

О. С. ІВАНИШИНА, О. М. ГЕРАСИМЕНКО,
Т. В. ТУЧАК, І. А. ПРОКОПЕНКО

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА



ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Іванишина О. С., Герасименко О. М.,
Тучак Т. В., Прокопенко І. А.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА

Навчальний посібник

Ірпінь
2023

УДК 336.221(075.8)
ББК 65.261.41-18я73
П 44

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Державного податкового університету
(протокол № 6 від 30 листопада 2023 року)*

Рецензенти:

В. М. Опарін, д-р екон. наук, професор, професор кафедри фінансів імені Віктора Федосова Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана;

В. М. Красівський, д-р екон. наук, професор, декан факультету податкової справи, обліку та аудиту Державного податкового університету.

П 44 **Податкова політика підприємства** : навчальний посібник / Іванишина О. С., Герасименко О. М., Тучак Т. В., Прокопенко І. А. – Ірпінь : Державний податковий університет, 2023. – 158 с.
ISBN 978-966-337-713-1

Навчальний посібник присвячений висвітленню теоретичних положень і практичних можливостей використання форм та методів реалізації податкової політики підприємства. Посібник спрямований на формування компетентностей щодо застосування основних положень податкового законодавства суб'єктів господарювання, визначення податкових наслідків господарських операцій та ідентифікації податкових ризиків підприємства, застосування методів бюджетування, податкового планування й облікової політики. Теоретичні та методичні положення, викладені в розрізі тем навчального посібника, покликані поглибити базис вмінь читачів щодо здійснення податкового планування, вибору оптимальних систем оподаткування, врахування податкових факторів під час ухвалення управлінських рішень у сфері оподаткування.

Автори сподіваються, що посібник дасть поштовх для самостійних роздумів і порівнянь, чому сприяють тестові завдання і контрольні питання. Рекомендовано для студентів усіх економічних спеціальностей закладів вищої освіти, магістрів, аспірантів, викладачів, працівників державних установ та організацій, хто виявляє інтерес до напрямів і форм реалізації податкової політики на рівні підприємств.

УДК 336.221(075.8)
ББК 65.261.41-18я73

ISBN 978-966-337-713-1

© Іванишина О. С., Герасименко О. М.,
Тучак Т. В., Прокопенко І. А., 2023.
© Державний податковий університет, 2023.

ЗМІСТ

Вступ	5
Тема 1. Сутність податкової політики на мікрорівні	7
1.1. Загальний зміст категорії «податкова політика підприємства»	8
1.2. Деталізація рівнів та цілі податкової політики	11
1.3. Форми реалізації податкової політики підприємства.....	14
1.4. Етапи формування податкової політики підприємства.....	19
<i>Висновки</i>	21
<i>Контрольні питання</i>	22
<i>Тестові завдання</i>	22
Тема 2. Чинники впливу на податкову політику підприємства	25
2.1. Зовнішні фактори впливу на податкову політику.....	26
2.2. Внутрішні фактори впливу на податкову політику	32
<i>Висновки</i>	51
<i>Контрольні питання</i>	51
<i>Тестові завдання</i>	53
Тема 3. Бюджетування податків на підприємстві	56
3.1. Зміст бюджетування податків.....	56
3.2. Принципи бюджетування податків	60
3.3. Етапи податкового бюджетування	62
3.4. Організація бюджетування податків на підприємстві.....	64
<i>Висновки</i>	68
<i>Контрольні питання</i>	68
<i>Тестові завдання</i>	69
Тема 4. Корпоративне податкове планування	73
4.1. Зміст і принципи корпоративного податкового планування.....	74
4.2. Етапи та види податкового планування на підприємстві.....	78
4.3. Методи корпоративного податкового планування	81
<i>Висновки</i>	88
<i>Контрольні питання</i>	89
<i>Тестові завдання</i>	89

