

МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ВНУТРІШНІХ СПРАВ
Кафедра юридичних дисциплін

ТЕКСТ ЛЕКЦІЇ

з навчальної дисципліни «Податкове право»
вибіркових компонент
освітньої програми першого (бакалаврського) рівня вищої освіти
262 Правоохоронна діяльність
(правоохоронна діяльність)

за темою – «Права та обов’язки платника податків»

м. Суми
2023 рік

ЗАТВЕРДЖЕНО

Науково-методичною радою
Харківського національного
університету внутрішніх справ
Протокол від 30.08.2023 № 7

СХВАЛЕНО

Вченою радою Сумської філії
ХНУВС
Протокол від 29.08.2023 № 7

ПОГОДЖЕНО

Секцією Науково-методичної ради
ХНУВС (з юридичних дисциплін)
Протокол від 29.08.2023 № 7

Розглянуто на засіданні кафедри (юридичних дисциплін) (протокол від 29.08.2023
№ 1)

Розробники:

1. Завідувач кафедри юридичних дисциплін Сумської філії ХНУВС, доктор юридичних наук, доцент Панасюк О.В.;
2. Доцент кафедри юридичних дисциплін Сумської філії ХНУВС, кандидат юридичних наук Пономарьова Я.О.;
3. Викладач кафедри юридичних дисциплін Сумської філії ХНУВС Новик М.Ю.

Рецензент:

1. Заступник директора Сумської філії ХНУВС, доктор юридичних наук, доцент Ващенко С. С.

План лекції

1. Поняття правового механізму податку.
2. Платник податку. Права та обов'язки платника податку. Представництво в оподаткуванні.
3. Об'єкт та база оподаткування.
4. Поняття та види ставок оподаткування.
5. Податкові пільги.

Рекомендована література:

Основна

1. Бандурка О.М. Податкове право. навч. посіб. / О.М. Бандурка, В.Д. Понікаров, С.М. Попова К.: Центр учбової літератури, 2012. 312 с.
2. Кучерявенко М. П. Податкове право України : підручник / М. П. Кучерявенко. Х. : Право, 2013. 536 с.
3. Мединська Т. В., Чабанюк О. М. Спеціальні податкові режими: загальні положення, облік і звітність: Навчально-практичний посібник. К.: Алерта, 2017. 240 с.
4. Податкова система України: тренінг-курс : навч. посіб. / О. М. Тимченко, Ю. В. Сибірянська, С. М. Кокшарова та ін. ; за заг. ред. О. М. Тимченко; передм. Т. І. Єфименко. К. : ДННУ. Акад. фін. управ. ління, 2012. 656 с.
5. Податкова система: Навчальний посібник / Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. та ін.; за ред. В.Г. Баранової. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.
6. Податкова система: практичні питання застосування норм Податкового кодексу України / за заг. ред. В. Ю. Захарченка. К. :Юрінком Інтер, 2011. 368 с.
- 7.

Нормативно-правові акти

1. Конституція України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
2. Податковий кодекс України. Офіційний вісник України від 02.12.2010., № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. Відомості Верховної Ради України. 2010, № 50-51, ст.572. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20150920#Text>
4. Господарський кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 року № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>

Допоміжна

5. Планування податкових надходжень в Україні: теорія і практика: [монографія] / за ред. Л.Л. Тарангул. Ірпінь: НУДПСУ, 2011. 339 с.
6. Податкова політика України : навчальний посібник / П.В. Мельник, З.С. Варналій, Л.Л. Тарангул та ін.; за ред. П.В. Мельника. К.: Знання України, 2011. 505 с.

