

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра адміністративного, фінансового та інформаційного права

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

Правове регулювання справляння непрямих податків

Студентки 2 курсу, 7м групи,
спеціальності 081 «Право»,
спеціалізації «Фінансове право»

Шкорбот Катерини Сергіївни

Науковий керівник
к.ю.н., доцент

Сударенко Олена
Володимирівна

Гарант освітньої програми
к.ю.н., професор

Ніколаєва Людмила
Вікторівна

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
-------------------	----------

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ СПРАВЛЯННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ

1.1. Наукові підходи до розуміння поняття непрямі податки.....	7
1.2. Генеза правового регулювання справляння непрямих податків.....	19
1.3. Функції, які виконують непрямі податки. Класифікація непрямих податків...	27

РОЗДІЛ 2. ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ

2.1. Загальна характеристика юридичного складу податку на додану вартість.....	34
2.2. Загальна характеристика юридичного складу акцизного податку.....	46

РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ СПРАВЛЯННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

3.1. Актуальні та проблемні питання справляння податку на додану вартість.....	61
3.2. Особливості оподаткування та проблемні питання, що виникають під час справляння акцизного податку.....	76

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	87
------------------------------------	-----------

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	92
--	-----------

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Фінансова система України, охоплюючи відносини мобілізації, розподілу та використання фінансових ресурсів, потребує постійного вдосконалення її складників, що пов'язані із формуванням бюджету та позабюджетних фондів. Виходячи з того, що податки є основним джерелом формування дохідної частини бюджету, питання реформування податків належить до найбільш актуальних.

Сьогодні, в період гармонізації законодавства України із законодавством Європейського Союзу, податкова реформа посідає головне місце у процесі розбудови економіки нашої держави. Велике значення має вдосконалення та реформування системи оподаткування, правового регулювання податків та їх адміністрування. Особливо актуальним, в сучасних умовах тінізації економіки, є питання правового регулювання справляння непрямих податків, оскільки саме вони є основним джерелом формування дохідної частини бюджетів. Також дослідження непрямих податків, їх особливостей, переваг та недоліків дозволить ефективніше реалізовувати бюджетну та податкову політику держави.

Згідно з Указом Президента України «Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020»», метою податкової реформи є побудова податкової системи, яка є простою, економічно справедливою, з мінімальними затратами часу на розрахунок і сплату податків, створює необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечує достатнє наповнення Державного бюджету України і місцевих бюджетів. Можна виділити головні напрями реформи у сфері непрямого оподаткування, а саме: спрощення порядку та сплати податків, впровадження електронних сервісів для платників, удосконалення законодавства України, спрямованого на посилення боротьби зі схемами ухиляння від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами, зокрема удосконалення адміністрування податку на додану вартість, формування системи податкового контролю залежно від ступеня ризику в діяльності платників податків, забезпечення відкритості доступу до інформації про сплату податків.

Фундаментальною основою дослідження стали праці вітчизняних фахівців правників у галузі фінансового та податкового права, а саме: Бех Г.В., Білоус Л.К., Гетманцева Д.О., Греци С.М., Злобіна Н.Н., Кучерявенка М.П., Марченка В.Б., Орлюк О.П., Пришви Н.Ю., Сударенко О.В., Шаренко М.С..

Підготовку матеріалів випускної кваліфікаційної роботи також здійснено з урахуванням думок іноземних вчених, роботи яких були присвячені податкам та оподаткуванню: Алексеенко М.М., Брю С., Вагнер А., Гоббс Т., Ісаєв А.О., Лебедев В.О., Локк Д., Кудряшов Е.В., Мілль Дж.Ст., Рікардо Д., Сміт А., Семюельсон П., Фрідман М.І., Янжул І.І..

Разом з тим, податкове законодавство України зазнає постійних змін з початку його виникнення. Правове регулювання справляння непрямих податків належить до найбільш змінюваних та нестабільних, тому дослідження його норм та наукових праць з питань оподаткування завжди є актуальним і доцільним. Крім того, незавершеність і недосконалість законодавства та недостатність наукових досліджень у цій сфері призводить до неефективного справляння непрямих податків.

Вищезазначене зумовлює актуальність теми дослідження та свідчить про доцільність вивчення правового регулювання справляння непрямих податків.

Мета і завдання дослідження. Метою випускної кваліфікаційної роботи є дослідження сутності непрямих податків та чинного законодавства, що регулює справляння непрямих податків, систематизації наукових та практичних знань у сфері справляння непрямих податків, а також вироблення пропозицій, спрямованих на вдосконалення законодавства у цій сфері.

Для досягнення цієї мети, потрібно вирішити наступні **завдання**:

- 1) розкрити сутність поняття «непрямі податки» та дати його визначення;
- 2) визначити особливості непрямих податків;
- 3) розглянути функції та класифікацію непрямих податків;
- 4) охарактеризувати генезис правового регулювання справляння непрямих податків;

- 5) виокремити особливості елементів правового механізму справляння податку на додану вартість;
- 6) виділити особливості юридичного складу акцизного податку;
- 7) розглянути актуальні та проблемні питання правового регулювання справляння податку на додану вартість;
- 8) визначити особливості оподаткування та проблемні питання справляння акцизного податку;
- 9) розробити пропозиції, спрямовані на вдосконалення правового регулювання справляння непрямих податків.

Об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у сфері справляння непрямих податків, зокрема податку на додану вартість та акцизного податку, що врегульовані правовими нормами України.

Предмет дослідження. Предметом дослідження є правове регулювання справляння непрямих податків.

Методологія дослідження. Для досягнення поставленої мети та вирішення завдань випускної кваліфікаційної роботи було використано комплекс методів. Базовою методологічною основою проведення дослідження є діалектичний метод, який обґрунтовує взаємозв'язок та взаємообумовленість усіх соціальних процесів та суспільних явищ, зокрема тих, що виникають з приводу правового регулювання публічних фінансів. Формально юридичний метод використовувався при вивченні правових норм, що регулюють справляння непрямих податків (підрозділ 2.1, 2.2). Поєднання логічного та історико-правового методів дало змогу сформулювати історичні особливості виникнення, становлення та розвитку непрямих податків, їх ролі в житті держави (підрозділ 1.2). Порівняльно-правовий метод використовувався при розкритті сутності непрямих податків, визначенні їх особливостей, аналізу прямих та непрямих податків, вивчення функцій та класифікації непрямих податків, вивченні правового механізму справляння непрямих податків, визначенні проблемних питань, що виникають у процесі справляння непрямих податків (підрозділ 1.1, 1.3, 2.1, 2.2, 3.1, 3.2). Використання

системно-структурного методу дало змогу дослідити особливості справляння податку на додану вартість та акцизного податку (підрозділ 2.1, 2.2).

Інформаційною й емпіричною основою дослідження стали: судова практика розгляду адміністративних справ щодо адміністрування непрямих податків, відшкодування ПДВ, справляння акцизного податку (згідно з судовими рішеннями Верховного Суду).

Практичне значення одержаних результатів. Результати дослідження можуть бути використані у навчально-методичній роботі студентів для поглибленого вивчення правового регулювання справляння непрямих податків; у правозастосовній діяльності як рекомендації для удосконалення практики вирішення податкових спорів щодо справляння непрямих податків; у сфері правотворчості для вдосконалення законодавства у сфері справляння непрямих податків та подальших наукових досліджень сутності непрямих податків, податку на додану вартість, акцизного податку.

Апробація результатів дослідження. Апробацію проведено шляхом опублікування наукової статті в Збірнику наукових статей студентів «Правове забезпечення підприємницької діяльності», КНТЕУ, 2018, ч. 2.

Структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, двох розділів, семи підрозділів, висновків та пропозицій і списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи становить 105 сторінок, з яких основного тексту – 88 сторінки, список використаних джерел (116 джерел) – 14 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ СПРАВЛЯННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ

1.1. Наукові підходи до розуміння поняття непрямі податки

Податки нерозривно пов'язані з існуванням держави, хоч виникли вони пізніше, ніж з'явилися перші держави, фінансова діяльність яких супроводжувалася збиранням мита і зборів в сучасному їх розумінні. Системи оподаткування у різних країнах світу різняться за структурою, сукупністю податків, зборів та обов'язкових платежів, методами їх справляння, податковими ставками, фіскальними повноваженнями органів різних рівнів влади, податковою базою і податковим пільгами [70, с. 371-372].

Важко виділити конкретний момент з якого виникли податки, оскільки процес становлення платежів податкового характеру був досить тривалим, що зумовлено формуванням та розвитком держав. Вони виникали, як епізодичні, випадкові, тимчасові платежі. Поступово податки перетворюються на стабільний атрибут державної організації, розвиток яких визначається широким колом історичних, географічних, політичних, економічних і національних особливостей [63, с. 125]. Сьогодні податки виконують найважливішу роль у державі, оскільки вони не тільки наповнюють бюджет, а й регулюють суспільні пропорції, гарантують соціальний захист населення та є матеріальною основою суверенітету держави й місцевого самоврядування [86, с. 183].

Для з'ясування сутності непрямих податків, варто визначити, що являє собою податок взагалі. Адам Сміт у праці «Дослідження про природу та причини багатства народів», визначив податок як тягар, накладений державою у формі закону, який передбачає і його розмір, і порядок сплати [77, с. 630]. Науковець Ісаєв А.А. у праці «Очерк теории и политики налогов», визначав податки, як обов'язкові платежі приватних господарств, що покривають загальні видатки держави й самоврядування [60, с. 25].

Відомий представник фінансового права Янжул І.І. визначив податки, як односторонні економічні «пожертвування» громадян, які справляє держава для задоволення необхідних суспільних потреб та витрат [86, с. 240]. Пізніше під податками почали розуміти примусові збори, що стягує державна влада з окремих господарюючих осіб або господарств для покриття здійснюваних нею видатків або для досягнення будь-яких цілей економічної політики без надання платникам соціального еквівалента податку [78, с. 69].

Сучасна наука фінансового права під податком розуміє обов'язковий, індивідуально безоплатний платіж до бюджету, що сплачують фізичні та юридичні особи в порядку та строки, визначені податковим законодавством [69, с. 8].

Кучерявенко М.П. під категорією податок визначає форму примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, які реалізують свій податковий обов'язок, що на підставі закону (або акта органу місцевого самоврядування) вноситься до бюджету відповідного рівня і виступає як обов'язковий, безумовний, нецільовий, безоплатний, безповоротний, грошовий платіж [63, с. 126].

Податкові форми взаємовідносин суспільства з державою мають різні назви. Так, у Німеччині такі взаємовідносини іменуються *stauer* - підтримка, тобто німецькі науковці розглядають податок як підтримку, яку надає держава своїм громадянам. У Великій Британії податок називається *duty* – борг (зобов'язання). Законодавство США називає податок *tax* – такса. Закон про оподаткування Франції визначає податок як *impôt* - обов'язковий платіж [70, с. 373; 80, с. 58].

Основним нормативно-правовим актом, який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів є Податковий кодекс України (далі - ПК України) [7]. Відповідно до п. 6.1 ст. 6 ПК України, податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку [7, п. 6.1 ст. 6].

Науковий інтерес становлять і класифікації податків. Ст. 8 ПК України визначає види податків та зборів, що встановлюються в Україні, а саме загальнодержавні та місцеві. Науковці, зокрема, Бех Г.В., Гетманцев Д.О.,

Кучерявенко М.П., Орлюк О.П., Пришва Н.Ю., виділяють різні класифікації податків:

1) залежно від компетенції органу, який вводить у дію податок – загальнодержавні, місцеві. До загальнодержавних податків належать: податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; податок на додану вартість; акцизний податок; екологічний податок; рентна плата; мито [7, ст. 9]. Зазначені податки встановлюються виключно Верховною Радою України, вводяться виключно ПК України та діють на всій території України. До місцевих податків належать: податок на майно та єдиний податок [7, ст. 10]. Вичерпний перелік місцевих податків встановлюються Верховною Радою України, вводяться місцевими радами та діють на території окремих регіонів України;

2) залежно від платника – податки з юридичних осіб, податки з фізичних осіб та змішані. Проте, у непрямому оподаткуванні виникає поняття фактичного та юридичного платника податку;

3) залежно від періодичності справляння – разові, систематичні тощо [53, с. 146-148];

4) за формою оподаткування податки класифікують на прямі та непрямі.

Для детальнішого дослідження сутності непрямих податків варто також розглянути ознаки, що притаманні податкам і відрізняють їх від інших обов'язкових платежів. З аналізу п. 6.1 ст. 6 ПК України, можемо зробити висновок, що законодавче визначення поняття «податок» виділяє три основні ознаки податку, що виражають його зміст. Такими принциповими рисами є обов'язковість, безумовність та надходження до відповідного бюджету.

До ознак податку, які відмежовують його від решти обов'язкових платежів, на думку науковців належать: обов'язковість, законодавча форма встановлення податку, індивідуальна безоплатність, безумовність, безповоротність, брак цільового призначення, адресність до бюджету, регулярність. При сплаті податку відбувається перехід права власності, повного господарського відання чи оперативного управління на суму сплачених коштів [74, с. 91; 80, с. 58]. Такої

думки притримуються Воронова Л.К., Злобіна Н.Н., Кучерявенко М.П., Орлюк О.П., Пришва Н.Ю., Сударенко О.В. та інші [52; 59; 63; 70; 74; 80].

Обов'язковий характер податку є однією з найбільш важливих ознак податку. Варто зазначити, що ця риса властива фактично всім платежам податкового характеру (зборам, внескам) й базується на вимозі, закріпленій ст. 67 Конституції України: «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» [1, ст. 7]. Кучерявенко М.П. зазначає, що податковий обов'язок становлять три групи обов'язків: 1 - щодо обліку; 2- щодо нарахування і сплати; 3 – щодо декларування (звітності) [63; 80, с. 61].

Безумовний характер податку означає сплату податку, що припускає, у разі необхідності, забезпечення заходами примусового характеру. Проте, безумовність платежу характеризується тим, що в податках умовою сплати може бути формуванням об'єкта оподаткування. Умовний характер платежу означає, що об'єкт оподаткування існує, але обов'язок по сплаті відповідного платежу виникає при певному юридичному факту [63, с. 129].

Законодавча форма встановлення податку є ознакою податку, що також закріплена Конституцією України. Відповідно до ст. 92 Конституції України, система оподаткування, податки і збори встановлюються виключно законами України [1, ст. 92]. Зазначене конституційне положення конкретизують норми ПК України. Відповідно до п. 9.4 ст. 9 та п. 10.4 ст. 10 ПК України заборонено установлення загальнодержавних та місцевих податків і зборів, які не входять до податкової системи України. Податки та збори в Україні, та пільги їх платникам встановлюють Верховна Рада України, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, сільські, селищні, міські ради і ради об'єднаних територіальних громад, створених згідно із законом та перспективним планом формування територій громад у межах їх повноважень [7, п. 9.4 ст. 9 та п. 10.4 ст. 10; 80, с. 61].

Кучерявенко М.П. пояснює індивідуальну безоплатність податків, як рух коштів від платника податків до бюджету, а також прирівнює до одностороннього характеру його встановлення. Сударенко О.В., характеризуючи таку рису як індивідуальна безоплатність, зазначає що це дві різні риси, які притаманні

податкам. Риси індивідуальної безоплатності пов'язана з відсутністю обов'язку держави щодо надання платникові податків послуг або виконання зустрічних зобов'язань, еквівалентних сплаченим сумам податків. Кошти, які справляють з платників податків у формі податків, держава та органи місцевого самоврядування спрямовують на виконання своїх завдань та функцій, на задоволення публічного інтересу [80, с. 62].

Щодо такої риси податку як односторонність встановлення податків, то підходи до визначення її суті різняться. Злобін Н.Н. визначає, що односторонність встановлення податків була і є виключною прерогативою держави, народ не може винести питання щодо податків навіть на референдум [59, с. 217]. Поряд із цим поза увагою науковця залишилися інші форми безпосередньої демократії, не заборонені щодо податків: обговорення законопроектів, виявлення громадської думки, протести, акції громадської непокори, загальні збори платників податків тощо [80, с. 62].

Соколовська А.М., односторонність встановлення податків, розглядає з позицій ступеня демократичності держави. Вона визначає, що в демократичній державі завдяки демократичним механізмам ухвалення рішень щодо запровадження податків вони перетворюються на добровільне відчуження майна і доходів, що відповідає інтересам суспільства загалом. Одночасно не заперечує практики запровадження деякими державами конституційних заборон щодо проведення референдумів з питань податків [78, с. 34; 80, с. 62]. Доречним є висновок Кучерявенка М.П., що думка суспільства може та має бути врахована, проте не лежить в основі формування системи оподаткування [63, с. 99].

В Україні дозволено усі форми безпосередньої демократії за винятком референдуму щодо законопроектів з питань податків та бюджету. Народ України як єдине джерело влади в Україні реалізував дозволені форми безпосередньої демократії під час прийняття ПК України. Саме ПК України містить посилення на те, що норма вилучена без зазначення нормативно-правового акта, на підставі якого було прийняте відповідне рішення (пп. 14.1.167, 14.1.239 п. 14.1 ст. 14,

п. 53.2 ст. 53, пп. 56.17.7 п. 56.17 ст. 56, пп. 78.1.6, 78.1.10 п. 78.1 ст. 78 тощо) [80, с. 62].

ПК України закріплено обов'язок сплати податків виключно до бюджетів, отже, визначено таку ознаку, як адресність податків та зборів до бюджету. Кошти від сплати податків є винятково джерелом формування бюджетів. Кошти зі сплати податків не можуть бути джерелом формування позабюджетних фондів, а також не можуть акумулюватися на рахунках контролюючих органів [6, ч. 4 ст. 45, ч. 5 ст. 78].

При сплаті податків має місце перехід права власності, повного господарського відання та оперативного управління на частину майна платника податків. У науковій літературі переважно міститься ознака переходу права власності на майно. Проте майно державних підприємств перебуває у державній власності та може бути закріплене за ними на праві господарського відання або оперативного управління, тому правильніше, як зазначають Н.Ю. Пришва, О.П. Орлюк, визначати цю рису податку як перехід права власності, повного господарського відання та оперативного управління [69; 80, с. 63].

Майновий характер податку, що передбачає сплату податку у бюджет у грошовій форм. Відповідно до ст. 35 ПК України сплату податків та зборів в Україні здійснюють у грошовій формі (у готівковій або безготівковій формі) у національній валюті України [7, ст. 35]. Проте, у деяких випадках сплата податків допускається і у негрошовій формі, але всі негрошові способи сплати податків є нетиповими й викликані кризою платежів. У деяких країнах і на сьогодні існують винятково натуральні податки – податки, які вносяться речами, послугами або роботами. Так, зокрема, у Лаосі й В'єтнамі сільськогосподарський податок виплачується рисом. Подібна ситуація відбувалася також в Україні до 2003 року – єдиний фіксований податок на сільськогосподарських товаровиробників [80, с. 64].

Кучерявенко М.П., характеризуючи таку ознаку як безповоротність зазначає, що сплата податку не припускає зворотного його повернення. Податок не породжує у держави зустрічного обов'язку стосовно особи, яка його сплатила,

він справляється з метою задоволення потреб суспільства, що можуть бути відокремлені, а іноді й суперечити особистим потребам платника податку. Проявом безповоротності є ситуація, коли податок підлягає поверненню тільки у випадку законодавчо встановленої пільги (наприклад, ст. 166 ПК України), у випадку неправильно його сплати до бюджету (ст. 43 ПК України) або незаконного справляння [63, с. 132].

Разом з тим, щодо безповоротності податку вважаємо за доцільне звернути увагу на непрямі податки, а саме на бюджетне відшкодування податку на додану вартість. Згідно з пп. «б» п. 200.4 ст. 200 ПК України, при від'ємному значенні суми податку, така сума підлягає бюджетному відшкодуванню за заявою платника у сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів/послуг у попередніх та звітному податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг або до Державного бюджету України, в частині, що не перевищує суму, обчислену відповідно до п. 200-1.3 ст. 200-1 ПК України на момент отримання контролюючим органом податкової декларації, на поточний рахунок платника податку та/або у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету [7, пп. б п. 200.4 ст. 200].

Враховуючи вищезазначене, податок можна визначити як обов'язковий, індивідуально безоплатний та безумовний, регулярний грошовий платіж до державного та/або місцевого бюджетів, що справляється із суб'єктів, які мають податковий обов'язок (платники податків та податкові агенти) в порядку та строки, визначені в Податковому кодексі України [80, с. 63].

Підсумовуючи вищевикладене, можемо зробити висновок, що загальними ознаками податків, зокрема непрямих, є:

- обов'язковість, яка закріплена на рівні Конституції України і передбачає обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку та розмірах, встановлених законом;
- законодавча форма встановлення податку, що передбачає встановлення податків виключно законом;

- безумовність, що передбачає сплату податків без будь-яких зустрічних умов з боку держави чи органів місцевого самоврядування;
- нецільовий характер податку, що передбачає зарахування податку до загального фонду державного або місцевого бюджету без заздалегідь встановленої мети його використання;
- безоплатність, що виявляється в відсутності зустрічних зобов'язань з боку держави при сплаті податку. Так, при сплаті мита – платник отримує певну послугу, а при сплаті збору – право користування чимось;
- майновий характер – сплата податку, як правило, відбувається у грошовій формі;
- перехід права власності, повного господарського відання та оперативного управління на частину майна платника податків;
- встановлений порядок сплати податку;
- примусовий платіж, що передбачає можливість державного примусу в процесі оподаткування [80, с. 57-64].

