

Глава 1. ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ ТЕОРІЇ ПОДАТКОВОГО ПРАВА: ПОНЯТТЯ, ПРИНЦИПИ ТА ДЖЕРЕЛА ПОДАТКОВОГО ПРАВА

- 1.1. Поняття податкового права*
- 1.2. Об'єкти і суб'єкти податкових правовідносин*
- 1.3. Принципи податкового права*
- 1.4. Елементи податку як юридичної категорії*
- 1.5. Податкові пільги*
- 1.6. Джерела податкового права*

1.1. Поняття податкового права

Податкове право — це підгалузь фінансового права. Воно містить закони і підзаконні нормативні акти, правові норми, якими закріплюються принципи побудови податкової системи, права, обов'язки та відповідальність учасників податкових правовідносин, види платежів і т. п., а також теоретичні положення (вчених), що пояснюють ті чи інші явища, обставини, терміни тощо. Іншими словами, податкове право — сукупність правових норм, якими регулюються відносини в галузі податків.

Суспільні відносини, які виникають при сплаті податків та інших платежів і врегульовані нормами фінансового, адміністративного, цивільного та кримінального права, є

податковими правовідносинами. З цього визначення випливає, що податкові правовідносини — це перш за все суспільні відносини, тобто відносини між державними фінансовими (податковими) органами і особами (фізичними і юридичними) щодо обов'язкових платежів у бюджеті всіх рівнів. Податкові правовідносини становлять форму вираження економічних, політичних та інших відносин.

Податкові правовідносини торкаються досить широкого кола питань — від розробки і закріплення тієї чи іншої форми платежу до контролю за правильністю його обчислення і вчасного внесення в бюджет відповідного рівня. Маючи свої особливості, податкові відносини дещо відрізняються від інших фінансових та адміністративних відносин. Цими особливостями є суб'єкти та об'єкти податкових правовідносин. Так, суб'єктами відносин є платники податків і державні податкові органи. При цьому механізм правового регулювання є такою схемою: правова норма — учасник правовідносин (податкові органи — платник податку). Цивільно-правова схема має вигляд: правова норма — правосуб'єктність — юридичний факт. Об'єктом податкових правовідносин є доходи платників податків, що виступають у двох формах: у грошовій (прибуток від реалізації продукції, виконання робіт, надання послуг тощо) та в майновій (придбаний будинок, автомобіль тощо).

В особливій формі зв'язку з учасниками (види сплати податків, пільги тощо) проявляється зміст податкових правовідносин. Цей зв'язок виражається в суб'єктивних правах та відповідних юридичних обов'язках платників податків.

Суб'єктивне податкове право — це вид і обсяг поведінки платників податків та податкових органів, що охороняються державою. Суб'єктивному податковому праву завжди відповідає суб'єктивний податковий обов'язок, тобто вид і обсяг обов'язкової поведінки, які мають відповідати вимогам закону.

Предметом податкового права є система фінансово-правових відносин, яка регулює податкові відносини державних податкових органів і платників податків щодо встановлення, зміни та стягнення з платників податків частини їхніх доходів у відповідний бюджет (державний, місцевий). Доходи при цьому обчислюються в грошовій формі.

Метод податкового права характеризується як владно-майновий, зумовлений необхідністю застосування імперативних (таких, що не допускають вибору) норм податкового права з метою формування державного бюджету за рахунок коштів платників податків.

Імперативні норми податкового права зобов'язують платників податків жорстко дотримуватись виконання вимог податкового законодавства і не допускати будь-яких змін за згодою платників податків та податкових органів. Справді, основна маса норм податкового права не допускає таких змін, але є винятки, коли зміни стають можливими. Так, наприклад, механізм податкового кредиту і є подібною згодою між платником податків та податковими органами. Крім того, податкові органи мають право давати вказівки у формі вимог до керівників, інших посадових осіб підприємств та громадян щодо усунення виявлених податковими органами порушень податкового законодавства, контролювати виконання їх і застосовувати санкції до порушників.

1.2. Об'єкти і суб'єкти податкових правовідносин

Об'єкти податкового права можна об'єднати в одне поняття — матеріальні блага фізичних і юридичних осіб, з яких в установленому законом порядку стягуються податки. У вузькому розумінні — об'єктами податкових правовідносин є доходи (прибутки), вартість визначених товарів, окремі види діяльності платників податків, операції з цінними паперами, користування природними ресурсами, майно юридичних та фізичних осіб, передача майна, додана вартість продукції, робіт і послуг та інші об'єкти. Отже, об'єктом податкових правовідносин є все те, з приводу чого між суб'єктами податкових правовідносин формується певний правовий зв'язок.

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

Суб'єктами податкових правовідносин є держава (органи влади, які встановлюють та регулюють механізм оподаткування), державні податкові органи (податкові адміністрації), платники податків.

Платники податків і зборів (обов'язкових платежів)

У фінансовому праві найбільш традиційною є класифікація платників податків на юридичних і фізичних осіб. Але такий поділ не враховує різноманітності реальних проявів у галузі регулювання податків і зборів. Багато податків і зборів передбачають змішаного платника. Ним можуть виступати як юридичні, так і фізичні особи. Крім того, виділяється також група платників, які не мають статусу юридичної особи.

Таким чином, платник (суб'єкт) податку — це фізична чи юридична особа, а також група осіб без статусу юридичної особи, на яку згідно із законодавчими актами покладено обов'язок сплачувати податки та інші обов'язкові платежі. Юридичною особою вважається організація, яка має у власності, господарському веденні чи оперативному управлінні відокремлене майно, може від свого імені придбавати і

здійснювати майнові і особисті немайнові права, нести зобов'язання, бути позивачем і відповідачем у суді.

Платники податків наділені певними правами та обов'язками. Законодавче визначення обов'язків платників податків міститься в ст. 9 Закону України "Про систему оподаткування", прав платників податків — у ст. 10 Закону.

Обов'язки платників податків і зборів (обов'язкових платежів)

Одним із головних обов'язків платників податків вчасна сплата їх у встановлених розмірах. Крім цього платники повинні:

- 1) вести бухгалтерський облік, складати звітність про фінансово-господарську діяльність і забезпечувати її зберігання протягом термінів, встановлених законами;
- 2) подавати до державних податкових органів та інших державних органів відповідно до законів декларації, бухгалтерську звітність та інші документи і відомості, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів);
- 3) сплачувати належні суми податків та зборів (обов'язкових платежів) у встановлені законами терміни;
- 4) допускати посадових осіб державних податкових органів до обстеження приміщень, що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів (обов'язкових платежів).

Керівники і відповідні посадові особи юридичних осіб та фізичні особи під час перевірки, що проводиться державними податковими органами, зобов'язані давати пояснення з питань оподаткування у випадках, передбачених законами, виконувати вимоги державних податкових органів щодо усунення виявлених порушень законів про оподаткування і підписувати акт про проведення перевірки.

Обов'язок юридичної особи щодо сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) припиняється із сплатою податку, збору (обов'язкового платежу) або після його скасування. У разі ліквідації юридичної особи заборгованість з податків та зборів (обов'язкових платежів) сплачується у порядку, встановленому законами України.

Обов'язок фізичної особи щодо сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) припиняється із сплатою податку і збору (обов'язкового платежу) або після його скасування, а також у разі смерті платника.

Права платників податків і зборів (обов'язкових платежів)

Платники податків та зборів (обов'язкових платежів) мають право:

- 1) подавати державним податковим органам документи, що підтверджують право на пільги з оподаткування в порядку, встановленому законами України;
- 2) одержувати і ознайомлюватися з актами перевірок, проведених державними податковими органами;
- 3) оскаржувати у встановленому законом порядку рішення державних податкових органів та дії їхніх посадових осіб.

Оскарження рішень податкових органів можуть здійснюватись шляхом:

- звернення зі скаргою до вищого за рівнем податкового органу;
- звернення із заявою до арбітражного суду.

Відповідно до ст. 14 Закону України "Про державну податкову службу в Україні*", скарги на дії посадових осіб державних податкових адміністрацій подаються в ті державні податкові адміністрації, яким вони безпосередньо підпорядковані.

Скарга подається в письмовій формі на ім'я керівника вищого за рівнем податкового

органу до податкового органу, що прийняв оскаржуване рішення. Протягом трьох днів скарга має бути зареєстрована і надіслана адресатові разом із документами, необхідними для розгляду.

Звертатися із скаргою можна також безпосередньо у вищий за рівнем податковий орган, при цьому до неї потрібно додавати рішення та документи, необхідні для розгляду.

Рішення, прийняте за результатами розгляду поданої скарги, може бути оскаржене у вищому за рівнем податковому органі протягом місяця з моменту ознайомлення з ним керівника.

Склалась така думка, що скарги до арбітражних судів Можуть подаватися тільки після оскарження у вищий за рівнем інстанції, тобто має бути доарбітражне урегулювання спору. Насправді ж із чинного законодавства не впливає обов'язковість підприємств і організацій оскаржувати його у вищому за рівнем податковому органі перед тим, як звертатись до арбітражного суду із заявою про визнання недійсним рішення податкової інспекції.

Чинне законодавство не передбачає винятків щодо поширення позовної давності на вимоги про визнання недійсними актів державних органів. Тому до подібних позовів застосовується загальний строк позовної давності — три роки.

Позовна заява до арбітражного суду має відповідати вимогам ст. 54 АПК України і відповідно містити:

- назву суду, до якого подається заява;
- назви сторін (позивача та відповідача) і їхні поштові реквізити;
- визначення ціни позову, якщо позов підлягає грошовій оцінці (тобто ставиться питання про повернення списаної у безакцентному порядку суми);
- зміст позовних вимог;
- викладення обставин, на яких ґрунтуються позовні вимоги (визначення документів, які підтверджують позов; обґрунтований розрахунок сум; законодавство, на основі якого подається позов);
- перелік документів та інших доказів, що додаються до заяви.

Відповідно до ст. 56 АПК України позивач при подачі позову повинен надіслати відповідачеві копію заяви і копії документів, які до нього додаються, за умови, якщо їх немає у відповідача. Мито сплачується в такому порядку: якщо позивач звертається до арбітражного суду з вимогою про визнання недійсним акта державної податкової адміністрації і не ставить при цьому питання про повернення із бюджету списаних у безакцентному порядку сум, то такий позов має не майновий характер і державне мито сплачується згідно з підпунктом б пункту 2 статті 3 Декрету Кабінету Міністрів України “Про державне мито”, тобто в розмірі п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян; якщо позивач ставить вимоги про визнання недійсним акта державної податкової адміністрації і одночасно ставить питання про повернення з бюджету стягнених у безспірному порядку сум, то такі позови водночас мають майновий і немайновий характер і їх належить обкладати державним митом за ставкою, визначеною підпунктами а) і б) пункту 2 статті 3 названого Декрету, тобто в розмірі п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян плюс 5 % від ціни позову.