7. Податкова система: практичні питання застосування норм Податкового кодексу України За заг. ред. В.Ю. Захарченка. К. : Юрінком Інтер, 2011. 368 с.
8. Податкова система України. Тренінг-курс: навч. посіб./ О. М. Тимченко, Ю. В. Сибірянська, С. М. Кокшарова та ін. ; За заг. ред. О.М. Тимченко. К. : ДННУ "Академія фінансового управління", 2012. 656 с.
9. Податкова система: Навч. посіб. За ред.. Андрущенко В.Л. К.:Центр наукової літератури. 2015. 416с.
10. Податкова система: практикум / уклад.: А.С. Крутова, І.С. Андрущенко; Харк. держ. ун-т харч. та торгівлі. Харків: Видавець Іванченко І.С., 2013. 85с.
11. Податкова система: Практикум / Уклад.: А. Ю. Семеног, О. М. Пахненко, М. М. Бричко. Суми: УАБС, 2015. 123 с.
12. Сідельникова Л. П. Податкова система : навч. посіб. / Л. П. Сідельникова, Н. М. Костіна. 2-ге вид. перероб. і доп. К. : Ліра-К, 2013. 604 с.
13. Сенченко В.Б. Податкова система:практикум/ В.Б. Сенченко. К.:Центр наукової літератури. 2014. 160с.

Текст лекції

1. Поняття правового механізм податку.

Податкові правовідносини мають власну специфіку, не властиву іншим правовим відносинам, яка полягає в наявності особливих підстав і механізму позбавлення права власності платників податків. Натомість таке позбавлення може відбуватися тільки за умов чітко встановленого правового регулювання порядку встановлення та справляння податкових платежів, що визначається компетентними органами державної влади. Водночас порядок встановлення, зміни та скасування податкових платежів має бути із чітким закріпленням усіх елементів, що характеризують податок як цілісний механізм, тобто механізм податку. При цьому необхідно виходити з того, що регулювання правового механізму податку здійснюється шляхом закріплення імперативного набору елементів, які визначають зміст та особливості реалізації податкового обов'язку.

Податковий кодекс України визначає такі елементи обов'язкового встановлення податків та зборів: платник податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк і порядок сплати податку, строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування.

Отже, система елементів правового механізму податку складається з обов'язкових і факультативних елементів, проте існує ряд наукових підходів до їх класифікації

Окремі автори пропонують доповнити перелік елементів механізму податку такими категоріями: предмет податку, метод обліку податкової бази, масштаб податку, джерело податку, податковий оклад, носій податку, звітність з податку тощо. З метою наукового дослідження окремих аспектів оподаткування виділення нових елементів може бути корисним. Але, визначення критерію поділу та склад елементів механізму податку залишається предметом дискусії науковців.

Завданням законодавця є не нормативне визначення всієї можливої сукупності характеристик податку, а законодавче закріплення мінімуму елементів, без яких податок не вважається законно встановленим. Проте лише з 1 січня 2011 р. з набуттям

чинності Податкового кодексу України елементи податку законодавчо закріплено та структуроване.

Правовий механізм податку має обов'язковий характер і повинен бути простим, доступним, зрозумілим для кожного платника. Тобто механізму податку притаманні такі риси як:

- а) обов'язковість;
- б) стабільність;
- в) зручність;
- г) доступність.

Враховуючи види податків і зборів, що складають податкову систему України та механізм їх встановлення логічно поділити елементи механізму податку на основні та додаткові.

1) Основні елементи механізму податку визначають фундаментальні характеристики податку, котрі формують основну уяву про зміст податкового механізму. Відсутність будь-якого з основних елементів правового механізму податку не дозволяє однозначно визначити тип цього платежу і робить податковий механізм невизначеним.

До основних елементів правового механізму податку відносять:

- платник податку;
- об'єкт оподаткування;
- база оподаткування;
- ставка податку ;
- податкові пільги;

2. Додаткові елементи податкового механізму деталізують специфіку конкретного платежу, складають завершену та повну систему податкового стягнення. Сукупність додаткових елементів правового механізму податку достатньо різноманітна. Однак ця сукупність складається з *двох підгруп*:

- *додаткові елементи* правового механізму податку, що *деталізують* основні чи зв'язані з ними (предмет, база, одиниця оподаткування – категорії, що прямо залежать від об'єкта оподаткування);
- *додаткові елементи* правового механізму податку, що мають *самостійне* значення (податковий період, строки та засоби сплати податку; порядок обчислення податку, джерело сплати тощо).