Для більш детального розуміння сутності непрямих податків, пропонуємо розглянути їх через призму елементів податку, тобто обов'язкових складових частин правового механізму оподаткування.

Відповідно до ст. 7 ПК України, під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: 1) платники податку; 2) об'єкт оподаткування; 3) база оподаткування; 4) ставка податку; 5) порядок обчислення податку; 6) податковий період; 7) строк та порядок сплати податку; 8) строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку [7, ст. 7].

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

Кожний з платників податків може бути платником податку за одним або кількома податками та зборами [7, ст. 15].

При визначенні податкового статусу конкретного платника враховуються два критерії – резиденство і територіальність. Різне об'єднання цих критеріїв породжує неоднаковий податковий режим і часто є основою проблеми подвійного оподаткування [63, с. 161].

Однією із відмінних рис непрямого оподаткування є розмежування формального та реального платників податків. Це зумовлюється відсутністю у прямому оподаткуванні законодавчо визначеної процедури перекладення платежу від фактичного та юридичного платника. Хоча, зауважимо, що перекладення має місце і при прямому реальному оподаткуванні, проте воно є менш помітним та не закладається законодавцем при введенні податку.

У правовідносинах із сплати прямого податку вступають, як правило, дві сторони - держава та платник, правовідносини із сплати непрямого податку є тресторонніми. До складу сторін таких відносин включається також і фактичний платник податку – споживач, однак його участь є обмеженою та полягає у сплаті податку в вартості відповідного товару [49].

Також варто зазначити, що платником (формальним) непрямих податків можливо стати лише після відповідної реєстрації. Тоді як при прямому оподаткуванні реєстрація платником певного податку не є обов'язковою. Отже, можемо виділити таку ознаку платників непрямих податків як обов'язкова реєстрація.

Прямі податки безпосередньо орієнтовані на платника (його доходи, майно), тоді як непрямі – на об'єкт [57, с. 87]. Разом з тим, на думку Янжула І. І. «якщо звернути увагу на дії держави при оподаткуванні, які спрямовані на те, щоб привести у відповідність податковий тягар з платоспроможністю платника, то виявляється, що самі дії платника дають можливість зробити висновки щодо його платоспроможності. Споживання платником певного предмета є ознакою існування в його доході податковоспроможних частин, і ставить податок у залежність від його споживання» [86, с. 423].

Визначаючи сутність непрямих податків, варто розглянути думку професора В. Лебедева: «...різниця, яка існує між прямими і непрямими податками, полягає в ознаках податкової спроможності і податкового обов'язку У першому випадку «особа має такий-то дохід; відповідно може заплатити стільки-то», у другому випадку «особа має такий-то предмет, значить у неї є кошти для купівлі, і відповідно можна передбачувати деяку податкову спроможність»» [64, с. 158]. Отже, можемо виділити ще одну ознаку непрямого оподаткування, а саме непрямі податки справляються при опосередкованому встановленні платоспроможності.

Виходячи із вищезазначеного можемо виділити таку особливість непрямого оподаткування, як розмежування фактичного (реального) та юридичного (формального) платника податку. Тобто при непрямому оподаткуванні юридично визначеним (формальним) платником є продавець, який водночас виступає посередником між реальним платником та державою.

Об'єктами оподаткування і об'єктами, пов'язаними з оподаткуванням, є майно та дії, у зв'язку з якими у платника податків виникають обов'язки щодо сплати податків та зборів [7, абз. 3 п. 63.3 ст. 63]. Отже, при непрямому оподаткуванні дії платника податків, зокрема купівля товарів/послуг, зумовлюють виникнення обов'язків щодо сплати податків. Так, К.Г. Рау, стверджував: «суть непрямих податків полягає в тому, що вони радше «падають» на яку-небудь дію, факт ніж на особу» [75].

Відповідно до ст. 22 ПК України, об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку [7, ст. 22].

Американський фінансист Р.Елі зазначав: «непрямі податки справляються тоді, коли про існування об'єкта оподаткування або джерела податків знають не за прямою його оцінкою, а за непрямими ознаками. Так, ознакою, що відрізняє пряме та непряме оподаткування є різниця в юридичних об'єктах оподаткування,

як елемента податку - коли при прямому оподаткуванні об'єктом завжди є речі або дохід, а непрямого оподаткування - операції або дії» [105].

Отже, непрямі податки орієнтовані на об'єкт оподаткування, тобто на певні операції. У випадку прямого оподаткування, податки орієнтовані на самого платника (його майно, дохід, прибуток, тощо). Зокрема, об'єктом оподаткування податком на додану вартість, відповідно до пп. 14.1.191 п. 14.1 ст. 14 ПК України, визначаються операції платників податку з постачанням товарів, постачання послуг, ввезення товарів на митну територію України, вивезення товарів за межі митної території України, постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом [7, пп. 14.1.191 п. 14.1 ст. 14].

У свою чергу, об'єктом оподаткування податком на прибуток згідно з пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПК України, є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього Кодексу [7, пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134].

З аналізу наведених норм, можемо зробити висновок, що податок на додану вартість належить до непрямих податків, оскільки податок орієнтований на операції з товарами та послугами. Податок на прибуток в свою чергу належить до прямих податків, оскільки об'єктом оподаткування є прибуток підприємства.

Згідно зі ст. 23 ПК України, базою оподаткування визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування. База оподаткування - це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання [7, ст. 23].

Також, критерієм, що розмежовує пряме та непряме оподаткування є форма включення податків до вартісних (інших характеристик) об'єкта оподаткування.

Так при прямому оподаткуванні податки включаються до бази оподаткування. Натомість, при непрямому оподаткуванні податки включаються до вартості операцій (постачання послуг, товарів, реалізація тощо) безпосередньо як окрема складова [51, с. 30].

Вивчення чинного законодавства дозволяє зробити висновок, що фактично зміст доданої вартості як об'єкта оподаткування зводиться до вартісної оцінки реалізації товарів, робіт, послуг. У випадку оподаткування ПДВ, базою оподаткування виступає вартість обороту, яка має динамічний характер і виражає приріст вартості, її збільшення, що досягнуте саме на певному етапі обороту [63, с. 206-207].

Відповідно до ст. 25 ПК України, ставкою податку визнається розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування [7, ст. 25]. Ставка податку при непрямому оподаткуванні відіграє здебільшого економічне значення ніж правове. Збільшення ставок непрямих податків призводить до зниження купівельної спроможності й обмеження споживання товарів та послуг.

Відповідно до ст. 31 ПК України, строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством. Податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається не сплаченим своєчасно. Момент виникнення податкового обов'язку платника податків, у тому числі податкового агента, визначається календарною датою [7, ст. 31].

На думку Пепелява С.Г.: «розрізнити прямі і непрямі податки також варто за моментом справляння податку, тобто виникнення податкового зобов'язання зі сплати податку. Так, прямі податки сплачуються в момент придбання або накопичення матеріальних цінностей, тоді як непрямі – в момент витрачання матеріальних благ» [73, с. 23].

Підсумовуючи вищевикладене можемо зробити висновок, що правовідносини при непрямому оподаткуванні є тристоронніми та включають юридичного платника, фактичного платника і державу. Об'єктом оподаткування є операції або дії, тобто це може бути постачання товарів, надання послуг, операції з окремими групами товарів тощо. Отже, при непрямому оподаткуванні оподатковується не певна річ чи майно, а рух цих речей, майна чи послуг.

Поряд із перерахованими вище ознаками податків, в процесі справляння непрямих податків можемо виділити спеціальні ознаки:

- непрямі податки є загальнодержавними та внутрішньодержавними податками;
- об'єктом оподаткування виступає вартість руху/обороту товару, роботи, послуги;
- непрямі податки входять як елемент у ціну реалізації товару, роботи, послуги;
- при непрямому оподаткуванні відбувається перекладення обов'язку щодо сплати податку від формального до реального платника;
- платники непрямих податків підлягають обов'язковій реєстрації.

Враховуючи зазначені ознаки непрямих податків, приходимо до висновку, що непрямі податки – це загальнодержавні податки, які справляються відповідно до норм податкового законодавства, входять у ціну реалізації товару, роботи, послуги та сплачуються юридично визначеним платником, тоді як реальну сплату податку здійснює споживач товару, послуги.

1.2. Генеза правового регулювання непрямих податків

Для того, щоб дослідити сутність непрямих податків, варто їх розглядати у співвідношенні з прямими податками у процесі їх становлення та розвитку.

Непрямі податки є однією із найбільш суперечливих категорій, як в правовій так і в економічній науці. У процесі справляння непрямих податків

проявляється сутність податку, що дає можливість вивчати податок одночасно як правове, економічне та політичне явище. Непрямі податки протягом останніх століть є спірним явищем різних суперечливих концепцій, поглядів, ідей та рухів [53, с. 7].

У XVII столітті Д. Локк запропонував розподілити податки на прямі та непрямі, взявши за основу критерій перекладання обов'язку щодо сплати податку, який базувався на співпадінні або не співпадінні в одній особі фактичного та юридичного платника. Теорія Д. Локка не була сприйнята його сучасниками, але з плином століть фінансисти знову почали використовувати критерій перекладення обов'язку щодо сплати податку для класифікації податків на прямі та непрямі [86, с. 265]. Так, Лебедев В.О. наприкінці XIX століття зазначав, що критерієм поділу податків на прямі та непрямі є наявність або відсутність посередника між платником та державою [64, с. 208].

Фізіократи, дотримувалися думки, що лише земля дає чистий дохід, і лише він може бути джерелом податків, вважали прямим податком тільки поземельний. Усі інші податки називали непрямыми, оскільки такі податки повинні, зрештою, «лягти на землю». Так, Ф. Кене, голова фізіократів, зазначаючи про дію різних податків, вживає термін «прямий» та «непрямий» податок. Прямим податком він вважає лише той, який справляється безпосередньо з чистого земельного доходу, усі інші податки, в тому числі особисті, промислові і податки на доходи від грошових капіталів – непрямі. Послідовники поглядів фізіократів є Анн-Роберт-Жак Тюрбо, який стверджував, що можливі лише три форми оподаткування: прямий податок на землю, прямий податок з осіб і непрямий податок або оподаткування споживання. Податок з осіб, на думку Тюрбо, суперечить здоровому глузду, оскільки є особи, які нічого не мають. Податки на споживання, вважав він, також несправедливі і обтяжливі [53, с. 29].

Науковий інтерес становить думка французького економіста А. Делатура щодо перекладеності непрямих податків: «для деякого прями податки це ті, за допомогою яких законодавець прямо звертається до тих, кого він хоче оподаткувати, непрямі – ті, якими він намагається оподаткувати платників через

посередників, розраховуючи на перекладність». Такого погляду дотримувався і німецький учений А. Вагнер: «прямими податками є податки, платниками яких, за наміром законодавця, повинні бути і особи, які їх остаточно сплачують; при непрямих податках, навпаки, особи, що сплачують їх безпосередньо, не повинні бути їх остаточно платниками, а повинні перекласти їх на інших». Цю ж точку зору поділяв і англійський вчений Дж. Стюарт Мілль. Поряд із критерієм перекладності він ставив критерій наміру законодавця [105].

Німецький економіст Геккель, одним із перших, обґрунтував критерій поділу податків на прямі та непрямі. Попередники намагалися класифікувати податки за критерієм оподаткування майна або дій, наприклад прямі податки – це податки на майно, непрямі податки – це податки на дії, вчинки, або споживання. Геккель розмежував оподаткування майна і прибутків – прямими податками, та оподаткування витрат і споживання – непрямими податками [53, с. 37]. Отже, можемо виділити ще одну особливість непрямих податків – оподаткування витрат та споживання.

М.П. Кучерявенко пропонує для розмежування прямих та непрямих податків два критерії. По-перше, це зміст поняття платника податку, співвідношення поняття особи, що безпосередньо перераховує податок у бюджет (формального платника) та особи, чиї кошти перераховуються в бюджет у якості суми, еквівалентній податковому обов'язку (фактичного платника). «Саме критерій співпадіння юридичного та фактичного платника є одним із основних при розмежуванні платежів на прямі та непрямі. При прямому та непрямому оподаткування фактичний та юридичний платники співпадають, при непрямому – ні» [63, с. 146].

Іншим критерієм розмежування прямих та непрямих податків є їх участь в утворенні ціни. Прямі податки є об'єктивними елементами витрат платника та повинні включатися до ціни на стадії виробництва, непрямі податки реалізуються тільки на стадії реалізації товару, як надбавка до ціни виробництва товару, робіт, послуг [82, с. 232; 55, с. 185; 63, с. 146].

Варто також зазначити, що твердження науковців, мислителів щодо прямого та непрямого оподаткування, їх позитивних та негативних рис повинні сприйматися в контексті тих історичних умов, що їх зумовили. Водночас, аналіз думок, підходів та суджень про непрямі податки та у порівнянні їх з прямими податками є дуже важливим для глибшого усвідомлення та розуміння сутності непрямого оподаткування.

Проблема класифікації податків на прямі та непрямі мала неабияке практичне значення у період трансформації численних акцизів в універсальний акциз на початку ХХ століття. Практичне значення у правильній класифікації податків на прямі та непрямі полягає не тільки у розумінні сутності цих видів оподаткування, а й виявити деякі відхилення законодавця від визначених наукою критеріїв [53, с. 24].

Чинне законодавство не містить чіткого переліку, які саме податки належать до непрямих податків. З метою законодавчого закріплення поняття непрямі податки, пропонуємо визначити в ст. 14 ПК України поняття непрямих податків, зазначивши їх головні особливості та виокремити вичерпні види податків, які до них належать. Це у свою чергу відкинуло б дискусії навколо питань віднесення деяких податків до непрямих податків.

Досліджуючи законодавство, що регулює питання справляння податків в Україні, приходимо до висновку, що до непрямих податків належить податок на додану вартість (далі – ПДВ) та акцизний податок [7].

Сьогодні досить складно уявити податкову систему країни без універсального бюджетоутворюючого акцизу – податку на додану вартість, який справляється на території всієї держави. Так, парламент Бахрейну прийняв рішення про впровадження в державі ПДВ з 1 січня 2019 року, ставши третьою країною Перської затоки, яка запровадить на своїй території ПДВ. В Об'єднаних Арабських Еміратах та Саудівській Аравії ПДВ було запроваджено з 01 січня 2018 року [104].

В сучасних умовах інтеграції України до Європейського Союзу, одним із найактуальніших питань реформування податкової системи є удосконалення

оподаткування податком на додану вартість. Наявність податку є однією з обов'язкових умов вступу країн до Європейського Союзу. З метою поповнення державного бюджету податок на додану вартість було введено і в Україні.

1 січня 1992 року Законом України «Про податок на добавлену вартість» від 20.12.1991 було введено ПДВ замінивши, разом з акцизним податком, податок з обігу, який діяв на той час. 3 квітня 1997 року був прийнятий Закон України «Про податок на додану вартість», який регулював справляння ПДВ до прийняття чинного Податкового кодексу [16; 17].

Розвиток правового регулювання суспільних відносин щодо оподаткування ПДВ зазнав найбільшого впливу. Це не могло не привернути увагу багатьох центральних державних органів. Так, на засіданні колегії Рахункової палати України 26 вересня 2006 року відзначалося, що за період дії Закону України «Про податок на додану вартість», який є основоположним у регулюванні адміністрування та відшкодування ПДВ, до нього, станом на 1 липня 2006 року 127 законами було внесено 644 змін та доповнень. Аналіз цих змін і доповнень, проведений фахівцями Рахункової палати, свідчить про непослідовність податкової політики на рівні держави. Різні уряди змінювали її залежно від свого бачення можливостей вирішення поточних проблем та пріоритетів в економіці держави. До закону, зокрема за 2007-2008 роки були внесені зміни десятьма законами України. А якщо врахувати зміни та доповнення, які стосувалися першої редакції Закону, то базові нормативно-правові акти з регулювання податку на додану вартість зазнали близько тисячі змін та доповнень [76, с. 59-60].

Сьогодні справляння ПДВ здійснюється відповідно до розділу V ПК України. Згідно з пп. 14.1.178 п. 14.1 ст. 14 ПК України, ПДВ – непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до ПК України [7, пп. 14.1.178 п. 14.1 ст. 14].

Положеннями податкового законодавства до непрямих податків також віднесено акцизний податок. Акциз – непрямий податок, який встановлюється на певні товари, зараховані законом до підакцизних, який входить у ціну цих товарів [70, с. 462].

В Україні акцизне оподаткування бере свій початок з X століття н.е. Історичні письмові джерела цього часу мають згадки про «медову» данину та «бражне» мито із солоду, хмелю, меду. Саме вони і стали першими підакцизними товарами Київської Русі. Згадка про мито з кожного «хмільного» короба зафіксована у договорі між Великим Новгородським та Тверським князем Ярославом у 1265 році [58, с. 81].

Історично склалося так, що найважливішим підакцизним товаром, що є одним із важливих джерел формування доходу державної казни, було виробництво та реалізація алкогольних напоїв. За часів Богдана Хмельницького акцизи були важливим джерелом доходу Української держави. Було віддано в оренду митні збори на кордонах, доходи з пива, горілки та меду. Транзитний збір з купців, що провозили біле вино та горілку, складав 1 карбованець з куфи – куфвий збір [82, с. 42].

У 1921 році – на початку Нової економічної політики – почалось формування радянської акцизної політики. Було запроваджено акцизи на спирт, пиво, мед, сіль, нафтопродукти, цукор, свічки, каву, цикорій, чай, сурогати чаю тощо. В 1930 році запроваджено податкову реформу у Радянському Союзі та введено податок з обороту, що включав у себе і акцизи на горілку, коньяк, дріжджі, чай, свічки, сірники, парфумерію, косметику тощо [58, с. 81].

В незалежній Україні акцизний податок запроваджено Законом України «Про акцизний збір» від 18.12.1991 №1996-XII та введено у дію з початку 1992 року. В основу оподаткування акцизним податком було покладено практику справляння податку з обороту, а не міжнародну практику акцизного оподаткування. До переліку підакцизних товарів увійшло 27 товарних позицій: алкогольні, тютюнові вироби та предмети розкоші: вироби з хутра та шкіри, автомобільні шини, килими, кришталь, ікра, шоколад тощо. Головним критерієм віднесення до підакцизних товарів було високі ставки з податку з обороту та доходи в бюджет в попередні роки. Платниками акцизного збору були суб'єкти підприємницької діяльності, які реалізують на території України підакцизні товари [18].

26 грудня 1992 року Кабінетом Міністрів України прийнято Декрет «Про акцизний збір» №18-92, який був введений у дію з 01.01.1993 [22]. Систему справляння акцизного податку було дещо змінено, зокрема, платниками акцизного збору визначено суб'єктів підприємницької діяльності, які виробляють або імпортують на митну територію України підакцизні товари.

З часом змінювався перелік підакцизних товарів, то включаючи нові види, то виключаючи вже існуючі, підвищувалася чи знижувалася ставка акцизів на певні об'єкти оподаткування тощо. Так, протягом 1996 року було прийнято низку законів, якими визначено перелік підакцизних товарів та їх ставки. Серед них Закон України «Про ставки акцизного збору та ввізного мита на тютюнові вироби» від 06.02.1996 № 30/96; Закон України «Про ставки акцизного збору та ввізного мита на спирт етиловий та алкогольні напої» від 07.05.1996 № 178/96; Закон України «Про ставки акцизного збору на деякі транспортні засоби та кузови до них» від 24.05.1996 № 216/96; Закон України «Про ставки акцизного збору та ввізного мита на деякі товари (продукцію)» від 11.07.1996 № 313/96 [23-26].

З прийняттям Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI, розпочався новий етап акцизного оподаткування. Так, одним із принципових досягнень ПК України є зміна назви «акцизного збору» на «акцизний податок». Зокрема, відповідно до ст. 1 Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір», акцизним збором визначався непрямий податок на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні, який включається до ціни цих товарів (продукції). Отже, у самому визначенні акцизного збору містилася суперечність, а саме ставився знак рівності між поняттям податок та збір. Відмова від терміну «збір» при визначенні акцизного платежу принципово важлива, оскільки вона повинна включати характер умовної, цільової спрямованості платежу [63, с. 400].

Сьогодні, відповідно до пп. 14.1.4 п. 14.1 ст. 14 ПК України, акцизний податок - непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених податковим законодавством як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції) [7, пп. 14.1.4 п. 14.1 ст. 14].

