдиного податку є безстроковою та може бути анульована шляхом виключення з Реєстру платників єдиного податку за рішенням контролюючого органу. При цьому прийняття контролюючим органом рішення про анулювання реєстрації платника єдиного податку шляхом виключення з Реєстру платників єдиного податку можливе лише на підставі

⁶⁴ Справа № 803/1118/16. Постанова Верховного Суду від 20.06.2018. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74992414>

⁶¹ Справа № 0870/3891/12. Постанова Верховного Суду від 26.03.2019. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/80729884>

⁶² Справа № 640/18930/18. Постанова Верховного Суду від 2 березня 2020 року. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88124584>

⁶³ Справа № 804/7119/16. Постанова Верховного Суду від 13 листопада 2020 року. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92842049>

проведеної документальної перевірки відповідного платника податку та встановлених в ході останньої порушень, відповідно до яких платник податків не може перебувати на спрощеній системі оподаткування (бути платником єдиного податку IV групи)⁶⁵.

6.6. Податок на майно

Цікавою є деяка судова практика, що стосується податку на майно. Зокрема, щодо правового відношення між власністю на земельну ділянку чи користування нею та обов'язком сплати земельного податку. Постановою ВС у справі № 826/7169/16 встановлено, що обов'язок сплати земельного податку не припиняється у разі набуття власником чи користувачем земельної ділянки статусу суб'єкта господарювання та обрання ним виду економічної діяльності і системи оподаткування, які не передбачають використання земельної ділянки в господарській діяльності. Тобто з набуттям ознак суб'єкта господарювання фізична особа, яка ним стала, не перестає бути власником чи користувачем земельної ділянки і не звільняється від обов'язку сплати земельного податку⁶⁶.

Не менш цікавою є судова практика з вирішення питання сплати земельного податку власниками нежитлових приміщень у багатоквартирному жилу будинку. Так, до особи, яка набула право власності на жилий будинок, будівлю або споруду, переходить право власності або право користування на земельну ділянку, на якій вони розміщені. При цьому власник нежитлового приміщення у багатоквартирному жилу будинку сплачує до бюджету податок за площі під такими приміщеннями (її частинами) з урахуванням пропорційної частки прибудинкової території з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно.

⁶⁵ Справа № 826/7216/17. Постанова Верховного Суду від 19.02.2019. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/79997878>

⁶⁶ Справа № 826/7169/16. Постанова Верховного Суду від 24.01.2019. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/79409937>

Фізична особа – власник нежитлого приміщення (його частки) у багатоквартирному жилу будинку є платником земельного податку з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно⁶⁷.

Важливим є також правовий висновок Верховного Суду, що саме офіційна інформація, яка міститься в Державному земельному кадастрі стосовно використання земельної ділянки за призначенням, визначеним землепорядною та іншою спеціальною документацією, є підставою для визначення категорії цільового призначення земельної ділянки, цільового призначення її використання. Податковий орган здійснює нарахування земельного податку на підставі даних Державного земельного кадастру, у якому, зокрема, міститься інформація щодо категорії та проведеної грошової оцінки земельної ділянки⁶⁸.

6.7. Транспортний податок

Судова практика з приводу сплати транспортного податку пов'язана зі встановленням моменту використання транспортного засобу. Так, судові інстанції засвідчили правильність правової позиції про те, що використання транспортного засобу пов'язується з його віком, а не з його першою реєстрацією в Україні та підтверджується змінами, внесеними законодавцем до пп. 267.2.1 п. 267.2 ст. 267 ПКУ Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році" № 909-VIII від 24.12.2015⁶⁹.

Також предметом судових спорів ставало питання щодо обов'язку місцевих рад встановлювати транспортний пода-

⁶⁷ Справа № 815/4615/15. Постанова Верховного Суду від 17.12.2018. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/78627280>

⁶⁸ Справа № 2а-0870/7093/11. Постанова Верховного Суду від 27 жовтня 2020 року. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92509408>

⁶⁹ Справа № 804/925/16. Постанова Верховного Суду від 22.08.2018. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/76034867>

ток. Правова позиція Верховного Суду зводиться до того, що якщо сільська, селищна або міська рада не прийняла рішення про встановлення відповідних місцевих податків і зборів, що є обов'язковими згідно з нормами ПКУ, такі податки до прийняття рішення справляються виходячи з норм із застосуванням їх мінімальних ставок, а плата за землю справляється із застосуванням ставок, які діяли до 31 грудня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування плати за землю. У разі прийняття місцевою радою рішення про встановлення місцевого податку, зокрема транспортного, оприлюднення такого рішення є передумовою застосування відповідного податку до громадян, оскільки наведені вище положення Податкового кодексу України необхідно застосовувати з урахуванням норм Конституції України, які є нормами прямої дії, а звернення до суду для захисту конституційних прав і свобод людини та громадянина безпосередньо на підставі Конституції України гарантується⁷⁰.

6.8. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

У рамках висвітлення судової практики зі сплати податку на майно, відмінне від земельної ділянки, варто навести правову позицію Верховного Суду щодо визначення податкової пільги при звільненні від оподаткування будівлі промисловості. У 2020 році Верховний суд частково відступив від правового висновку, викладеного у попередніх постановках щодо застосування податкової пільги (можливе в разі дотримання двох обов'язкових умов: наявності будівель промисловості та їх перебування у власності промислових підприємств), та сформував новий правовий висновок, відповідно до якого визначається, що застосування пільги можливе, якщо власниками об'єктів промисловості є фізичні та інші юридичні особи, зокрема нерезиденти, та за умови (з ура-

хуванням виду їхньої діяльності) використання таких об'єктів за функціональним призначенням, тобто для промислового виробництва (виготовлення промислової продукції будь-якого виду)⁷¹.

⁷⁰ Справа № 826/10080/16. Постанова Верховного Суду від 10.05.2018. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/73901580>

⁷¹ Справа № 820/3556/17. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 17 лютого 2020 року. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87656460>

Розділ 7.