Як у скарзі до вищого за рівнем податкового органу, так і в заяві до арбітражного суду платник податків (ст. 13 Закону України “Про державну податкову службу в Україні”) має право вимагати відшкодування збитків (включно з очікуваним та нестриманим доходом), заподіяних у результаті виконання вказівок, які містяться в рішенні державних

податкових адміністрацій.

Поряд з державними податковими адміністраціями, платниками податків — суб'єктами податкових правовідносин є також податкові представники або податкові агенти (фізичні та юридичні особи, які згідно з податковим законодавством зобов'язані від імені платника податків розрахувати, утримати та перерахувати до бюджету податок на доходи фізичних осіб чи інші збори та платежі). Наприклад, згідно зі ст. 9 “Порядок обчислення податку” Декрету Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян” нарахування, утримання і перерахування податку здійснюються підприємствами, установами, організаціями всіх форм власності та фізичними особами — суб'єктами підприємницької діяльності, які провадять виплати доходів.

1.3. Принципи податкового права

Термін принцип права давно відомий юридичній доктрині та практиці. Під ним розуміються або найбільш загальні норми права, або принципи-ідеї.

У податковому праві головне місце займають принципи-норми, закріплені в конституціях, конституційних, органічних законах, у деяких нормативних актах виключно податкового характеру та ін. Але разом із тим ця підгалузь фінансового права базується і на постулатах, що існують “...у формі норм традиційного характеру, які беруть участь у формуванні правової свідомості населення”.

Принципи відіграють роль орієнтирів у формуванні податкового права. Будучи основними принципами нормативного регулювання, вони задають тон усій наступній правотворчості в податковій сфері, гарантуючи її логічність, безперервність та

збалансованість.

Діючі в державі податкові закони та інші правові акти фіскального характеру мають порівнюватися з цими постулатами і ні в якому разі не суперечити їм, оскільки принципи виступають у ролі гарантів дотримання основних прав людини — найвищої цінності у суспільстві.

Крім того, ці постулати забезпечують взаємозв'язок податкового права, податкового законодавства і податкової політики, сприяють відміні застарілих та прийняттю нових юридичних норм. Велика роль їх у формуванні судової практики з додаткових питань, у заповненні прогалин, які часто зустрічаються в нормативних актах фіскального характеру, а також у тлумаченні чинного законодавства.

Поряд з уже названими функціями принципи податкового права виконують ще одне дуже важливе завдання: вони виступають у ролі основних критеріїв для оцінки якості податкової системи країни.

Що стосується питання про конкретний набір вимог, які належить враховувати законодавцю при встановленні податкових правил, то в наукових дослідженнях зустрічаються різноманітні моделі його рішення.

Адам Сміт у своєму класичному творі “Дослідження про природу та причини багатства народів” відніс до основних податкових постулатів справедливість, визначеність, зручність для платника податків і економію.

З часом цей перелік було доповнено принципами забезпечення достатності та рухливості податків (податок може бути збільшено або зменшено відповідно до об'єктивних потреб і можливостей держави), вибору джерела та об'єкта обкладення, одноразовості обкладення.

До найбільш важливих принципів побудови та призначення системи оподаткування слід віднести принципи: одноразовості оподаткування, що означає — один і той же об'єкт може підлягати лише одному виду оподаткування і тільки один раз протягом оподатковуваного періоду; соціальної справедливості, що передбачає встановлення рівних умов оподаткування для всіх підприємств та організацій незалежно від форм власності; обов'язковості, що означає — порушення службовими особами податкового законодавства тягне за собою адміністративну, кримінальну чи дисциплінарну відповідальність; економічної доцільності, що є основоположним у визначенні переліку як об'єктів оподаткування, так і видів податків, розміру ставок податків та інших платежів.

Деякі автори дотримуються іншого погляду на принцип економічної доцільності. Вони вважають, що даний принцип є дуже розпливчатим і тому замість нього пропонують встановити принцип створення дійових стимулів для підвищення ефективності виробництва, економічного використання ресурсів та охорони навколишнього середовища.

У правовій науці прийнято розпізнавати загально-правові (загальногалузеві) та специфічні (галузеві) принципи.

Загальноправові принципи відображено та закріплено в усіх-галузях права — в цивільному, адміністративному, фінансовому, кримінальному і т. д. До таких принципів належать законність, заперечення зворотної сили закону.

Принцип законності є, як відомо, загальним для всіх галузей права, в тому числі для фінансового, складовою частиною якого є податкове право.

Законність можна визначити як обов'язкове (неухильне) виконання вимог законів та

основаних на них підзаконних актів органами державної влади і управління, органами самоврядування, посадовими особами, громадянами та їхніми об'єднаннями. Іншими словами, законність — це обов'язкове виконання вимог законодавства усіма суб'єктами права.

Принцип заперечення зворотної сили закону проявляється в тому, що закони, які приводять до зміни розмірів податкових платежів, зворотної сили не мають. На практиці це означає, що нещодавно прийнятий закон не поширюється на відносини, які виникли до його прийняття, а тому розмір податкових платежів необхідно обчислювати згідно з нещодавно прийнятим нормативним актом.

Галузеві принципи — це принципи, властиві для конкретної галузі права. Зокрема для податкового права як підгалузі фінансового права такі принципи закріплено ст. 3 Закону України “Про систему оподаткування”. До них належать:

- **стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності** — введення пільг з оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва;
- **обов'язковість** — впровадження норм щодо сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), визначених на підставі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період, та встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства;
- **рівнозначність і пропорційність** — справляння податків з юридичних осіб здійснюється у певній частці від отриманого прибутку і забезпечення сплати рівних податків та зборів (обов'язкових платежів) на рівні прибутку і пропорційно вищих податків та зборів (обов'язкових платежів) — на більші доходи;
- **рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації** — забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків та зборів (обов'язкових платежів);
- **соціальна справедливість** — забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обгрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, котрі отримують високі та надвисокі доходи;
- **стабільність** — забезпечення незмінності податків та зборів (обов'язкових платежів) і їхніх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року;
- **економічна обгрунтованість** — встановлення податків та зборів (обов'язкових платежів) на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами;
- **рівномірність сплати** — встановлення строків сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) згідно з необхідністю забезпечення вчасного надходження коштів до бюджету для фінансування витрат;
- **компетенція** — встановлення і скасування податків та зборів (обов'язкових платежів), а також пільг -їхнім платникам здійснюються відповідно до законодавства про оподаткування виключно Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами;
- **єдиний підхід** — забезпечення єдиного підходу до розробки податкових законів з обов'язковим визначенням платника податку та збору (обов'язкового платежу), об'єкта

оподаткування, джерела сплати податку та збору (обов'язкового платежу), податкового періоду, ставок податку та збору (обов'язкового платежу), строків та порядку сплати податку, підстав для надання податкових пільг;

— **доступність** — забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків та зборів (обов'язкових платежів).

Деякі науковці, економісти вважають, що податкова система України в перехідний період має базуватися на таких принципах:

- **антициклічний характер;**
- **цільове призначення податків;**
- **погодження податкових ставок;**
- **рівність і справедливість оподаткування;**
- **відносна стабільність;**
- **гнучкість податкової системи;**
- **однозначність тлумачення;**
- **недопустимість необґрунтованих пільг;**
- **автоматична індексація податків та зборів;**
- **відповідальність платників податків;**
- **системний підхід;**
- **численність податків.**

Втілення їх має сприяти нейтралізації протиріч, які виникають між державою в особі податкових органів і платниками податків, спонукати всіх суб'єктів підприємницької діяльності в Україні вчасно і в повному обсязі виконувати обов'язки із сплати до бюджету частини свого прибутку на потреби держави.

1.4. Елементи податку як юридичної категорії

Законодавчо податок має бути точно визначений. У законі про кожний податок має міститися вичерпна інформація, яка б дала можливість конкретно встановити:

— особу, зобов'язану платити податок, розмір податкового зобов'язання та порядок його виконання;

— межі вимог держави щодо майна платника податків.

Нечіткість, двозначність чи неповнота закону про податок може призвести:

— з одного боку, до можливості ухилення від сплати податку на законних підставах;

— з іншого боку, до зловживань у податкових органах. Вони можуть виражатися в розширеному тлумаченні положень закону тощо.

Вимоги, що лежать в основі побудови податкової системи, знаходять конкретне виявлення в елементах податку, до яких належать: суб'єкт, об'єкт, джерело, масштаб податку, податковий період, одиниця оподаткування, податкова ставка, пільги, податкова база, порядок обчислення податку, строки сплати податку, звітний період, способи та порядок сплати податку.

Встановити елемент закону про податок — значить прийняти що-небудь як одну з підстав виникнення податкового зобов'язання або способу його виконання.

Визначити елемент закону про податок — значить описати фактичну сторону елемента, виділити його з числа інших явищ на основі яких-небудь ознак, рис тощо.

Суб'єкти податку виступають як так званий формальний платник податків, тобто індивідуальна (колективна) особа, котра несе юридичну відповідальність за сплату податку, або як кінцевий платник податків, котрий формально не несе юридичної відповідальності, але є фактичним платником через законодавче встановлену систему перекладення податку.

Податок сплачується за рахунок власних коштів суб'єкта оподаткування, тобто податок має скорочувати доходи платника податку.

Платник податків може реалізовувати свої обов'язки із сплати податку безпосередньо або через представника. Представництво може виступати в трьох формах:

— законне представництво;

— уповноважене представництво;

— офіційне представництво.

Законними представниками є юридичні та фізичні особи, уповноважені представляти інтереси платника податків. Це представники:

— підприємства — керівник, головний бухгалтер, уповноважені особи цього підприємства;

— консолідованої групи платників податків — законні представники головного підприємства, що входить до складу цієї групи;

— фізичної особи — батьки, усиновлювачі, опікун або інші особи за наявності в них документів, які засвідчують про їхні родинні зв'язки чи відповідні повноваження.

Уповноваженими представниками є особи (юридичні або фізичні), уповноважені платником податків представляти його інтереси в податкових органах на основі угоди між платником податків і представниками у формі нотаріально завіреного договору чи довіреності.

Якщо особа через об'єктивні причини не може бути законним представником або майно, що є предметом розгляду справи, — безхазяйне, за ініціативою податкового органу,

податкового чи іншого суду може бути призначено офіційного представника.