На думку Кучерявенко М.П.: «аналізуючи законодавче визначення акцизного податку виникає низка дискусійних питань. Некоректним є акцент на тому, що даний податок включається в ціну підакцизних товарів (продукції), оскільки це характерно для будь-якого податку і тому не обов'язково це підкреслювати як особливість акцизного податку. У визначенні вже акцентовано, що це податок на споживання й у процесі ціноутворення вони не просто стосуються ціни товару (продукції), а ціни реалізації товарів (продукції)» [63, с. 401].

З урахуванням вищезазначеного можемо зробити висновок, що відповідно до податкового законодавства до непрямих податків належить податок на додану вартість та акцизний податок. З метою законодавчого закріплення поняття непрямі податки, пропонуємо визначити в ст. 14 ПК України поняття непрямих податків, зазначивши їх головні особливості та виокремити вичерпні види податків, які до них належать. Це у свою чергу відкинуло б дискусії навколо питань віднесення деяких податків до непрямих податків.

Розвиток правового регулювання непрямих податків можна поділити на декілька етапів:

- перший етап (1991-1996) – запровадження непрямих податків: акцизного збору та податку на додану вартість;
- другий етап (1996-2010) – прийнято Закон України «Про податок на додану вартість» та низку законів щодо акцизного збору, що змінювали перелік об'єктів оподаткування та їх ставки;
- третій етап (2010-2015) – уніфікація правових норм щодо справляння податку на додану вартість та акцизного податку в єдиному нормативно-правовому акті – ПК України, також принципова зміна назви «акцизного збору» на «акцизний податок»;
- четвертий етап (2015-сьогодні) – введення електронного адміністрування непрямих податків, зокрема електронного адміністрування податку на додану вартість та електронного адміністрування реалізації пального.

Правове регулювання непрямих податків в Україні є досить динамічним та нестійким процесом. Непрямі податки, зокрема акцизний податок, є одними з найдавніших податків, що справлялися на території України. Законодавство у сфері справляння непрямих податків зазнає постійних змін, що досить негативно впливає на ефективність справляння непрямих податків.

1.3. Функції, які виконують непрямі податки. Класифікація непрямих податків

Сутність непрямих податків також розкривається через ряд функцій, які вони виконують. Функції податків є похідним від функцій фінансів і виконують такі самі завдання, але значно у вузких межах. Загалом функції податків, зокрема непрямих, можна згрупувати у групи: основні та додаткові.

Група основних функцій включає головну функцію податку – фіскальну та дві загальнофінансові – регулюючу, контрольну. Саме на базі цих функцій будується податковий механізм, і, діючи спільно, вони утворюють цілісний комплекс. Додаткові функції деталізують головні цілі, реалізовані через підсистему основних функцій. Крім того, якщо основні функції обов'язкові для всіх видів податків, то додаткові не обов'язково представлені у всіх податках. Варто також зазначити, що переважна більшість сучасних дослідників теорії оподаткування виділяють головні функції податків: фіскальну та регулюючу. Щодо наявності інших функцій, погляди фахівців можуть відрізнятись [54].

Найважливішою функцією податків є фіскальна (лат. *fiscus* — державна казна). Відповідно до цієї функції податки виконують своє головне призначення — насичення дохідної частини бюджету, доходів держави для задоволення потреб суспільства. У період становлення буржуазної держави ця спрямованість податків вважалася єдиною. Проте, до кінця XIX ст. нова концепція податків розглядає їх як соціальний регулятор, зняряддя реформ, і наприкінці 30-х років XX ст. податки розглядаються вже і як засіб регулювання державних процесів, забезпечення

стабільності функціонування держави. Зокрема, фіскальна функція ПДВ полягає в мобілізації надходжень шляхом справляння даного податку від платників податків до бюджету. Фіскальні переваги ПДВ полягають в його високій дохідності – він має широку податкову базу, і практично кожна особа сплачує цей податок незалежно від того, який дохід одержує [66, с. 83]. Важливо підкреслити стабільність фіскальної функції податків. Це означає, що вони діють на постійній, стабільній основі, забезпечують централізоване справляння податків, співвідношення з витратами бюджетів.

Регулююча функція є своєрідним доповненням фіскальної і торкається як регулювання виробництва, так і регулювання споживання. При цьому регулюючий механізм існує об'єктивно і вплив на платників здійснюється незалежно від волі держави. Дуже часто під регулюючою функцією розуміють лише надання пільг окремим галузям чи виробникам. Проте, податкове регулювання — більш складний механізм, що враховує не тільки податковий тиск, але і перспективи того чи іншого виду діяльності, рівні прибутковості тощо. Важливою є регулююча функція саме непрямих податків. Регулююча функція податків знаходить свій вияв у диференціації умов оподаткування. Стягуючи податки, держава завжди впливає на поведінку платників - фізичних і юридичних осіб. Держава може встановлювати різні умови оподаткування для різних категорій платників, для здійснення одних і тих самих видів діяльності на окремих територіях [67, с. 71].

Сутність регулюючої функції полягає в перерозподілі вартості валового національного продукту між державою та платниками податків для задоволення публічного інтересу. Антонова М.Є. вважає, що в межах регулюючої функції держава використовує в першу чергу: диференціацію податкових ставок, прогресивне оподаткування, різні види податкових пільг, введення неоподаткованого мінімуму, відрахування з податкової бази, амортизаційну політику [107].

Також варто зазначити, що за допомогою податків можна регулювати не лише економічну активність платників, а й інші аспекти їх життя. Так, професор

Джейн Фрекнелл-Хагз розглядає вплив додаткового оподаткування тютюнових виробів на їх споживання. Логічним є висновок, що додаткове оподаткування є дієвим засобом в руках держави в цілях зменшення кількості осіб із хворобами, викликаними тютюнопалінням, адже доступність - не останній аргумент для рішення особи позбутися шкідливої звички. Така ж ситуація спостерігається із підвищенням акцизів на алкогольні напої [107].

Контролююча функція податків реалізується в процесі справляння податків при регламентації державою фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій, одержанні доходів громадянами, використанні ними свого майна, дотримання фінансової дисципліни [70, с. 375]. Також контролююча функція допомагає оцінити раціональність, збалансованість податкової системи та кожної складової окремо [63, с. 144]. Разом з тим, на думку Іванова Ю., Кучерова І.І., контролюючу функцію доцільніше розглядати не як функцію податків, а як функцію відповідних контролюючих органів [53, с. 28-29; 62, с. 63].

Додаткові функції утворюють підсистему, що включає наступні функції:

- розподільна – виражає сутність податків як особливого централізованого інструменту розподільних відносин. Кучерявенко М.П. розглядає розподільну функцію як відбиття фіскальної: «наповнити скарбницю, потім розподілити отримані кошти». У процесі розподілу пов'язана з регулюючою, особливо при непрямому оподаткуванні. Непрямі податки (акцизний податок), регулюючи споживання, створюють основи для перерозподілу коштів одних платників на користь інших. Також розподільна функція дає змогу перерозподілити частину доходів та спрямувати його на загальні потреби. У держави з'являється можливість фінансувати соціальні потреби населення, що потребують соціальної підтримки;

- стимулююча (дестимулююча) - підфункція регулюючої. Орлюк О.П. зазначає, що стимулююча функція визначає орієнтири для розвитку та розгортання виробничої діяльності. Податкове стимулювання реалізується в межах державної економічної політики, яка складається зі структурної, інноваційної, цінової, фінансово-кредитної, зовнішньоекономічної, соціальної

політики і політики у сфері праці, зайнятості тощо. На противагу стимулюванню процесів виступає податкове дестимулювання. Дестимулювання полягає у створенні значних перешкод у певній економічній діяльності та включає підвищення ставок податку, відміну податкових пільг, ускладнення адміністрування тощо. До податково дестимулювання можна також віднести прогалини та колізії податкового законодавства;

- накопичувальна – є узагальненням усіх вищезазначених функцій та тісно пов'язана із стимулюючою, але орієнтована на кінцевий результат, визначає мету діяльності й має статичний характер[53; 63; 70; 73].

Особливої уваги слід приділити дослідженню питання реалізації акцизним податком, зазначених вище, функцій, серед яких необхідно виділити фіскальну й регулюючу. Акцизний податок досить специфічно поєднує у собі ці дві спрямованості податкового впливу на суспільне виробництво. Шляхом застосування фіскальної функції податків мова йде про наповнення доходної частини бюджетів, тоді як регулююча функція спрямована переважно на перерозподіл суспільного продукту, корегування ціноутворення та регулювання відповідних функцій держави. Кучерявенко М.П. зазначає, що «регулююча функція трохи перевалює над фіскальною» [63, с. 354]. Виходячи з даного твердження можна зазначити, що доходи бюджетів складно уявити без акцизних надходжень, проте цінова надбавка на стадії реалізації у формі акцизного податку в змозі створити бар'єр у доступності того чи іншого товару для цілих верств населення.

Також, за допомогою підвищення ставок акцизного податку, можливе здійснення підтримки вітчизняного товаровиробництва, і навпаки, для доповнення вітчизняного ринку відсутніми товарами використовується механізм зниження ставки податку. Сутність регулюючої функції полягає також у можливості обмеження споживання деяких видів товарів, як наприклад, здійснення непрямого впливу на товаровиробників, що виготовляють та реалізують суспільно небезпечні види товарів (такі як алкогольні та тютюнові вироби) [107].

Цікавою є думка англійського філософа Бернарда Мандевіля щодо доцільності податків на розкіш: «Обман, роскошь и тщеславие должны существовать, ибо мы получаем от них выгоды. Одна добродетель не может сделать народы процветающими». Одним із аргументів на користь податків на розкіш, з соціальної і фіскальної точки зору є наступний: «з високо платоспроможних людей легше збирати податки» [48, с. 68].

На думку Гетьманцева Д.О. «саме тому акцизи на алкоголь і тютюн одержали назви «sin taxes» (податки на гріх) або «sumptuary taxes» (податки на примхи), оскільки держави оподатковують зазначені товари за принципом «if you cannot ban them, tax them» (якщо ви не можете заборонити їх, оподаткуйте їх). Проте, у цьому контексті виникає деяка моральна колізія. З одного боку, держава, оподатковуючи товари, обмежує їх споживання, а з іншого стає зацікавленою у збільшенні виробництва (а отже, і споживання) відповідної продукції, з метою підвищення відповідних надходжень до бюджету» [53, с. 404].

Обмежена сфера застосування акцизних податків має свої переваги порівняно з універсальними непрямими податками при вирішенні специфічних проблем податкової системи, які полягають як в узгодженні чинної системи оподаткування, з основними нормативними принципами оподаткування, так і в задоволенні певних економічних та соціальних інтересів [72, с. 147]. До таких можна віднести: спрощена система адміністрування податків; стимулювання певної поведінки (як у випадку оподаткування акцизом договорів щодо передачі права власності цінних паперів, укладених не на акціонерній біржі).

Науковий інтерес, також, становить питання класифікації непрямих податків. У науці фінансового права існують різні критерії класифікації непрямих податків. Так, Педь І.В. пропонує наступні критерії для класифікації непрямих податків. За сферою застосування непрямі податки поділяються на універсальні та специфічні. Основна відмінність полягає у способі закріплення об'єкта оподаткування. Так, універсальними є непрямі податки, які оподатковують всі види товарів і послуг, крім тих, які прямо не передбачені законодавством [71, с. 12-14].

На сьогодні у світі виділяють декілька видів універсальних непрямих податків: податок з продажів, який сплачується виробниками (manufacturer's sales tax, MST); податок з продажів, який сплачується оптовими торговцями (wholesale sales tax, WST); податок з продажів, який сплачується роздрібними торговцями (retail sales tax, RST); податок з оборотів (turnover tax); податок на додану вартість (value added tax, VAT) [53, с. 80]. Універсальним непрямим податком в Україні є податок на додану вартість.

Специфічні непрямі податки оподатковують лише ті товари чи послуги, які прямо передбачені законодавством, тобто мають специфічну сферу застосування – сфера споживання конкретного товару [63, с. 406]. Специфічним непрямим податком за законодавством України є акцизний податок. Акциз є найпоширенішим державним непрямим податком на певні види товарів (предмети розкоші, тютюн, алкогольні напої та інше), які справляють з виробників чи продавців товарів, та має загальнобюджетне значення.

За механізмом справляння непрямі податки поділяються на: одностадійні та багатостадійні. Одностадійні податки справляються одноразово на певному етапі товарообігу, до такого виду податків належить акцизний податок. Багатостадійні податки підлягають оподаткуванню на кожному етапі реалізації товару (послуги), наприклад, ПДВ [68].

Непрямі податки також класифікують за критерієм кумулятивності або наявності каскадного ефекту. Кумулятивними або каскадними називають непрямі податки, при справлянні яких повторно оподатковуються товари (послуги) на кожному етапі їх обороту. Некумулятивні (некаскадні) непрямі податки, виключають можливість повторного оподаткування товарів (послуг) забезпечуючи однакові податкові надходження за однаковими товарами і послугами незалежно від кількості етапів їх обігу на шляху від виробника до споживача. ПДВ та акцизний податок є некумулятивними непрямими податками [68, с. 69].

Кучерявенко М.П., характеризує об'єкт оподаткування акцизним податком зазначає, що законодавцем розмежовано категорії «об'єкт» та

«предмет» оподаткування. До предмету оподаткування належать підакцизні товари, тобто предмети матеріального світу, а до об'єктів оподаткування – операції з підакцизними товарами, при здійсненні яких у платника виникає обов'язок зі сплати податків [63, с. 402].

Отже, непрямим податкам притаманні загальні та додаткові функції податків, до яких належать: фіскальна, регулююча, контрольна, розподільна, стимулююча (дестимулююча), накопичувальна. Найхарактернішим для непрямих податків є виконання фіскальної функції, оскільки податок на додану вартість і акцизний податок є бюджетоутворюючими. Сутність регулюючої функції полягає також у можливості обмеження споживання деяких видів товарів, як наприклад, здійснення непрямого впливу на товаровиробників, що виготовляють та реалізують суспільно небезпечні види товарів.

Класифікація непрямих податків здійснюється за декількома критеріями: за сферою застосування – універсальні (ПДВ), специфічні (акцизний податок); за механізмом справляння – одностадійні (акцизний податок), багатостадійні (ПДВ); наявності каскадного ефекту (кумулятивність) – при оподаткуванні акцизним податком та ПДВ відсутній каскадний ефект.

Функції, які притаманні непрямим податкам та класифікація непрямих податків дає змогу виокремити особливості непрямих податків. Непрямі податки утворюють окрему систему оподаткування у податкових системах різних держав та забезпечують стабільність податкових надходжень до бюджету. Також дослідження непрямих податків, їх особливостей, переваг та недоліків дозволить ефективніше реалізовувати бюджетну та податкову політику держави.

РОЗДІЛ 2

ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ СПРАВЛЯННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ

2.1. Загальна характеристика юридичного складу податку на додану вартість

Податок на додану вартість займає особливе місце в податковій системі України, оскільки надходження від його сплати займають питому вагу у Державному бюджеті України. Дослідженню правового регулювання податку на додану вартість присвячені праці багатьох науковців, зокрема Андрійчук Ю.А., Бех Г.В., Воронової Л.К., Кучерявенка М.П., Орлюк О.П., Пришви Н.Ю. Сударенко О.В., Шаренка М.С. та інші.

Відповідно до пп. 14.1.178. п. 14.1. ст. 14 ПК України, податок на додану вартість - непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V цього Кодексу [7, пп. 14.1.178. п. 14.1. ст. 14]. Отже, механізм справляння податку на додану вартість визначений Розділом V «Податок на додану вартість» ПК України. Зазначений розділ розроблений відповідно до вимог Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість (далі – Директива № 2006/112/ЄС) [2].

Бех Г.В. у дисертації «Правове регулювання непрямих податків в Україні», яка була захищена у 2001 році, виділяє основні та додаткові елементи правового механізму податку на додану вартість: «до основних елементів належить: платник, об'єкт та ставка, до додаткових - податкові пільги, обрахування податку, дата виникнення податкового обов'язку та сплати податку, надходження коштів від податку на додану вартість» [49].

Одним із головних питань при дослідженні правового механізму справляння податку є визначення платника податку на додану вартість. Саме в непрямих податках, і особливо, при регулюванні податку на додану вартість - це один з найскладніших моментів. Пояснюється дане положення тим, що в цьому випадку

виникає поєднання двох близьких, але неоднозначних категорій: формального та реального платника податку. Зазначене твердження і є однією з головних ознак, що характеризує ПДВ як непрямий податок.

Варто зазначити, що ПК України не містить визначення поняття платників ПДВ, натомість відповідно до ст. 180 ПК України платниками ПДВ є:

- 1) будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку;
- 2) будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку;
- 3) будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України;
- 4) особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;
- 5) особа - управитель майна, яка веде окремий податковий облік з податку на додану вартість щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна;
- 6) особа, що проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна;
- 7) особа, що уповноважена вносити податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності, що перебувають у підпорядкуванні платника податку;
- 8) особа - інвестор (оператор), який веде окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції.

Слід зазначити, що поняття «особа» для цілей оподаткування податком на додану вартість має широке значення. Так, згідно з пп. 14.1.139 п. 14.1. ст. 14 ПК України, особа для цілей оподаткування ПДВ - будь-яка із зазначених нижче осіб:

- а) юридична особа, створена відповідно до закону у будь-якій організаційно-правовій формі, у тому числі підприємство з іноземними інвестиціями;
- б) фізична особа - підприємець;
- в) юридична особа, фізична особа, фізична особа - підприємець, яка ввозить товари на митну територію України;
- г) постійне представництво;
- г) інвестор (оператор) відповідно до угоди про розподіл продукції, на якого покладено ведення податкового обліку з податку на додану вартість за угодою про розподіл продукції.

Отже, можемо зробити висновок, що формальними платниками податку на додану вартість є юридичні особи; фізичні особи-підприємці; юридичні особи, фізичні особи-підприємці, фізичні особи, що ввозять товари на митну територію; постійне представництво нерезидента.

З урахуванням наведеного вище та з метою покращення законодавства, вважаємо недоцільним розміщення уточнення терміну «особа» в ст. 14 Визначення понять, оскільки воно розраховано виключно для цілей розділу V ПК України, а також таке розміщення створює додаткові незручності. Пропонуємо пп. 14.1.139 п. 14.1 ст. 14 ПК України виключити, а його положення викласти в статті 180, доповнивши її пунктом 180.5.

Шаренко М.С. зазначає: «застосування примусу до платника податку на додану вартість має свої особливості. Вони обумовлюються тим, що особа, яка фактично сплачує цей податок – фактичний платник, реалізує обов'язок автоматично, оскільки цей платіж включений у ціну реалізації; це унеможливорює застосування до неї примусу. Водночас особа, яка перераховує отриманий від покупця податок – формальний платник, є тим суб'єктом, до якого застосовується примус у разі порушення процедури передачі таких коштів державі» [85].

Отже, згідно з нормами законодавства, платниками податку на додану вартість є кінцеві споживачі товарів та послуг, що і є характерною особливістю даного виду податку. Проте, якщо звернути увагу на положення ст. 180

ПК України, то приходимо до висновку, що розмежування формального та реального платника податку на додану вартість не завжди є особливістю платника цього податку. Адже, законодавством України допускаються випадки, коли при сплаті ПДВ формальний і фактичний платник співпадають. Зокрема, при ввезенні товарів на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню - це особа, що ввозить товари, а у випадках постачання послуг нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України – це отримувач послуг.

Реєстрації платником ПДВ та анулювання реєстрації регулюється статтями 181-184 ПК України та Положенням «Про реєстрацію платників податку на додану вартість» затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 14.11.2014 №1130 [39]. Законодавством передбачена добровільна та обов'язкова реєстрація платником ПДВ [7].

Обов'язкова реєстрація платником податку на додану вартість передбачена ст. 181 ПК України, відповідно до якої, якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з цим розділом, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 000 000 гривень (без урахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) [7, ст. 181].

Слід зазначити, що обов'язкова реєстрація платників податку на додану вартість, на відміну від їх обліку, має здійснюватись лише тоді, коли виникає обов'язок стосовно саме цього платежу.

Добровільна реєстрація платником ПДВ передбачена ст. 182 ПК України та зазначено якщо особа, яка відповідно до п. 181.1 ст. 181 цього Кодексу не є платником податку у зв'язку з тим, що обсяги оподатковуваних операцій відсутні або є меншими від встановленої зазначеною статтею суми, вважає за доцільне

добровільно зареєструватися як платник податку, така реєстрація здійснюється за її заявою [7, ст. 182]. Отже, якщо особа має намір стати платником податку на додану вартість, навіть коли в неї немає обов'язку щодо цього податку, вона може добровільно зареєструватись платником ПДВ.

Анулювання реєстрації платником ПДВ здійснюється за заявою платника або за самостійним рішенням контролюючого органу. Анулювання реєстрації платника податку відбувається за наявності підстав визначених ст. 184 ПК України [7, ст. 184]. Серед визначених законодавством підстав, виключно платнику належить право анулювання реєстрації платника ПДВ якщо загальна вартість оподатковуваних товарів/послуг за останні 12 календарних місяців була меншою одного мільйона гривень.