ЄДИНИЙ ВНЕСОК НА ЗАГАЛЬНООБОВ'ЯЗКОВЕ ДЕРЖАВНЕ СОЦІАЛЬНЕ СТРАХУВАННЯ

Єдиний соціальний внесок (ЄСВ) не входить до складу податкової системи, однак згідно з Податковим кодексом до функцій Державної податкової служби та підлеглих їй органів відноситься контроль за повнотою і своєчасністю сплати єдиного соціального внеску.

Платники єдиного соціального внеску, база оподаткування, з якої сплачують ЄСВ, та ставки податку визначені в Законі України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування"⁷² (із змінами та доповненнями).

Платники, база та ставки єдиного соціального внеску наведені у таблиці:

Платники податку	База оподаткування	Ставка податку, %
Підприємства, установи, організації, які використовують працю найманих працівників	Нарахована заробітна плата на умовах трудової угоди, включаючи основну і додаткову	22
Фізичні особи – підприємці, які використовують працю інших осіб на умовах трудової угоди	Доходи	22
Фізичні особи – підприємці, які забезпечують себе роботою самостійно	Мінімальна заробітна плата на 1 січня податкового року	22

⁷² Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України № 2464-VI від 08.07.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>

Фізичні особи – підприємці, в тому числі ті, які обрали спрощену систему оподаткування, в яких працюють особи з інвалідністю	Нарахована заробітна плата	7,41
Особи, які проводять незалежну професійну діяльність	Доходи	22, але не менше мінімальної суми ЄСВ
Члени фермерських господарств	Нарахована заробітна плата	22
Дипломатичні представництва, консульські установи іноземних держав	Нарахована заробітна плата	22
Громадські організації інвалідів за умови, що їх питома вага в чисельності не менше 50%, а фонд оплати праці – 25%	Нарахована заробітна плата	5,3
Створені ними підприємства	Нарахована заробітна плата	5,5

Відповідно до частини 6 статті 4 Закону України № 2464 "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування", яка вступила в дію з 01.01.2021 року, фізичні особи – підприємці, які мають основне місце роботи, звільняються від сплати за себе єдиного внеску за місяці звітного періоду, за які роботодавцем було сплачено страховий внесок за таких осіб у розмірі не менше мінімального страхового внеску.

Такі особи можуть бути платниками єдиного внеску за умови самостійного визначення за місяці звітного періоду, за які роботодавцем було сплачено страховий внесок за таких осіб у розмірі менше мінімального страхового внеску бази нарахування, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного

внеску, встановленої Законом № 2464. При цьому сума єдиного внеску не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску.

Фізичні особи-підприємці, в тому числі спрощенці, фізичні особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, звільняються від сплати ЄСВ за себе, якщо отримують пенсію за віком, вислугу років, або є особами з інвалідністю.

Фізичні особи мають право добровільно сплачувати ЄСВ, але не менше одного року та не менше мінімальної суми та не більше максимальної суми.

Максимальна сума визначається у розмірі 22% від бази оподаткування, але не більше 15 мінімальних заробітних плат.

Єдиний соціальний внесок сплачується в мінімальному місячному розмірі навіть при неповному робочому місяці, відпустці за свій рахунок.

З 1 січня 2017 року до 1 грудня 2020 року єдиний соціальний внесок сплачувався за відсутності діяльності фізичної особи-підприємця на загальній системі оподаткування або отриманні збитків від підприємницької діяльності. Фізичні особи, що здійснювали незалежну професійну діяльність, сплачували подвійний податок – від здійснення підприємницької діяльності і від здійснення незалежної професійної діяльності.

Законом України від 13.05.2020 р. № 592-IX⁷³ ліквідовано подвійне оподаткування фізичних осіб-підприємців, які здійснюють незалежну професійну діяльність, а також відмінено порядок, за якого єдиний соціальний внесок сплачувався за відсутності доходів та наявності збитків. Більше того, проведено перерахунок та скасовано заборгованість по всіх платниках, які безпідставно нараховували єдиний соціальний внесок із 1 січня 2017 року до прийняття Закону 1 грудня 2020 року.

⁷³ Про внесення змін до Закону України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" щодо усунення дискримінації за колом платників : Закон України від 13.05.2020 № 592-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/592-20#Text>

За порушення порядку сплати і нарахування ЄСВ встановлена наступна відповідальність:

- дисциплінарна;
- цивільно-правова;
- кримінальна.

Вказаним Законом передбачено, що за несвоєчасну реєстрацію платником ЄСВ передбачено штраф у розмірі 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. За неналежне ведення бухгалтерського обліку і звітності штрафна санкція складає від 8 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

За несвоєчасну або неповну сплату єдиного соціального внеску нараховується штраф у розмірі 20 відсотків несплаченої суми.

Пеня за несвоєчасну сплату нараховується в розмірі 120 відсотків облікової ставки НБУ з наступного дня за виникненням боргу.

Законом не передбачено строків давності.

Платники ЄСВ самостійно визначають та сплачують внески. Підприємства, установи, організації, фізичні особи-підприємці сплачують єдиний внесок одночасно з виплатою заробітної плати найманим працівникам до 20 числа наступного місяця.

Фізичні особи-підприємці за себе та фізичні особи-підприємці спрощеної системи та члени фермерських господарств сплачують ЄСВ до 20 числа місяця, наступного за звітним кварталом.

Юридичні особи подають квартальну звітність до 20 числа місяця, наступного за звітним місяцем. Фізичні особи-підприємці, в тому числі спрощеної системи оподаткування, особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність, подають річну звітність у встановлені строки.

Кримінальна відповідальність передбачена ст. 212-1 Кримінального кодексу України залежно від ступеня ризику (значний, високий, особливо високий). Від розміру суми умисно не сплаченого єдиного внеску залежить відповідальність посадової особи (частина I-III статті 212-1 Кримінального кодексу).