Тема 5. Облікова політика підприємства	
для цілей оподаткування	92
5.1. Сутність облікової політики та необхідність її формування для цілей оподаткування	92
5.2. Документальне оформлення облікової політики для цілей оподаткування	99
<i>Висновки</i>	104
<i>Контрольні питання</i>	105
<i>Тестові завдання</i>	105
Тема 6. Оцінка ефективності податкової політики підприємства	108
6.1. Показники, які використовують для ефективності податкової політики підприємства	109
6.2. Наукові підходи до визначення податкового навантаження підприємства.....	113
6.3. Методи розрахунку податкового навантаження на мікрорівні.....	118
<i>Висновки</i>	121
<i>Контрольні питання</i>	122
<i>Тестові завдання</i>	122
Тема 7. Оптимізація податкових платежів	126
7.1. Сутність та розмежування понять: податкова оптимізація, обхід податків та ухилення від оподаткування	127
7.2. Значення податкової оптимізації для підприємств та держави.....	131
7.3. Оптимізація у податковому плануванні.....	135
7.4. Схеми податкової оптимізації та ризики їх застосування	137
<i>Висновки</i>	146
<i>Контрольні питання</i>	147
<i>Тестові завдання</i>	148
Список використаних джерел	152

ВСТУП

Вивчення впливу податкової політики держави на фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання, рівень добробуту громадян посідає значне місце у світовій фінансовій науці. Проте спостерігається певна різниця між баченням оптимальної податкової системи з точки зору держави та з позиції платників податків – юридичних та фізичних осіб. Адже діяльність суб'єктів підприємництва пов'язана з необхідністю максимізації фінансових ресурсів, що перебувають у їх розпорядженні. У цьому контексті питання оподаткування залишаються квінтесенцією взаємодії держави та платників податків через постійне існування конфлікту цілей у процесі оподаткування. Саме тому все більшої актуальності набуває проблема гармонізації інтересів держави та платників податків, досягнення компромісу цих інтересів.

Дослідження податкової політики у контексті впливу податків на соціально-економічні процеси має важливе стратегічне значення, оскільки додержання балансу інтересів держави, юридичних та фізичних осіб дозволяє одночасно забезпечити достатність податкових надходжень для фінансування суспільних потреб і зберігає зацікавленість підприємств щодо продовження й розширення їх господарської діяльності. Розуміння сучасних можливостей податкового планування та податкової оптимізації набуває особливої актуальності саме в діяльності підприємств, оскільки майже кожна господарська операція характеризується податковими наслідками, врахування яких дозволить підвищити ефективність господарської діяльності та максимізувати прибуток підприємств.

Сучасний ринок праці демонструє значну потребу у висококваліфікованих фахівцях спеціальності 071 «Облік і оподаткування» із питань обліку, податкового планування та аудиту, що потребує ретельного вивчення аспектів податкової політики на мікрорівні.

Навчальний посібник «Податкова політика підприємства» присвячений висвітленню теоретичних положень і практичних можливостей використання форм та методів реалізації податкової політики підприємства. Посібник спрямований на формування у

студентів компетентностей щодо практичних засад застосування основних положень податкового законодавства суб'єктів господарювання, визначення податкових наслідків господарських операцій та ідентифікації податкових ризиків підприємства, застосування методів бюджетування, податкового планування та облікової політики.

Основна частина навчального посібника «Податкова політика підприємства» охоплює послідовно викладений матеріал, який згруповано в 7 тем: сутність податкової політики на мікрорівні, чинники впливу на податкову політику підприємства, бюджетування податків на підприємстві, корпоративне податкове планування, облікова політика підприємства для цілей оподаткування, оцінка ефективності податкової політики підприємства, оптимізації податкових платежів на підприємстві.

Теоретичні і методичні положення, викладені в розрізі тем навчального посібника, покликані поглибити вміння студентів щодо здійснення податкового планування, вибору оптимальних систем оподаткування, врахування впливу податкових факторів під час прийняття управлінських рішень у сфері оподаткування. Наприкінці кожної теми викладено тестові завдання й перелік питань для самоперевірки знань та самоконтролю якості засвоєння опрацьованого матеріалу.