Механізм сплати податку фактичним та формальним платником, можна сформулювати наступним чином: реальним платником (покупцем товару, послуги) сплачується податок при купівлі товару, послуги за його кошти; формальний платник (постачальник товарів, послуг) отримує кошти від реального платника та сплачує податок до бюджету. Проте, варто зазначити, що у розумінні ПК України, платником податку на додану вартість є формальний платник, який безпосередньо здійснює сплату податку до бюджету.

Отже, пропонуємо наступне визначення платника податку на додану вартість. Платники податку на додану вартість – це юридичні особи, фізичні особи-підприємці, фізичні особи - резиденти та нерезиденти, які зареєстровані як платники податку на додану вартість та здійснюють операції, що є об'єктом оподаткування.

Поняття об'єкта оподаткування ПДВ закріплено ст. 185 ПК України. Як зазначає Кучерявенко М.П., законодавче регулювання поняття об'єкта оподаткування ПДВ має кілька особливостей. По-перше, ПК України містить родові визначення об'єкта оподаткування у ст. 22. По-друге, поняття об'єкта оподаткування ПДВ передбачає взаємозв'язок положень ст. 185 та ст. 14, зокрема пп. 14.1.185 та пп. 14.1.191 п. 14.1 ст. 14 ПК України, що визначають поняття постачання товарів та послуг [63, с. 387].

Згідно з ст. 185 ПК України об'єктами оподаткування ПДВ є операції платників податків з:

- а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 цього Кодексу, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;
- б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 цього Кодексу;
- в) ввезення товарів на митну територію України;
- г) вивезення товарів за межі митної території України;
- е) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом [7, ст. 185].

Отже, законодавство розглядає п'ять груп об'єктів оподаткування.

Під постачанням товарів визначається будь-яка передача права на розпоряджання товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду. Постачання послуг – це будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності [7, пп. 14.1.185 та пп. 14.1.191 п. 14.1 ст. 14].

Слід зазначити, що «постачання товарів» та «постачання послуг», визначене ПК України відрізняється від понять «поставка товарів» та «поставка послуг» визначених цивільним та господарським законодавством. Цивільне та господарське законодавство під поставкою визначає виключно поставку товарів, а поняття «постачанням послуг» взагалі не містить, натомість – «надання послуг»,

«підряд» [4, ст. 265; 5, ст. 712 ст. 837]. Відповідно до пп. 5.2. ст. 5 ПК України, у разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення ПК України [7, пп. 5.2. ст. 5].

Сутність правового регулювання податкових правовідносин полягає в оподаткуванні операцій виходячи не з їх правової форми, а з економічного змісту операції. Тому податкове законодавство має свій понятійний апарат, який використовується виключно для цілей оподаткування та регулювання податкових відносин. Деякі поняття, визначені податковим законодавством, можуть використовуватися для цілей оподаткування виключно для конкретного податку [109].

Слід зазначити, що об'єктом оподаткування ПДВ є операції з поставки товарів та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України. Дане правило має величезне практичне значення у випадках експорту або імпорту послуг, а також у випадках поставки товарів нерезидентам без перетину митного кордону України, тобто поставки товарів нерезидентам на митній території України або поставки нерезидентам товарів, які належать резидентам і знаходяться поза митною територією України. Встановлення у зазначених випадках того, що місце надання (поставки) товарів чи послуг знаходиться поза межами митної території України, має наслідком звільнення відповідних операцій від оподаткування ПДВ.

Також, варто зазначити що з метою оподаткування до операцій з ввезення товарів на митну територію України та вивезення товарів за межі митної території України прирівнюється поміщення товарів у будь-який митний режим. Митні режими встановлюються виключно Митним кодексом України та поділяються на такі види: імпорт (випуск для вільного обігу); реімпорт; експорт (остаточне вивезення); реекспорт; транзит; тимчасове ввезення; тимчасове вивезення; митний склад; вільна митна зона; безмитна торгівля; переробка на митній території;

переробка за межами митної території; знищення або руйнування; відмова на користь держави [8, ст.70].

Податковим законодавством також визначено операції, що не є об'єктом оподаткування операції ПДВ - ст. 196 ПК України та операції, що звільнені від оподаткування ПДВ – ст. 197 ПК України.

Порядок визначення бази оподаткування передбачений статтями 188-192 ПК України. Так, відповідно до п. 188.1 ст. 188 ПК України, база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками - суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів) [7, п. 188.1 ст. 188].

Базою оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України, згідно з ст. 190 ПК України, є договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до розділу III Митного кодексу України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів [7, ст. 190].

Наступним обов'язковим елементом юридичного складу податку, що потребує дослідження є ставка податку на додану вартість. Відповідно до п. 193.1 ст. 193 ПК України, ставки податку встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах: 20 відсотків, 7 відсотків, 0 відсотків бази оподаткування та додається до ціни товарів/послуг. Ставки податку на додану вартість мають велике соціальне та економічне значення, оскільки вони впливають на купівельну спроможність та споживання населення.

Світова практика щодо ставок ПДВ показує, що незважаючи на переваги уніфікації, у більшості країн застосовується не одна, а кілька податкових ставок.

Крім базової, використовуються знижені ставки для товарів і послуг, що мають соціальне й культурно-споживче призначення (це стосується продуктів харчування, громадського транспорту, газет, журналів), а в деяких країнах - і підвищені ставки на предмети розкоші або на шкідливі товари (алкоголь, тютюн) [111]. Положеннями Директиви №2006/112/ЄС закріплена базова та знижені ставки податку. Також встановлено, що базова ставка не може бути меншою від 15%, а знижені ставки можуть застосовуватись у кількості однієї, двох не нижче 5% [2, ст. 97-99].

1 березня 2018 року у Верховній Раді зареєстровано проект Закону № 8089 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів щодо зменшення ставки податку на додану вартість, реформування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності та підвищення прозорості розрахункових операцій з урахуванням європейської практики». Зазначеним проектом запропоновано зниження основної ставки ПДВ з 20 % до 16%. При цьому таке зниження ставки ПДВ до 16 % не суперечить Директиві Ради 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість», якою передбачено мінімальну стандартну ставку ПДВ в розмірі 15 % [46].

Обов'язковим елементом кожного податку є також порядок обчислення. Ст. 200 ПК України регламентує порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або відшкодуванню з Державного бюджету України (бюджетному відшкодуванню), та строки проведення розрахунків [7, ст. 200].

Кучерявенко М.П. зазначає, що обчислення величини доданої вартості може здійснюватися двома методами:

- 1) метод додавання заробітної плати і прибутку;
- 2) метод, при якому від повної вартості віднімають вартість сировини, матеріалів і послуг виробничого характеру [63, с. 395].

В Україні, як і в більшості країн світу, податок розраховується методом заліку (від англ. credit-invoice method VAT – непрямий метод віднімання, метод накладних, відшкодування, кредитний, інвойсний, сальдовий метод): податкове

зобов'язання з ПДВ зменшується (відшкодовується) на величину податкового кредиту [53, с. 176]. Цей метод можна відобразити за формулою:

$$\text{ПДВ} = \text{ПЗ} - \text{ПК}, \text{ де}$$

ПЗ – сума податкових зобов'язань; ПК – сума податкового кредиту.

Зазначене положення закріплено п. 201.1 ст. 200 ПК України, де зазначено: сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду [7, п. 201.1 ст. 200].

Податкове зобов'язання – це загальна сума податку на додану вартість, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді [7, пп. 14.1.179.п. 14.1 ст. 14], а податковий кредит - сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду, визначена згідно з розділом V ПК України [7, пп. 14.1.181.п. 14.1 ст. 14].

Метод заліку має ряд суттєвих переваг: дозволяє розрахувати податок ще на етапі укладення договору поставки товару чи послуги; орієнтований на господарські операції; забезпечує більш прямий шлях розрахунків та перевірку податку. Соколовська А.М., досліджуючи метод заліку, виокремлює і його недоліки. Так, при звільненні від сплати будь-якого платника ПДВ, який знаходиться у будь-якій точці ланцюга постачання, крім кінцевого пункту – роздрібною торгівлі, що реалізує товари кінцевим споживачам, руйнує ланцюг «податкового кредиту» та збільшує кумулятивний ефект [79, с. 102].

Строк та порядок сплати ПДВ регулюється ст. 203 ПК України. Податкова декларація подається за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця. Сума податкового зобов'язання підлягає сплаті протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації [7, ст. 203].

Заключним елементом податкового обов'язку є строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Зазвичай податкова звітність розглядається як остання складова в системі податкового обов'язку в широкому сенсі, який включає податковий обов'язок:

- а) з ведення податкового обліку;
- б) зі сплати податків і зборів;
- в) з податкової звітності [85, с. 126, 127].

Правове регулювання податкової звітності з ПДВ здійснюється, окрім положень ПК України, згідно з Наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21 «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» (далі Порядок – № 21). Відповідно до зазначеного Порядку № 21, до податкової звітності з податку на додану вартість належать:

- 1) податкова декларація з податку на додану вартість з додатками;
- 2) уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок з додатками;
- 3) розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України [35, п. 6 розділу I].

Варто також зазначити, що ст. 44 ПК України закріплено вимоги до підтвердження даних, визначених у податковій звітності та зазначено, що платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених первинними документами [7, п. 44.1 ст. 44].

Звітний (податковий) період може дорівнювати одному календарному місяцю або календарному кварталу. Платники податку, які сплачують єдиний податок, можуть обрати квартальний податковий період [7, п. 202.2 ст. 202]. Для подання звітності (податкової декларації з податку на додану вартість) встановлюються наступні строки:

- 1) якщо звітний (податковий) період дорівнює календарному місяцю – протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;
- 2) якщо звітний (податковий) період дорівнює календарному кварталу – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Декларація та додатки до неї, а також інша податкова звітність з податку на додану вартість, зазначена у Порядку № 21, подаються в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб [35].

Податкова звітність з ПДВ має подвійну правову природу. Вона водночас є складовою правового механізму справляння податку та податкового обов'язку платника податку, поряд з обліком і сплатою. Обов'язок платника з податкової звітності, як складової податкового обов'язку, складають такі елементи-обов'язки: складання (оформлення), подання (реєстрація) та збереження документів податкової звітності у встановлений законодавством строк.

З урахуванням вищезазначеного, можемо зробити наступні висновки:

Платники податку на додану вартість – це юридичні особи, фізичні особи-підприємці, фізичні особи - резиденти та нерезиденти, які зареєстровані як платники податку на додану вартість та здійснюють операції, що є об'єктом оподаткування. Законодавством передбачена добровільна та обов'язкова реєстрація платником ПДВ. Особа підлягає обов'язковій реєстрації, якщо сума доходу за останній рік перевищує 1 000 000 гривень. Добровільна реєстрація здійснюється за заявою платника.

Розмежування формального та реального платника податку на додану вартість не завжди є особливістю платника цього податку. Адже, законодавством

України допускаються випадки, коли при сплаті ПДВ формальний і фактичний платник співпадають. Зокрема, при ввезенні товарів на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню - це особа, що ввозить товари, а у випадках постачання послуг нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України – це отримувач послуг.

Оподаткуванню ПДВ підлягають п'ять груп об'єктів, а саме постачання товарів та послуг на митній території України, ввезення на митну територію та вивезення за межі митної території України товарів, постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

Отже, елементам юридичного складу податку на додану вартість властиві особливості, що є характерними як для непрямих податків так і, виключно, для податку на додану вартість. Сукупність всіх цих елементів утворює єдиний механізм податку на додану вартість, що передбачає електронне адміністрування.

2.2. Загальна характеристика юридичного складу акцизного податку

Правове регулювання акцизного податку здійснюється розділом VI ПК України. Дослідженню сутності акцизного податку та його елементів присвячені праці науковців у сфері фінансового права Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенка, Н.І. Хімічевої та інших.

Оподаткування підакцизних товарів є досить різноманітним та багатостороннім процесом, що являє собою єдиний правовий механізм. Основним елементом правового механізму податку є платник. Акцизний податок, при класифікації податків за принципом платника, належить до групи податків, які передбачають змішаного платника. Тобто платниками акцизного податку є фізичні та юридичні особи [63, с. 404].

Податковим законодавством, а саме п. 212.1. ст. 212 ПК України визначено платників акцизного податку. До них належать:

- 1) особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини;
- 2) особа - суб'єкт господарювання, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України;
- 3) фізична особа - резидент або нерезидент, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства;
- 4) особа, яка реалізує конфісковані, безхазяйні підакцизні товари (продукцію), та підакцизні товари, що переходять у власність держави, у разі реалізації (продажу) таких товарів.
- 5) особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари (продукцію), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування;
- 6) особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають звільнення від оподаткування, у разі порушення таких вимог;
- 7) особа, на яку покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції), на які встановлено ставку податку 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту, 0 євро за 1000 кг нафтопродуктів;
- 8) особа, на яку при здійсненні операцій з підакцизними товарами (продукцією), які не підлягають оподаткуванню або звільнюються від оподаткування, покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції) в разі порушення таких умов;
- 9) особа - суб'єкт господарювання роздрібною торгівлю, яка здійснює реалізацію підакцизних товарів;
- 10) оптовий постачальник електричної енергії;
- 11) виробники електричної енергії, які мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії і продають її поза оптовим ринком електричної енергії;

12) особа - власник ввезеного на митну територію України вантажного транспортного засобу, що переобладнується у легковий автомобіль, з якого справляється акцизний податок;

13) особа, яка реалізує пальне [7, п. 212.1. ст. 212].

Отже, платниками акцизного податку є юридичні та фізичні особи (резиденти та нерезиденти), що здійснюють операції з підакцизними товарами (продукцією), що належать до об'єктів оподаткування.

Особливістю правового регулювання кола платників акцизного податку щодо товарів ввезених на територію України, є поєднання податкового та митного законодавства [53, с. 559].

Нормами ПК України передбачено два види порядку реєстрації платником акцизного податку залежно від діяльності, що ними здійснюється, а саме діяльність, що підлягає ліцензуванню та діяльність, що не підлягає ліцензуванню. Види діяльності, що підлягають ліцензуванню регулюються Законом України «Про ліцензування видів господарської діяльності» від 02.03.2015 № 222-VIII [7, 13].

Якщо діяльність підлягає ліцензуванню, то реєстрація платників акцизного податку здійснюється згідно з пп. 212.3.1 п. 212.3 ст. 212 ПК України за такою процедурою: органи ліцензування зобов'язані надати контролюючим органам за місцем реєстрації суб'єкта господарювання (юридичної особи, фізичної особи-підприємця) інформацію про видані, переоформлені, призупинені або анульовані ліцензії у п'ятиденний строк з дня здійснення таких дій. На підставі зазначених відомостей контролюючим органом здійснюється реєстрація платником акцизного податку. Тобто, реєстрація платником акцизного податку відбувається в «автоматичному» режимі на підставі отриманої інформації від органів ліцензування [7, пп. 212.3.1 п. 212.3. ст. 212].

Друга процедура реєстрації передбачена для всіх інших суб'єктів господарювання, що здійснюють операції з підакцизними товарами. Відповідно до пп. 212.3.2 п. 212.3 ст. 212 ПК України, інші платники підлягають обов'язковій реєстрації як платники податку контролюючими органами за місцезнаходженням

юридичних осіб, місцем проживання фізичних осіб - підприємців, не пізніше граничного терміну подання декларації акцизного податку за місяць, в якому розпочато господарську діяльність. Граничним терміном подання податкової декларації за місяць, відповідно до п. 223.2 ст. 223 ПК України, є 20 число місяця, наступного за звітним [7, пп. 212.3.2 п. 212.3 ст. 212].

Податковим законодавством передбачений особливий порядок реєстрації платників акцизного податку, що здійснюють реалізацію пального. Відповідно до пп. 212.3.4 п. 212.3 ст. 212 ПК України, особи, які здійснюватимуть реалізацію пального, підлягають обов'язковій реєстрації як платники податку контролюючими органами за місцезнаходженням юридичних осіб, місцем проживання фізичних осіб - підприємців до початку здійснення реалізації пального. Реєстрація платника податку здійснюється на підставі подання особою не пізніше ніж за три робочі дні до початку здійснення реалізації пального заяви [7, пп. 212.3.4 п. 212.3 ст. 212].

Форма заяви, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2016 № 218 «Про затвердження форм заяви про реєстрацію платника акцизного податку з реалізації пального, акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, Порядку заповнення акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального» [30]. Варто також зазначити, що зазначені вище процедури реєстрації платником акцизного податку носять обов'язковий характер.

Кучерявенко М.П., характеризуючи об'єкт оподаткування акцизним податком зазначає наступне: «законодавцем розмежовано категорії «об'єкт» та «предмет» оподаткування. До предмету оподаткування належать підакцизні товари, тобто предмети матеріального світу, а до об'єктів оподаткування – операції з підакцизними товарами, при здійсненні яких у платника виникає обов'язок зі сплати податків. Сама по собі наявність в особи підакцизного товару ще не породжує зобов'язання зі сплати акцизного податку. Зобов'язання зі сплати

акцизного податку виникають лише при певних діях (операціях) із підакцизними товарами» [63, с. 402].

Перелік операцій з підакцизними товарами, тобто об'єкти оподаткування акцизним податком визначені ст. 213 ПК України. Згідно з зазначеною статтею оподаткуванню підлягають операції з:

- 1) реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);
- 2) реалізації та/або передачі в межах одного підприємства підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, своїм працівникам, а також здійснення внесків підакцизними товарами (продукцією) до статутного капіталу;
- 3) ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;
- 4) реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазяйними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави;
- 5) реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів (продукції), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законодавством, відповідно до п. 213.3 ст. 213 цього Кодексу;
- 6) обсяги та вартість втрачених підакцизних товарів (продукції), що перевищують встановлені норми втрат з урахуванням п. 214.6 ст. 214 цього Кодексу;
- 7) реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів;
- 8) оптового постачання електричної енергії;
- 9) переобладнання ввезеного на митну територію України транспортного засобу у підакцизний легковий автомобіль;
- 10) реалізації будь-яких обсягів пального понад обсяги [7, ст. 213].

Реалізація підакцизних товарів (продукції) - це будь-які операції на митній території України, що передбачають відвантаження підакцизних товарів (продукції) згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами з передачею прав власності або без такої, за плату (компенсацію) або без такої, незалежно від строків її надання, а також безоплатного відвантаження товарів, у тому числі з давальницької сировини, реалізація суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів [7, пп. 14.1.212. п. 14.1 ст. 14].

Положеннями ст. 213 ПК України також передбачено операції з підакцизними товарами, які не підлягають оподаткуванню та операції, які звільнені від оподаткування. Так, у разі використання підакцизних товарів у межах одного підприємства, як сировини для виробництва підакцизних товарів, такі операції звільнюються від оподаткування. Зазначене положення спрямоване на усунення каскадного ефекту, тобто подвійного оподаткування одних і тих підакцизних товарів (продукції).

Враховуючи вищевикладене можемо зробити висновок, що об'єктом оподаткування акцизним податком є операції з реалізації, передачі та ввезення на митну територію України підакцизних товарів, крім випадків коли такі операції не підлягають та звільнюються від оподаткування.

Як було зазначено вище, характерною особливістю акцизного податку є підакцизні товари. Підакцизні товари (продукція) – це товари за кодами згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності, на які ПК України встановлено ставки акцизного податку [7, пп. 14.1.145 п. 14.1. ст. 14]. Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності (далі – УКТ ЗЕД) складена на основі Гармонізованої системи опису та кодування товарів та затверджена Законом України від 19.09.2013 № 584-VII «Про Митний тариф України» [14; 31]. Ст. 215 ПК України визначено вичерпний перелік підакцизних товарів та ставки акцизного податку щодо кожного товару згідно з кодом УКТ ЗЕД.

Сьогодні, законодавцем виділено такі підакцизні товари: спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу «живого» бродіння); тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну; пальне; автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів; електрична енергія [7, ст. 215]. Отже, виходячи з визначення поняття підакцизних товарів та їх переліку, варто зауважити, що оподаткуванню підлягають лише ті товари, за кодами УКТ ЗЕД, щодо яких встановлені ставки акцизного податку.

Особливістю ставки акцизного податку, як елемента правового механізму, є диференціація ставок щодо кожного виду підакцизних товарів та відсутність базової ставки [63, с. 409]. При оподаткуванні акцизним податком встановлюються адвалорні, спецефічні, адвалорні та спецефічні одночасно ставки податку. Так, положеннями Митного кодексу України визначено поняття комбінованої ставки, що складається з адвалорної та спецефічної ставок [8, ст. 280]. Ст. 28 ПК України, визначає поняття адвалорної (відносної) та спецефічної (абсолютної) ставки податку. Вважаємо за доцільне доповнити ст. 28 ПК України п. 28.3 зі змістом: комбінованою визначається ставка податку, що складається з адвалорної та спецефічної ставок. Також, внести відповідні зміни до ст. 215 ПК України, зокрема у пп. 215.2.2 п. 215.2 словосполучення «адвалорні та спецефічні одночасно» на «комбіновані».