Кримінальна відповідальність за умисне ухилення від сплати ЄСВ:

Розмір суми умисного ухилення від сплати ЄСВ залежно від кількості разів податкової соціальної пільги	Кількість разів податкової соціальної пільги	Сума умисного ухилення, грн	Відповідальність
Значний	1000 і більше	1135000 (1000x1135)	Штраф у розмірі від 1000 до 4000 н.м.д.г. (17000 – 68000) або позбавлення права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до 3-х років
Високий	3000 і більше	3405000 (3000x1135)	Штраф у розмірі від 3000 до 5000 н.м.д.г. (51000 – 75000) та позбавлення права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до 3-х років
Особливо високий	5000 і більше	5675000 (5000x1135)	Штраф від 15000 до 25000 н.м.д.г. (225000-425000) з позбавленням права обіймати певні посади і займатися певною діяльністю на строк до 3-х років з конфіскацією майна

1) Особа, яка вперше вчинила діяння у значних та великих розмірах, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона сплатила ЄСВ і штрафи та пеню.

2) У примітці до ст. 212-1 Кримінального кодексу сума умисного ухилення визначається виходячи із кількості неоподатковуваних

мінімумів доходів громадян (17000 грн у 2021 році згідно з частиною першою статті), тоді як, згідно з п. 5 підрозділу I розділу XX “Перехідні положення” ПКУ, сума умислу визначається з кількості податкових соціальних пільг (1135000 грн у 2021 році згідно з частиною першою статті 212-1) і т.д.

Судова практика у справах щодо сплати ЄСВ стосується переважно нарахування особам, що провадять незалежну професійну діяльність, єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування. У даному контексті існує правовий висновок Верховного Суду щодо сплати внеску приватними нотаріусами. Вони зобов’язані сплачувати ЄСВ, нарахований за календарний рік, до 1 травня наступного року. Звітним періодом для них є календарний рік. Сума доходу приватного нотаріуса, з якої розраховується ЄСВ, має відповідати чистому доходу, заявленому в податковій декларації, яка подається фізичною особою, що забезпечує себе роботою самостійно, до контролюючого органу за результатами календарного року. Установлений механізм визначення суми доходу, на яку нараховується ЄСВ, передбачає, що приватний нотаріус самостійно визначає таку суму доходу кожного місяця, а обов’язок ділити дохід, отриманий позивачем за рік, у рівних частинах на кількість місяців, у яких такий дохід був отриманий, для визначення доходу, на який нараховується єдиний внесок, норми чинного законодавства не передбачають⁷⁴.

Також Верховний Суд висловив правову позицію щодо обов’язку сплати єдиного внеску із заробітної плати засуджених. Засуджені до відбування покарання в місцях позбавлення волі, які залучаються до суспільно корисної оплачуваної праці за строковими договорами, є застрахованими особами, підлягають загальнообов’язковому державному соціальному страхуванню, а суми виплат, отримані ними, є базою нарахування єдиного соціального внеску. Засуджені до позбавлення волі в такому разі є

⁷⁴ Справа № 826/18170/16. Постанова Верховного Суду від 24 листопада 2020 року. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93053127>

найманими працівниками з особливим статусом та обмеженими трудовими правами, а виправна колонія в цих трудових відносинах виступає роботодавцем, на якого покладається обов'язок з утримання та сплати сум податку з доходів фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску із заробітної плати платника податку⁷⁵.

Розділ 8.

ШЛЯХИ РЕФОРМУВАННЯ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ

За рік до здобуття незалежності України розпочався процес реформування економіки, виникнення нових форм господарювання, чітко окреслився шлях до ринкової економіки. Цей процес вимагав не тільки зміни діючої податкової системи, а й створення нових органів контролю за сплатою податків і зборів. Також цей період характеризується початком розбудови громадянського та демократичного суспільства в нашій країні, що також нерозривно пов'язано з підвищенням ефективності діяльності органів державної влади, зокрема служби з адміністрування сплати податків та зборів⁷⁶.

У квітні 1990 року Рада Міністрів Української РСР прийняла постанову "Про утворення державної податкової служби в Українській РСР", якою була створена Головна державна податкова інспекція України та державні податкові інспекції в областях, містах і районах на базі відділів державних доходів усіх ланок Міністерства фінансів. У грудні цього ж року Верховна Рада УРСР прийняла Закон "Про державну податкову службу в Україні". Розпочалося формування державної податкової інспекції в усіх ланках на базі незначної кількості працівників підрозділів державних доходів Міністерства фінансів, без власної матеріально-технічної бази та можливості поповнення чисельності працівників через відсутність підготовлених спеціалістів (економістів, юристів). Працівниками державних податкових інспекцій в областях, містах, районах ставали спеціалісти з вищою нефаховою освітою (математики, філологи, фізики), для яких була створена можли-

⁷⁵ Справа № 440/1512/19. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 03 березня 2020 року. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87963361>

⁷⁶ Попова С. М. Взаємодія контролюючих органів державної податкової та митної служби з правоохоронними органами. *Вісник Запорізького юридичного університету*. 2011. № 4. С. 327.

вість здобувати економічну чи юридичну освіту заочно, а згодом в Академії податкової служби.

Паралельно працівниками інспекції проводилось масове навчання платників податків, які почали займатись бізнесом, не маючи відповідних знань (колишні партійні працівники, звільнені працівники через закриття великих промислових підприємств тощо).

У перші роки існування державних податкових інспекцій чисельність працівників навіть перевищувала потребу в них через недостатній розвиток підприємницької діяльності, що дало можливість проводити глибоку підготовку фахівців податкової служби.

Починаючи з 1995 року підприємництво почало розвиватись більш високими темпами, а з ними виникла тіньова економіка, що вимагало нових методів роботи і працівників відповідної кваліфікації.

Указом Президента від 22 серпня 1996 року “Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій” на базі податкових інспекцій та підрозділів по боротьбі з приховуванням доходів від оподаткування Міністерства внутрішніх справ України було створено Державну податкову адміністрацію України та державні податкові адміністрації в областях. Очолював Державну податкову службу голова, а керівник податкової міліції був його першим заступником. В містах і районах області збереглись державні податкові інспекції та міжрайонні відділи податкової міліції. Підрозділи міліції очолювали начальники, які підпорядковувались безпосередньо першому заступнику голови Державної податкової адміністрації – керівнику податкової міліції області.