Відповідно до чинного законодавства України до *додаткових елементів* механізму податку відносять:

- **порядок обчислення податку.** Обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосуванням відповідних коефіцієнтів;

- **податковий період.** Податковим періодом визнається встановлений цим законом період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів. Податковим періодом може бути: календарний рік, календарне півріччя, календарний квартал, календарний місяць, календарний день;

- строк та порядок сплати податку. Строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством. Момент виникнення податкового обов'язку платника податків, у тому числі податкового агента, визначається календарною датою. Строк сплати податку та збору обчислюється роками, кварталами, місяцями, декадами, тижнями, днями або вказівкою на подію, що повинна настати або відбутися. Строк сплати податку та збору встановлюється відповідно до податкового законодавства для кожного податку окремо. Зміна строку сплати податку здійснюється у формі: відстрочки, розстрочки, податкового кредиту. Сплата податків та зборів здійснюється в грошовій формі у національній валюті України, готівкою або у безготівковій формі.

- строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Водночас дослідження податкового законодавства країн СНД надало можливість зробити висновки щодо відсутності законодавчо визначених видів елементів оподаткування. Так, згідно з Податковим кодексом Республіки Азербайджан, податок вважається встановленим лише в тому випадку, коли визначені платники податків і елементи оподаткування, які повністю збігаються з елементами, закріпленими в російському законодавстві¹. За податковим законодавством Туркменістану, податок визначається наявністю певних ознак, які є схожими з елементами оподаткування, встановленими російським податковим законодавством². Податковим кодексом Республіки Молдова також закріплені елементи податку, але вони не мають такої назви, лише є на них посилання: “При встановленні податків та зборів визначаються: суб’єкти оподаткування; об’єкти оподаткування; ставки податків та зборів, порядок і терміни сплати податків та зборів; пільги з податків та зборів”³.

На сьогодні однією з ключових проблем сучасної української податкової системи стала недосконала політика надання податкових пільг (майже за всіма податками), яка, з одного боку, так і не стала стимулюючим важелем розвитку окремих галузей економіки, що користуються цими пільгами, а з іншого – створила нерівномірне податкове навантаження на платників податків. Крім того, необхідність існування податкових пільг призвела до великих втрат бюджетів усіх рівнів від несплачених податків.

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

2. Платник податку. Права та обов’язки платника податку.

¹ Налоговый кодекс Республики Азербайджан [Электронный ресурс]. – Ст. 12. – П. 12.1. –Режимдоступа: <http://www.nalog.ru/html/MSMNO//azerbaijan.doc>.

² Налоговый кодекс Туркменистана [Электронный ресурс]. – Ст. 7. – Режим доступа: <http://www.taxpravo.ru/law/98635/view>.

³ Налоговый кодекс Республики Молдова [Электронный ресурс]. – Ст. 5. – Режим доступа: <http://www.taxpravo.ru/law/98690/view>.

Представництво в оподаткуванні.

Одним з ключових елементів податку є платники податків.

Податковий кодекс України надає **визначення платників податків, як фізичних осіб (резидентів та нерезидентів України), юридичних осіб (резидентів та нерезидентів України) та їх відокремлених підрозділів, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з нормами Податкового кодексу України, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів.**

Але таке визначення враховує лише обов'язки платників податків та не вказує на надані законодавством права. Як платників не виділено філії та відокремлені підрозділи платників податку, що не мають статусу юридичної особи, та постійні представництва нерезидентів, які є платниками окремих видів податків.

Платникам податків притаманні слідуючи *ознаки*:

- платники податків являються суб'єктами податкових правовідносин;
- платники податків виступають зобов'язаними суб'єктами;
- платники податків – це суб'єкти, що сплачують податки за рахунок коштів, що їм належать.

Різноманітність платників податків обумовлює необхідність їх класифікації за різними критеріями. Класифікація платників податків має важливе значення як для теорії податкового права, так і для податкового законодавства. По-перше, вона дає вичерпну уяву про всі їх різновиди, і, по-друге, така класифікація становить основу правового статусу того чи іншого платника податку.