Навчальний посібник підготовлено авторським колективом кафедри фіскального адміністрування Державного податкового університету:

– канд. екон. наук, доцентом *О. С. Іванишиною* (загальне керівництво, тема 3 «Бюджетування податків на підприємстві», тема 6 «Оцінка ефективності податкової політики підприємства»);

– канд. екон. наук, доцентом *Т. В. Тучак* (вступ, висновки, тема 1 «Сутність податкової політики на мікрорівні», тема 4 «Корпоративне податкове планування»);

– канд. екон. наук, *О. М. Герасименко* (тема 2 «Чинники впливу на податкову політику підприємства», тема 5 «Облікова політика підприємства для цілей оподаткування»);

– канд. екон. наук, доцентом *І. А. Прокопенко* (тема 7 «Оптимізація податкових платежів на підприємстві»).

ТЕМА 1

СУТНІСТЬ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА МІКРОРІВНІ

- 1.1. Загальний зміст категорії «податкова політика підприємства».
- 1.2. Деталізація рівнів та цілі податкової політики.
- 1.3. Форми реалізації податкової політики підприємства.
- 1.4. Етапи формування податкової політики підприємства.

Ключові терміни і поняття: *податкова політика підприємства, бюджетування податків, податкове планування, розрахунок поточних податкових зобов'язань.*

Сучасні кризові процеси в економіці висувають на передній план проблему антикризового податкового регулювання. У цьому контексті функція податкової політики держави полягає не лише у зборі податків для підтримання окремих секторів економіки, а насамперед у забезпеченні стабільного розвитку країни. У таких випадках провідна роль у вирішенні цього завдання приділяється державному регулюванню економіки. Адже у руках держави зосереджені діючі важелі впливу на економічні процеси через податкову систему. Найбільш дієвий вплив податкова система має на функціонування та ділову активність підприємницьких структур, суб'єктів господарювання. Адже нестабільність умов господарювання, прагнення до поповнення бюджету, недотримання економічного принципу оподаткування призводять до надмірного податкового навантаження на підприємство.

Наскільки ефективно підприємство вирішить податкові проблеми при формуванні стратегії свого розвитку, залежать можливості не лише його економічного зростання, але й суспільного виробництва в цілому. Саме тому основною метою кожного підприємства є розробка економіко-організаційного механізму адаптації у нестабільному податковому середовищі з урахуванням ринкових механізмів розподілу податкового навантаження, обґрунтування необхідності управління податками на підприємстві¹.

¹ Короткова О. Особливості формування податкової політики підприємства в сучасних економічних умовах. *Ефективна економіка*. 2013. № 1. URL : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1743>

1.1. Загальний зміст категорії «податкова політика підприємства»

Одним із визначальних чинників, що здійснюють вплив на ефективність діяльності суб'єктів підприємництва, є податки. Саме система податкових відносин значною мірою формує частину виробничих витрат на всіх стадіях розвитку бізнесу, а іноді зумовлює і його напрями. У таких умовах зростає роль формування і реалізації ефективної податкової політики підприємства.

Управління підприємством – комплексний і складний процес, зміст якого зводиться до пошуку та прийняття найбільш ефективних рішень з метою отримання найбільшого прибутку. Результативність діяльності підприємства може зростати як у результаті збільшення темпів збільшення прибутку, порівняно з темпами зростання витрат, так і в результаті зниження суми витрат. Податки та інші обов'язкові платежі також відносять до категорії витрат. Проте взаємозв'язок «чим менші податки – тим більший прибуток» не завжди є прямолінійним. Не виключено також, що зменшення розміру сплати одних податків призведе до збільшення розміру сплати інших податків, а також до фінансових санкцій з боку органів контролю. Тому найбільш ефективним способом збільшення прибутковості є не механічне скорочення податків, а побудова ефективної системи управління підприємством і прийняття структури бізнесу².