Зі створенням Державної податкової інспекції зросла чисельність працівників, збільшилось фінансування як з державного бюджету, так і за рахунок додаткових коштів в розмірі 30 відсотків відрахувань від донарахованих Державною податковою адміністрацією сум податків. З державного бюджету були виділені

кошти на будівництво та придбання адміністративних приміщень в обласних центрах, містах і районах для створення належних умов праці працівникам служби. Також були виділені кошти на придбання транспортних засобів, комп’ютерної техніки, пошиття фірмового одягу і навіть взуття. Значно зріс авторитет органів Державної податкової служби, яка на цей час мала висококваліфікованих спеціалістів, що проходили щорічну перепідготовку на курсах підвищення кваліфікації, а також за рахунок молодих спеціалістів, які закінчували Академію податкової служби в Ірпіні та економічні і юридичні факультети вищих навчальних закладів країни.

У 2010 році Міністерство фінансів України своїм наказом запровадило координацію діяльності всіх фінансово-податкових органів і навіть перейменувало їх в Державні служби. Державна податкова адміністрація стала Державною податковою службою, Державний митний комітет – Державною митною службою, Державне казначейство – Державною казначейською службою і т.д.

Саме з цього часу почалась перманентна зміна не тільки назви Державної податкової служби, а й її функцій. Зокрема, частину функцій перебрало на себе Міністерство фінансів України, яке згідно зі ст. 19² ПКУ “Функції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику в частині забезпечення формування та реалізації податкової та митної політики” виконує такі функції:

- здійснює координацію діяльності контролюючих органів;
- затверджує нормативно-правові акти, що належать до компетенції контролюючих органів;
- прогнозує, аналізує надходження податків, зборів, платежів, визначених Податковим та Митним кодексами України, Законом України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування”, джерела податкових надходжень, вивчає вплив макроекономічних показників, законодавства, міжнародних договорів на надходження податків, зборів,

надає пропозиції щодо збільшення їх обсягу та зменшення витрат бюджету;

- розробляє проекти нормативно-правових актів з питань оподаткування та сплати ЄСВ;

- видає узагальнюючі податкові консультації.

Зміни назви ДПА та її функцій приводить до зміни керівників центрального апарату, обласних, міських та районних податкових інспекцій, а також їх підрозділів та окремих працівників, що не завжди позитивно впливає на якість роботи податкових органів.

Одним із завдань процесу реформування податкових органів в цей період стало спрощення і покращення взаємовідносин між державою та платниками податків, зборів та інших соціальних платежів, що й виявилось передумовою виникнення ідеї про створення єдиного органу доходів і зборів, подібного до тих єдиних фіскальних органів, які успішно функціонують у багатьох європейських країнах⁷⁷. В результаті у 2012 році Державна податкова служба була об'єднана з Державною митною службою і на їх базі створено Міністерство доходів і зборів України. Міністерство доходів і зборів стало єдиною юридичною особою, яку очолював Міністр, а його першими заступниками були керівники:

- з питань податкового законодавства;
- з питань митного законодавства;
- податкової міліції.

Митні органи на місцях зберегли статус юридичних осіб, однак окремі функції виконувалися спільно.

У березні 2014 року Міністерство доходів і зборів було ліквідовано, а на його базі створена Державна фіскальна служба, яка зберегла функції Міністерства, залишивши в своєму складі і митну службу, і податкову міліцію, які очолили перші заступники уже начальника ДФС.

⁷⁷ Шулатова І. С. Поняття і сутність Державної фіскальної служби України. *Форум права*. 2014. № 3. С. 447.

В обласних центрах збереглися Головні управління Державної фіскальної служби, які очолювали начальники, а в районах і містах – податкові інспекції.

Митні органи на місцях знову зберегли статус юридичної особи, а підрозділи податкової міліції в обласних центрах очолювали перші заступники начальника Головного управління Державної фіскальної служби. В ці роки було створено Офіси великих платників податків для платників податків з різних регіонів України, в тому числі у Києві та інших великих обласних центрах – Львові, Запоріжжі та ін.

В тогочасних українських реаліях злиття податкової та митної служб в одне відомство, на яке покладене ще й адміністрування єдиного соціального внеску, сформувало потужний орган із широкою компетенцією у сфері податків і митного контролю, із сервісною та охоронною функцією, а також функцією валютного контролю, на який поклалися великі очікування. І, до слова, Україна не є першою державою, що такі об'єднання провела. Концентрація всіх функцій, пов'язаних з адмініструванням податкових та митних платежів, у рамках єдиної структури відбувалась у багатьох розвинутих країнах світу з 1980-х років. При цьому варто підтримати думку, що обрання певної моделі інтеграції має відповідати тим суспільним запитам, що мають місце в кожному окремому випадку⁷⁸.

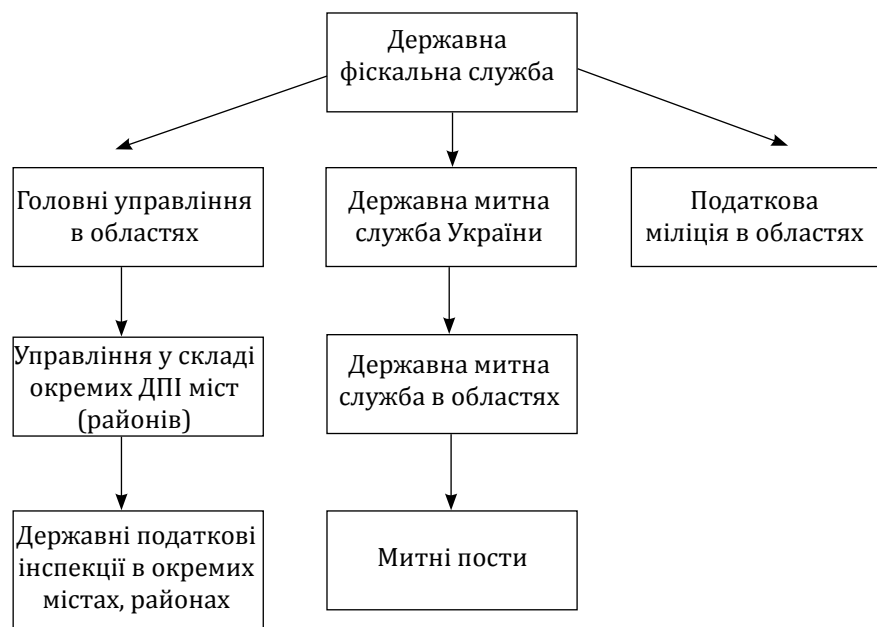
Втім реальна практика реалізації реформ засвідчила про значні та непереборні недоліки у відповідній системі органів, а зусилля із проведення відповідних трансформацій призвели до протилежних, ніж очікувалося, результатів. У зв'язку із наведеним, у 2018 році розпочалось реформування державної податкової служби, яка мала здійснюватись у два етапи.