Платників податків можна **класифікувати** за наступними критеріями:

1. *В залежності від способу організації господарської діяльності:*
 - 1) фізичні особи;
 - 2) юридичні особи;
 - 3) іноземні юридичні особи. Постійні представництва іноземних юридичних осіб;
 - 4) юридичні і фізичні особи, діючі у складі групи, що не має статусу юридичної особи (іноземні і/або національні юридичні і фізичні особи, діючі в Україні на правах партнерів у складі групи, що не являється юридичною особою, на основі договору про спільну діяльність);
 - 5) відокремлені підрозділи без статусу юридичної особи;
 - 6) консолідована група платників податків.
2. *В залежності від податкової юрисдикції держави платники податку поділяються:*
 - 1) резидентів – осіб, які мають постійне місце проживання чи місце знаходження в даній державі і прибутки яких підлягають оподаткуванню з усіх джерел (несуть повну податкову відповідальність);
 - 2) нерезидентів – осіб, які не мають постійного місцезнаходження в державі і у яких підлягають оподаткуванню лише прибутки, отримані ними на даній території (несуть неповну податкову відповідальність).
3. *В залежності від критерію юридичного і фактичного обов'язку сплати податку:*
 - 1) юридичний платник податку;
 - 2) фактичний платник податку;
 - 3) інші особи, які відповідають положенням про платників податків.

Даний критерій має місце при непрямому оподаткуванні. Наприклад, при податку на додану вартість кошти до бюджету перераховує суб'єкт, що реалізував товар (роботу, послугу), тобто юридичний платник податку, але за рахунок коштів, отриманих від покупця (користувача, кінцевого споживача), який і буде фактичним платником податку.

Податкові агенти прирівнюються до платників податку. Податковим агентом визнається особа, на яку ПК України покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

Приведена класифікація платників податків являється загальною, тобто розповсюджується на всі їх види. В свою чергу кожна окрема група платників податків може класифікуватися за своїми специфічними критеріями. Платник податку веде справи, пов'язані з виконанням податкового зобов'язання, особисто або через свого представника.

Представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або довіреності. Довіреність, видана платником податків – фізичною особою на представництво його інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, має бути засвідчена відповідно до чинного законодавства.

Представниками платника податку виступають:

1. *Законний представник.*
2. *Уповноважений представник.*
3. *Офіційний представник*

Визначення кола обов'язків і прав платника податків має важливе значення, тому що застосування фінансової відповідальності до платника податку обумовлено саме порушенням встановлених законом обов'язків. В той же час захист своїх прав платником податків ґрунтується в першу чергу на доказі факту відсутності у нього того чи іншого обов'язку. Права платника податку являються безпосереднім механізмом який, з однієї сторони, сприяє належній реалізації платником податків своїх обов'язків, а з іншої – виступає важливим гарантом захисту від неправомірних дій контролюючих органів.

Обов'язок платника податку – це передбачена нормою податкового права міра його належної поведінки, тобто платник податку не може відмовитись від виконання свого обов'язку. Обов'язок платника податку означає, що він повинен незалежно від свого бажання будувати свою поведінку таким чином, як це вимагає від нього податковий закон. Обов'язок платника податку здійснити дію, яку вимагає від нього закон, настає в строки, вказані в податковому законодавстві, або за вимогою контролюючого органа.

Обов'язки платника податків встановлюються ст. 16 ПК України.

Платник податків зобов'язаний:

- стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України;
- вести в установленому порядку облік доходів і витрат складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;

- подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;
- сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи;
- подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів. У письмовій вимозі обов'язково зазначаються конкретний перелік документів, які повинен надати платник податків, та підстави для їх надання;
- подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання;
- подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством;
- виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки;
- не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконувати законні вимоги такої посадової особи;
- повідомляти контролюючим органам за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації);
- повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи - підприємця;
- забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених цим Кодексом;
- допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених цим Кодексом.

Право платника податку – це передбачена нормою податкового права міра його можливої поведінки. Право платника податку означає, що він може будувати свою поведінку за власним розсудом, але в рамках того, що йому не заборонено податковим законом. При цьому невикористане право платника податку не означає його припинення. Право повинно мати можливість бути використаним платником податку в будь-який час, поки воно існує. Розглядаючи обов'язки і права платників податків, необхідно звернути увагу на порядок розгляду категорій: спочатку – обов'язки, а потім – права.