Залежно від виду ставки акцизного податку визначається база оподаткування. Положення ст. 214 ПК України регулюють визначення бази оподаткування акцизним податком.

Адвалорною визнається ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування. У разі обчислення податку із застосуванням адвалорних ставок базою оподаткування є: 1) вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами з урахуванням

податку на додану вартість та акцизного податку; 2) вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку; 3) вартість реалізованої електричної енергії без податку на додану вартість; 4) вартість (з податком на додану вартість та без урахування акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів) підакцизних товарів, що реалізовані суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі [7, п. 215.3 ст.215].

Для прикладу, визначимо базу оподаткування та ставку акцизного податку реалізації електричної енергії (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2716 00 00 00). Відповідно до пп. 215.3.9 п. 215.3 ст. 215 ПК України, ставка податку (адвалорна) встановлена у розмірі 3,2 %. Базою оподаткування у цьому випадку є вартість реалізованої електричної енергії без податку на додану вартість. Тобто, податкове зобов'язання з акцизного податку визначатиметься у розмірі 3,2 % від вартості реалізованої електричної енергії без податку на додану вартість.

Податковим законодавством також передбачено, що для пива, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі, ставка податку становить 5 %.

Наступним видом ставок при оподаткуванні акцизним податком є специфічні. Специфічною є ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування. У разі обчислення податку із застосуванням специфічних ставок з підакцизних товарів (продукції) базою оподаткування є їх величина, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках [7, ст. 215].

Так, визначимо суму акцизного податку реалізації пива із солоду (код товару згідно з УКТ ЗЕД – 2203 00). Ставка податку встановлена у розмірі

2,78 гривень за 1 літр підакцизного товару. Базою оподаткування є об'єм зазначено товару, тобто кількість літрів пива із солоду. Отже, сума акцизного податку розраховуватиметься за формулою: 2,78 грн., що множиться на кількість літрів пива із солоду.

При справлянні акцизного податку передбачається також застосування адвалорних та специфічних ставок одночасно. Так, при оподаткуванні тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, відповідно до пп. 215.3.2 та пп. 215.3.2. прим. 1 п. 215.3. ст. 215 ПК України, передбачено застосування одночасно у відсотках до вартості товару та у фіксованій сумі до одиниці виміру товару ставок акцизного податку. Проте, така сума не повинна бути меншою встановленого мінімального акцизного податкового зобов'язання [7, п. 221.2].

Порядок справляння, обчислення, виникнення податкових зобов'язань зі сплати акцизного податку передбачає два режими – виробництво товарів на митній території України та ввезення на митну територію України.

Податкове зобов'язання щодо підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, виникає на дату їх реалізації. У випадку ввезення підакцизних товарів на митну територію України – дата подання контролюючому органу митної декларації, або нарахування податкового зобов'язання контролюючим органом; при передачі підакцизних товарів (продукції), вироблених з давальницької сировини – дата їх відвантаження виробником замовнику; при реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів – дата здійснення розрахункової операції; при постачанні електроенергії – дата підписання відповідного акту прийому-передачі тощо [7, ст. 216].

Нормами податкового законодавства встановлений окремий порядок обчислення податку з товарів, вироблених на митній території України, а також реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі; з товарів, які ввозяться на митну територію України; з тютюнових виробів.

Особливості обчислення податкового зобов'язання з акцизного податку залежать від специфіки підакцизного товару (продукції), режиму операцій

(реалізація на митній території України чи ввезення на митну територію), а й також від різновиду ціни такого товару. Потреба визначення суми акцизного податку може виникати на різних стадіях, що істотно вплине на обчислення розміру акцизного податку [63, с. 417].

Податкове зобов'язання з акцизного податку суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі виробниками підакцизних товарів підлягає сплаті протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, для подання податкової декларації за місячний податковий період.

У теорії податкового права, сплата акцизного податку може здійснюватись декількома способами: бандерольним; застосування податкових бондів (цінні папери, емітовані банками або страховими компаніями); готівковий платіж [50, с. 460].

Бандерольний спосіб справляння податку передбачає сплату податку шляхом придбання акцизних марок, тобто так званий авансовий спосіб сплати податку. Варто зазначити, що цей спосіб сплати передбачений лише для деяких видів підакцизних товарів. Так, відповідно до податкового законодавства, марка акцизного податку – це спеціальний знак для маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів, віднесений до документів суворого обліку, який підтверджує сплату акцизного податку, легальність ввезення та реалізації на території України цих виробів [7, пп. 14.1.107 п. 14.1. ст. 14]. Марки акцизного податку відрізняються між собою дизайном і кольором та існують двох видів: внутрішня та імпортна марка акцизного податку [24]. Маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів відбувається шляхом наклеювання марки акцизного податку на пляшку (упаковку) алкогольного напою чи пачку (упаковку) тютюнового виробу в порядку визначеному законодавством.

Застосування акцизних марок при оподаткуванні є простим способом адміністрування та контролю за сплатою податку, що полягає у перевірці наявності їх у певній кількості та цілісності. Без обклеювання, зазначені товари не підлягають реалізації. У разі придбання акцизних марок, податок підлягає сплаті протягом 15 робочих днів після отримання марок.

Суб'єкти господарювання, які є платниками акцизного податку з алкогольних напоїв та тютюнових виробів купують марки акцизного податку у контролюючого органу. Плата за марки акцизного податку – це плата, що вноситься вітчизняними виробниками та імпортерами алкогольних напоїв і тютюнових виробів за покриття витрат з виробництва, зберігання та реалізації марок акцизного податку [7, пп. 14.1.148 п. 14.1 ст. 14]. Розмір плати за одну марку акцизного податку для алкогольних напоїв становить 0,1926 гривні, для тютюнових виробів - 0,091 гривні [24]. Плата за марки має цільове призначення – зараховується до державного бюджету та використовується виключно для фінансування витрат, пов'язаних з їх виробництвом, зберіганням та реалізацією. Маркування акцизних товарів – один із способів реалізації контрольної та регулюючої функцій податків.

Застосування податкових бондів, як способу сплати акцизного податку, передбачено у разі виникнення податкового зобов'язання на стадії виробництва, а до реалізації товару (продукції) потрібен тривалий проміжок часу. Одним із різновидів податкових бондів є податковий вексель. Видача податкового векселя дозволяє здійснити переробку та зберігання підакцизних товарів на акцизному складі без негайної сплати податку. Порядок виписку, обігу та погашення податкових векселів регулюється низкою нормативних актів [24, 28, 29].

Так, згідно з ст. 225 ПК України, суб'єкт господарювання зобов'язаний сплатити податок або подати контролюючому органу податковий вексель, який є забезпеченням виконання зобов'язання такого платника у строк до 90 календарних днів, починаючи з дня видачі податкового векселя. Проте, податковий вексель може бути виданий також строком до 180 календарних днів, наприклад суб'єктам господарювання, які у межах квот отримують з акцизного складу спирт етиловий для виробництва лікарських засобів. Податковий вексель вважається погашеним векселедавцем у разі сплати суми податку в повному обсязі та в зазначений у податковому векселі строк.

Нормами податкового законодавства передбачений також грошовий спосіб сплати акцизного податку. Так, відповідно до пп. 222.1.5. п. 222.1. ст. 222 ПК

України, умовою відвантаження виробником готової продукції, виробленої з давальницької сировини, його замовнику або за його дорученням іншій особі є документальне підтвердження банківської установи про перерахування відповідної суми податку на поточний рахунок виробника [7, пп. 222.1.5. п. 222.1. ст. 222]. Виключно у грошовій формі акцизний податок сплачується покупцем акцизної продукції у разі продажу (інших видах відчуження) алкогольних напоїв та тютюнових виробів у межах бартерних (товарообмінних) операцій або інших операцій, що не передбачають оплати таких операцій в грошовій формі, у тому числі векселями чи іншими видами боргових зобов'язань [15, ст. 15].

Основним звітним документом щодо акцизного податку є декларація, яка подається суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі щомісяця не пізніше 20 числа наступного за звітним (податковим) періодом. Базовий податковий період для сплати податку відповідає календарному місяцю. Форма декларації з акцизного податку затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 14 «Про затвердження форми декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання декларації акцизного податку» [28].

Акцизний податок належить до загальнодержавних податків, тому є джерелом формування доходів загального фонду Державного бюджету України. Проте, акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів - зараховується до бюджетів міст районного значення, об'єднаних територіальних громад, сільських, селищних бюджетів та належить до доходів загального фонду бюджетів міст районного значення, об'єднаних територіальних громад, сільських, селищних бюджетів згідно з п. 20-3 ч. 1 ст. 69 Бюджетного кодексу України [6, п. 20-3 ч. 1 ст. 69].

Для операцій з реалізації пального, передбачено електронне адміністрування. Відповідно до пп. 14.1.212. п. 14.1. ст. 14 ПК України, реалізація пального – це будь-які операції з передачі (відпуску, відвантаження) пального на митній території України на підставі договорів купівлі-продажу, міни, поставки, дарування, комісії, доручення (в тому числі передача на комісійну/довірчу реалізацію), поруки, інших господарських та цивільно-правових договорів або за

рішенням суду, іншого компетентного державного органу чи органу місцевого самоврядування за плату (компенсацію) або без такої, які передбачають перехід права власності або права розпорядження, а також передачу (відпуск, відвантаження) пального на підставі договорів про виробництво із сировини замовника [7, пп. 14.1.212. п. 14.1. ст. 14].

Електронне адміністрування реалізації пального, окрім норм ПК України, регулюється також Постановою Кабінету міністрів України від 24.02.2016 № 113 «Деякі питання електронного адміністрування реалізації пального» [20].

Система електронного адміністрування реалізації пального (далі – СЕАРП) запроваджена з 1 березня 2016 року. Після реєстрації платником акцизного податку реалізації пального, платнику відкриваються облікова картка за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД та електронний рахунок в СЕАРП.

При здійсненні операцій з реалізації пального, платник податку зобов'язаний скласти в день реалізації пального при кожній повній або частковій реалізації в електронній формі акцизну накладну за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД та зареєструвати в Єдиному реєстрі акцизних накладних. Порядок ведення Єдиного реєстру акцизних накладних (далі – ЄРАН) затверджений Постановою Кабінету міністрів України від 24.02.2016 № 114 [37].

Система електронного адміністрування реалізації пального забезпечує автоматичний облік в розрізі платників податку за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД:

- обсягів пального, що містяться у виданих та отриманих акцизних накладних та розрахунках коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі акцизних накладних;
- обсягів пального, виробленого на митній території України або ввезеного на митну територію України, з яких сплачено акцизний податок;
- обсягів пального, на які платники податку зареєстрували заявки на поповнення залишку пального за рахунок сплачених коштів в бюджет в системі електронного адміністрування реалізації пального;

- сум сплаченого акцизного податку, за рахунок яких платники податку можуть зареєструвати заявки на поповнення обсягів залишку пального;
- обсягу залишку пального, на який платники податку мають право зареєструвати акцизні накладні та розрахунки коригування в Єдиному реєстрі акцизних накладних [26].

Платник податку зобов'язаний зареєструвати акцизні накладні та/або розрахунки коригування до акцизних накладних в ЄРАН за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТЗЕД. Після реєстрації акцизної накладної в ЄРАН, платник отримує квитанцію про таку реєстрацію. У разі, якщо виникає потреба поповнити обсяги залишків пального в СЕАРП, платник податку, що здійснює реалізацію пального складає заяву на поповнення (коригування) залишку пального [33]. Така заява реєструється за умови наявності на обліковій картці сум коштів сплаченого акцизного податку, не менше ніж сума акцизного податку, розрахованого з обсягу пального у такій заявці. Кошти сплаченого акцизного податку, які обліковуються в системі електронного адміністрування реалізації пального, зараховуються на окремі рахунки, відкриті платнику акцизного податку в Державній казначейській службі. Варто зазначити, що СЕАРП запроваджено для контролю за обігом пального.

Отже, платниками акцизного податку є юридичні та фізичні особи (резиденти та нерезиденти), що здійснюють операції з підакцизними товарами (продукцією), що належать до об'єктів оподаткування. Об'єктом оподаткування акцизним податком є операції з реалізації, передачі та ввезення на митну територію України підакцизних товарів, крім випадків коли такі операції не підлягають та звільняються від оподаткування, тоді як самі підакцизні товари становлять предмет оподаткування.

Сьогодні, законодавцем виділено такі підакцизні товари: спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво; тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну; пальне; автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби; електрична енергія. При оподаткуванні акцизним податком встановлюються адвалорні, спецефічні,

адвалорні та специфічні одночасно ставки податку, які диференціюються щодо кожного підакцизного товару. З метою використання однакової термінології та узгодження норм Митного кодексу України та ПК України, вважаємо за доцільне доповнити ст. 28 ПК України п. 28.3 зі змістом: комбінованою визначається ставка податку, що складається з адвалорної та специфічної ставок.

З урахуванням вищезазначеного можемо зробити висновок, що юридичний склад акцизного податку має ряд особливостей, що здебільшого пов'язані з підакцизними товарами, а саме:

- специфікою правового регулювання кожного підакцизного товару;
- поєднанням норм податкового та митного законодавства;
- відмінностей у реєстрації платниками акцизного податку залежно від виду операцій з реалізації підакцизного товару (продукції);
- визначення об'єкта оподаткування;
- обчислення податку із застосуванням спеціальної ставки щодо кожного товару згідно з кодом УКТ ЗЕД, у певних випадках поєднання декількох видів ставок;
- різні способи та порядок сплати акцизного податку – із застосуванням марок акцизного податку, податкового векселю та грошового платежу;
- оподаткування реалізації пального здійснюється за допомогою системи електронного адміністрування.

Незважаючи на те, що оподаткування акцизним податком має ряд особливостей, що потребують постійного удосконалення їх правового регулювання, однак утворює єдиний правовий механізм справляння акцизного податку, що є властивим лише цьому виду платежу.

РОЗДІЛ 3

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ СПРАВЛЯННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ

3.1. Актуальні та проблемні питання правового регулювання справляння податку на додану вартість

Сьогодні питання справляння податку на додану вартість є одним із найбільш актуальних та, водночас, проблемних. У зв'язку з постійними змінами законодавства у сфері справляння ПДВ, виникає велика кількість дискусійних питань. Серед них варто виділити та дослідити питання щодо ставок податку, введення електронного адміністрування податку, роботи системи електронного адміністрування ПДВ, бюджетного відшкодування тощо.

Передусім, науковий інтерес становить питання щодо співвідношення понять справляння та адміністрування податку. Податковим законодавством використовується поняття справляння податків, але зазначене поняття не визначено, проте міститься визначення поняття адміністрування податків. Так, адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом [7, п. 14.1.1? п. 14.1 ст. 14]. Крім того, відносини зі справляння ПДВ передбачають електронне адміністрування податку, зокрема ст. 200⁹ ПК України.

Проте, варто зазначити, що справляння є більш ширшим поняттям ніж адміністрування податку. Адміністрування податку включає лише діяльність контролюючих органів, тоді як справляння – діяльність контролюючих органів та платників податків, оскільки відносини, що виникають у процесі діяльності по справлянню податків передбачають не лише активну участь уповноважених державних органів, а й активну роль платників податків. Адже однією з принципових засад побудови механізму справляння податків є обов'язки платників щодо обліку, обчислення та сплати податку. Зазначені дії слід розглядати як невід'ємну частину процесу справляння податків. Іншу складову єдиного, цілісного процесу справляння податків становлять дії контролюючих органів щодо організації даного процесу та контролю за правильністю, своєчасністю і повнотою виконання платниками свої податкових обов'язків [65, с. 139].

Отже, справляння податку на додану вартість – це сукупність дій контролюючих органів та платників податків щодо обчислення, контролю, внесенням та сплатою податку шляхом електронного адміністрування.

Предметну основу, що правового регулювання податкової сфери становлять відносини по справлянню податків, склад яких утворюють три основні групи: по-перше, щодо виконання податкових зобов'язань, включаючи облік об'єктів оподаткування, обчислення та сплату належних сум обов'язкових платежів; по-друге, щодо організаційного забезпечення, здійснення податкового контролю, застосування інших примусових заходів, включаючи відповідальність за порушення податкового законодавства; по-третє, щодо оскарження актів і дій (бездіяльності) контролюючих органів та їх посадових осіб [65, с. 140].

Актуальним питанням у сфері справляння ПДВ є ставка податку. Як зазначалося вище, у Верховній Раді було зареєстровано законопроект від 01.03.2018 № 8089, яким запропоновано знизити основну ставку податку до 16%. Сьогодні, згідно з даними офіційного сайту Верховної Ради України, зазначений законопроект відкликано, проте зазначена пропозиція є цікавою для дослідження [46].

Пояснювальною запискою до законопроекту №8089 обґрунтовано доцільність прийняття проекту закону наступним: «економічно не вигідно застосування інших схем штучного формування податкового кредиту, оскільки ставка ПДВ в 16% є наближеною до вартості послуг «скруток» та конвертаційних центрів, що в сукупності з належним функціонуванням системи електронного адміністрування ПДВ, дозволить суттєво скоротити обсяги зловживань зі сплатою цього податку. Також зниження основної ставки ПДВ з 20 % до 16% дозволить зменшити ціни на більшість товарів на 4 %, що в сукупності з виведенням з тіні великих торговельних компаній, які використовували спрощену систему оподаткування, обліку та звітності з метою оптимізації оподаткування, забезпечить можливість збільшення доходів бюджетів всіх рівнів в обсязі до 100 мільярдів гривень на рік. Очікуваним результатом прийняття та ефективної реалізації вимог цього законопроекту за умови належного контролю з боку контролюючих органів за виконанням його вимог є те, що тіньова економіка може скоротитися в 2-3 рази відносно діючого рівня» [46].

З метою збільшення надходжень до бюджету та зменшення маніпулювань з податком на додану вартість було введено систему електронного адміністрування. Система адміністрування ПДВ, яка діяла до 1 січня 2015 року мала ряд недоліків, а саме не забезпечувала ефективну протидію недобросовісним платникам у формуванні незаконного «схемного» податкового кредиту, заниження бази оподаткування, незаконного відшкодування ПДВ тощо [56].

Введення електронного адміністрування ПДВ направлено на скорочення шахрайських операцій з податковим кредитом та відшкодуванням ПДВ, зменшує обсяг «тіньової» економіки, створює умови для унеможливлення отримання незаконного бюджетного відшкодування, забезпечує якісний контроль надходжень до державного бюджету. Світовий досвід запровадження електронного адміністрування ПДВ свідчить про збільшення надходжень до бюджету майже вдвічі [48].

Законом України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо

податкової реформи» (далі – Закон № 71) скасовано окремі норми Закону України від 31 липня 2014 року № 1621-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України», з урахуванням змін, внесених до нього Законом України від 07 жовтня 2014 року № 1690-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення оподаткування інвестиційної діяльності», пов'язані із запровадженням системи електронного адміністрування податку на додану вартість, та одночасно запроваджено нові правила такого адміністрування. Законом № 71, зокрема доповнено ПК України, статтею 200-1 «Електронне адміністрування податку на додану вартість» [9; 10; 11].

З 1 січня 2015 року було запроваджено систему електронного адміністрування ПДВ, що змінила традиційні підходи в адмініструванні ПДВ. Проте, система електронного адміністрування ПДВ не внесла кардинальних змін до загальних принципів справляння ПДВ, затверджених ПК України. Норми ПК України, які визначають коло платників ПДВ, об'єкт оподаткування, принципи формування податкових зобов'язань та податкового кредиту, залишилися незмінними[109].

Система електронного адміністрування ПДВ запроваджувалася поетапно: з 1 січня до 1 липня 2015 року – у тестовому режимі; з 1 липня 2015 року – на постійній основі. З початку впровадження електронного адміністрування ПДВ і сьогодні, податкове законодавство у зазначеній сфері зазнає постійних змін. Зокрема, це пов'язано з удосконаленням самої системи та проблемами, які виникають у процесі оподаткування[109].

Система електронного адміністрування податку на додану вартість забезпечує автоматичний облік в розрізі платників податку:

- суми податку, що містяться у складених та отриманих податкових накладних та розрахунках коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних;
- суми податку, сплачені платниками при ввезенні товару на митну територію України;

- суми поповнення та залишку коштів на рахунках в системі електронного адміністрування податку на додану вартість;
- суми податку, на яку платники мають право зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних;
- інші показники[109].

Постановою Кабінету Міністрів України від 16.10.2014 №569 «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» затверджено Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість (далі – Порядок №569). Одним із основних нововведень електронного адміністрування є автоматичне відкриття електронних рахунків в органах Казначейства, на який таким платником перераховуються кошти у сумі, необхідній для досягнення розміру суми податку, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі - ЄРПН), а також у сумі, необхідній для сплати узгоджених податкових зобов'язань з податку [19, п. 4].