⁷⁸ Коваль М. В., Благодарська О. О. До питання про використання в Україні міжнародного досвіду реформування податкових та митних органів. *Вісник Ужгородського національного університету*. 2016. Серія ПРА-ВО. Вип. 38. Том 1. С. 153.

На першому етапі – позбавлення міських, районних та об'єднаних податкових інспекцій статусу юридичної особи. Від податкових інспекцій забрали більшість основних функцій, залишивши тільки функції сервісного обслуговування, ведення обліку платників, формування Державного реєстру фізичних осіб – підприємців та деякі інші функції сервісного обслуговування.

На цьому етапі декілька державних податкових інспекцій були об'єднані в Управління з більш широкими повноваженнями ніж податкові інспекції.

Перший етап реформи податкової служби закінчився такою структурою:



Податкова міліція опинилась у довготривалій стадії ліквідації, в Податковому кодексі у 2018 році виключено розділ XVIII² “Податкова міліція”, який поновлено в ПК України у 2019 році і діє протягом першого півріччя 2021 року, до завершення створення Бюро економічної безпеки України.

Податкову міліцію країни очолює голова Державної фінансової служби України, в обласних центрах – голова Державної фінансової служби в області. 28.01.2021 р. Верховна Рада України прийняла Закон “Про Бюро економічної безпеки”⁷⁹, який передбачає створення на базі підрозділів по боротьбі з економічними злочинами в органах Служби безпеки України, Міністерства внутрішніх справ України, а також органів податкової міліції у складі Державної фінансової служби та інших правоохоронних органів єдиного правоохоронного органу – Бюро економічної безпеки. Основне завдання Закону – усунути дублювання функцій усіма правоохоронними органами щодо розслідування злочинів у сфері економіки, але головна мета – зниження тиску на бізнес. Прийнятий Закон підписано Президентом 22 березня 2021 року, але його зміст свідчить, що функції дублювання збереглися у всіх правоохоронних органах.

Другий етап податкової реформи розпочався розділенням Державної податкової служби на два органи – Податкову і Митну службу у грудні 2018 року (постанова КМУ від 18 грудня 2018 року № 1200 “Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України”).

На початку березня 2019 року затверджено Положення про Державну податкову службу (постанова КМУ від 06.03.2019 р. № 227 “Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України”).

Створення окремого податкового органу дало змогу:

- вдосконалити організаційну структуру органу влади, який реалізує податкову політику, за функціональним принципом;
- створити підґрунтя для демілітаризації податкових органів;
- покращити якість сервісів, що надаються платникам податків;
- підвищити прозорість та підзвітність роботи податкових органів;

⁷⁹ Про Бюро економічної безпеки України : Закон України від 28.01.2021 № 1150-IX. *ВВР*. № 54 (7554). С.4-7: URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/T211150>

- виконати зобов'язання, взяті Україною перед Міжнародним валютним фондом, та зобов'язання відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС.

Головне завдання Податкової служби України як органу, що проходить реформу, – змінити ставлення до платників. Мета діяльності органу – відкритість, доступний якісний сервіс, розуміння потреб і вирішення проблем бізнесу в рамках своїх повноважень. Служба має стати місцем, де якісно і швидко надають адміністративні послуги, що спонукатиме людей займатися власним бізнесом та робити цей процес легким і доступним.

Кабінет Міністрів України 21 серпня 2019 року схвалив розпорядження, яким поклав повноваження й виконання функції адміністрування податків з ДФС на Державну податкову службу. 28 серпня 2019 року в Україні офіційно почала працювати Державна податкова служба, яка замінила Державну фіскальну службу. Відбувся повноцінний запуск роботи Служби. У центральному апараті затверджено структуру, визначено граничну чисельність працівників (1618 осіб), зареєстровано всі територіальні органи як окремі юридичні особи, а це 25 Головних управлінь в областях зі штатною чисельністю 28 252 особи.

Структура центрального апарату податкової служби розроблена відповідно до рекомендацій міжнародних партнерів – будується за функціонально-орієнтованим підходом, посилюється аналітична складова служби, покращується сервіс для платників податків, модернізуються ІТ-сервіси та платформи. Загалом вона відповідатиме найкращим міжнародним практикам, адже в основу покладено тип виконуваної податковим органом функції, а не вид податку чи категорія платника податків.

Постановою уряду від 30 вересня 2020 року № 893 ліквідовано як юридичні особи публічного права територіальні органи ДПС та зобов'язано утворити територіальні органи відповідно до статті 21-1 Закону України “Про центральні органи виконавчої влади”. Крім того, умовою початку роботи новостворених органів, що пе-

редбачені урядовим рішенням, було прийняття ДПС рішення про можливість здійснення такими органами повноважень та функцій територіальних органів, що ліквідуються. Таке рішення було прийнято після того, як відомості про відокремлений підрозділ внесли до Єдиного державного реєстру, затверджено структуру, штатний розпис тощо.

На виконання рішення уряду ДПС України видало наказ від 30.09.2020 № 529 “Про утворення територіальних органів Державної податкової служби”, яким було введено в дію функціональну структуру апарату ДПС, яка передбачає чіткий розподіл повноважень між структурними підрозділами служби з метою уникнення їх дублювання, та приведено у відповідність структури територіальних органів. Також забезпечено утворення 532 державних податкових інспекцій, які є структурними підрозділами ДПС в областях та м. Києві та забезпечують надання адміністративних послуг територіальним громадам.

Відповідно до наказу ДПС від 24.12.2020 № 755 розпочато з 01.01.2021 здійснення територіальними органами ДПС своїх повноважень.