Права платника податків встановлюються ст. 17 ПК України. Платник податків має право:

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

- представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника;
- обирати самостійно, якщо інше не встановлено цим Кодексом, метод **ведення обліку** доходів і витрат;
- користуватися **податковими пільгами** за наявності підстав у порядку, встановленому цим Кодексом;
- одержувати **відстрочення, розстрочення сплати податків** або податковий **кредит** в порядку і на умовах, встановлених цим Кодексом;
- **бути присутнім під час проведення перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок**, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому цим Кодексом;
- **оскаржувати в порядку, встановленому** цим Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами роз'яснення;
- **вимагати від контролюючих органів** проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків;
- **на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди** та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків,
- коли це прямо передбачено законами;
- **на залік чи повернення надміру сплачених**, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому цим Кодексом;
- **на повне відшкодування збитків (шкоди)**, заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку;
- **за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України, вести облік тимчасових та постійних** податкових різниць, та використовувати дані такого обліку для складання декларації з податку на прибуток.

Платник податку має також інші права, передбачені законом. Реалізація платником податку свого права повинна бути забезпечена примусом держави.

2. Об'єкт та база оподаткування

Поняття об'єкту оподаткування передбачає два підходи: правовий (розширений) і законодавчий (більш вузький). Як *правова категорія* об'єкт оподаткування являє собою родове визначення об'єкту (прибутки або їх частина; майно; вартість і т.д.), з

яким пов'язане виникнення обов'язку платника податку сплатити податок. В більш вузькому значенні (яке переважно закріплюється в законодавчих актах) об'єкти оподаткування можна визначити як видові форми родового поняття об'єкта оподаткування (прибутки фізичних осіб; майно юридичних осіб і т.д.), які і закріплюються спеціальними податковими законодавчими актами. Необхідно враховувати, що законодавець не дає вичерпного переліку видів об'єктів оподаткування, а виділяє найбільш розповсюджені з них, залишаючи перелік відкритим.

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

При цьому один і той же об'єкт не може виступати об'єктом оподаткування по декількох податках одного виду. Це, однак, не забороняє використовувати об'єкт при оподаткуванні податками різного виду. Тому один об'єкт (наприклад, прибуток) може використовуватись як об'єкт оподаткування в декількох випадках. Так, використання прибутку як об'єкту при загальнодержавних податках не є перепорою для введення податку з аналогічних об'єктів на місцевому рівні.

Вчені вважають, що один і той самий об'єкт оподаткування не може виступати об'єктом оподаткування для декількох податків. Закріплення цього положення законодавством особливо важливо, тому що саме таким чином закріплюється один із найважливіших принципів оподаткування – усунення внутрішнього подвійного оподаткування.

Існують різні засоби визначення об'єкта оподаткування та його виміру, які залежать від економічних, соціальних, політичних, географічних та інших умов розвитку країни. Наприклад, при визначенні об'єкту оподаткування в результаті торговельної діяльності використовуються два основних методу:

1) Формування виручки по мірі оплати. В даному випадку виручка формується по мірі надходження грошей до каси підприємства (при готівкових розрахунках) і при надходженні грошей на рахунки підприємств (при безготівкових розрахунках). Головна перевага цього методу в тому, що підприємство оперує засобами, які реально знаходяться в його розпорядженні.

2) Формування виручки по мірі відвантаження товарів (виконання робіт, послуг) при пред'явленні замовнику розрахункових документів. В основі цього методу лежить перехід права власності в момент відвантаження товару. Головним недоліком цього методу являється великий розрив у часі обліку виручки, відображення її в бухгалтерських документах (і відповідно в розрахунках з бюджетом) і реального надходження грошових коштів (не можна виключити ситуацію, коли ці кошти не надійдуть зовсім, що може трапитися, наприклад, у випадку банкрутства замовника).

Об'єкт оподаткування конкретизується у таких поняттях як база оподаткування та одиниця виміру бази оподаткування.