Сплата податку відбувається в автоматичному режимі, шляхом перерахування до бюджету коштів органами Казначейства на підставі даних отриманих від Державної фіскальної служби. Отже, платник податку не впливає на своєчасність та повноту перерахування суми податкового зобов'язання до бюджету, відповідно, не може нести відповідальність за своєчасність такої сплати за умови наявності достатньої суми коштів на його електронному рахунку [56, с. 106].

Відповідно до п. 201.1 ст. 201 ПК України, передбачено обов'язок платника податку на дату виникнення податкового зобов'язання скласти податкову накладну в електронній формі та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Механізм внесення відомостей, що містяться у податковій накладній та/або розрахунку коригування до ЄРПН затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 №1246 «Про затвердження Порядку ведення Єдиного

реєстру податкових накладних». Процес реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування можна визначити наступним: платник на момент виникнення податкового зобов'язання складає податкову накладну в електронній формі, накладає електронний цифровий підпис та надсилає її Державній фіскальній службі для подальшої її перевірки. За результатами перевірок, формується квитанція про прийняття або неприйняття, або зупинення реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування, що надсилається платнику податку [36].

Платник податків несе відповідальність за порушення граничних строків реєстрації податкових накладних. Так, Верховний Суд у постанові від 05.09.2018 справа № П/811/300/17, не погодився з наступними висновками судів першої та апеляційної інстанції: «оскільки податковим законодавством чіткого порядку обчислення строків реєстрації податкової накладної не встановлено, то у даному випадку підлягають застосуванню до даних правовідносин аналогічні положення ст. 49 ПК України, якою передбачено можливість подання податкової декларації в наступний банківський (операційний), тобто перший робочий день, після неробочого, на який припав граничний строк подання цього документа» [95].

Верховний Суд зазначив: «до даних спірних правовідносин слід застосовувати виключно податкове законодавство, яким визначений граничний строк реєстрації в ЄРПН платником податків податкових накладних, де облік здійснюється календарними днями, за порушення якого застосовується штраф. Процедура реєстрації податкових накладних є спеціальною до даних правовідносин, а тому суд не приймає посилення судів першої та апеляційної інстанції на застосування до даних правовідносин, як аналогії закону, вимог ст. 49 ПК України, оскільки остання передбачає порядок подання податкових декларацій до контролюючого органу, що є відмінним від порядку реєстрації податкових накладних» [95].

З метою законодавчого закріплення зазначеного положення, вважаємо за доцільне доповнити п. 49.20 ст. 49 ПК України абзацом 2 «Положення цього пункту не поширюються на порядок реєстрації податкових накладних».

Підставою для формування податкового кредиту за умови дотримання інших, встановлених ПК України правил, є лише податкові накладні, зареєстровані в ЄРПН. До податкового кредиту можна також включити суму податку, зазначену в документах, перерахованих в пункті 201.11 статті 201 розділу V ПК України [110].

Податкова накладна (далі – ПН) – це звітний податковий документ, що підтверджує виникнення податкового обов'язку платника податків у зв'язку із продажем товарів (робіт, послуг) і одночасно право на податковий кредит у покупця - платника податку у зв'язку із придбанням таких товарів (робіт, послуг). Правове регулювання податкової накладної податку на додану вартість здійснюється відповідно до Наказу Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307 «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» [27].

У випадку зміни кількісних і вартісних показників, що містяться у зареєстрованій податковій накладній, платник може відкоригувати ці показники шляхом реєстрації в ЄРПН розрахунку коригування до податкової накладної. Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної (далі – РК) – це електронний документ, який складається платником податку до податкової накладної в електронній формі у затверженому в установленому порядку форматі (стандарті) та надсилається для реєстрації [27, п. 2].

Зупинення реєстрації ПН/РК відбувається, якщо вони відповідають критеріям оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення їх реєстрації. Система автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення їх реєстрації (далі – СМКОР), розпочала діяти з 1 липня 2017 року на підставі Наказу Міністерства фінансів України від 13.06.2017 року №567 [41].

Постановою Кабінету Міністрів України від 21.02.2018 №117 «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» (далі –

Постанова КМУ № 117) затверджено наступні порядки: Порядок зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних; Порядок роботи комісій, які приймають рішення про реєстрацію податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації; Порядок розгляду скарг на рішення комісій, які приймають рішення про реєстрацію податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації [38].

ПН/РК, які підлягають моніторингу, перевіряються на відповідність критеріям ризиковості платника податку, критеріям ризиковості здійснення операцій та показникам позитивної податкової історії платника податку [38, п. 5]. Якщо за результатами моніторингу платника, визначено його відповідність критеріям ризиковості, то зупиняється реєстрація ПН/РК.

Листом від 21.03.2018 № 959/99-99-07-18 Державна фіскальна служба України визначила Критерії ризиковості платника податку [21]. Міністерством фінансів України було направлено на подальше погодження проект наказу «Про затвердження Критеріїв ризиковості платника податку, Критеріїв ризиковості здійснення операцій та Переліку показників, за якими визначається позитивна податкова історія платника податку» до Державної регуляторної служби України, який погоджено рішенням державної регуляторної служби України від 23.08.2018 [116].

Листом визначено наступні критерії ризиковості платника податку: платника податку зареєстровано (перереєстровано) на недійсні (втрачені, загублені) та підроблені документи; платника податку зареєстровано (перереєстровано) в органах державної реєстрації фізичними особами з подальшою передачею (оформленням) у володіння чи управління неіснуючим, померлим, безвісти зниклим особам; платника податку зареєстровано (перереєстровано) та здійснено фінансово-господарську діяльність без відома та згоди його засновників і призначених у законному порядку керівників згідно з інформацією наданою такими засновниками та/або керівниками; наявний

обвинувальний вирок суду стосовно посадової особи (посадових осіб) платника податку за ст. 205 Кримінального кодексу України тощо. Зазначеним листом також визначено критерії ризиковості здійснення операцій [21].

Варто зазначити, що зазначені критерії подібні до тих, які застосовуються контролюючими органами при проведенні перевірок платника для підтвердження реальності здійснення господарських операцій як підстави для обґрунтованості податкового кредиту та витрат платника податків. Тому лише факт реєстрації податкової накладної у ЄРПН не є виключною підставою формування податкового кредиту та збільшення від'ємного значення податку на додану вартість для бюджетного відшкодування.

Бюджетне відшкодування являє собою суму, що підлягає поверненню платникові ПДВ із бюджету у зв'язку з надлишковою сплатою податку [60, с. 396]. Бюджетне відшкодування – це відшкодування від'ємного значення ПДВ на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами перевірки платника [7, пп. 14.1.18 п. 14.1 ст. 14].

Правила здійснення бюджетного відшкодування встановлені ст. 200 ПК України. Сума ПДВ, що підлягає бюджетному відшкодуванню або сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду. Якщо при розрахунку зазначеної суми виникає позитивне значення – така сума сплачується (перераховується) до бюджету у встановлені строки.

У разі виникнення від'ємного значення податку, така сума: а) враховується у зменшення суми податкового боргу з податку; б) або підлягає бюджетному відшкодуванню; в) та/або зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.

Отже, при бюджетному відшкодуванні платник ПДВ повинен мати від'ємне значення такого податку. При цьому, за перший (податковий) звітний період сума від'ємного значення ПДВ, в разі відсутності податкового боргу, – зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду, а за

наявності податкового боргу – враховується у зменшення суми податкового боргу з податку, що виник за попередні звітні (податкові) періоди [81, с. 177].

Відшкодування податку здійснюється на підставі заяви платника про повернення суми бюджетного відшкодування та декларації. Заяви про повернення суми бюджетного відшкодування автоматично вносяться до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування протягом операційного дня їх отримання у хронологічному порядку. Повернення сум бюджетного відшкодування здійснюється також у хронологічному порядку, після узгодження заявленої суми контролюючим органом, шляхом проведення камеральної перевірки платника.

Система електронного адміністрування та відшкодування ПДВ усуває можливості маніпуляцій з податком, оскільки процес автоматичний та прозорий. За даними Державної фіскальної служби України, загалом за 9 місяців 2018 року платникам було повернуто 97,6 млрд грн податку на додану вартість, що на 11,5%, або на 10 млрд грн. більше за відповідний період минулого року. У січні-вересні 2018 року платникам було повернуто 87,6 млрд грн. Відшкодована у вересні сума ПДВ на 28%, або на 2,7 млрд грн перевищила показник відповідного періоду минулого року [112].

Отже, можна виділити наступні умови бюджетного відшкодування ПДВ:

- 1) сума повинна бути узгодженою;
- 2) розмір повинен не перевищувати суми податку розрахованої відповідно до п. 200².3. ст. 200²ПК України;
- 3) сума бюджетного відшкодування повертається лише за умови відсутності податкового боргу з ПДВ, що виник у попередні звітні періоди;
- 4) податковий кредит був сформований за операціями, що фактично сплачені платником та мають реальний характер;
- 5) перераховується з бюджетного рахунку на поточний банківський рахунок платника ПДВ.

Як було зазначено вище, актуальною проблемою відшкодування податку на додану вартість є підтвердження реальності здійснення господарських операцій

платниками податків, формування фіктивного податкового кредиту та неправомірне отримання бюджетного відшкодування ПДВ. Зазначене питання є дискусійним, а судова практика свідчить про відсутність сталої позиції суддів, зокрема Верховного Суду у розгляді такої категорії адміністративних справ. Впевнитися можна лише в тому, що кожна ситуація потребує детального та всебічного дослідження.

Постановою від 25.06.2018 справа № 803/1923/13-а Верховний Суд зокрема зазначає: «про необґрунтованість податкової вигоди можуть свідчити підтвержені доказами доводи податкового органу, зокрема про наявність таких обставин:

- неможливість реального здійснення платником податків зазначених операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна або обсягу матеріальних ресурсів, економічно необхідних для виробництва товарів, виконання робіт або послуг, нездійснення особою, яка значиться виробником товару, підприємницької діяльності;
- відсутність необхідних умов для досягнення результатів відповідної підприємницької, економічної діяльності у зв'язку з відсутністю управлінського або технічного персоналу, основних коштів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів;
- облік для цілей оподаткування тільки тих господарських операцій, які безпосередньо пов'язані з виникненням податкової вигоди, якщо для такого виду діяльності також потрібне здійснення й облік інших господарських операцій;
- здійснення операцій з товаром, що не вироблявся або не міг бути вироблений в обсязі, зазначеному платником податків у документах обліку;
- відсутність первинних документів обліку» [103].

Верховний Суд у постанові від 03.09.2018 справа №804/19572/14 зробив наступні висновки: «згідно із яким правові наслідки у вигляді виникнення у покупця права на формування відповідних сум витрат та податкового кредиту виникають за наявності сукупності таких обставин та підстав, зокрема:

- фактичного (реального) здійснення оподатковуваних операцій;

- документального підтвердження реального здійснення господарських операцій сукупністю юридично значимих (дійсних) первинних та інших документів, які зазвичай супроводжують операції певного виду;
- наявності у сторін спеціальної податкової правосуб'єктності;
- наявності у покупця належним чином складеної податкової накладної;
- наявності ділової мети, розумних економічних причин для здійснення господарської операції» [93].

Аналіз реальності господарської діяльності повинен здійснюватися на підставі даних податкового, бухгалтерського обліку платника податків та відповідності їх дійсному економічному змісту. При цьому в первинних документах, які є підставою для бухгалтерського обліку, фіксуються дані лише про фактично здійснені господарські операції [97].

Водночас, на думку суду, наведені вище норми податкового законодавства у взаємозв'язку з приписами законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності визначають окремі випадки, за яких неможливе формування валових витрат та податкового кредиту, зокрема, це: не пов'язаність здійсненої операції (понесених витрат) з господарською діяльністю покупця (придбання товарів/послуг без мети їх використання у господарській діяльності); фіктивність операцій/нездійснення оподатковуваних операцій; видача податкової накладної особою, яка не є платником податку на додану вартість; відсутність у платника податків юридично значимих первинних документів [99].

Верховний Суд у постанові від 04.09.2018 справа №803/31/13-а зазначає: «витрати для цілей формування податкового кредиту з податку на додану вартість та підтвердження суми бюджетного відшкодування мають бути фактично здійснені і підтвержені належними і допустимими первинними документами податкового і бухгалтерського обліку, які відображають реальність господарських операцій позивача з контрагентами, і є підставою для формування податкового обліку платника податків. При цьому відсутність ділової мети також є підставою для відмови у наданні податкової вигоди» [94].

У постанові Верховного Суду від 24.01.2018 справа №802/2148/13-а вказано: «аналіз положень п. 44.6, п. 44.7 ст. 44 ПК України свідчить про те, що обов'язок контролюючого органу здійснювати перевірку на підставі первинних документів кореспондується з обов'язком платника податків зберігати такі первинні документи та надавати їх при перевірці. Не надання таких документів нормами п. 44.6 ст. 44 ПК прирівнюється до їх відсутності» [103].

Разом з тим, у Постанові Верховного Суду від 18.10.2018 по справі №826/13419/17 колегія суддів зазначає: «відповідно до ч. 4 ст. 72 КАС України вирок суду у кримінальному провадженні або постанова суду у справі про адміністративний проступок, які набрали законної сили, є обов'язковими для адміністративного суду, що розглядає справу про правові наслідки дій чи бездіяльності особи, щодо якої ухвалений вирок або постанова суду, лише в питаннях, чи мало місце діяння та чи вчинене воно цією особою, проте контролюючим органом, всупереч вимог ч. 2 ст. 71 КАС України, такого доказу як вирок надано не було. Колегія суддів вказує на те, що сам факт порушення кримінальної справи та отримання свідчень (пояснень) посадових осіб господарюючих суб'єктів, в рамках такої кримінальної справи, не є беззаперечним фактом, що підтверджує відсутність реальних правових наслідків всіх господарських операцій проведених позивачем та його контрагентами» [100].

Норми податкового законодавства не ставлять у залежність достовірність даних податкового обліку платника податків від дотримання податкової дисципліни його контрагентами, якщо цей платник (покупець) мав реальні витрати у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), призначених для використання у його господарській діяльності. Порушення певними постачальниками товару (робіт, послуг) у ланцюгу постачання вимог податкового законодавства чи правил ведення господарської діяльності не може бути підставою для висновку про порушення покупцем товару (робіт, послуг) вимог закону щодо формування податкового кредиту, тому платник податків (покупець товарів (робіт, послуг)) не повинен зазнавати негативних наслідків, зокрема у вигляді позбавлення права на формування витрат та податкового кредиту, за

можливу неправомірну діяльність його контрагента за умови, якщо судом не встановлено фактів, які свідчать про обізнаність платника податків щодо такої поведінки контрагента та злагоженість дій між ними [102].

Сьогодні залишається актуальною правова позиція ще Верховного Суду України, висвітлена у постанові від 01.12.2015 справа №826/15034/14, де зазначено: «статус фіктивного, нелегального підприємства несумісний з легальною підприємницькою діяльністю. Господарські операції таких підприємств не можуть бути легалізовані навіть за формального підтвердження документами бухгалтерського обліку» [88]. Підтримав наведену позицію і Верховний Суд, зокрема у своїй постанові від 16.01.2018 справа №2а-7075/12/2670 [98].

З метою законодавчого закріплення позиції Верховного Суду щодо підтвердження реальності здійснення господарських операцій для цілей оподаткування, зокрема податком на додану вартість пропонуємо доповнити п. 44.1 ст. 44 ПК України абзацом 2 «Документи, що визначені абзацом 1 цього пункту, повинні бути належними, допустимими, достовірними та складені на підставі фактичного здійснення операцій».

Сьогодні, велике значення у регулюванні податкових спорів між суб'єктами господарювання та контролюючими органами відіграє Рада бізнес омбудсмена, яка розпочала свою діяльність в Україні з 2014 року [115]. Так, 9 червня 2018 року до Ради звернувся український підрозділ світової комп'ютерної корпорації, який не міг отримати бюджетне відшкодування ПДВ. Підприємством було подано скаргу до територіального органу ДФС щодо відшкодування 1 млн. грн. ПДВ. Інспектор Ради письмово попросив контролюючий орган перевірити причини затримки та усунути їх. Податкова відповіла, що позитивний баланс в СЕА складає лише 200 тис. грн. Як виявилось, підприємство використало частину коштів із свого рахунку в СЕА ПДВ, проте у системі через технічну помилку продовжувала відображатися сума близько мільйона гривень. На тристоронній зустрічі компанія погодилася, що має право претендувати лише на 200 тис. грн. відшкодування, та, відповідно, подала нову заяву про відшкодування ПДВ [113].

Також, Рада бізнес омбудсмена довела реальність отримання послуг, підтвердила правомірність формування податкового кредиту та бюджетного відшкодування, скасування штрафу [115].

Вважаємо за доцільне дослідити механізм справляння податку на додану вартість. Розглянемо наступну операцію, що підлягає оподаткуванню ПДВ – виробником товарів, було здійснено поставку товару на 100 грн, на які відповідно нараховано 20% податку на додану вартість, тобто Постачальником здійснено поставку товарів на загальну суму 120 грн, з яких податкове зобов'язання з податку на додану вартість становить 20 грн, що підлягають сплаті до бюджету та зареєстровано податкові накладні. У Покупця-1 товару виникає податкове зобов'язання на суму 44 грн, з яких формується податковий кредит на суму 20 грн, що зазначені у зареєстрованій податковій накладній Постачальником та 24 грн, що підлягають сплаті до бюджету. При постачанні товару Покупцем-1 (постачальник), відповідно реєструється податкова накладна та у Покупця-2 на суму 144 грн та ПДВ – 28,8. Відповідно у Покупця-2 виникає податкове зобов'язання на суму – 72,8 грн, з яких податковий кредит на суму – 44 грн та 28,8 грн податку, що підлягає сплаті до бюджету. Кінцевим етапом зазначеного ланцюгу постачання є продаж товарів споживачу, який відповідно сплачує нарахований податок. У разі виникнення від'ємного значення податку, тобто надміру сплаченого, така сума підлягає бюджетному відшкодуванню.

З урахуванням вищезазначеного можна зробити висновок, що справляння податку на додану вартість – це сукупність дій контролюючих органів та платників податків щодо обчислення, обліку, контролю, сплатою податку на додану вартість, що здійснюється за допомогою системи електронного адміністрування.

Підставою для формування податкового кредиту за умови дотримання інших, встановлених ПК України правил, є лише податкові накладні, зареєстровані в ЄРПН. У випадку зміни кількісних і вартісних показників, що містяться у зареєстрованій податковій накладній, платник може відкоригувати ці показники шляхом реєстрації в ЄРПН розрахунку коригування до податкової

накладної. Проте, лише факт реєстрації податкової накладної у ЄРПН не є виключною підставою формування податкового кредиту та збільшення від'ємного значення податку на додану вартість для бюджетного відшкодування. Зокрема, фактичне здійснення господарської операції та належне її документальне підтвердження є підставою для формування відповідних витрат та податкового кредиту.

Платник податку не впливає на своєчасність та повноту перерахування суми податкового зобов'язання до бюджету, відповідно, не може нести відповідальність за своєчасність такої сплати за умови наявності достатньої суми коштів на його електронному рахунку. Проте, платник податку несе відповідальність за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних/розрахунків коригування у ЄРПН.

Вирішення податкових спорів, зокрема у сфері справляння ПДВ, ефективно здійснювати також у адміністративному порядку, а не тільки в судовому. Одним із додаткових способів є подання скарги до Ради бізнес омбудсмена, що дозволить швидко та ефективно врегулювати конфліктні ситуації.

Податкове законодавство містить багато колізій, неврегульованих питань у сфері справляння податку на додану вартість, що потребують постійного удосконалення. Судова практика свідчить про порушення норм законодавства платниками податків та контролюючими органами, випадки неправильного тлумачення та застосування законодавства у сфері справляння ПДВ, що допомагає знаходити та врегулювати ці питання.

3.2. Особливості оподаткування та проблемні питання, правового регулювання справляння акцизного податку

Оподаткування акцизним податком має особливості, які безпосередньо пов'язані зі специфічними характеристиками підакцизних товарів та порядком їх

справляння. Нормами податкового законодавства передбачені особливості оподаткування алкогольних напоїв, контролю за сплатою акцизного податку з алкогольних напоїв та тютюнових виробів; особливості оподаткування деяких підакцизних товарів залежно від напрямку їх використання. Для реалізації пального з метою оподаткування акцизним податком передбачене електронне адміністрування [7].

Відповідно до ст. 229 ПК України, встановлено особливості оподаткування деяких підакцизних товарів залежно від напрямку використання. Зазначена норма спрямована на усунення подвійного оподаткування одних і тих самих товарів. Оскільки, підакцизні товари можуть використовуватись як сировина для виготовлення інших підакцизних товарів, що призведе до виникнення каскадного ефекту оподаткування акцизним податком. Варто зазначити, що деякі підакцизні товари використовується для виготовлення не підакцизної продукції, але з метою державної підтримки деяких видів виробництва, такі товари звільняються від оподаткування акцизним податком [53, с. 492].