Офіційними та уповноваженими представниками не можуть бути судді, слідчі або прокурори, посадові особи податкових органів.

Правовідносини платника податку і держави визначаються за принципом постійного місцеперебування або місцепроживання (принцип резидентства), згідно з яким платників податків поділяють на осіб, котрі:

- мають постійне місцепроживання або місцеперебування в даній державі (резиденти);
- не мають постійного місцепроживання або місцеперебування на даній державній території (нерезиденти).

Важливою відмінністю цих двох груп платників податків є те, що в резидентів під оподаткування підпадають доходи, отримані як на території даної держави, так і поза нею, у нерезидентів — тільки доходи, отримані з джерел у даній державі.

Особи, котрі мають постійне місцепроживання або місцеперебування в Україні (резиденти), — це особи, включно з іноземцями та особами без громадянства, які проживають на її території не менше 183 календарних днів. Особи, котрі не мають постійного місцепроживання або місцеперебування в Україні (нерезиденти), — це особи, які проживають на її території менше 183 днів у календарному році. Цей так званий тест фізичної присутності встановлюється щорічно і діє в межах календарного року.

У деяких країнах періодом для визначення резидентства є не календарний, а податковий рік, який може не збігатися з календарним.

Об'єктом оподаткування є різноманітні види доходів, товари і послуги, а також різні форми накопиченого багатства чи майна, визначені законодавчими актами.

Характеристика об'єкта податку тісно пов'язана з поняттям платники. Це зумовлено тим, що розмежування платників на резидентів і нерезидентів зумовлює й не однаковий підхід до доходів, які вони одержують. Якщо при оподаткуванні резидентів ураховуються всі види їхніх доходів, як одержаних на території України, так і їхніх джерел, що перебувають за її межами, то нерезиденти є платниками лише за місцем одержання доходів в Україні.

Окремі науковці, котрі займаються дослідженням фінансово-правової проблематики, поряд з об'єктом виділяють як самостійний елемент податку предмет оподаткування. На їхню думку, об'єкт оподаткування — це ті юридичні факти (дії, події, стан), що зумовлюють зобов'язаність суб'єкта сплатити податок, — здійснення обороту з реалізації товару, робіт, послуг; ввезення товару на територію України; здійснення операції купівлі-продажу цінного паперу; володіння майном, вступ у право спадщини, отримання доходу тощо. Предмет оподаткування йказує на ознаки фактичного, а не юридичного характеру, за якими обґрунтовується стягнення відповідного податку.

Різниця між об'єктом і предметом оподаткування виступає найбільш рельєфно щодо податків на майно, однак ці поняття різняться і при оподаткуванні доходів. Дохід може бути отриманим у різних формах — грошові кошти (в національній чи іноземній валюті), майно, безплатні послуги та ін. Неврахування цих форм призводить до ухилення від оподаткування.

Доходами можна вважати не тільки надходження в грошовій або натуральній формі, але й пільги і привілеї, не пов'язані з передачею грошей або майна. В деяких країнах частка непрямих виплат, пільг, компенсацій та привілеїв у структурі особистих доходів досить велика. Наприклад, у США близько третини винагород керівному складу та рядовим працівникам компаній надається саме в таких формах.

Однак законодавство України не передбачає оподаткування привілеїв та благ, отримання яких у звичайних умовах потребувало б від платника додаткових витрат (надання автотранспорту для особистої мети за рахунок коштів підприємства, безпроцентні кредити або позики за пільговими ставками і т. ін.).

Щодо кожного виду податків, зборів, інших обов'язкових платежів об'єкти їхнього оподаткування визначаються безпосередньо у відповідних законах. При цьому слід врахувати, що об'єкти оподаткування зазнають постійних змін (наприклад, об'єкт оподаткування прибутку підприємств).

Об'єкт оподаткування тісно пов'язаний з джерелом податку — національним доходом, позаяк усі оподатковувані об'єкти становлять ту чи іншу форму національного доходу. Водночас окремі види цього доходу (заробітна плата, прибуток, процент, рента) мають самостійне значення, і тому об'єкт оподаткування і джерело податку не завжди збігаються.

Одна з ключових проблем, що виникають при розробці будь-якого податку, — чітке визначення порядку формування податкової бази. Від цього залежить, наскільки чітко буде визначено розмір податкових зобов'язань платника податків.

У практиці оподаткування дуже часто необгрунтоване ототожнюють поняття об'єкт оподаткування і податкова база. Так, об'єкт оподаткування, як зазначалось раніше, — це юридичний факт, саме ті дії, події або стан, які зобов'язують платника сплачувати податок. Термін податкова база служить для того, щоб кількісно виразити предмет оподаткування. В ряді випадків податкова база фактично є частиною предмета оподаткування, до якої застосовується податкова ставка. Але це правильно тільки тоді, коли предмет оподаткування безпосередньо визначає і дає можливість застосовувати до себе обчислення.

Податкова база необхідна саме для обчислення податку. Але вона безпосередньо не є умовою (об'єктом оподаткування), що породжує обов'язок сплатити податок.

Наприклад, об'єктом оподаткування при реалізації майна буде не саме майно, а угода з купівлі-продажу. Майно в даному випадку є кількісне вираження об'єкта оподаткування.

Одиниця оподаткування — це частина об'єкта оподаткування, стосовно якої відбувається встановлення нормативів і ставок обкладення. Вона залежить від об'єкта, виражається в грошовій або натуральній формі і має переважно розрахунковий характер. Так, при оподаткуванні земель використовуються одиниці виміру, прийняті в країні, — акр, гектар, сотка, квадратний метр тощо; при встановленні акцизів на бензин — літр, галон і т. д.; при оподаткуванні прибутків та доходів одиницею оподаткування є національна грошова одиниця.

З погляду рівності і справедливості розподілу податкового тягаря питання про одиницю оподаткування становить одну з найскладніших проблем податкового права.

Принципи рівності та справедливості оподаткування, що складають основу теорії побудови податків, зумовлюють і кількість податкових ставок — розмір податку на одиницю оподаткування.

Базова ставка — це ставка податку без урахування особливостей суб'єкта чи видів діяльності (наприклад, за податком на прибутки підприємств та організацій вона дорівнює 20 %). За деякими податковими платежами внаслідок великої кількості ставок (наприклад, акцизний збір) про поняття базова ставка можна говорити лише умовно.

Залежно від цих постулатів і характеру предмета оподаткування можна було робити поділ податкових ставок раніше на тверді (наприклад, податок із власників

транспортних засобів) і відсоткові. Тепер, з урахуванням темпів інфляційних процесів, тверді ставки приведено до певної відповідності з величинами, кратними мінімальній заробітній платі, затвердженими Верховною Радою України. В основному нині трапляються ставки, виражені у відсотках.

Відсоткові ставки поділяються на пропорційні і прогресивні. Перші базуються на принципі стабільної ставки податку, який стягується з предмета оподаткування. Із зростанням бази оподаткування ставка зростає пропорційно. Прогресивні ставки базуються на принципі збільшення процента в міру зростання об'єкта оподаткування і утворюють шкалу ставок з простою або складною прогресією. Проста прогресія передбачає зростання податкової ставки щодо всього об'єкта оподаткування, а складна — поділ його на частини, кожна наступна з яких оподатковується за підвищеною ставкою. В сучасних умовах оподаткування доходів юридичних осіб здійснюється за однією ставкою, без прогресії, а доходи фізичних осіб — за прогресивною шкалою. У світовій практиці прогресивне оподаткування має становити не більше 20 % усіх платників податків, а максимальна ставка податку (50 %) — не більше 1 % від їхнього загального числа.

Іноколи застосовується змішане оподаткування, за якого використовуються для однієї частини доходів пропорційні ставки, для іншої — прогресивні.

Слід враховувати, що при здійсненні пошуку оптимальних форм ставок є дуже важливим встановлення взаємозв'язку ставок із податками з юридичних та фізичних осіб. Наслідки при ухиленні від сплати податків менші, якщо різноманітні види доходів підлягають оподаткуванню за однаковими ставками, оскільки в такому разі виключається тенденція до перерозподілу доходів на користь тих, котрі підлягають оподаткуванню за меншою ставкою.

Податковий період — це строк, протягом якого завершується процес формування податкової бази, остаточно визначається розмір податкового зобов'язання. Поняття податковий період не слід плутати з поняттям звітний період, тобто строк складання та надання податковому органу звітності.

Податковий період має бути чітко визначеним: нечіткість може стати причиною серйозних порушень прав платників податків.

1.5. Податкові пільги

Не менш суттєвою є система податкових пільг, що веде до зменшення оподаткованого об'єкта. Вона має різноманітні форми і будується для кожного податку з урахуванням пріоритетів національної фіскальної політики.

Пільги — це надання переваги, часткове або повне звільнення від виконання встановлених правил, обов'язків або полегшення умов виконання їх. **Податкові пільги** —

це звільнення від податків згідно з чинним законодавством. Вони є одним із елементів податкової політики і переслідують як економічну, так і соціальну мету. Використовуючи податкові пільги, держава регулює певні економічні процеси і забезпечує соціальний захист окремих видів діяльності та груп населення. Перелік податкових пільг визначається законами України та інструкціями Міністерства фінансів України про порядок нарахування і сплати тих чи інших податків.

Залежно від того, на зміни якого з елементів структури податку — об'єкта оподаткування, податкової бази чи ставки податку — спрямована пільга, роблять поділ пільг на три групи:

- вилучення;
- знижки;
- податкові кредити.

Вилучення — це податкові пільги, спрямовані на виключення з оподаткованого доходу окремих предметів (об'єктів оподаткування).

Вилучення можуть надаватись як усім платникам податку, так і окремим їхнім категоріям; як постійно, так і на визначений строк.

Знижки — це пільги, спрямовані на скорочення податкової бази. Вони пов'язані не з доходами платника податків, а з видатками. Так, платник податків має право зменшувати оподаткований прибуток на суму перерахованих ним коштів у благодійні фонди, підприємствам освіти, охорони здоров'я, культури тощо.

Податкові кредити — це пільги, спрямовані на зменшення податкової ставки або податкового окладу. Об'єктом у даному випадку виступає обчислена сума податку, а не доходи або видатки платника.

Політика України має стимулювати вітчизняне виробництво з метою підвищення купівельного попиту і конкурентоспроможності окремих видів товарів (продукції) на внутрішньому ринку. Одним із аспектів такого стимулювання при оподаткуванні і є надання пільг та інших заохочень. При наданні пільг оподаткування розглядається не як бар'єр на шляху розвитку і не як безповоротна втрата більшої частки доходів, а як усвідомлена необхідність відрахувань на розвиток охорони здоров'я, страхування, соцзабезпечення власне платників податків.