База оподаткування - це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання. База

оподаткування і порядок її визначення встановлюються для кожного податку окремо. У законом встановлених випадках, один об'єкт оподаткування може утворювати кілька баз оподаткування для різних податків. У випадках, передбачених цим ПК України конкретна вартісна, фізична або інша характеристика певного об'єкта оподаткування може бути базою оподаткування для різних податків.

Одиниця виміру бази оподаткування визнається конкретна вартісна, фізична або інша характеристика бази оподаткування або її частини, щодо якої застосовується ставка податку. Одиниця виміру бази оподаткування є єдиною для розрахунку і обліку податку. Одній базі оподаткування повинна відповідати одна одиниця виміру бази оподаткування.

Дослідження наукових підходів надало можливість уточнити визначення поняття об'єкта оподаткування як юридичного факту (дії, події), що має майнову характеристику (набуття права власності, права оренди) або економічну характеристику (отримання доходу, прибутку; поставка, ввезення, вивезення, пересилання товарів та послуг; вчинення юридично значущих дій) і призводить до виникнення в юридичної особи, її філії, відділення, іншого відокремленого підрозділу, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичної особи, яка має статус суб'єкта підприємницької діяльності чи не має такого статусу, обов'язку зі сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

3. Поняття та види ставок оподаткування.

Одним з основних елементів податку, як зазначають не тільки українські, а й російські науковці, є ставка податку. Податковий кодекс України надає визначення ставки податку як розміру податкових нарахувань на одиницю виміру бази оподаткування, поділяючи її на наступні види⁴.

Базовою (основною) ставкою податку визначається ставка, що визначена такою для окремого податку відповідним розділом ПК України.

Граничною ставкою податку визнається максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком.

Абсолютною (специфічною) є ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування.

Відносною (адвалерною) визнається ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування.

Сьогодні найбільш поширеною є класифікація ставок податків за способом зв'язку з об'єктом оподаткування, яка передбачає поділ ставок податків на: прогресивні, регресивні та пропорційні. Питання застосування прогресивної чи регресивної шкали оподаткування є досить актуальним. Так, ще 5 липня 1991 р. Декретом Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства" було встановлено оподаткування цим податком доходів фізичних осіб за прогресивною шкалою оподаткування. Максимальна ставка податку за часи дії цього Декрету становила 90% для

⁴ Податковий кодекс України: чинне законодавство з змінами і доповненнями на 23.01.2012 р.- К.: Алерта; ЦУЛ, 2011.- 472 с.

оподаткування сум винагород, що виплачуються спадкоємцям авторів повторно⁵. Але цей Закон створював занадто високе податкове навантаження на категорії громадян, що не мають права на отримання пільг, тому виникла необхідність здійснення кардинальних змін у прибутковому оподаткуванні, пізніше, 26 грудня 1992 р., було прийнято Декрет Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян”⁶. Декрет Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян” так і залишив прогресивну шкалу оподаткування, зменшивши максимальну ставку податку до 40%. З прийняттям 22 травня 2003 р. Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб” підходи до оподаткування було суттєво змінено саме в частині скасування прогресивної шкали та запровадження пропорційної податкової системи, зі значним зниженням ставки податку до 13%, незалежно від розміру й місця отримання доходу⁷. До набуття чинності Податковим кодексом України оподаткування доходів фізичних осіб здійснювалося за пропорційною шкалою оподаткування (за ставкою 15%), що породжувало дискусії серед окремих політиків та науковців. На сей час використовується прогресивна шкала оподаткування, яка передбачає використання 15%, 17%, та 5% бази оподаткування.

Якщо дискутувати стосовно впровадження в Україні прогресивної або регресивної шкали оподаткування, слід зазначити, що необхідно в Україні провести експеримент щодо впровадження регресивної шкали оподаткування прибутку підприємств. Адже багатьма вченими доведено, що збільшення дохідної частини бюджету прямо залежить від розміру ставок податків. Зокрема, концепцію оподаткування розробив професор А. Лаффер, він графічно зобразив залежність поповнення державної скарбниці від оптимально розрахованої та встановленої ставки податку. Він вважав, що держава зазнає збитків не тільки при встановленні заниженої ставки, а й у разі встановлення занадто високої ставки податку. Тому запровадження механізму залежності зменшення податкової ставки з одночасним зростанням прибутків підприємства буде спонукати платників податків до мінімізації об’єкта оподаткування.