На початковому етапі реформування були визначені цілі, зокрема уніфіковано першу мету, тобто місію реформованої податкової служби. Ця місія, яка щодня має втілюватись у життя, звучить так: податкова служба є транспарентною, сучасною, технологічною податковою службою, яка надає якісні та зручні послуги платникам податків, ефективно адмініструє податки, збори і платежі та виявляє нетерпимість до корупції.

Податкові надходження розглядаються як результат процесу роботи податкової служби, а не як її місія, що також мало місце на одному з етапів реформування служби. Тобто податкові надходження – один з результатів, які отримує суспільство, а ще воно отримує належний бізнес-клімат, сприятливе підприємницьке середовище, що в поєднанні дозволяє рухатися податковій службі на шляху економічного розвитку.

Податкова служба має вести активну роботу щодо інформування платників податків, надавати їм можливість отримати від податкової служби консультативну підтримку на різних зручних для них майданчиках, наприклад в соціальних мережах Фейсбук, Вайбер та Телеграм. Однак у всій цій роботі перше місце займає електронний документообіг, зокрема через “Електронний кабінет платника податків”.

Податкова служба має бути транспарентною для суспільства, яке має розуміти, що і як робить податкова служба та для чого вона існує, як вона діє в інтересах суспільства. Також для бізнесу податкова служба має бути щодня відкритою, бути партнером. При цьому контролююча функція залишається одним з елементів роботи служби.

Кожного дня суспільство має і може дізнаватися про те, що і як робить податкова служба з доступних каналів комунікації, які активно використовуються, вдосконалюються, а також створюються нові. Транспарентність, відкритість і готовність до комунікації дадуть можливість якісніше реалізовувати функції та завдання, покладені на Державну податкову службу.

Функції контролюючих органів чітко розділені між центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, і державними податковими інспекціями. Решта функцій, їх аж 54 згідно зі ст. 19¹ Податкового кодексу, не розподілені між центральним апаратом Державної податкової служби та підрозділами Державної податкової служби в областях.

Основні з них:

- здійснюють адміністрування податків і зборів, в тому числі перевірки;
- контролюють своєчасність подання звітності з передбачених Кодексом податків, зборів, обов’язкових платежів, а також з єдиного державного соціального внеску;
- реєструють та ведуть облік платників податків, єдиного соціального внеску і об’єктів оподаткування;

- формують та ведуть Державний реєстр платників податків – фізичних осіб;
- здійснюють ліцензування діяльності з виробництва спирту, алкогольних і тютюнових виробів і рідини, що використовується в електронних сигаретах, та оптової торгівлі цими товарами;
- здійснюють погашення податкового боргу, сум заборгованості по єдиному внеску;
- здійснюють розстрочку та відстрочку платежів;
- надають індивідуальні та узагальнюючі податкові консультації;
- звертаються до суду відповідно до Закону;
- організовують інформаційно-аналітичне забезпечення та автоматизацію процесів адміністрування контролюючими органами;
- надають кваліфіковані електронні довірчі послуги;
- надають консультації платникам податків щодо користування інформаційно-телекомунікаційними системами під час сплати податків і зборів;
- складають звітність щодо стану розрахунків платників із бюджетом та сплати єдиного внеску;
- інформують органи державної і місцевої влади про стан розрахунків з бюджетом;
- подають Міністерству фінансів, Державній казначейській службі інформацію про надходження податків, зборів, єдиного внеску;
- інформують громадськість про реалізацію державної податкової політики та ін.

Функції державних податкових інспекцій відповідно до ст. 19 ПКУ³:

- здійснюють сервісне обслуговування платників податків;
- здійснюють реєстрацію та ведення обліку платників податків та платників єдиного внеску, об’єктів оподаткування;
- формують та ведуть Державний реєстр фізичних осіб – платників податків, Єдиний банк даних про юридичних осіб – платників податків;

- виконують інші функції сервісного обслуговування платників податків.

Відповідно до затверджених функцій типова структура Головного управління Державної податкової служби включає в себе Управління, відділи, сектори.

Серед основних управлінь:

- Управління податкового аудиту;
- Управління контролю за підакцизними товарами;
- Управління кадрового забезпечення та розвитку персоналу;
- Управління електронних сервісів;
- Управління податкового адміністрування фізичних осіб;
- Управління супроводження судових справ та ін.

Серед відділів:

- юридичний відділ;
- відділ податкового адміністрування юридичних осіб;
- відділ по боротьбі з відмиванням доходів, отриманих злочинним шляхом;
- відділ з питань запобігання та виявлення корупції та ін.

Серед секторів:

- сектор охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації.

Структура державних податкових інспекцій складається із відділів та секторів.

Податкова система, як і державна податкова служба, пройшла за роки незалежності України складний шлях розвитку і становлення.

Особливої уваги з боку держави потребує вдосконалення податкової системи України.

Через війну на сході України, спад економіки, ріст дефіциту Державного бюджету і Пенсійного фонду, наша держава не може кардинально удосконалити податкову систему шляхом реального, а не трансформованого зменшення кількості податків і зборів, зниження ставок по основних бюджетоутворюючих податках,

введення пільгового оподаткування, стимулювання розвитку пріоритетних галузей економіки.

Недостатність бюджетних коштів вимагає від органів влади прийняття законодавчих актів щодо посилення адміністративного тиску (Закон України № 466) на платників податків, застосування непопулярних методів, таких як блокування реєстрації податкових накладних, введення РРО для платників спрощеної системи оподаткування, збільшення кількості фінансових санкцій, посилення кримінальної відповідальності тощо. Проте у будь-якому разі податкова реформа повинна бути системною та здійснюватися поетапно, бути прозорою та послідовною. Її наслідком має стати в тому числі і подолання тіньової економіки (добровільна детінізація⁸⁰), прискорення темпів росту економіки, боротьба з корупцією та створення належних нефіскальних умов для активізації бізнесу.