Податки є супутником функціонування будь-якого підприємства, які суттєво впливають на фінансові результати його діяльності. Проте через обов'язковий характер податкових платежів повністю відмовитися від податкових витрат (податкових зобов'язань) підприємство не може, однак має змогу оптимізувати їх суму відповідно до цільових установок підприємства. Оптимізація податкових витрат може здійснюватися і за допомогою використання на підприємстві ефективної податкової політики підприємства. Серед фахівців немає одностайності щодо трактування сутності податкової політики підприємства (табл. 1.1).

² Податковий менеджмент : підручн. / Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізима А. Я., Карпова В. В. К. : Знання, 2008. 525 с.

Таблиця 1.1 – Підходи до визначення категорії
«податкова політика підприємства»

Автор	Дефініція
Ю. Адаменко, О. Люта ³	Складова частина загальної політики управління прибутком підприємства, що спрямована на максимізацію добробуту власників та підвищення кінцевих результатів діяльності підприємства
А. Коваленко ⁴	Сукупність дій платниками податків щодо законних способів оптимізації своїх податкових зобов'язань з метою розширеного відтворення основних виробничих фондів
І. Майбуров, Ю. Іванов ⁵	Це діяльність керівних органів суб'єкта господарювання щодо використання законодавчо встановлених варіативних способів (прийомів, методів, пільг, звільнень) податкового планування з метою оптимізації своїх податкових зобов'язань і досягнення інших корпоративних ефектів
А. Колесніченко ⁶	Сукупність принципів, методів і процедур, технічних прийомів, що використовуються підприємством для складання та подання податкової звітності, створення умов для здійснення податкового менеджменту суб'єкта господарювання

Джерело: складено автором.

³ Адаменко Ю., Люта О. Актуальні аспекти формування системи управління прибутком підприємства. *Ефективна економіка*. 2018. № 11. URL : http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/11_2018/76.pdf

⁴ Коваленко А. В. Організаційно-економічний механізм формування податкової політики промислових підприємств : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04. З., 2019. 228 с.

⁵ Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навчальний посібник / за ред. д-ра екон. наук, проф. Ю. Б. Іванова, д-ра екон. наук, проф. І. А. Майбурова. Х. : ВД «ІНЖЕК», 2010. 492 с.

⁶ Колесніченко А. Податкова політика й облікова політика суб'єкта господарювання: теоретико-аналітичний та регуляторний аспекти. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2019. № 34. URL : <https://ej.journal.kspu.edu/index.php/ej/article/view/476>

Наведені визначення характеризують авторські бачення сутності податкової політики підприємства і здебільшого роблять акцент на управлінському, стратегічному, оптимізаційному підходах. Погоджуємося, що податкова політика підприємства є складовою загальної стратегії управління підприємством, однак вважаємо не цілком виправданим її обмеження тільки найбільш ефективним із позиції платника варіантом сплати податкових платежів. Оскільки в практичній діяльності податкова політика на мікрорівні не завжди спрямована на оптимізацію податкових витрат, особливо це стосується суб'єктів господарювання, які використовують спрощену систему оподаткування.

Погоджуємося з авторами, які наголошують, що термін «податкова політика» варто трактувати на основі загального визначення терміна «політика» під яким, зокрема, розуміють спосіб дій когонебудь, спрямований на досягнення чого-небудь, який визначає ставлення до кого, до чого-небудь⁷. Узагальнений підхід до визначення категорії «податкова політика підприємства» дає можливість сформулювати таке визначення: *податкова політика підприємства* – цілеспрямований образ дій, який визначає поведінку суб'єкта господарювання у взаєминах із державою в рамках чинного законодавства щодо формування його податкових зобов'язань з метою підвищення ефективності діяльності підприємства.

Розроблення управлінських рішень, спрямованих на управління податковими потоками з метою формування фінансового потенціалу і підвищення ефективності діяльності підприємства – це завдання *корпоративного податкового менеджменту*. Також корпоративний податковий менеджмент вирішує проблеми управління взаємовідносинами держави і підприємства, що виникають із приводу сплати податкових платежів. Метою корпоративного податкового менеджменту є розроблення податкової політики підприємства

⁷ Грицюк Н. О. Принципи і фактори, що впливають на формування податкової політики на підприємствах хімічної промисловості України. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. № 7. URL : http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_07/98.pdf

залежно від його економічної стратегії та напрямів діяльності, а також визначення такої системи податків, яка б дала можливість максимізувати чистий прибуток за мінімального обсягу податкових платежів на підставі ухвалення ефективних управлінських рішень⁸.