Законодавством України передбачено особливі пільги, які можна поділити на дві групи:

— перша включає відносно традиційні і сталі звільнення від податку незалежно від обставин (звільнення від сплати податку окремих груп платників);

— друга характеризується певною короткотривалістю стосовно конкретних об'єктів. Відповідно до статті Закону України “Про систему оподаткування” встановлення і скасування пільг платникам податків здійснюється Верховною Радою України, а також Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами згідно із законами про оподаткування.

Серед найбільш поширених є такі види податкових пільг:

— повне або часткове звільнення від сплати деяких податків;

— податкові скидки для окремих підприємств, галузей, регіонів;

— неоподатковуваний мінімальний рівень прибутків;

— виключення з оподатковуваних прибутків деяких витрат платників податків;

— повернення раніше сплачених податків (податкова амністія) та ін.

Податкові пільги завжди були і залишаються об'єктом особливої уваги та зацікавленості всіх платників податку, оскільки наявність комплексу податкових пільг означає повне або часткове звільнення юридичних і фізичних осіб від обов'язкових платежів. В умовах ринкових відносин вони виступають необхідною передумовою для активного використання всіх податкових інструментів з метою економічного і правового регулювання соціальних процесів, стимулювання розвитку виробництва тощо.

Передбачені законодавством пільги надаються залежно від об'єктів та суб'єктів оподаткування і значення їх для розвитку народного господарства країни. Пільги мають носити постійний, сталий характер і не бути амністією для неплатників податків.

На думку деяких економістів, податки повинні сплачувати всі, в кого виникає той чи інший об'єкт оподаткування. Пільги можливі й потрібні, якщо вони мають цілеспрямований характер — стимулюють інвестиційну та інноваційну діяльність, сприяють виконанню загальнодержавних програм і мова може йти тільки про пільгові податкові ставки, встановлені на якийсь термін. Причому, по-перше, надання таких пільг має бути виваженим процесом, а по-друге, — водночас вирішувати питання про компенсаційні заходи щодо дохідної частини бюджету.

Інші вважають, що окремі пільги в оподаткуванні можливі лише з трьох позицій: щодо експортних операцій, інвестицій і новостворених підприємств.

З наведеними доказами не можна не погодитися, тому що, коли немає чіткої концепції податкової політики, пільги до недавнього часу надавалися широкому колу суб'єктів підприємницької діяльності на шкоду інтересам держави.

Пільги мають встановлюватися лише стосовно об'єкта, а не суб'єкта оподаткування.

Всупереч вимогам ст. 1 Закону України “Про систему оподаткування”, якою передбачається, що встановлення і скасування податків та пільг здійснюється Верховною Радою України, а ставки податків та пільги не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законодавчими актами України, крім законів про оподаткування, Президент і Кабінет Міністрів України протягом останніх років видавали нормативні акти, якими встановлювали або скасовували пільги суб'єктам підприємницької діяльності. Часто такі нормативні акти не кореспондувалися між собою, а іноді просто суперечили один одному, що призводило до всіляких порушень як з боку платників податків, так і працівників податкових адміністрацій.

Нині дещо упорядковано надання податкових пільг. Ряд їх скасовано.

Природно виникає запитання: які пільги залишилися в системі оподаткування і якими

нормативними актами вони регулюються?

Так, Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” не визначає прямих пільг для платників податку, передбачено ряд особливостей при оподаткуванні підприємств та організацій.

Ці особливості полягають у тому, що:

— не підлягають оподаткуванню виграші у державній грошовій лотереї. Під державними грошовими лотереями слід розуміти лотереї, які передбачають наявність призового фонду в розмірах не менш як 50 відсотків від суми отриманих доходів, а також відрахувань до Державного бюджету України в розмірі не менш як 30 відсотків від доходів, що залишаються у розпорядженні після виплат призового фонду;

— випуск і проведення лотереї, які відповідають зазначеним вимогам, підлягають реєстрації в Міністерстві фінансів України, яке встановлює вимоги щодо порядку фінансового контролю над діяльністю агента з проведення лотереї.

Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій. Неприбутковими організаціями є:

а) органи державної влади України, органи місцевого самоврядування та створені ними установи або організації, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів;

б) благодійні фонди та благодійні організації, створені в порядку, визначеному законом для проведення благодійної діяльності, в тому числі громадські організації, створені з метою провадження екологічної, оздоровчої, аматорської спортивної, культурної, освітньої та наукової діяльності, а також творчі спілки та політичні партії;

в) пенсійні фонди, кредитні спілки;

г) інші, ніж визначені в абзаці “б” цього підпункту, юридичні особи, діяльність яких не передбачає одержання прибутку згідно з нормами відповідних законів;

д) спілки, асоціації та інші об’єднання юридичних осіб, житлово-будівельні кооперативи, створені для представлення інтересів засновників, що утримуються лише за рахунок внесків таких засновників і не проводять підприємницької діяльності, за винятком отримання пасивних доходів;

е) релігійні організації, зареєстровані в порядку, передбаченому законом.

Доходи неприбуткових організацій становлять:

— кошти або майно, які надходять безоплатно або як безповоротна фінансова допомога чи добровільні пожертвування;

— пасивні доходи;

— кошти або майно, які надходять до таких неприбуткових організацій як компенсація вартості отриманих державних послуг.

З метою оподаткування центральний податковий орган веде реєстр всіх неприбуткових організацій. У разі ліквідації неприбуткової організації її активи мають бути передані іншій неприбутковій організації відповідного виду або зараховані до доходу бюджету.

Звільняється від оподаткування прибуток підприємств, заснованих всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів, і майно яких є їхньою власністю, отриманий від продажу товарів (робіт, послуг), крім прибутку, одержаного від грального бізнесу.

Протягом попереднього звітного (податкового) періоду кількість інвалідів, котрі мають там основне місце роботи, в цих організаціях має становити не менш як 50 відсотків загальної чисельності працюючих, а фонд оплати праці таких інвалідів — не менш як 25 відсотків від суми витрат на оплату праці, що належать до складу валових витрат.

Перелік всеукраїнських громадських організацій інвалідів, на які поширюється ця пільга,

затверджується Кабінетом Міністрів України.

Також звільняється від оподаткування прибуток підприємств, отриманий від продажу на митній території України спеціальних продуктів дитячого харчування власного виробництва, спрямований на збільшення обсягів виробництва та зменшення роздрібних цін таких продуктів.

Перелік спеціальних продуктів дитячого харчування встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Оподатковується в розмірі 50 відсотків від діючої ставки прибуток від продажу інноваційного продукту, заявленого під час реєстрації в інноваційних центрах, створених відповідно до закону. Ці пільги діють перші три роки після державної реєстрації продукції як інноваційної.

Не включаються до валових доходів при оподаткуванні прибутку кошти, отримані Державною адміністрацією залізничного транспорту України (Укрзалізницею), а також залізницями від підприємств, організацій та їхніх структурних підрозділів, які перебувають у функціональному підпорядкуванні Укрзалізниці і залізниць. Ці кошти перераховуються ними за рахунок чистого прибутку, що залишається в розпорядженні таких підприємств за результатами звітного періоду після сплати всіх зобов'язань, у тому числі податків, зборів (обов'язкових платежів), строк погашення яких настав.

До 1 липня 1997 року прибуток підприємств з іноземними інвестиціями, зареєстрованих до 1 січня 1995 року, не оподатковувався протягом п'яти років з моменту внесення кваліфікаційної інвестиції.

Такі пільги поширювалися на підприємства з іноземними інвестиціями, якщо кваліфікаційна іноземна інвестиція не відчужувалася протягом пільгового періоду.

З 1 липня 1997 року оподаткування прибутку спільного підприємства з іноземними інвестиціями здійснюється в загальноновстановленому порядку, оскільки в новій редакції Закону "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22 травня 1997 р. окремі пільги підприємствам з іноземними інвестиціями не передбачено.

При оподаткуванні нерезидентів не підлягають оподаткуванню доходи, отримані нерезидентами як проценти або дохід (дисконт) на державні цінні папери, продані (розміщені) нерезидентам за межами території України через уповноважених агентів — нерезидентів, чи проценти, сплачені нерезидентам за отримані Україною позики (кредити або державні зовнішні запозичення), які відображаються в Державному бюджеті України чи кошторисі Національного банку України.

Суми доходів нерезидентів, що виплачуються резидентами як оплата вартості фрахту транспортних засобів, оподатковуються за ставкою 6 відсотків до джерел виплати цих доходів за рахунок таких виплат, а суми доходів нерезидентів, отримані (нараховані) як страхові внески, страхові платежі або страхові премії від перестраховування ризиків, у тому числі страхування ризиків життя на території України та ризиків резидентів за межами України, оподатковуються за ставкою 15 відсотків у джерела виплати їх за рахунок таких виплат.

Доходи нерезидентів, отримані (нараховані) як страхові внески, страхові платежі або страхові премії від страхування ризиків та страхування ризиків життя на території України, а також у формі надання рекламних послуг на території України, оподатковуються за ставкою 30 відсотків до джерел виплати їх за рахунок таких виплат.

Підприємства, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, сплачують податок на прибуток у порядку і в розмірах, передбачених Законом

“Про оподаткування прибутку підприємств”, за підсумками звітного податкового року. Валові доходи і витрати підприємств — виробників сільськогосподарської продукції, отримані (понесені) протягом звітного податкового року, підлягають індексуванню за офіційним індексом інфляції за період від місяця, наступного за місяцем понесення таких витрат (отримання доходів), до кінця звітного податкового року.

Сума нарахованого податку зменшується на суму податку на землю, що використовується в сільськогосподарському виробничому обороті.

Якщо за результатами звітного податкового року такі підприємства мали балансові збитки, то ці збитки переносяться на зменшення валових доходів майбутніх податкових років.

Це оподаткування не поширюється на підприємства, основною діяльністю яких є виробництво, продаж продукції квітково-декоративного рослинництва, дикорослих рослин, диких тварин і птахів, риби (крім риби, виловленої в річках та закритих водоймах), хутряних товарів, лікєро-горілчаних виробів, пива, вина та виноматеріалів (крім виноматеріалів, що продаються для подальшої переробки), які оподатковуються в загальному порядку.

Сільськогосподарські підприємства звільняються від сплати авансових внесків податку на прибуток.