Законодавством закріплені наступні підакцизні товари, що можуть бути використані як сировина для виготовлення інших підакцизних товарів:

- спирт етиловий у випадку його використання для виробництва видів продукції згідно з пп. 229.1.1. п. 229.1. ст. 229 ПК України;
- нафтопродукти, вироблені в Україні та ввезені в Україну, що використовуються в якості сировини для нафтохімічної промисловості (виробництво етилену);
- нафтопродукти, вироблені в Україні та ввезені в Україну, що використовуються в якості сировини у хімічній промисловості;
- речовини, що використовуються як компоненти вироблених в Україні та ввезених на митну територію України моторних палив, які використовуються як сировина для хімічної промисловості.

Зазначені підакцизні товари реалізуються за нульовою ставкою акцизного податку, за умови належного документального підтвердження їх цільового використання. З метою забезпечення такого використання виробником видається

податковий вексель на суму акцизного податку, яка підлягає сплаті згідно з п. 215.3 ст. 215 ПК України. Після документального підтвердження цільового використання товару (продукції) у строк – вексель вважається погашеним. Положеннями податкового законодавства передбачена відповідальність у разі нецільового використання підакцизних товарів у вигляді штрафу та збільшеної у 1,5 рази суми акцизного податку розрахованої згідно з п. 215.3 ст. 215 ПК України [7, ст. 229].

Законодавцем, крім застосування нульової ставки податку та звільнення від оподаткування, передбачені інші способи усунення каскадного ефекту при оподаткуванні акцизним податком. Положеннями п. 217.6. ст. 217 ПК України передбачено, що для пального, при виробництві якого в якості сировини використані інші оподатковувані підакцизні товари, сума податку до сплати зменшується на суму податку, розрахованого для такої сировини [7, п. 217.6. ст. 217]. Варто зазначити, що застосування цього пункту можливе лише у СЕАРП, що можна вважати перевагою електронного адміністрування.

Науковий інтерес становить положення ч. 2 п. 217.6. ст. 217 ПК України: сума податку щодо сировини, що підлягає відніманню, обчислюється із застосуванням ставок податку на таку сировину, чинних на дату реалізації пального. У разі якщо така сума перевищує суму податку з пального, виробленого з такої сировини, різниця платнику не відшкодовується [7, ч. 2 п. 217.6. ст. 217]. Фактично суми податку, у такому випадку, є надміру сплаченими грошовими зобов'язаннями, які можуть бути повернуті платнику у порядку ст. 43 ПК України або підлягають відшкодуванню з бюджету, що є характерною ознакою іншого непрямого податку – ПДВ. Проте, законодавцем виключено відшкодування акцизного податку у будь-якому порядку, що також є особливістю цього платежу.

Особливий порядок оподаткування встановлений для алкогольних напоїв. При купівлі спирту етилового неденатурованого як сировини для виготовлення алкогольних напоїв, платник може сплатити акцизний податок або видати податковий вексель на суму акцизного податку, що розраховується за ставками для алкогольних напоїв, які виготовлятимуться зі спирту. Під час отримання

спирту етилового неденатурованого підприємство-векселедавець за участю представника контролюючого органу на акцизному складі складає акт про фактично отриману кількість спирту та розрахунок акцизного податку виходячи з фактично отриманої кількості спирту. Цей акт є коригуванням вже сплаченої суми податку або наданого податкового векселя із зазначенням остаточної суми податку, яка підлягає сплаті [7, ст. 225]. Порядок проведення розрахунку суми зменшення акцизного податку та Акт про фактично отриману кількість спирту та розрахунок акцизного податку затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1260 [32].

Податковий вексель погашається на суму податку, розраховану виходячи з фактично втраченої кількості спирту етилового неденатурованого під час транспортування та зберігання, у процесі виробництва готової продукції, а також з фактично повернутого невиправного браку [32]. Сплата акцизного податку, як правило, відбувається шляхом придбання акцизних марок.

Податкова система України знаходиться в постійній динаміці – від перших актів законодавства у сфері оподаткування та становлення податкових органів до сьогодні. Постійні зміни податкового законодавства, удосконалення податків та процесу їх адміністрування призвели до неоднозначного тлумачення положень податкового законодавства. Навіть прийняття єдиного кодифікованого акта з оподаткування – Податкового кодексу, не вирішило проблеми неоднозначного трактування та застосування податкового законодавства контролюючими органами, платниками податків та судами під час розгляду судових спорів.

Слід зазначити, зміни до будь-яких елементів податків та зборів повинні відповідати принципу стабільності, закріпленому пп. 4.1.9 п. 4.1. ст. 4 ПК України. За змістом зазначеного принципу, зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Тож, для того аби нові ставки податку почали діяти з нового бюджетного періоду, згідно з п. 4 розділом XIX ПК України, відповідний законопроект повинен бути внесений до 1 червня року, що передує плановому бюджетному періоду [7, п. 4 р. XIX]. Проте,

сьогодні досить часто трапляються випадки порушення принципу стабільності суб'єктами законодавчої ініціативи, що у подальшому призводить до неправомірного застосування положень податкового законодавства контролюючими органами та, відповідно, порушень прав платників податків.

Так, 17 вересня 2018 року Верховною Радою України зареєстровано проект Закону №9085 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставок деяких податків» [45]. Метою зазначеного законопроекту є забезпечення формування дохідної частини Державного бюджету України на 2019 рік та приведення розмірів ставок податків, зокрема акцизного, екологічного та рентної плати, у відповідність до інфляційних процесів в економіці.

Згідно з висновком Головного науково-експертного управління від 19.09.2018 щодо законопроекту від 17.09.2018 №9085: «підвищення ставок акцизного податку своїм наслідком може мати поглиблення негативних тенденцій на ринках відповідної товарної продукції, скорочення бюджетних надходжень від інших податків (податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість тощо), може вплинути на загальну динаміку цін і тарифів, збільшити тіньову складову ринку» [45].

Крім того, на виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами – членами, з іншої сторони, щодо наближення ставок акцизного податку на тютюнові вироби до мінімального рівня, діючого в ЄС (відповідно до Додатку XXVIII до цієї Угоди (ст. 353), Верховною Радою був прийнятий Закон України від 07.12.2017 № 2245-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» та доповнено підрозділ 5 розділу XX Перехідні положення ПК України пунктами 17-19, якими передбачено поступове поетапне до 2024 року (включно) підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби [7].

На дотримання вимог Директиви Ради Європейського Союзу № 2011/64/ЄС від 21.06.2011 р. про структуру і ставки акцизів, з 01.01.2025 передбачено

запровадження визначення середньозваженої роздрібної ціни продажу сигарет і загальної суми податкових зобов'язань з акцизного податку на сигарети (частка акцизу у середньозваженій роздрібній ціні продажу сигарет як мінімум 60 %) [45].

Отже, прийняття проекту Закону №9085, метою якого є забезпечення формування дохідної частини Державного бюджету на 2019 рік, зокрема акцизного податку унеможлиблює його виконання, оскільки проект не було прийнято до 1 червня 2018 року.

З метою належного застосування принципу стабільності пропонуємо викласти пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України у наступній редакції: «стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки, а рішення про внесення таких змін повинно бути прийняте до 1 червня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування нових правил та ставок. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року».

З прийняттям Закону України від 02.06.2016 № 1402-VIII «Про судоустрій і статус суддів», відповідно до ст. 36, Верховний Суд є найвищим судом у системі судоустрою України, який забезпечує сталість та єдність судової практики у порядку та спосіб, визначені процесуальним законом. До повноважень Верховного Суду, з-поміж іншого, належить узагальнення судової практики, забезпечення однакового застосування норм права судами різних спеціалізацій у порядку та спосіб, визначені процесуальним законом [12].

Як зазначає Самсін І.Л.: «...завдання Верховного Суду полягає у формуванні єдиної практики шляхом визначення правильної позиції для аналогічних справ. Тобто відповідне рішення Верховного Суду по суті податкового спору, що містить остаточне тлумачення акта законодавства про оподаткування, є таким актом правозастосування, який матиме вплив на вирішення всіх аналогічних справ, кількість яких не є визначеною...» [73, с. 118].

З урахуванням наведеного вище, вважаємо за доцільне розглянути проблемні питання, що виникають під час адміністрування акцизного податку з урахуванням позиції Верховного Суду (раніше Верховного суду України).

Встановлення ставок податку щодо кожного товару згідно з кодом УКТ ЗЕД передбачено ПК України. Проте, Українську класифікацію товарів зовнішньоекономічної діяльності регулюють також норми Закону України «Про Митний тариф України» та Наказ ДФС України від 09.06.2015 № 401 «Про затвердження Пояснень до Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності» [14; 31].

Актуальним питанням є донарахування акцизного податку контролюючими органами під час перевірки у зв'язку із зміною товарної номенклатури. Нерідко трапляються випадки, коли описи деяких товарів, зазначені в цих актах, не збігаються. Також, як свідчить судова практика, контролюючими органами за результатами перевірок змінюється товарна номенклатура з одної групи товарів УКТ ЗЕД на іншу, що зрештою призводить до збільшення податкового зобов'язання платника з акцизного податку.

Позиція Верховного Суду щодо подібних правовідносин є досить сталою. Так, у постанові від 08.08.2018 справа №826/4123/14, Верховний Суд зазначає: «...у разі якщо митні органи, приймаючи вантажну митну декларацію, віднесли товар до певного коду товарної номенклатури та пропустили товар на митну територію України (після сплати імпортером передбачених законом податків і зборів), то в подальшому вони не мали правових підстав для прийняття податкових повідомлень про донарахування податкових зобов'язань у зв'язку з виявленням помилки стосовно класифікації товару, зокрема з посиланням на результати документальної перевірки та на положення ст.351 МК України та пп. 54.3.6 п. 54.3 ст. 54 ПК України...» [96]. Зазначена правова позиція відповідає позиції Верховного Суду України, викладеній, зокрема, у постановках від 6 листопада 2012 року (справа №21-330a12), 5 березня 2013 року (справа №21-36a13), 4 листопада 2014 року (справа №21-479a14) та 28 квітня 2015 року (справа №21-157a15) тощо [89-92].

З метою закріплення позиції Верховного Суду щодо донарахування податкових зобов'язань у зв'язку з виявленням помилки стосовно класифікації товару за результатами перевірки платника, вважаємо за доцільне доповнити пп. 54.3.6 п. 54.3 ст. 54 ПК України наступним: «У випадку виявлення помилки щодо класифікації товару після закінчення процедури митного контролю, положення цього пункту не застосовуються».

Податковим законодавством передбачені випадки, коли наявність товару, згідно з кодом УКТ ЗЕД, не є виключною ознакою віднесення такого товару до підакцизних. Наприклад, товари за кодами 2106 90 , 2103 90 30 00 підлягають оподаткуванню лише у випадку наявності в них спирту етилового 8,5% об'ємних одиниць та більше.

Актуальним питанням є обчислення граничного строку сплати податкового зобов'язання з акцизного податку. Так, Верховний Суд у постанові від 18.05.2018 справа №812/1312/17 зазначає: «...відповідно до пп. 222.1.1 п. 222.1 ст. 222 ПК України, суми податку перераховуються до бюджету платниками акцизного податку протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого цим Кодексом для подання податкової декларації за місячний податковий період. Спірним питанням цієї справи є відсутність норми у податковому законодавстві, яка б визначала перенесення строку у випадку, коли граничний строк сплати податків припадає на вихідний (святковий) день. При цьому, ПК України визначає, якщо останній день строку подання податкової декларації припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем (п. 49.20 ст. 49 ПК України) [101].

Суд погоджується з позицією судів попередніх інстанцій про застосування до спірних правовідносин Європейської конвенції про обчислення строків (ETS № 76) від 16 травня 1972 року [3].

За положеннями статті 1 Конвенції, вона застосовується до обчислення строків у цивільних, комерційних і адміністративних справах, включаючи процедуру стосовно таких справ, якщо такі строки встановлені законом або

судовим чи адміністративним органом; органом арбітражу, якщо такий орган не встановив порядку обчислення строків; або сторонами, якщо порядок обчислення строків не був безпосередньо чи опосередковано узгоджений між сторонами і не визначається існуючою практикою відносин між сторонами. Відтак, в даному випадку законодавством не визначено перенесення граничного строку сплати податкового зобов'язання у разі, якщо останній день сплати припадає на вихідний (святковий) день, що цілком узгоджується з положеннями частини першої статті 1 Конвенції.

Відповідно до ст. 5 Конвенції, при обчисленні строку суботи, неділі та офіційні свята враховуються. Однак, якщо *dies ad quem* (означає день, у який цей строк спливає, ст. 2) строку, до спливу якого має бути здійснена та чи інша дія, припадає на суботу, неділю, офіційне свято чи день, який вважається офіційним святом, встановлений строк подовжується на перший робочий день, який настає після них [3, ст. 5].

П. 56.21 ст. 56 ПК України встановлено, що у разі коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків...» [101].

Отже, можемо зробити висновок, що у процесі справляння акцизного податку, зокрема при обчисленні строків, підлягає застосуванню Європейська конвенція про обчислення строків від 16.05.1972 № 76 [3]. Так, у випадку, коли граничний строк сплати податків припадає на вихідний (святковий) день то останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем. У зазначеному випадку використовується принцип презумпції правомірності рішень платника податків, передбачений пп. 4.1.4. п. 4.1. ст. 4 ПК України. Проте, зазначені положення не застосовуються до

порушення граничних термінів реєстрації акцизних накладних з реалізації пального в Єдиному реєстрі акцизних накладних, оскільки процедура реєстрації податкових накладних є спеціальною до даних правовідносин.

Варто зазначити, що з 1 січня 2018 року набрав чинності Закон України від 17.11.2016 № 1763-VIII «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо удосконалення механізму фінансового забезпечення дорожньої галузі», яким було доповнено Бюджетний кодекс статтею 24-2 та введено спеціальний фонд державного бюджету – Державний дорожній фонд [6]. Основним джерелом формування фонду є акцизний податок з вироблених в Україні пального і транспортних засобів, акцизний податок з ввезених на митну територію України пального і транспортних засобів та ввізне мито на нафтопродукти і транспортні засоби та шини до них, які зараховуються до спеціального фонду державного бюджету у 2018 році у розмірі 50%, у 2019 році - у розмірі 75% [6].

Отже, з 1 січня 2018 року 50% надходжень акцизного податку з вироблених в Україні пального і транспортних засобів та акцизного податку з ввезених на митну територію України пального і транспортних засобів зараховуються до Державного дорожнього фонду та спрямовуються на фінансове забезпечення будівництва, реконструкції, ремонту і утримання автомобільних доріг загального користування державного значення, місцевого значення, вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах (у вигляді субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам) тощо [43].

З урахуванням вищезазначеного можемо зробити наступні висновки: справляння акцизного податку має ряд особливостей, що залежать від специфічного предмету оподаткування – підакцизних товарів. При цьому, оподаткуванню підлягають виключно товари згідно з Українським класифікатором товарів зовнішньоекономічної діяльності, щодо яких встановлені ставки акцизного податку. Залежно від групи підакцизних товарів встановлюються особливості їх справляння, що відображається у відмінностях порядку виникнення податкового зобов'язання, способами сплати податку, адміністрування податку, особливостями звільнення від оподаткування тощо.

Крім того, справляння акцизного податку направлено на регулювання споживання підакцизних товарів.

Незважаючи на те, що акцизний податок є загальнодержавним податком, значні суми надходжень спрямовуються до місцевих бюджетів, а кошти отримані від продажу акцизних марок мають чітко визначену мету використання – виготовлення підакцизних марок. Більшість надходжень від операції з вироблених та ввезених пального та транспортних засобів мають спеціальне спрямування та формують Державний дорожній фонд.

Отже, справляння акцизного податку є складним правовим механізмом, що включає діяльність контролюючих органів та платників податку та залежить від особливостей оподаткування підакцизних товарів.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

На підставі здійсненого дослідження на тему «Правове регулювання справляння непрямих податків» сформульовано низку висновків, що забезпечують вирішення завдань відповідно до визначеної мети дослідження.

1. Непрямі податки – це загальнодержавні податки, які справляються відповідно до норм податкового законодавства, входять у ціну реалізації товару, роботи, послуги та сплачуються юридично визначеним платником, тоді як реальну сплату податку здійснює споживач товару, послуги.

2. Непрямим податкам властиві наступні спеціальні ознаки: це загальнодержавні та внутрішньодержавні податки; об'єктом оподаткування виступає вартість руху/обороту товару, роботи, послуги; входять як елемент у ціну реалізації товару, роботи, послуги; при непрямому оподаткуванні відбувається перекладення обов'язку щодо сплати податку від формального до реального платника; платники непрямих податків підлягають обов'язковій реєстрації; правовідносини при непрямому оподаткуванні є тристоронніми та включають юридичного платника, фактичного платника і державу.

3. Непрямим податкам притаманні загальні та додаткові функції податків, до яких належать: фіскальна, регулююча, контрольна, розподільна, стимулююча (дестимулююча), накопичувальна. Найхарактернішим для непрямих податків є виконання фіскальної функції, оскільки податок на додану вартість і акцизний податок є бюджетоутворюючими. Сутність регулюючої функції полягає також у можливості обмеження споживання деяких видів товарів, зокрема, здійснення непрямого впливу на товаровиробників, що виготовляють та реалізують суспільно небезпечні види товарів. Непрямі податки класифікуються за сферою застосування, механізмом справляння, наявності каскадного ефекту, що дозволяє виділити як загальні ознаки непрямих податків, так і особливості притаманні конкретним видам.

4. Генезис правового регулювання непрямих податків можна поділити на декілька етапів: перший етап (1991-1996) – запровадження непрямих податків:

акцизного збору та податку на додану вартість; другий етап (1996-2010) – прийнято Закон України «Про податок на додану вартість» та низку законів щодо акцизного збору, що змінювали перелік об'єктів оподаткування та їх ставки; третій етап (2010-2015) – уніфікація правових норм щодо справляння податку на додану вартість та акцизного податку в єдиному нормативно-правовому акті – ПК України, також принципова зміна назви «акцизного збору» на «акцизний податок»; четвертий етап (2015-сьогодні) – введення електронного адміністрування непрямих податків, зокрема електронного адміністрування податку на додану вартість та електронного адміністрування реалізації пального.

5. Елементом юридичного складу податку на додану вартість властиві особливості, що є характерними як для непрямих податків так і, виключно, для податку на додану вартість. Платники податку на додану вартість – це юридичні особи, фізичні особи-підприємці, фізичні особи - резиденти та нерезиденти, які зареєстровані як платники податку на додану вартість та здійснюють операції, що є об'єктом оподаткування. Так, розмежування формального та реального платника податку на додану вартість не завжди є особливістю платника цього податку. Адже, законодавством України допускаються випадки, коли при сплаті ПДВ формальний і фактичний платник співпадають.

6. Юридичний склад акцизного податку має ряд особливостей, що здебільшого пов'язані з підакцизними товарами, а саме: специфікою правового регулювання кожного підакцизного товару; поєднанням норм податкового та митного законодавства; відмінностей у реєстрації платниками акцизного податку залежно від виду операцій з реалізації підакцизного товару (продукції); визначення об'єкта оподаткування - об'єктом оподаткування акцизним податком є операції з реалізації, передачі та ввезення на митну територію України підакцизних товарів, крім випадків коли такі операції не підлягають оподаткуванню та звільняються від оподаткування; обчислення податку із застосуванням спеціальної ставки щодо кожного товару згідно з кодом УКТ ЗЕД, у певних випадках поєднання декількох видів ставок; різні способи та порядок сплати акцизного податку – із застосуванням марок акцизного податку,

податкового векселю та грошового платежу; оподаткування реалізації пального здійснюється за допомогою системи електронного адміністрування. При оподаткуванні акцизним податком встановлюються адвалорні, спецефічні, адвалорні та специфічні одночасно ставки податку, які диференціюються щодо кожного підакцизного товару.

7. Підставою для формування податкового кредиту за умови дотримання інших, встановлених ПК України правил, є лише податкові накладні, зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних. У випадку зміни кількісних і вартісних показників, що містяться у зареєстрованій податковій накладній, платник може відкоригувати ці показники шляхом реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних розрахунку коригування до податкової накладної. Проте, лише факт реєстрації податкової накладної у Єдиному реєстрі податкових накладних не є виключною підставою формування податкового кредиту та збільшення від'ємного значення податку на додану вартість для бюджетного відшкодування. Зокрема, фактичне здійснення господарської операції та належне її документальне підтвердження є підставою для формування відповідних витрат та податкового кредиту. Платник податку не впливає на своєчасність та повноту перерахування суми податкового зобов'язання до бюджету, відповідно, не може нести відповідальність за своєчасність такої сплати за умови наявності достатньої суми коштів на його електронному рахунку. Проте, платник податку несе відповідальність за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних/розрахунків коригування у Єдиному реєстрі податкових накладних.