1.2. Деталізація рівнів та цілі податкової політики

Важливо охарактеризувати взаємозв'язок між податковою політикою, яку впроваджує держава, та податковою політикою, що має здійснювати підприємство для усунення негативних наслідків та зменшення рівня податкового навантаження на нього. Закономірно, що підприємству необхідно побудувати таку податкову політику, щоб економічно вигідно балансувати між інтересами контролюючих органів та власною необхідністю одержувати прибуток.

У науковій літературі здебільшого зустрічається трактування податкової політики держави, проте податкова політика має декілька рівнів сприйняття, більш ніж два. Їх треба розрізняти, оскільки суб'єкти й об'єкти, а головне цілі таких політик можуть бути досить різними.

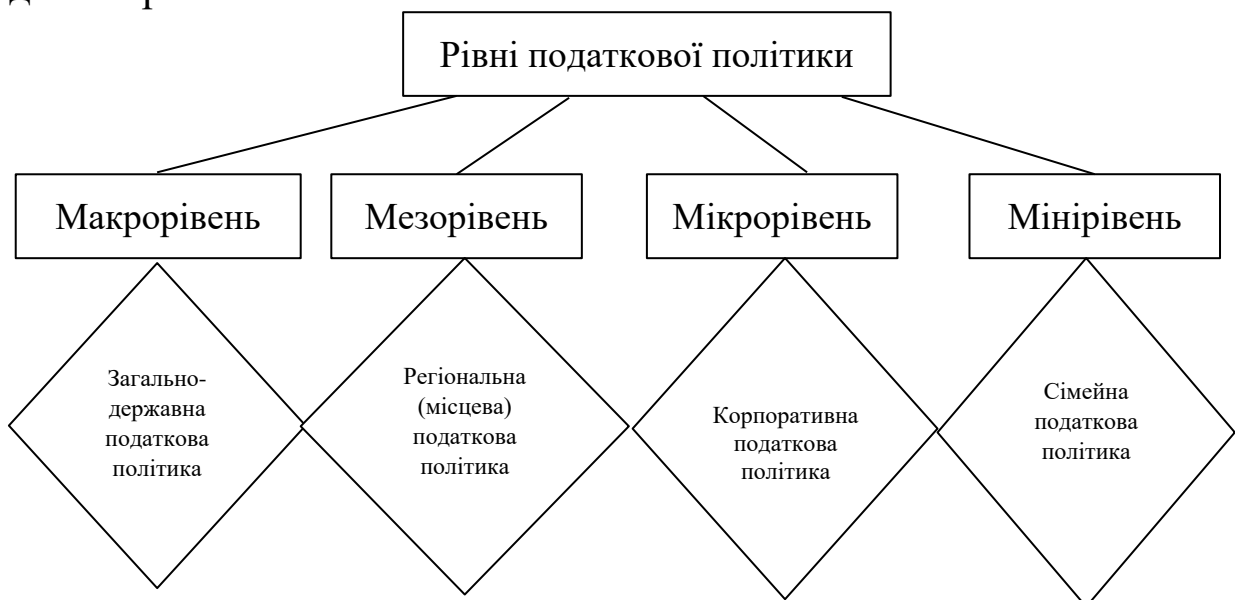


Рисунок 1.1 – Рівні податкової політики

Джерело: розроблено автором.

⁸ Самусевич Я. В., Височина А. В. Податкове планування та основи податкової оптимізації : навчальний посібник. Суми : Сумський державний університет, 2021. 344 с.

Для більш детального розмежування рівнів податкової політики виділимо їх суб'єкт і об'єкт. Під суб'єктом податкової політики розуміємо носія прав і обов'язків (фізична, юридична особа, орган державної влади), який володіє податковим суверенітетом у межах законодавчо встановлених повноважень і має можливість впливати на об'єкт власної податкової політики. Об'єктом податкової політики є процес, предмет чи явище, на який спрямована податкова політика, що формується суб'єктом.