Валові доходи від страхової діяльності (крім страхування ризиків життя) страховиків-резидентів оподатковуються за ставкою 3 відсотки від суми валового доходу, отриманого від страхової діяльності. Для цілей оподаткування страхової діяльності під валовим доходом від страхової діяльності слід розуміти суму страхових внесків, страхових платежів або страхових премій, за винятком суми валових внесків, переданих у перестраховання, отриманих (нарахованих) страховиками протягом звітного періоду за договорами страхування та перестраховання ризиків на території України або за її межами.

Про податок на додану вартість

Згідно із Законом України “Про податок на додану вартість” від 3 квітня 1997 р. від податку на додану вартість звільняються операції:

- з продажу вітчизняних продуктів дитячого харчування молочними кухнями та спеціалізованими магазинами і куточками, які виконують функції роздавальних пунктів, у порядку і за переліком продуктів, встановленими Кабінетом Міністрів України;
- з продажу (передплати) і доставки періодичних видань друкованих засобів масової інформації вітчизняного виробництва; з продажу книжок вітчизняного виробництва; з продажу учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників;
- з надання згідно з переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України, послуг з вищої, середньої, професійно-технічної та початкової освіти закладами освіти, які мають спеціальний дозвіл (ліцензію) на надання таких послуг і послуг з виховання та освіти дітей будинками культури в сільській місцевості, дитячими музичними та художніми школами, школами мистецтв;
- з продажу товарів спеціального призначення для інвалідів за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України;
- з послуг з доставки пенсій та грошової допомоги населенню;
- з надання послуг з реєстрації актів громадянського стану державними органами, уповноваженими здійснювати таку реєстрацію згідно із законодавством;
- з продажу лікарських засобів та виробів медичного призначення, зареєстрованих в

Україні у встановленому законодавством порядку, в тому числі надання послуг з такого продажу аптечними установами;

— з надання послуг з охорони здоров'я згідно з переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України, закладами охорони здоров'я, які мають спеціальний дозвіл (ліцензію) на надання таких послуг;

— з продажу путівок на санаторно-курортне лікування та відпочинок дітей у закладах за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України. Зазначена пільга не поширюється на продаж путівок нерезидентам;

— з надання в порядку та в межах норм, встановлених Кабінетом Міністрів України, послуг:

а) з утримання дітей у дошкільних закладах, школах-інтернатах, кімнатах-розподільниках установ Міністерства внутрішніх справ України;

б) з утримання осіб у будинках для престарілих та інвалідів;

в) з харчування та облаштування на нічліг осіб, які не мають житла, у спеціально відведених для цього місцях;

г) з харчування дітей у школах, професійно-технічних училищах та громадян у закладах охорони здоров'я;

д) з харчування, забезпечення речовим майном, комунально-побутовими та іншими послугами, що надаються спецконтингенту в установах пенітенціарної системи згідно з переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України;

— з надання послуг державними службами зайнятості України за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України;

— з надання послуг архівними установами України, пов'язаних з наданням документів Національного архівного фонду України юридичним і фізичним особам, а також з продажу архівним установам України документів Національного архівного фонду України, які перебувають у власності юридичних або фізичних осіб відповідно до законодавства України;

— з надання послуг з перевезення пасажирів міським і приміським пасажирським транспортом та автомобільним транспортом у межах району, тарифи на які регулюються у встановленому законом порядку, за винятком операцій з надання пасажирського транспорту в оренду (прокат);

— з надання культових послуг та продажу предметів культового призначення релігійними організаціями за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України;

— з надання послуг з поховання будь-яким платником податку;

— з передачі конфіскованого майна, знахідок, скарбів або майна, визнаних безхазяйними, у розпорядження державних органів або організацій, уповноважених здійснювати збереження їх або продаж згідно із законодавством;

— з передачі земельних ділянок, що знаходяться під об'єктами нерухомості або незабудованої землі, коли така передача дозволена згідно з положеннями Земельного кодексу України;

— з безкоштовної передачі рухомого складу однією залізницею або підприємством залізничного транспорту загального користування іншим залізницям або підприємствам залізничного транспорту загального користування державної форми власності в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

— з приватизації державного майна в обмін на приватизаційні папери або компенсаційні сертифікати, а також із безоплатної приватизації житлового фонду, присадибних

земельних ділянок та земельних паїв відповідно до законодавства;

— з виконання робіт (вартість робіт) з будівництва житла, що здійснюються за рахунок коштів фізичних осіб, та передачі такого житла у власність таким фізичним особам;

— з подання благодійної допомоги, а саме безоплатна передача товарів (робіт, послуг), у тому числі при ввезенні (пересиланні) їх на митну територію України, закладам науки, фізкультури і спорту, що утримуються за рахунок бюджетів; закладам дошкільної, початкової, середньої, професійно-технічної та вищої освіти, закладам охорони здоров'я, культури; релігійним, благодійним організаціям, зареєстрованим у порядку, встановленому законодавством, а також операції з безоплатної передачі таких товарів (робіт, послуг) набувачам (суб'єктам) благодійної допомоги відповідно до законодавства України.

Також звільняються від оподаткування операції:

— з продажу товарів (робіт, послуг), за винятком підакцизних товарів, грального бізнесу, підприємствами, що засновані всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів та майно яких є їхньою повною власністю, коли кількість інвалідів, котрі мають там основне місце роботи, становить протягом попереднього звітного періоду не менше 50 відсотків загальної чисельності працюючих і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом попереднього звітного періоду не менше 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці, що відносяться до складу валових витрат виробництва (обігу). Перелік всеукраїнських громадських організацій інвалідів, на підприємства яких поширюється ця пільга, затверджується Кабінетом Міністрів України. Підприємство, що підпадає під дію цього пункту, реєструється в податковому органі в порядку, передбаченому для платників податку, і отримує право виписки податкової накладної без нарахування податку на додану вартість. Податкова звітність таких підприємств здійснюється в порядку, встановленому центральним податковим органом України;

— з виконання робіт за рахунок коштів інвесторів з будівництва житла для військовослужбовців, ветеранів війни та членів сімей військовослужбовців, котрі загинули під час виконання службових обов'язків;

— з безкоштовної передачі продукції (робіт, послуг) власного виробництва допоміжними сільськими господарствами і лікувально-виробничими трудовими майстернями (цехами, дільницями) будинків-інтернатів та територіальних центрів з обслуговування самотніх громадян похилого віку (пенсіонерів), за умови, що така передача здійснюється для забезпечення власних потреб зазначених закладів;

— з надання в сільській місцевості сільськогосподарськими товаровиробниками послуг з ремонту шкіл, дошкільних закладів, інтернатів, закладів охорони здоров'я та подання матеріальної допомоги (в межах одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян на місяць на одну особу) продуктами харчування власного виробництва та послуг з обробки землі багатодітним сім'ям, ветеранам праці і війни, реабілітованим громадянам, інвалідам праці, інвалідам дитинства, самотнім особам похилого віку, особам, котрі постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, та школам, дошкільним закладам, інтернатам, закладам охорони здоров'я;

— з надання в сільській місцевості сільськогосподарськими товаровиробниками в період проведення польових робіт послуг з харчування механізаторів і тваринників продуктами власного виробництва в польових їдальнях.

Звільняються від оподаткування операції з продажу товарів (робіт, послуг),

передбачених для власних потреб дипломатичних представництв, консульських установ іноземних держав та представництв міжнародних організацій в Україні, а також для використання дипломатичним персоналом цих дипломатичних місій та членами їхніх сімей, котрі проживають разом з особами цього персоналу. Порядок звільнення та перелік операцій, що підлягають звільненню, встановлюються Кабінетом Міністрів України за принципом взаємності стосовно кожної окремої держави.

Звільняються від оподаткування операції з ввезення (імпортування) в українські порти риболовецькими підприємствами пообробленого вилову морської риби, безхребетних, ракоподібних або мушлей чи зазначеного вилову, підготовленого до реалізації до моменту його продажу. Порядок митного контролю берегових підприємств, що зберігають або переробляють продукти такого вилову, встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Відповідно до Закону України “Про податок з власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів” зі змінами і доповненнями від сплати податку звільняються:

- а) підприємства автомобільного транспорту загального користування — щодо зайнятих на перевезенні пасажирів транспортних засобів, на які в установленому законом порядку визначено тарифи оплати проїзду в цих транспортних засобах;
- б) установи та організації, що фінансуються з Державного бюджету України, а саме — установи та організації Міністерства оборони України, Національної гвардії України, Прикордонних військ України, Цивільної оборони України, Служби безпеки України, Міністерства внутрішніх справ України, Прокуратури України за умови цільового використання цих транспортних засобів у службових справах та в межах встановлених лімітів кількості транспортних засобів;
- в) особи, визначені Законом України “Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи”, Законом України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту” та Законом України “Про основні засади соціального захисту ветеранів праці та інших громадян похилого віку в Україні”, щодо одного легкового автомобіля з об’ємом циліндрів двигуна до 2200 см куб. (ГАЗ-24 до 2500 см куб.), а також інваліди I і II груп — щодо одного автомобіля з ручним керуванням;

г) особи, визначені Законом України “Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи”, — щодо одного легкового автомобіля з об’ємом циліндрів двигуна до 2200 см куб.

(ГАЗ-24 до 2500 см куб.) до відселення та протягом трьох років після переселення їх із зони гарантованого добровільного відселення і зони посиленого радіоекологічного контролю;

д) на 50 відсотків — сільськогосподарські підприємства — товаровиробники за трактори колісні, автобуси та спеціальні автомобілі для перевезення людей з кількістю місць не менше десяти.

У той же час відповідно до статті 23 Закону України “Про Державний бюджет України на 1995 рік” передбачено додаткову пільгу щодо звільнення підприємств та господарських організацій незалежно від підпорядкованості їх та форм власності від сплати до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення внесків від витрат на оплату праці їхніх працівників, віднесених до категорії 1 і 2 осіб, котрі постраждали внаслідок

Чорнобильської катастрофи.

Продовжує діяти пільга з прибуткового податку (в межах п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів на кожний повний місяць) учасникам бойових дій, інвалідам війни, особам, котрі мають особисті заслуги перед Батьківщиною, та особам, на яких поширюється чинність Закону України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”, передбачена ст. 23 Закону України “Про Державний бюджет України на 1994 рік”.

Слід зазначити, що Законом “Про внесення змін і доповнень до Закону України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту” розширено коло пільг та осіб, на яких поширюється дія цього Закону.

Відповідно до ст. 6 Декрету Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян” громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи і віднесені до 1 та 2 категорій, сукупний оподатковуваний дохід зменшується до 10 неоподатковуваних мінімумів, а громадянам, віднесеним до 3 та 4 категорії, — до 5 неоподатковуваних мінімумів. Сукупний оподатковуваний дохід інвалідів з дитинства, інвалідів I і II груп (крім інвалідів, на котрих поширюється чинність Закону України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”), в тому числі інвалідів I і II груп із зору, зменшується за кожний місяць до 5 неоподатковуваних мінімумів.