4. Податкові пільги.

Пільги - дуже важливий елемент тому, що вони вказують на повне або часткове звільнення від оподаткування тобто спрощують податковий тягар.

Законодавство про оподаткування, закладаючи основи надання податкових пільг, в якості суб’єктів, яким надаються пільги, виділяє категорії платників, а не окремих юридичних чи фізичних осіб, тобто виділяється певна однорідна група платників податків, що характеризується конкретною ознакою, на основі якої і формується пільговий податковий режим. Всі інші платники податків визначають об’єкт оподаткування, обчислюють податкову базу і суму податків у повному обсязі згідно встановлених законодавством загальних правил.

⁵ Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства : Закон України від 05.06.1991 р. № 1306–ХІІ [Електронний ресурс]. – Ст. 17. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

⁶ Про прибутковий податок з громадян : Декрет КМУ від 26.12.1992 р. № 13-92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

⁷ Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України від 22.05.2003 р. № 889–ІV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=889-15>.

Таким чином, **податкова пільга** - це передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених Податковим кодексом України.

Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат.

Платник податків вправі використовувати податкову пільгу з моменту виникнення відповідних підстав для її застосування і протягом усього строку дії і вправі відмовитися від використання податкової пільги чи зупинити її використання на один або декілька податкових періодів, .

Контролюючі органи складають зведену інформацію про суми податкових пільг юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців та визначають втрати доходів бюджету внаслідок надання податкових пільг. Контролюючі органи здійснюють контроль за правильністю надання та обліку податкових пільг, а також їх цільовим використанням, за наявності законодавчого визначення напрямів використання (щодо умовних податкових пільг) та своєчасним поверненням коштів, не сплачених до бюджету внаслідок надання пільги, у разі її надання на поворотній основі. Податкові пільги, використані не за призначенням чи несвоєчасно повернуті, повертаються до відповідного бюджету з нарахуванням пені в розмірі 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України.

В світовій практиці оподаткування до видів податкових пільг належать:

1. Відрахування (знижка) – вид пільг в сфері оподаткування, при якій здійснюється виділення окремих складових частин із загального об'єкту оподаткування з метою зменшення на їх величину об'єкта при нарахуванні податку і збору. Цей вид пільги характеризується тим, що механізм надання пільг проектується на об'єкт оподаткування, який безпосередньо зменшується. Подібні зменшення об'єкту з метою оподаткування можна *класифікувати*:

а) за видами платників:

- повні – надаються всім платникам;
- часткові – надаються окремим категоріям платників;

б) за строками:

- постійні;
- тимчасові;
- надзвичайні;

с) за елементами об'єкту:

- майнові – відрахування певної частини оподаткованого майна;
- прибуткові відрахування – застосовуються до частини доходу платника;
- в залежності від виду діяльності.

2. Вилучення з обкладення певних елементів об'єкту оподаткування. Вид пільги в сфері оподаткування, що зменшує суму податку на певні величини. . Таким чином, реалізується зацікавленість суспільства в певній діяльності платника, стимулюються його витрати в певному напрямку.

3. Звільнення від сплати податку окремих осіб або категорій платників. Відповідно до цих пільг, найбільш захищеною в цьому плані є категорія інвалідів війни, які повністю звільняються від сплати податків, зборів, мита всіх видів.

4. Зниження податкових ставок.

На сей час ПК України встановлює право на наступні податкові пільги

а) **податкове вирахування** (знижка), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;

б) **зменшення податкового зобов'язання** після нарахування податку та збору;

в) **встановлення зниженої ставки податку та збору**;

г) **звільнення від сплати податку та збору**. (ст. 30 ПК України)

Отже пільга є обов'язковим елементом податкового механізму. Таким чином, правовий механізм податку – є порядком встановлення, зміни та скасування податкових платежів, закріплений імперативним набором окремих елементів, що характеризують податок як цілісний механізм та визначають зміст та особливості реалізації податкового обов'язку. До таких елементів належать: платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк і порядок сплати податку, строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.