8. Справляння акцизного податку є складним правовим механізмом, що включає діяльність контролюючих органів та платників податку та залежить від особливостей оподаткування підакцизних товарів. При цьому, оподаткуванню підлягають виключно товари згідно з Українським класифікатором товарів зовнішньоекономічної діяльності, щодо яких встановлені ставки акцизного податку. Залежно від групи підакцизних товарів встановлюються особливості їх справляння, що відображається у відмінностях порядку виникнення податкового зобов'язання, способів сплати податку, адміністрування податку, особливостей

звільнення від оподаткування тощо. Крім того, справляння акцизного податку направлено на регулювання споживання підакцизних товарів.

9. На основі проведеного дослідження сформовано наступні пропозиції щодо удосконалення законодавства:

- з метою законодавчого закріплення поняття непрямі податки, пропонуємо визначити в ст. 14 ПК України поняття непрямих податків, зазначивши їх головні особливості та виокремити вичерпні види податків, які до них належать. Це у свою чергу відкинуло б дискусії навколо питань віднесення деяких податків до непрямих податків;

- з метою використання однакової термінології та узгодження норм Митного кодексу України та ПК України, вважаємо за доцільне доповнити ст. 28 ПК України п. 28.3 зі змістом: комбінованою визначається ставка податку, що складається з адвалорної та специфічної ставок;

- з метою покращення податкового законодавства, вважаємо недоцільним розміщення уточнення терміну «особа» в ст. 14 Визначення понять, оскільки воно розраховано виключно для цілей розділу V ПК України, а також таке розміщення створює додаткові незручності. Пропонуємо пп. 14.1.139 п. 14.1 ст. 14 ПК України виключити, а його положення викласти в ст.180, доповнивши її пунктом 180.5;

- з метою законодавчого закріплення та усунення дискусій щодо порядку обчислення строків реєстрації податкової накладної з податку на додану вартість та акцизного податку з реалізації пального, вважаємо за доцільне доповнити п. 49.20 ст. 49 ПК України абзацом 2 «Положення цього пункту не поширюються на порядок реєстрації податкових накладних»;

- з метою законодавчого закріплення позиції Верховного Суду щодо реальності господарських операцій для цілей оподаткування, зокрема податком на додану вартість пропонуємо доповнити п. 44.1 ст. 44 ПК України абзацом 2 «Документи, що визначені абзацом 1 цього пункту, повинні бути належними, допустимими, достовірними та складені на підставі фактичного здійснення операцій»;

- з метою належного застосування принципу стабільності пропонуємо викласти пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України у наступній редакції: «стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки, а рішення про внесення таких змін повинно бути прийняте до 1 червня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування нових правил та ставок. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року»;

- з метою закріплення позиції Верховного Суду щодо донарахування податкових зобов'язань у зв'язку з виявленням помилки стосовно класифікації товару за результатами перевірки платника, вважаємо за доцільне доповнити пп. 54.3.6 п. 54.3 ст. 54 ПК України наступним: «У випадку виявлення помилки щодо класифікації товару після закінчення процедури митного контролю, положення цього пункту не застосовуються».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України: Конституція, Закон, Верховна Рада України від 28.06.1996 № 254к/96–ВР // База даних «Законодавство України» // ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
2. Директива Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість: Директива, Перелік, Міжнародний документ від 28.11.2006 №2006/112/ЄС // База даних «Законодавство України» // ВР України. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928
3. Європейська конвенція про обчислення строків: Конвенція, Міжнародний документ, Рада Європи від 16.05.1972 №ETS N 76 // даних «Законодавство України» // ВР України. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_677
4. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 №436–IV // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
5. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 №435–IV // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
6. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 №2456–VI // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
7. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 №2755–VI // ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 №4495–VI // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/4495-17>
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 №71–VIII // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19>
10. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України: Закон України від 31.07.2014 №1621–VII // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18>

11. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення оподаткування інвестиційної діяльності: Закон України від 07.10.2014 №1690–VII VIII // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1690-18>
12. Про судоустрій і статус суддів: Закон України від 02.06.2016 №1402–VIII // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19>
13. Про ліцензування видів господарської діяльності: Закон України від 02.03.2015 №222–VIII // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/222-19>
14. Про Митний тариф України: Закон України від 19.09.2013 №584–VII // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/584-18>
15. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів: Закон України від 19.12.1995 №481/95–ВР // База даних «Законодавство України» // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-%D0%B2%D1%80>
16. Про податок на добавлену вартість: Закон України від 26.12.1992 №2007–XII // ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2007-12>
17. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.1997 №168/97–ВР // База даних «Законодавство України» // ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/168/97-%D0%B2%D1%80/ed19970403>
18. Про акцизний збір: Закон України від 18.12.1991р. №1996–XII // ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1996-12>
19. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість: Постанова, Кабінет Міністрів України від 16.10.2014 №569 VIII // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF>
20. Деякі питання електронного адміністрування реалізації пального: Постанова, Кабінет Міністрів України від 24.02.2016 №113 // База даних

«Законодавство України» // ВР України.

URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/113-2016-%D0%BF>

21. Критерії ризиковості платника податку: Лист, Державна фіскальна служба України, від 21.03.2018 №959/99-99-07-18 База даних «Законодавство України» // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0959872-18>

22. Про акцизний збір: Декрет, Кабінет Міністрів України від 26.12.1992 №18-92 // База даних «Законодавство України» // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/18-92>

23. Про ставки акцизного збору та ввізного мита на спирт етиловий та алкогольні напої: Закон України від 07.05.1996 №178/96 // База даних «Законодавство України» // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/178/96>

24. Про ставки акцизного збору та ввізного мита на деякі товари (продукцію): Закон України від 11.07.1996 №313/96 // База даних «Законодавство України» // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/313/96-%D0%B2%D1%80>

25. Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби: Закон України від 06.02.1996 №30/96-ВР // База даних «Законодавство України» // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/30/96-%D0%B2%D1%80/ed19970717/conv>

26. Про ставки акцизного збору на деякі транспортні засоби та кузови до них: Закон України від 24.05.1996 №216/96 // База даних «Законодавство України» // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/216/96-%D0%B2%D1%80/ed20050331/conv>

27. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної: Наказ, Міністерство фінансів України від 31.12.2015 №1307 // База даних «Законодавство України» // ВР України. URL: zakon.rada.gov.ua/go/z0137-16

28. Про затвердження форми декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання декларації акцизного податку: Наказ, Міністерство фінансів України від 23.01.2015 №14 // База даних «Законодавство України» // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0105-15>

29. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: Наказ, Міністерство фінансів України від 28.01.2016 №21 // База даних «Законодавство України» // ВР України URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16>

30. Про затвердження форм заяви про реєстрацію платника акцизного податку з реалізації пального, акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, Порядку заповнення акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального: Наказ, Міністерство фінансів України від 25.02.2016 №218 // База даних «Законодавство України» // ВР України URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0405-16>

31. Про затвердження Пояснень до Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності: Наказ, ДФС України від 09.06.2015 №401. URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/mitne-zakonodavstvo/nakazi/63754.html>

32. Про затвердження Порядку проведення розрахунку суми зменшення акцизного податку: Постанова, Кабінет Міністрів України від 27.12.2010 №1260 // База даних «Законодавство України» // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1260-2010-%D0%BF>

33. Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення податкових векселів, авальованих банком (податкових розписок), що видаються до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого, спирту етилового денатурованого (технічного) та біоетанолу, які використовуються суб'єктами господарювання для виробництва окремих видів продукції: Постанова, Кабінет

Міністрів України від 27.12.2010 №1257 // База даних «Законодавство України» // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1257-2010-%D0%BF>

34. Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення податкових векселів, авальованих банком (податкових розписок), які видаються до отримання або ввезення на митну територію України легких та важких дистилатів, а також скрапленого газу та бутану, ізобутану для використання як сировини для виробництва етилену: Постанова, Кабінет Міністрів України від 27.12.2010 №1215 // База даних «Законодавство України» // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1215-2010-%D0%BF>

35. Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення податкових векселів, які видаються до отримання або ввезення на митну територію України нафтопродуктів та/або речовин, що використовуються як компоненти моторних палив, для використання як сировини для виробництва в хімічній промисловості та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України: Постанова, Кабінет Міністрів України від 17.01.2018 №21 // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/21-2018-%D0%BF>

36. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних: Постанова, Кабінет Міністрів України, від 29.12.2010 №1246 // База даних «Законодавство України» // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF>

37. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру акцизних накладних: Постанова, Кабінет Міністрів України від 24.02.2016 №114 // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/114-2016-%D0%BF>

38. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: Постанова, Кабінет Міністрів України від 21.02.2018 №117 // База даних «Законодавство України» // ВР України. URL: zakon.rada.gov.ua/go/117-2018-%D0%BF

39. Про затвердження положення Про реєстрацію платників податку на додану вартість затвердженим: Наказ, Міністерство фінансів України від 14.11.2014 №1130 // База даних «Законодавство України» // ВР України. URL: zakon.rada.gov.ua/go/z1130-14

40. Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів: Постанова, Кабінет Міністрів України від 27.12.2010 №1251 // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-2010-%D0%BF>

41. Про затвердження Критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та Вичерпного переліку документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: Наказ, Міністерство фінансів України від 13.06.2017 року №567 // База даних «Законодавство України» // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0753-17>

42. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України № 71 VIII від 28.12.2014р.// База даних «Законодавство України» // ВР України. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/71 19/ed20141228](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/71%2019/ed20141228)

43. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо удосконалення механізму фінансового забезпечення дорожньої галузі: Закон України від 17.11.2016 №1763-VIII // ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/17638/ed20161117>

44. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020»: Указ Президента України від 12.01.2015 № 5/2015 // База даних «Законодавство України» // ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>

45. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставок деяких податків від 17.09.2018 №9085 // База даних «Законотворчість» // ВР України. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64600

46. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів щодо зменшення ставки податку на додану вартість, реформування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності та підвищення прозорості розрахункових операцій з урахуванням європейської практики від 01.03.2018 №8089 // База даних «Законотворчість» // ВР України. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=63565

47. Андрущенко В.Л. Морально–етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): монограф. / В.Л. Андрущенко, Т.В. Тучак. К.: Алерта, 2013. 384 с.

48. Антоненко Н.В. Хоменко В.С., Електронне адміністрування податку на додану вартість / Н. В. Антоненко, В. С. Хоменко // Вісник Національного транспортного університету. 2014. С. 10–15. // URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe

49. Бех Г.В. Правове регулювання непрямих податків в Україні: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / Бех Галина Володимирівна. Х., 2001. 189 с.

50. Білоус В.В., Воронова Л.К., Головашевич О.О., Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2 ч. / В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка. Х.: Право 2011. 608 с.

51. Волков Д.О. Удосконалення системи непрямого оподаткування в контексті реформування державних фінансів України /Волков Д.О. // Економіка промисловості. 2008. № 4. С. 28–36.

52. Воронова Л.К. Фінансове право України: навч. посіб. / Л.К. Воронова, М.П. Кучерявенко, Н.Ю. Пришва, Л.Л. Тарангул, Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, І.Є. Криницький, О.А. Лукашев, М.О. Перепелиця, О.В. Солдатенко ; НДІ фін. права. 2–ге вид., стер. К.: Прав. єдність, 2010. 393 с.

53. Гетманцев Д.О., Форсюк В.Л., Федчишин Ю.А., Лавреха Ю.М. Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування [Текст] : наук.–практ. посіб., доповн. / К: Юрінком Інтер, 2016. 592 с.
54. Голишевська Л.В., Андрущак А.А. Роль фіскальної та регулюючої функції податків в економіці держави // URL: [http://www.rusnauka.com/12_KP5ГЧ_2010/Есопотіс\\$/62930.сіос№т](http://www.rusnauka.com/12_KP5ГЧ_2010/Есопотіс$/62930.сіос№т)
55. Горбунова О.Н., Грачева Е.Ю., Финансовое право: Учебник / О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева и др.; Отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2003.
56. Греца С.М., Правові аспекти запровадження електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні С.М. Греца VISEGRAD JOURNAL ON HUMAN RIGHTS №2, PART 1 2014 С. 104–107. URL: http://vjhr.sk/archive/2014_2/19.pdf
57. Гусєва В.О. Особливості правового регулювання непрямих податків / В.О. Гусєва // Форум права. 2008. № 2. С. 86–89.
58. Денисова Т.Є. Еволюція акцизного збору // Управління розвитком 2011 №11 (108) с.80–82.
59. Злобин Н.Н. Налог как правовая категория : дис...канд. юрид. наук 12.00.14: Москва. 2003. 252 с.
60. Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов / Исаев А.А. М.: Центр ЮрИнфоР, 2004. 270 с.
61. Куриленко В.П. Роль непрямих податків у забезпечення ефективної фіскальної політики держави // Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск №6. 2015. С. 724 727.
62. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): Монография. М.: ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. 480 с.

63. Кучерявенко М.П. Податкове право України / Підручник. Х.: Право, 2012. 528 с.
64. Лебедев В.А. Финансовое право: Учебник. М.: Статут, 2000. Т. 2. 458 с.
65. Марченко В.Б., Поняття та зміст відносин щодо справляння податків (обов'язкових платежів) / В.Б. Марченко // Часопис Київського університету права. 2010. № 2. С. 138–142.
66. Мельник В.М., Солдатенков О.В. Податок на додану вартість у податковій системі України // Фінанси України. 2006. №9. С. 82-86.
67. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки. Под редакцией и с дополнениями А. Свирщевского. и С. Сабашниковых Издание М., 1904. 656 с.
68. Олійник О.В., Філон І.В. Податкова система: Навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 456 с.
69. Орлюк О.П. Фінансова енциклопедія / О.П. Орлюк, Л.К. Воронова, І.Б. Заверуха, М.П. Кучерявенко, Н.Ю. Пришва, Л.А. Савченко, Ю.В. Ващенко, О.А. Музика–Стефанчук, А.М. Цветков; ред.: О.П. Орлюк; Акад. прав. наук України. К. : Юрінком Інтер, 2008. 470 с.
70. Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс : підручник / О.П. Орлюк. К.: Юрінком Інтер, 2010. 808 с.
71. Педь І.В. Непрямі податки в податковій системі України: Навч.посібник / за ред. Ю.М. Лисенкова. Київ, 2008. Київ, Знання. 2008. 348 с.
72. Педь І.В. Податкова система: економіко–правова характеристика податків: навч. посіб. / І.В. Педь; за ред. Ю.М. Лисенкова. Київ, Знання. 2007. 191 с.
73. Попеляев С.Г. Налоговое право: научное пособие/ под ред. Попеляева С.Г. Статут М., 2017. 796 с.
74. Пришва Н.Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів: Моногр. / Н.Ю. Пришва. К.: ЕксОб, 2003. 279 с.

75. Рау К.Г. Основные начала финансовой науки / Перевод с пятогонемецкого издания под ред. А. Корсака. Т.1. Т. 2. С Пб. Типография Майкова, 1867,. Том I. С.313.

76. Самсін Тлумачення актів законодавства України про оподаткування: лекційно-практичний курс: навч. посіб. / І.Л. Самсін. – 2-ге вид. перероблене та доповнене. – Київ, КНТЕУ, 2018. 488 с.

77. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М: Соцэкгиз, 1962. 684 с.

78. Соколов А.А. Теория налогов / А.А. Соколов. М. : ООО «ЮрИнфоР–Пресс», 2003. 512 с.

79. Соколовська А.М., Основи теорії податків [Текст]: навчальний посібник / А.М. Соколовська. К. : Кондор, 2010. 326 с.

80. Сударенко О.В., Податок категорія фінансового права / О.В. Сударенко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2016. № 1. С. 56–67.

81. Сударенко О.В. Правові засади бюджетного відшкодування ПДВ в Україні / Сударенко О.В. // Вісник НТУУ «КПІ». Політологія. Соціологія. Право : збірник наукових праць. 2012. № 3 (15). С. 175–179.

82. Химичева Н.И. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. 2_е изд., перераб. и доп. М.: Юристь, 2000.

83. Храбров А.О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку ...12.00.07, - теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. / Харків, 2004. 20 с.

84. Цимбал П.В. Податки Запорізької Січі // Вісник Університету МВС України. 2004. №3. С.40–45.

85. Шаренко М.С., Правовий статус платника податку на додану вартість в Україні: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 адміністративне право і процес;

фінансове право; інформаційне право. / М. С. Шаренко ; Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. Х., 2010. 19 с.

86. Шкорбот К.С., Правове регулювання справляння непрямих податків // Правове забезпечення підприємницької діяльності: зб. наук. ст. студ. / відп. ред. Ю.І. Крегул. Київ: КНТЕУ, 2018. Ч. 2. С. 180-187.

87. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М.: «Статут», 2002. 555 с.

88. Постанова Верховний Суд України від 01.12.2015 справа
URL: №826/15034/14 <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/54688725>

89. Постанова Верховний Суд України від 04.11.2014 справа №21–479а14
URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/41603059>

90. Постанова Верховний Суд України від 05.03.2013 справа №21–36а13
URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/30288870>

91. Постанова Верховний Суд України від 06.11.2012 справа №21–330а12
URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/27483313>

92. Постанова Верховний Суд України від 28.04.2015 справа №21–157а15
URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/44293196>

93. Постанова Касаційний адміністративний суд Верховного Суду від
03.09.2018 справа №804/19572/14
URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/76222003>

94. Постанова Касаційний адміністративний суд Верховного Суду від
04.09.2018 справа №803/31/13–а
URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/76274680>

95. Постанова Касаційний адміністративний суд Верховного Суду від
05.09.2018 справа №811/300/17 URL:
<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/76273481>

96. Постанова Касаційний адміністративний суд Верховного Суду від
08.08.2018 справа №826/4123/14

URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/75776250>

97. Постанова Касаційний адміністративний суд Верховного Суду від
14.08.2018 справа №804/5444/16

URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/75905532>

98. Постанова Касаційний адміністративний суд Верховного Суду від
16.01.2018 справа №2а-7075/12/2670

URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/71630425>

99. Постанова Касаційний адміністративний суд Верховного Суду від
17.01.2018 справа №804/8943/13-а

URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/71692635>

100. Постанова Касаційний адміністративний суд Верховного Суду від
18.10.2018 справа №826/13419/17

URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/77248523>

101. Постанова Касаційний адміністративний суд Верховного Суду від
18.05.2018 справа №812/1312/17

URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74098656>

102. Постанова Касаційний адміністративний суд Верховного Суду від
23.10.2018 справа №804/16486/15

URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/77361182>

103. Постанова Касаційний адміністративний суд Верховного Суду від
24.01.2018 справа №802/2148/13-а

URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/71829400>

104. Постанова Касаційний адміністративний суд Верховного Суду від
25.06.2018 справа №803/1923/13-а

URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74992333>

105. TAXLINK. Бахрейн запроваджує ПДВ
URL: <https://taxlink.ua/ua/news/bahrejn-zaprovadzu-pdv.htm#hcq=wiuy98r>
106. TAXLINK. Генеза класифікації податків на прями та непрямі
URL: <https://taxlink.ua/ua/analytics/doc-nprjami-podatki/geneza-klasifikacii-podatki-na-prjami%20/>
107. TAXLINK. Непрямі податки, встановлені законодавством України.
URL: <https://taxlink.ua/ua/analytics/doc-nprjami-podatki/nprjami-podatki-vstanovleni-zakonodavstvom-ukraini/full/>
108. TAXLINK. Функції податків URL: <https://taxlink.ua/ua/analytics/doc-nprjami-podatki/geneza-klasifikacii-podatki-na-prjami%20/>
109. TAXLINK. Що таке постачання товарів для цілей оподаткування ПДВ.
URL: <https://taxlink.ua/ua/analytics/doc-postachannja-tovariv/shho-take-postachannja-tovariv-dlja/full/>
110. Офіційний сайт Державної фіскальної служби. Основні правила роботи системи електронного адміністрування ПДВ: 04.12.2014
URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsent/novini/175151.html>
111. Офіційний сайт Державної фіскальної служби. Міжнародний досвід реформування податкових систем: види податків та електронна звітність
URL: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkhiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/mrdosvid/>
112. Офіційний сайт Державної фіскальної служби. У вересні платникам відшкодовано 12,4 млрд грн ПДВ. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsent/novini/353146.html>
113. Офіційний сайт ради бізнес омбудсмена. ДФС відшкодувала 200 тис. грн ПДВ українському підрозділу світової комп'ютерної корпорації
URL: <https://boi.org.ua/case-studies/230-dfs-vidshkoduvala-200-tis-grn-pdv-ukrayinskomu-pidrozdlu-svitovoyi-komp-yuternoji-korporaciji/>

114. Офіційний сайт ради бізнес омбудсмена. Рада бізнес омбудсмена
<https://boi.org.ua/about/>

115. Офіційний сайт ради бізнес омбудсмена. Ремонт завершено:
«Самсунг» довів ДФС реальність отриманих послуг. URL: <https://boi.org.ua/case-studies/225-remont-zaversheno-kompaniya-dovela-dfs-realnist-otrimanih-poslug/>

116. Рішення Державної регуляторної служби України №8462/0/20 від
23.08.2018 / Державна регуляторна служба України.
URL: <http://www.drs.gov.ua/wp-content/uploads/2018/07/8462-23.08.18.pdf>