Таблиця 1.2 – Деталізація рівнів податкової політики

Рівень податкової політики	Суб'єкт	Об'єкт
Загальнодержавний	Президент, Верховна Рада, Кабінет міністрів	Податкова система
Регіональний (місцевий)	Органи місцевого самоврядування	Оподаткування місцевими податками
Корпоративний	Власники підприємств, керівники організацій	Оподаткування суб'єктів господарювання
Сімейний	Фізична особа, домогосподарство	Оподаткування фізичної особи

Джерело: складено автором за даними⁹.

На *макро- та мезорівнях* податкова політика – це діяльність органів законодавчої та виконавчої влади з удосконалення оподаткування в цілях стабільного забезпечення дохідної частини бюджету та досягнення інших державних та місцевих соціально-економічних ефектів.

На *міні- та мікрорівнях* податкова політика – це діяльність суб'єктів господарювання, домогосподарств, фізичних осіб щодо використання механізму оподаткування (вирахувань, пільг, методів) з метою мінімізації своїх податкових зобов'язань¹⁰.

⁹ Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навчальний посібник / за ред. д-ра екон. наук, проф. Ю. Б. Іванова, д-ра екон. наук, проф. І. А. Майбурова. Х. : ВД «ІНЖЕК», 2010. 492 с.

¹⁰ Там само.



Рисунок 1.2 – Взаємодія рівнів податкової політики
Джерело: розроблено автором.

Представлений рисунок демонструє, що об'єктом впливу для рівнів податкової політики є податкова система та оподаткування, проте цілі цього впливу різні. Для податкової політики держави основна мета – стійке забезпечення дохідної частини консолідованого бюджету держави (регіону). Для податкової політики підприємства основна мета – стійке забезпечення доходів суб'єкта господарювання та мінімізація його податкових зобов'язань. Це цілком закономірно, оскільки держава завжди бажатиме максимізувати свої доходи, тобто стягувати більше податків, а економічні агенти – максимізувати свої доходи, тобто віддати державі якомога менше податків. Економічні

агенти і держава демонструють дію основного закону діалектики «єдності і боротьби протилежностей», який характеризує джерело руху й розвитку явищ природи та соціально-історичної реальності.

Резюмуючи вищенаведене, можна зробити висновок, що податкова політика держави і підприємства перебувають у системному взаємозв'язку. Так, податкова політика на макрорівні визначає рівень податкового навантаження, який впливає на вибір податкової політики підприємства, тобто відбувається первинний зв'язок. Зі свого боку обрана підприємствами податкова політика разом із іншими чинниками впливає на показники рівня податкових надходжень, ВВП, які аналізуються під час розробки заходів щодо регулювання податкової політики на макрорівні (відбувається вторинний зв'язок)¹¹.

1.3. Форми реалізації податкової політики підприємства

В умовах кризових процесів, складного та нестабільного законодавства керівництво підприємства може вибрати кілька варіантів (сценаріїв) поведінки в податкових взаєминах із державою¹²:

1. «Обережний». Керівництво підприємства не вступає в конфлікт із контролюючими органами з питань їх оцінки правомірності формування податкових зобов'язань. Підприємство погоджується з будь-якими, зокрема й не цілком відповідними законодавству фіскальними позиціями податкових органів щодо коректності ведення податкового обліку; за результатами податкових перевірок сплачуються всі фінансові санкції без їх оскарження.

2. «Зважений». Керівництво підприємства допускає можливість вступити у конфлікт з органами контролю із приводу оцінки правомірності здійснення податкового обліку тільки у випадку

¹¹ Іванов Ю. Б., Тищенко О. М., Антоненко С. В. Проблеми розвитку корпоративного податкового менеджменту : монографія. Х. : Вид. ХНЕУ, 2010. 496 с.