Закон України “Про плату за землю” передбачає пільги для певної категорії землекористувачів. Відповідно до статті 12 цього закону від земельного податку звільняються:

- заповідники, національні, дендрологічні і зоологічні парки, ботанічні сади;
- заказники (крім мисливських), дослідні господарства науково-дослідних установ і навчальних закладів сільськогосподарського профілю;
- державні сортовипробувальні станції та сортодільниці, а також землі радгоспів, що використовуються цими станціями і дільницями для випробування сортів сільськогосподарських культур;
- заклади культури, науки, освіти, охорони здоров'я, соціального забезпечення, спеціалізовані санаторії з реабілітації хворих згідно із списком Міністерства охорони здоров'я України, дитячі санаторно-курортні та оздоровчі заклади, а також навчально-виховні заклади, підприємства, об'єднання та організації товариства сліпих і глухих, громадські організації інвалідів та їхні об'єднання;
- заклади фізичної культури та спорту, за винятком кооперативних і приватних;
- благодійні фонди;
- інваліди I та II груп, учасники Великої Вітчизняної війни і прирівняні до них особи, вдови військовослужбовців, які загинули при виконанні державних обов'язків, пенсіонери;
- громадяни, котрим у встановленому порядку видано посвідчення про те, що вони постраждали від Чорнобильської катастрофи, а також громадські об'єднання осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи.

Не справляється плата за радіоактивне і хімічно забруднені сільськогосподарські угіддя, на які запроваджено обмеження щодо ведення сільського господарства, за землі, що перебувають у тимчасовій консервації або у стадії сільськогосподарського освоєння, а також на землі кладовищ.

Новостворювані селянські (фермерські) господарства звільняються від плати за землю протягом трьох років з часу передачі їм у власність або надання у користування

земельної ділянки.

Додаткові пільги щодо плати за землю, а саме — часткове звільнення на певний строк, відстрочення сплати, зниження ставки земельного податку можуть встановлювати Верховна Рада Автономної Республіки Крим, обласні, Київська і Севастопольська міські Ради народних депутатів.

Підприємства, установи та організації, які здають в оренду іншим юридичним особам чи громадянам приміщення, підвали і т. п., сплачують податок на земельні ділянки, зайняті ними, на загальних підставах.

Пільга із земельного податку надається безпосередньо тій особі, котрій земельна ділянка надана у власність або передана в користування і котрій видано державний акт на право користування цією ділянкою.

Декретом КМ України “Про державне мито” від 21 січня 1993 року (із змінами та доповненнями) встановлено також пільги на сплату державного мита. Від його сплати звільняються:

- позивачі (робітники, службовці, члени колективних сільськогосподарських підприємств, працівники селянських (фермерських) господарств) за позовами про оплату праці та за іншими вимогами, пов'язаними з трудовою діяльністю, а також за позовами, що випливають з авторського права, а також з права на відкриття, винахід, раціоналізаторську пропозицію та промислові зразки;
- позивачі — за позовами про відшкодування збитків, заподіяних каліцтвом або іншим ушкодженням здоров'я, а також смертю годувальника;
- позивачі — за позовами про стягнення аліментів;
- сторони — із спорів, пов'язаних із відшкодуванням збитків, заподіяних громадянину незаконним засудженням, незаконним притягненням до кримінальної відповідальності, незаконним застосуванням такого заходу, як взяття під варту, або незаконним накладенням адміністративного стягнення у формі арешту чи виправних робіт, а також пов'язаних з виплатою грошової компенсації, повернення майна або відшкодування його вартості громадянам, реабілітованим відповідно до Закону України “Про реабілітацію жертв політичних репресій в Україні”;
- органи соціального страхування та органи соціального забезпечення — за регресними позовами про стягнення з особи, котра заподіяла шкоду, сум допомоги й пенсій, виплачених потерпілому або членам його сім'ї, а органи соціального забезпечення — також за позовами про стягнення неправильно виплачених допомоги та пенсій;
- позивачі — за позовами про відшкодування матеріальних збитків, завданих злочином;
- громадяни — за видачу або засвідчення вірності копій документів, необхідних для призначення та одержання державних допомоги та пенсій, а також у справах опіки та усиновлення (удочеріння);
- державні й громадські органи, підприємства, установи, організації та громадяни, котрі звернулися у випадках, передбачених чинним законодавством, із заявами до суду про захист прав та інтересів інших осіб, а також споживачі — за позовами, що пов'язані з порушенням їхніх прав;
- органи місцевого та регіонального самоврядування — за позовами до суду або арбітражного суду про визнання недійсними актів інших органів місцевого та регіонального самоврядування, місцевих державних адміністрацій, підприємств, об'єднань, організацій і установ, які ущемляють їхні повноваження; органи місцевого та

регіонального самоврядування — за позовами до суду або арбітражного суду про стягнення з підприємства, об'єднання, організації, установи і громадян збитків, завданих інтересам населення, місцевому господарству, навколишньому середовищу їхніми рішеннями, діями або бездіяльністю, а також у результаті невиконання рішень органів місцевого та регіонального самоврядування;

— органи місцевого та регіонального самоврядування — за позовами до суду або арбітражного суду про припинення права власності на земельну ділянку;

— місцеві державні адміністрації — за позовами до арбітражного суду про визнання недійсними актів органів місцевого та регіонального самоврядування, що суперечать чинному законодавству;

— громадяни — за реєстрацію народження, смерті, усиновлення (удочеріння) та встановлення батьківства, за видачу їм свідоцтв про зміну, доповнення й виправлення записів актів про народження у випадках встановлення батьківства, усиновлення (удочеріння), а також у зв'язку з помилками, допущеними при реєстрації актів громадянського стану органами запису актів громадянського стану;

— громадяни — за посвідчення їхніх заповітів і договорів дарування майна на користь держави, а також на користь державних підприємств, установ та організацій;

— фінансові органи та державні податкові інспекції

— за видачу їм свідоцтв та дублікатів свідоцтв про право держави на спадщину і документів, необхідних для одержання цих свідоцтв, за вчинення державними нотаріальними конторами виконавчих написів про стягнення додатків, платежів, зборів і недоїмок;

— фінансові органи та державні податкові інспекції

— позивачі й відповідачі — за позовами до суду та арбітражного суду;

— громадяни — за видачу їм свідоцтв про право на спадщину: на майно осіб, котрі загинули при захисті СРСР і України, у зв'язку з виконанням інших державних чи громадських обов'язків або у зв'язку з виконанням обов'язку громадянина з врятування життя людей, з охорони громадського порядку та боротьби із злочинністю, охорони власності громадян або колективної чи державної власності, а також осіб, котрі загинули або померли внаслідок захворювання, пов'язаного з Чорнобильською катастрофою; на майно осіб, реабілітованих у встановленому порядку; на житловий будинок, на пай у житлово-будівельному кооперативі, на квартиру, що належала спадкодавцеві на праві приватної власності, якщо вони проживали в цьому будинку, квартирі протягом шести місяців з дня смерті спадкодавця; на житлові будинки в сільській місцевості за умови, що ці громадяни постійно проживатимуть у цих будинках і працюватимуть у сільській місцевості; на вклади в установах Ощадбанку та в інших кредитних установах, на страхові суми за договорами особистого й майнового страхування, на облігації державних позик та інші цінні папери, на суми заробітної плати, на авторське право, на суми авторського гонорару і винагород за відкриття, винахід, раціоналізаторську пропозицію та промислові зразки; на майно осіб селянського (фермерського) господарства, якщо вони є членами цього господарства;

— неповнолітні й військовослужбовці — за видачу їм вперше паспорта громадянина України та неповнолітні — за видачу їм свідоцтва про право на спадщину;

— громадяни, віднесені до першої та другої категорій, котрі постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи; громадяни, віднесені до третьої категорії, котрі постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи і постійно живуть до відселення чи

самостійного переселення або постійно працюють на території зон відчуження, безумовного (обов'язкового) і гарантованого добровільного відселення, за умови, що вони за станом на 1 січня 1993 року прожили або відпрацювали у зоні безумовного (обов'язкового) відселення не менше двох років, а у зоні гарантованого добровільного відселення — не менше трьох років; громадяни, віднесені до четвертої категорії потерпілих внаслідок Чорнобильської катастрофи, котрі постійно працюють і живуть або постійно живуть на території зони посиленого радіоекологічного контролю, за умови, що за станом на 1 січня 1993 року вони прожили або відпрацювали в цій зоні не менше чотирьох років; інваліди Великої Вітчизняної війни та сім'ї воїнів (партизанів), котрі загинули чи пропали безвісти, і прирівняні до них у встановленому порядку особи; інваліди I та II груп;

— місцеві державні адміністрації, виконкоми місцевих Рад народних депутатів, підприємства, установи, організації, колективні сільськогосподарські підприємства, що придбавають житлові будинки з надвірними будівлями (крім м. Києва та курортних місцевостей), квартири для громадян, котрі виявили бажання виїхати з території, що зазнала радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи, а також громадяни, котрі виявили бажання виїхати з території, що зазнала радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи, та власники цих будинків і квартир;

— громадяни України — за видачу дипломатичних і службових паспортів України та посвідчень особи моряка;

— громадяни України та особи, котрі їх супроводжують, — за видачу їм документа на право виїзду за кордон для лікування у зв'язку із захворюванням, пов'язаним із Чорнобильською катастрофою, а дітям, які потерпіли від Чорнобильської катастрофи, — також на оздоровлення;

— громадяни України — за видачу їм документів на право виїзду за кордон, якщо виїзд пов'язаний із смертю або відвідинами могил близьких родичів, а також за видачу документів про запрошення в Україну осіб у зв'язку із смертю або тяжкою хворобою близьких родичів;

— громадяни України та іноземні громадяни — за видачу документів для в'їзду в Україну та виїзду з України, якщо на умовах взаємності передбачено звільнення від сплати державного мита відповідними міжнародними угодами, укладеними між Україною та іншими державами, а також громадянами інших держав, котрі виконують функції почесних консулів України;

— особи, котрі не досягли 16-річного віку, — за видачу їм документа на виїзд за кордон;

— іноземні туристи — за реєстрацію іноземних паспортів;