Таким чином, реформа державної податкової служби відбулась. Законодавчо закріплені мета, цілі, функції нової податкової служби. Створено новий правоохоронний орган – Бюро економічної безпеки. Мета реформи державної податкової служби чітка та зрозуміла. Тепер багато що залежить від людського фактору: чесності, справедливості, професійності працівників служби.

⁸⁰ Дроговоз Ю., Дубровський В. Інституційні проблеми української податкової системи та шляхи їх вирішення. URL: <https://www.gpr.org.ua/uploads/2006-09-15.pdf>

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

Нормативні акти:

1. Податковий кодекс України : Закон від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
2. Про акцизний збір : Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 18-92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/18-92#Text>
3. Про Бюро економічної безпеки України : Закон України від 28.01.2021 № 1150-IX. ВВР. №54 (7554). С. 4-7. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/T211150>
4. Про внесення змін до Закону України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” щодо усунення дискримінації за колом платників : Закон України від 13.05.2020 № 592-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/592-20#Text>
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації, необхідних для декларування окремих об’єктів оподаткування : Закон України від 17.12.2020 № 1117-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1117-20#Text>
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020 № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>
7. Про Державний бюджет України на 2021 рік : Закон України від 15.12.2020 № 1082-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1082-20#Text>
8. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>
9. Про місцеві податки і збори : Декрет Кабінету Міністрів України від 20.05.1993 № 56-93. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-93#Text>

10. Про податок на прибуток підприємств і організацій : Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 12-92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/12-92#Text>

11. Про прибутковий податок з громадян : Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 13-92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/13-92#Text>

12. Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 № 1251-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>

Судова практика:

1. Справа № 820/3556/17. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 17 лютого 2020 року. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87656460>
2. Справа № 140/30/20. Постанова Верховного Суду від 20 жовтня 2020. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92300952>
3. Справа № 2а-0870/7093/11. Постанова Верховного Суду від 27 жовтня 2020 року. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92509408>
4. Справа № 440/1512/19. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 3 березня 2020 року. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87963361>
5. Справа № 640/18930/18. Постанова Верховного Суду від 2 березня 2020 року. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88124584>
6. Справа № 640/20468/18/. Постанова Верховного Суду від 11.10.2019 р. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/85033140>.
7. Справа № 804/7119/16. Постанова Верховного Суду від 13 листопада 2020 року. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92842049>
8. Справа № 804/7559/15. Постанова Верховного Суду від 13 жовтня 2020 року. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92173084>
9. Справа № 812/696/16. Постанова Верховного Суду від 11 листопада 2020 року. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92810970>
10. Справа № 815/4392/15. Постанова Верховного Суду від 22.11.2019. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/73901580>
11. Справа № 820/5120/16. Постанова Верховного Суду від 16 жовтня 2020 року. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92252875>
12. Справа № 826/1723/18. Постанова Об’єднаної палати Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 21.02.2020. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/87929522>

13. Справа № 826/18170/16. Постанова Верховного Суду від 24 листопада 2020 року. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93053127>
14. Справа № 0870/3891/12. Постанова Верховного Суду від 26.03.2019. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/80729884>
15. Справа № 2а/1670/7003/12. Постанова Верховного Суду від 18.12.2018. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/78771413>
16. Справа № 2а-16434/12/2670. Постанова Верховного Суду від 13.06.2018. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74785269>
17. Справа № 803/1118/16. Постанова Верховного Суду від 20.06.2018. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74992414>
18. Справа № 803/1686/16. Постанова Верховного Суду від 29.01.2019. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/79509543>
19. Справа № 804/925/16. Постанова Верховного Суду від 22.08.2018. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/76034867>
20. Справа № 815/4615/15. Постанова Верховного Суду від 17.12.2018. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/78627280>
21. Справа № 826/10080/16. Постанова Верховного Суду від 10.05.2018. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/73901580>
22. Справа № 826/1198/13-а. Постанова Верховного Суду від 06.11.2018. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/78026093>
23. Справа № 826/7169/16. Постанова Верховного Суду від 24.01.2019. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/7940993>
24. Справа № 826/7216/17. Постанова Верховного Суду від 19.02.2019. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/79997878>

Наукова та навчальна література:

1. Алисов Е. А. Финансовое право Украины : учебное пособие. Харьков : Эспада, 2000. 288 с.
2. Борзенкова О. Д. Земельне оподаткування в Україні: аналіз сучасного стану та перспективи. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Вип. 8. 2015. С. 39-43.
3. Боровик П. М., Ладженська В. О. Проблеми акцизного оподаткування в Україні. *Економічний вісник Донбасу*. 2011. № 3 (25). С. 103-107.
4. Держава Птолемеїв. *Вісник Державної податкової служби*. 2012. 27 квіт. № 16 (16). URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/1672>

5. Донченко Т. В., Олійник А. В. Етапи становлення податкової системи України в контексті розвитку цифрової економіки. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2019. № 1. С. 45-62.

6. Дроговоз Ю., Дубровський В. Інституційні проблеми української податкової системи та шляхи їх вирішення. URL: <https://www.rpr.org.ua/uploads/2006-09-15.pdf>

7. Іванов Ю. Функції податків та податкове регулювання. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2009. Вип. 19. С. 36-43.

8. Коваль М. В., Благодарська О. О. До питання про використання в Україні міжнародного досвіду реформування податкових та митних органів. *Вісник Ужгородського національного університету. Серія Право*. 2016. Вип. 38. Том 1. С. 152-156.

9. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 1. Генезис налогового регулирования : в 2-х ч. Часть 2. Харьков : Легас, 2002. 791 с.

10. Мазярчук В., Сибірянська Ю., Пірникоза П. Податок на прибуток підприємств в Україні у 2011–2016 роках. *Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України*. 2017. 21 с.

11. Маркова Л. Г., Алексеева Р. О. Військовий збір: теоретичний аспект. *International Scientific Journal*. 2015. № 3. С. 31-36.

12. Нестеренко А. С. Майновий податок – транспортний податок як основа функціонування місцевих бюджетів в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2015. № 5. С. 149-151.

13. Нечай Н. Податкова система в період нової економічної політики 1921-1924 рр. *Вісник податкової служби України*. 1999. № 38. С. 57-60.