— позивачі — Міністерство охорони навколишнього природного середовища України, Міністерство лісового господарства України та їхні органи на місцях, підприємства Укрзалізниці, що здійснюють захист лісонасаджень, органи рибоохорони — у справах стягнення коштів на покриття шкоди, заподіяної державі забрудненням навколишнього середовища, порушенням лісового законодавства та нерациональним використанням природних ресурсів і рибних запасів;

— всеукраїнські та міжнародні об'єднання громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, що мають місцеві осередки у більшості областей України;

— Національний банк України та його установи, за винятком госпрозрахункових;

— Генеральна прокуратура України та її органи — за позовами, з якими вони звертаються до суду або арбітражного суду в інтересах громадян і державних

юридичних осіб;

— Центральна виборча комісія та виборчі комісії з виборів народних депутатів — із заяв про давання висновку з питань наявності підстав для скасування рішення про реєстрацію кандидата в депутати;

— Українська державна страхова комерційна організація та її установи — за позовами, з якими вони звертаються до суду та арбітражного суду, в усіх справах, пов'язаних з операціями обов'язкового страхування;

— Пенсійний фонд України, його підприємства, установи й організації; Фонд України соціального захисту інвалідів і його відділення;

— державні органи приватизації — за позовами, з якими вони звертаються до суду та арбітражного суду, в усіх справах, пов'язаних із захистом майнових інтересів держави, а також за проведення аукціонів, за операції з цінними паперами;

— органи Антимонопольного комітету України — за позовами, з якими вони звертаються до суду або арбітражного суду у зв'язку з порушенням антимонопольного законодавства;

— громадяни — за позовами про відшкодування збитків, завданих неповерненням у терміни, передбачені договорами або установчими документами, грошових та майнових внесків, які було залучено до акціонерних товариств, банків, кредитних установ, довірчих товариств та інших юридичних осіб, котрі залучають кошти та майно громадян;

— державні замовники та виконавці державного замовлення — за позовами, з якими вони звертаються до суду у справах про відшкодування збитків, завданих при укладенні, внесенні змін до державних контрактів, а також невиконанням або неналежним виконанням зобов'язань за державним контрактом на поставку продукції для державних потреб;

— Комітет у справах нагляду за страховою діяльністю — за позовами, з якими він звертається до арбітражного суду у справах про скасування державної реєстрації страховика як суб'єкта підприємницької діяльності у випадках, передбачених статтею 8 Закону України “Про підприємництво”;

— Державний комітет України з матеріальних резервів та підприємства, установи і організації системи матеріального резерву — за позовами, з якими вони звертаються до суду, арбітражного суду у справах щодо виконання договірних зобов'язань суб'єктами господарської діяльності, що впливають із Закону України “Про державний матеріальний резерв”.

Законом України “Про єдиний митний тариф” від 5 лютого 1992 року із змінами та доповненнями встановлено, що від сплати мита звільняються:

- а) транспортні засоби, що здійснюють регулярні міжнародні перевезення вантажів, багажу та пасажирів, а також предмети матеріально-технічного постачання і опорядження, паливо, продовольство та інше майно, необхідні для нормальної експлуатації їх на час перебування в дорозі, в пунктах проміжної зупинки, або придбані за кордоном у зв'язку з ліквідацією аварії (поломки) даних транспортних засобів;
- б) предмети матеріально-технічного постачання та спорядження, паливо, сировина для промислової переробки, продовольство та інше майно, що вивозяться за межі митної території України для забезпечення виробничої діяльності українських та орендованих (зафрахтованих) українськими підприємствами і організаціями суден, які ведуть морський промисел, а також продукція їхнього промислу, що ввозиться на митну територію України;

- в) валюта України, іноземна валюта та цінні папери;
- г) товари та інші предмети, що підлягають оберненню у власність держави у випадках, передбачених законами України;
- д) товари та інші предмети, що стали в результаті пошкодження до перетинання ними митного кордону України непридатними для використання як вироби або матеріали;
- е) предмети, що ввозяться в Україну для офіційного і особистого користування або вивозяться за кордон організаціями та особами, котрі відповідно до міжнародних договорів України і законів України користуються правом безмитного ввезення в Україну та безмитного вивезення з України таких предметів;
- є) товари та інші предмети, які походять з митної території України і ввозяться знову на цю територію без обробки або переробки, а також товари та інші предмети іноземного походження, які вивозяться назад за межі митної території України без обробки або переробки;
- ж) товари та інші предмети, що знову ввозяться на митну територію України і походять з іншої території, які було оплачено митом при первісному ввезенні на митну територію України і тимчасово вивозились за її межі;
- з) товари та інші предмети, що знову вивозяться за межі митної території України і походять з цієї території, які було оплачено митом при первісному вивезенні за межі митної території України і тимчасово ввозились на цю територію;
- и) товари (крім підакцизних), що імпортуються всеукраїнськими та міжнародними об'єднаннями громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, у статутній діяльності котрих передбачено надання соціальної та медичної допомоги потерпілим внаслідок Чорнобильської катастрофи, підприємствами та організаціями, засновниками яких є ці об'єднання, за умови, що особи, котрі постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, становлять не менше 75 відсотків загальної чисельності членів об'єднань і працюючих на цих підприємствах;
- і) інші товари та інші предмети, що визначаються Кабінетом Міністрів України.

Допускається також зниження ставок мита при ввезенні на митну територію України та вивезенні за межі цієї території товарів та інших предметів:

- а) відремонтованих та раніше ввезених на митну територію України або вивезених за межі цієї території;
- б) пошкоджених до перетинання ними митного кордону України, але придатних для використання як вироби або матеріали;
- в) в інших випадках, що визначаються Кабінетом Міністрів України.

Законом України "Про звільнення від обкладення митом предметів, які вивозяться (пересилаються) громадянами за митний кордон України" від 5 травня 1996 року встановлено, що у разі вивезення (пересилання в несупроводжуваному багажі), а також пересилання в міжнародних поштових відправленнях громадянами України, іноземними громадянами та особами без громадянства (далі — громадяни) за митний кордон України товарів та інших предметів, придбаних в Україні, в кількості, що не перевищує товарну партію (визначається Кабінетом Міністрів України), мито та митні збори не сплачуються.

Декретом Кабінету Міністрів "Про порядок обкладення митом предметів, які ввозяться (пересилаються) громадянами в Україну" від 19 листопада 1993 року визначено, що від сплати мита звільняються такі предмети, які ввозяться (пересилаються) на митну територію України громадянами:

- а) товари (крім вино-горілчаних і тютюнових виробів) загальною вартістю, еквівалентною 1400 доларам СІНА включно;
- б) предмети особистого користування (за винятком транспортних засобів індивідуального користування та , запасних частин до них), що тимчасово ввозяться на митну територію України;
- в) речі, що ввозяться (пересилаються) при переселенні на постійне місце проживання в Україну;
- г) горілчані вироби у кількості 1 літр, вино — 2 літра, тютюнові вироби — 200 цигарок (або 200 грамів цих виробів) на одну особу.

Слід зазначити, що чинна система пільгового оподаткування в Україні не поширюється на діяльність малих підприємств і не стимулює податковими пільгами їхнього розвитку.

Зарубіжна практика показує, що формування ринкової економіки відбувається тим швидше, чим швидше створюється значний прошарок малих підприємств. У провідних країнах світу малі й середні підприємства становлять 95 % загальної кількості господарських організацій і забезпечують при цьому значну частину зайнятості. Наприклад, на початку 90-х років сукупна частина малих та середніх підприємств в економіці Німеччини дорівнювала 99,8 %.

Значною є роль малих підприємств у формуванні сукупного національного продукту, в забезпеченні виробництва товарної маси і національного експорту. В СПІА малі та середні підприємства забезпечують три чверті доходу. Успіх малого та середнього бізнесу в названих країнах в загальній мірі визначається рівнем сприяння йому з боку держави. У ряді країн їхня діяльність регулюється спеціальними законами. Законодавче визначено коло підприємств, які вважаються середніми або малими і відповідно працюють у пільгових умовах. Діють структури, які підтримують розвиток малих та середніх підприємств.

В Україні для підвищення активності малих підприємств та стимулювання їхньої діяльності доцільно було б на державному рівні здійснити ряд практичних заходів щодо організації цієї справи. Перш за все необхідно прийняти закон про державну підтримку малих підприємств, норми якого визначали б пільги для малого бізнесу. Пільги необхідно цілковито надавати малим підприємствам з чисельністю у виробничій сфері до 50 чоловік та в невиробничій сфері до 15 чол. Тому що, як показує вітчизняний і зарубіжний досвід, коли немає спеціального закону про малий бізнес і чітких критеріїв визначення його, податковими пільгами малого бізнесу можуть користуватися великі фірми, які складаються з малих фірм і часто є монополістами на ринку нових технологій. Слід зазначити, що Державною податковою адміністрацією впроваджено, починаючи зі звіту за I квартал 1997 р., Державну статистичну звітність за формою № 1-ПП "Про суми пільг по оподаткуванню в розрізі окремих видів податків і пільг щодо кожного виду податку" та складено Довідник пільг, наданих чинним законодавством юридичним особам із сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

1.6. Джерела податкового права

Слово (термін) джерело означає те, що дає початок будь-чому. **Джерело права** — це зовнішні форми виявлення правотворчої діяльності держави, за допомогою якої воля законодавця стає обов'язковою для виконавця.

Усі ці положення повною мірою стосуються й податкового права. **Джерела податкового права**

це акти компетентних органів держави, якими встановлюються норми права у сфері податкової політики.

Проблема джерел права лежить в основі будь-якої юридичної концепції, оскільки саме існування та ефективність юридичних норм багато в чому визначаються формами вираження і закріплення їх. Податкове право в цьому аспекті не є винятком. Питання про джерела має для нього велике теоретичне та практичне значення. Вивчення цієї проблеми дає можливість не тільки виявити сутність сучасного податкового права, але й певною мірою прогнозувати шляхи його розвитку.

Податкове право є сукупністю юридичних норм, які визначають податкову систему держави, порядок стягнення податків, відповідальність за порушення розпоряджень податкових органів, що займає особливе місце в механізмі фінансового регулювання. Саме податки є основним важелем, за допомогою якого створюються державні грошові фонди та матеріальні умови для існування і функціонування влади. В цьому полягає їхня фіскальна функція. Формування дохідної частини державного бюджету на основі стабільного і централізованого стягнення перетворює державу на найбільший економічний об'єкт.

Відіграючи важливу роль у перерозподільних процесах, податки справляють значний вплив на відтворення. Вони стимулюють або стримують його темпи, посилюють або послаблюють накопичення капіталу, розширюють або звужують платоспроможний попит населення, що складає зміст регулюючої функції фіскального механізму.

Таким чином, **податкові внески** — це об'єктивна необхідність і не випадково проблемами оподаткування постійно займались економісти, юристи, філософи,

державні діячі всіх часів, котрі дотримувались найрізноманітніших, часто полярних позицій щодо цього питання.

Якщо зробити короткий історичний екскурс, то можна помітити, що роль і значення окремих джерел права в регулюванні податкових відносин на різних етапах суспільного розвитку були не однаковими. Одна система джерел діяла в більш ранній період, інша, модифікована, утворилась пізніше. Крім того, на формування як самого нормативного масиву, так і зовнішніх форм його вираження в окремих країнах значно вплинули історичні передумови виникнення національних правових систем.

На думку ряду вчених, які займались дослідженням цієї проблеми, початковою формою оподаткування було жертвоприношення. Воно здійснювалося на перших етапах державної організації і ґрунтувалось на звичаях.

В Афінах у VII—VI століттях до н. е. прямі податки як процентні відрахування від доходів затверджувались рішенням ради або народних зборів.

У подальшому домінуючим і, мабуть, практично єдиним джерелом податкового права виступали статути міст.

У міру закріплення державної влади, особливо в епоху абсолютизму, все більшого значення в галузі оподаткування стали набувати законодавчі акти.

Період демократичних революцій ознаменувався, з погляду правової ідеології, витісненням природно-правової доктрини позитивістськими теоріями. Право починає прирівнюватись перш за все до закону, який розглядається як основний інструмент перетворення суспільства. Ці зміни зачепили і фіскальну сферу. Із затвердженням панування закону інші джерела податкового права хоч і не переставали існувати, однак зайняли підпорядковане, другорядне становище.

Дещо до іншого шляху пішов розвиток фінансово-правових форм в Англії, де судовий прецедент зберіг роль одного з основних джерел поряд із законом. У такому вигляді систему джерел податкового права цієї країни було перенесено до британських колоній на різних континентах земної кулі, включаючи Північну Америку.

Наступний етап суспільної еволюції характеризується пошуком ефективних правових альтернатив концепції верховенства закону. Це викликано частими соціально-економічними потрясіннями. На зміну позитивістським вченням приходять соціологічні теорії, згідно з якими право є складовою частиною соціальної реальності. Його характерна риса — чисельність джерел.

Податкова законність була не чіткою. В ієрархічному плані примат належав адміністративній регламентації, тобто підзаконній нормотворчості. Принцип мовчазної згоди народу на податковий тягар настільки вкорінився в буденній свідомості, що не виникав привід контролювати його нормативне перевтілення. До того ж розвиток законодавчого та адміністративного початків у фінансовій сфері відбувався не в унісон. Наслідком цього на рубежі XIX—XX століть стало поширення довільної податкової практики, яка йде врозріз з основними принципами оподаткування — із справедливістю, визначенням та ін. Кількість підзаконних регламентуючих актів досягла величезних розмірів. Як ніколи гостро постало питання про підпорядкованість їх та жорстке дотримання ієрархії джерел податкового права.

В той же час в англосаксонських країнах закон, навпаки, набирає сили. За допомогою законів та нормативних актів, які видаються органами виконавчої влади, держава встановлює централізований контроль за правотворчою діяльністю судів.

Правові акти діляться на нормативні і ненормативні. Для більш глибокого розуміння

права взагалі і податкового зокрема необхідно розглянути суть і види нормативно-правових актів, правових норм відповідно до вимог сучасності.

Оскільки нормативно-правові акти мають велике практичне значення, основну увагу слід зосередити на висвітленні їх.

Нормативно-правовий акт являє собою прийнятий компетентним органом держави офіційний письмовий документ, в якому сформульовано правові норми.

Правова норма — це загальне правило поведінки, встановлене (санкціоноване) державою.

Слово норма трактується як загальне правило, якого треба дотримуватися в усіх випадках, — зразок або приклад. У зв'язку з цим законодавець інколи в самому тексті нормативного акту застосовує термін правило замість терміна норма. Однак, як відомо, не кожна норма як правило поведінки людей є юридичною (правовою). Справа в тому, що в будь-якому суспільстві, в тому числі в демократичному, діють різноманітні правила поведінки. Це звичаї, норми моралі та ін. Від цих соціальних норм правові норми відрізняються тим, що, як відомо, по-перше, встановлюються державою в особі уповноважених органів, по-друге, формулюються в спеціальних нормативних актах, по-третє, носять державно-обов'язковий характер, тобто забезпечуються на випадок порушення силою державного примушування.

Правова норма носить загальний характер і цим відрізняється від правових наказів індивідуального значення.

Правові норми в юридичній літературі справедливо ділять на такі види, як регулятивні і правоохоронні; імперативні і диспозитивні; на такі, що уповноважують, забороняють та зобов'язують.

Регулятивна норма — це норма, якою визначаються суб'єктивні права та юридичні обов'язки суб'єктів, умови виникнення і дії їх.

Правоохоронна норма — це норма, якою визначаються умови застосування до суб'єкта заходів державно-примусового впливу, характер та склад цих заходів.

У свою чергу, роблять поділ регулятивних норм на три різновиди, а саме — на норми, якими уповноважують, забороняють, зобов'язують.

Норма, якою уповноважують, — це норма, що надає суб'єктові право на здійснення ним тих чи інших дій (наприклад, розпоряджатися майном, подавати позов до суду, отримувати пенсію).

Заборонна норма — це норма, якою визначається обов'язок суб'єкта утримуватися від здійснення таких дій, як розголошення комерційних таємниць стороннім особам, приймання нормативних актів, що порушують права і свободу людини.

Правова норма примусового характеру — це норма, якою покладається на суб'єкт обов'язок здійснювати дії конкретного змісту (наприклад, сплачувати податки, відпрацьовувати визначений час на підприємстві тощо).

Імперативна норма — це норма, виражена в категоричних розпорядженнях і діє вона незалежно від розсуду суб'єкта права (наприклад, внесення в точно визначені строки визначеного розміру платежу до бюджету відповідного рівня).

Диспозитивна норма — це норма, яка діє лише постільки, поскільки суб'єкти не встановили своєю згодою інших умов своєї поведінки. Такі норми заповнюють прогалини у випадках, коли немає домовленості між сторонами договору. Ці норми здебільшого зустрічаються в договірному праві.

Імперативність правової норми податкового права проявляється ще й у тому, що

учасники податкових правовідносин самі не мають права змінювати її за своєю згодою. Це однаково стосується і платників податків, і податкових органів, оскільки податки встановлюються законами.

Структура правової норми включає гіпотезу, диспозицію і санкцію.

Гіпотеза — це частина правової норми, що вказує на умови, за наявності яких норма повинна діяти.

Диспозиція — це частина правової норми, яка встановлює права і обов'язки учасників регульованих нормою відносин.

Санкція — це частина правової норми, яка вказує на несприятливі наслідки за порушення норми.

Прийнято робити поділ усіх нормативних актів на закони і підзаконні нормативні акти.

Закон — це нормативний акт, прийнятий законодавчим органом держави або населенням на референдумі.

Податковий закон — це правовий акт вищого органу законодавчої влади, який зобов'язує юридичних осіб і громадян сплачувати до бюджету платежі у формі податків у певному розмірі і в точно визначені строки.

До законів належать такі нормативні акти, як Конституція України, прийнята 28 червня 1996 року, Закон “Про Конституційний Суд України”, Закон “Про міліцію”, Закон “Про прокуратуру”, інші закони. У галузі оподаткування найбільш фундаментальним є Закон України Про систему оподаткування” в редакції від 18 лютого 1997 року.

Закони приймаються Верховною Радою України більшістю голосів загальної кількості народних депутатів України і діють на всій території України.

Підзаконні нормативні акти — це акти, що містять правові норми і приймаються органами державної влади.

Такі акти називаються підзаконними, позаяк вони видаються на основі і на виконання чинних законів. Це обумовлено підпорядкованістю органів державного управління за своїм правовим статусом у структурі державного управління органами вищої державної влади.

Однак слід мати на увазі, що підзаконні нормативні акти також мають обов'язково виконуватись. Вони видаються для конкретизації прав і обов'язків суб'єктів права, що не відображені докладно в законах.

Усі підзаконні нормативні акти залежно від органу, який їх видав, мають юридичну силу і територіальну дію та коло осіб.

До підзаконних нормативних актів належать укази нормативного характеру Президента України, Постанови Верховної Ради України, Постанови Кабінету Міністрів України, накази, інструкції та інші акти міністерств, відомств України, державних регіональних та місцевих органів управління.

Підзаконні нормативні акти мають бути зареєстровані в Міністерстві юстиції України і опубліковані в офіційних виданнях — у газетах “Голос України” та “Урядовий кур'єр”.

Акти, які не пройшли державної реєстрації і не опубліковані у встановленому порядку, не тягнуть за собою правових наслідків як такі, що не набрали чинності.

Поряд з нормативними видаються ненормативні акти. До актів ненормативного характеру відносять такі акти, які не містять правових норм загального характеру. Вони є актами індивідуального застосування. Наприклад, Указ Президента України про призначення на певну посаду конкретного громадянина.

До актів ненормативного характеру належать і рішення арбітражного суду з конкретної

справи і т. ін.

Серед правових актів особливе місце займають договори. У зв'язку з цим необхідно розглянути сутність договору і його значення у сфері оподаткування, оскільки договір дає можливість у міжнародних відносинах уникнути подвійного оподаткування.

В теорії права договір визначається як угода двох або більше осіб про встановлення, зміни або припинення прав і обов'язків. З огляду на таке визначення договору ряд галузей права (цивільне, фінансове та ін.) широко застосовують його у відповідних правовідносинах.

Договір має свій зміст, який складається з умов. При цьому сторони мають свободу вибору умов договору і при визначенні умов договору сторони діють на власний розсуд, крім тих випадків, коли законодавством прямо передбачено обов'язкову наявність відповідної умови.

Зміст будь-якого договору — це завжди сукупність умов, а права і обов'язки складають зміст зобов'язання. Таке розуміння змісту договору не дозволяє плутати поняття договору як юридичного факту з самим договірним зобов'язанням.

Контрольні запитання

1. Що таке податкове право, податкові правовідносини? Який зв'язок існує між фінансовим і податковим правом?
2. Що є предметом податкового права?
3. Що є об'єктами податкового права, податкових правовідносин?
4. За якими принципами будується податкова система України?
5. Що належить до елементів податку?
6. Що таке пільги взагалі і податкові пільги? В якому вигляді можуть надаватись пільги при оподаткуванні?
7. Чим регулюються податкові правовідносини? Які є види правових норм? Що таке податковий закон?