14. Нечай Н. Фінансова та податкова політика України в 1917–1918 рр. *Вісник податкової служби України*. 1999. № 26. С. 48-51.

15. Омелянович Л. О. Податкова система : навч. посіб. Донецьк : ДонДУЕТ, 2005. 276 с.

16. Оніщук Н. Ю. Відповідальність суб'єктів фінансово-правових відносин. *Наукові праці НУ ОЮА* / голов. ред. С. В. Ківалов; відпов. за вип. В. М. Дрьомін. Одеса : Юрид. л-ра, 2012. Т. 12. С. 121-129.

17. Податкове право : навч. посіб. / Бех Г. В., Дмитрик О. О., Кобильнік Д. А., Криницький І. Є., Кучерявенко М. П. (ред.). Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с.

18. Попова С. М. Взаємодія контролюючих органів державної податкової та митної служби з правоохоронними органами. *Вісник Запорізького юридичного університету*. 2011. № 4. С. 326-334;

19. Походзіло Ю. М. Становлення податкової функції держави на українських землях у часи Київської Русі та феодальної роздробленості XII–XIV ст. *Право та інновації*. 2017. № 4 (20). С. 69-74.

20. Резнік О. М., Ігнатенко Є. В. Військовий збір: історія та сучасність. *Молодий вчений*. 2015. № 2 (17). Ч. 6. С. 838-841;

21. Слатвінська М. Особливості становлення та етапи реформування податкової системи України. *Evropský časopis ekonomiky a managementu*. 4 (1). 34-44. С. 38.

22. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй. Київ : Port-Royal, 2001. 590 с.

23. Ткаченко А. В. Історія становлення та розвитку податкової системи України. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2018. № 2 (22). С. 128-132.

24. Федосов В., Опарін В., Львовчкін С. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями : монографія. Київ : КНЕУ, 2002. 387 с.

25. Федун Л. М., Сторожук О. В. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2016. № 1. С. 206-223.

26. Фінансова та податкова системи Давнього Риму. *Вісник Державної податкової служби*. 2012. 20 лип. № 27 (27). URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/2699>

27. Фінансове право України : навч. посіб. / за ред. Л. К. Воронової, Київ : Правова єдність, 2009. 393 с.

28. Фінансове право : навчальний посібник / М. Г. Волощук, Т. О. Карабін, М. В. Менджул. Вид. 3-тє, допов. та перероб. Ужгород : Видавництво Олександри Гаркуші, 2017. 244 с.

29. Цимбал П. В. Податки, податкова система України, податкова злочинність: історія, теорія, практика : монографія. Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2007. 320 с.

30. Шкільова Н. В. До питання про місце податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в податковій системі: порівняльно-правовий аспект. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2013. № 1 (39). С. 119-122.

31. Шулатова І. С. Поняття і сутність Державної фіскальної служби України. *Форум права*. 2014. № 3. С. 447-455.

32. Ювал Ной Харарі. Людина розумна. Історія людства від минулого до майбутнього. Київ : Книжковий клуб "Клуб Сімейного Дозвілля", 2019. 545 с.

33. Юрчишена Л. В. Податок на доходи фізичних осіб: механізм стягнення та джерело доходу бюджету України. *Фінансы, учет, банки*. 2016. Вып. 1. С. 215-224.

34. Юшко С. Роль податкових надходжень у формуванні доходів бюджету. *Світ фінансів*. 2019. № 3(60). С. 139-149.

35. Якубів В. М., Боришкевич І. І. Проблеми й перспективи вдосконалення спрощеної системи оподаткування в Україні. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2014. Вип. 10 (2). С. 15-22.

36. Ярошенко Ф. О., Мельник П. В., Андрущенко В. Л., Мельник В. М. Історія оподаткування : навч. посіб. Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004.

37. Ярошенко Ф. О., Павленко В. Л. Історія податків та оподаткування в Україні : навч. посіб. Ірпінь : Академія ДПС України, 2002. 240 с.

38. Bilash O., Karabin, T. Taxation of Religious Organizations in Ukraine. *KOSCIOL I PRAWO*. 2020. Vol. 9 (22). Issue: 1. P. 65-81.

39. Karabin T., Bilash O. Steuerrecht. In: Wieser, Bernd / Lazur, Yaroslav / Bilash, Oleksandr (Hrsg.). Einführung in das ukrainische Recht, C.H. Beck, 1. Aufl. 2020. 279 s.

Наукове видання

М. Г. Волощук, І. І. Матьола,
Т. О. Карабін, О. В. Білаш

СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Монографія

В авторській редакції
Художньо-технічна редакція *О. Гаркуша*
Комп'ютерна верстка *О. Гаркуша*

Підписано до друку 04.05.2021
Формат 60x84/16. Папір офс.
Cambria. Друк офсет.
Умов. друк. арк. 10,0.
Тираж 200 прим. Замовлення № 4-2021.

Видавництво Олександри Гаркуші
Свідоцтво видавців, виготівників
і розповсюджувачів видавничої продукції
Серія Зт № 23 від 06.09.2005 р.
м. Ужгород, вул. Погорєлова, 4
тел. +38 050 148 65 02
e-mail: alexxgarkusha@gmail.com
www.alexgarkusha.com.ua

С 76 Становлення та розвиток податкової системи України [Текст] :
монографія / М. Г. Волощук, І. І. Матьола, Т. О. Карабін, О. В. Білаш. –
Ужгород : Видавництво Олександри Гаркуші, 2021. – 172 с.

ISBN 978-617-531-227-8

Монографію присвячено правовим засадам становлення та розвитку податкової системи України. Окреслено виникнення податків і зборів у історичній ретроспективі, починаючи із найдавніших часів і до сьогодення. Проведена систематизація формування податкової системи, виділено та охарактеризовано окремі етапи розвитку. Детально висвітлені елементи сучасної податкової системи України, питання сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, судова практика з питань оподаткування, а також шляхи реформування Державної податкової служби.

Видання може бути корисним для викладачів вищих юридичних навчальних закладів, працівників органів адміністрування податків і зборів, науковців, студентів, аспірантів та усіх, кого цікавлять проблеми податкового права та податкової системи.

УДК 336. 221.4 (477)