¹² Податковий менеджмент : навчальний посібник / Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізіма А. Я., Карпова В. В. К. : Знання, 2008. 525 с. URL : <http://www.info-library.com.ua/books-text-9837.html>

впевненості в позитивному результаті. Податковий облік ґрунтується на дотриманні встановлених законодавством нормативно-правових актів і проаналізованих роз'яснень контролюючих органів, які певною мірою відповідають нормам податкового законодавства. За результатами перевірок контролюючих органів оскаржуються тільки, на думку підприємства, не відповідні законодавству значні суми фінансових санкцій.

3. «Ризиковий». Керівництво підприємства спроможне вступити в конфлікт із органами контролю з приводу оцінки правомірності податкового обліку незалежно від упевненості в позитивному результаті вирішення конфліктної ситуації. У питаннях ведення податкового обліку підприємство орієнтується лише на встановлені законодавством нормативні акти, ігнорує невідповідні законам роз'яснення органів контролю та оскаржує результати перевірок, які не відповідають законодавству.

Варіант (сценарій) поведінки підприємства у взаєминах із державою у податковій сфері впливає на податкову політику підприємства. Можна виділити такі форми реалізації податкової політики на мікрорівні: розрахунок поточних податкових платежів, бюджетування податків, податкове планування (табл. 1.3).

Таблиця 1.3 – Форми реалізації податкової політики підприємства

Розрахунок поточних податкових платежів	Бюджетування податків	Податкове планування
Система заходів, спрямованих на обчислення фактичної суми податкових платежів поточного періоду	Система заходів, спрямована на визначення планової суми податкових платежів, що підлягають сплаті майбутнього періоду	Система заходів підприємства, спрямована на максимальне використання можливостей чинного законодавства з метою законної мінімізації податкових платежів

Джерело: складено автором.

Більш повно форми реалізації податкової політики підприємства можна розкрити через критерії рівнів, мети, напрямів впливу та методики реалізації (табл. 1.4).

Таблиця 1.4 – Зміст форм реалізації податкової політики підприємства

Розрахунок поточних податкових платежів	Бюджетування податків	Податкове планування
Простий розрахунок податкових платежів	Плановий розрахунок податкових платежів	Мінімізація податкових платежів
Розрахунок фактичної суми платежів	Визначення прогнозної суми платежів	Визначення прогнозної суми платежів з урахуванням раціонального варіанта оподаткування
	Розглядаються можливі податкові пільги	Розглядаються можливі схеми мінімізації
Методику визначено чинним законодавством		Наявність спеціальної методики (альтернативність, ефективність, раціональність)
На основі одноваріантної моделі оподаткування		Багатоваріантна модель оподаткування
	Впливає на фінансові бюджети підприємства	Впливає на операційні і фінансові бюджети
	Ґрунтується на використанні показників бюджетів підприємства	

Джерело: складено автором за даними¹³.

На відміну від форм реалізації податкової політики держави (мінімальних, максимальних, виважених податків), які взаємовиключають одна одну, форми податкової політики підприємства мають ієрархічний характер. Тобто кожна з форм різної за рівнем складності та доповнює одна одну.

Розрахунок поточних податкових платежів – система заходів, яка спрямована на обчислення фактичної суми податкових

¹³ Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навчальний посібник / за ред. д-ра екон. наук, проф. Ю. Б. Іванова, д-ра екон. наук, проф. І. А. Майбурова. Х. : ВД «ІНЖЕК», 2010. 492 с.

платежів, що підлягають сплаті підприємством у поточному звітному періоді. Розрахунок поточних податкових платежів є вихідною формою реалізації податкової політики підприємства, без якої неможливе подальше функціонування підприємства, адже несплата поточних податкових платежів призводить до ліквідації підприємства.

Водночас розрахунок поточних податкових платежів може бути єдиною формою та застосовуватися разом з іншими формами податкової політики підприємства, зокрема поєднуватися з бюджетуванням податків і податковим плануванням.

Бюджетування податків – система заходів, спрямована на визначення планової суми податкових платежів, що має сплатити підприємство у майбутніх періодах. Бюджетування податків є складовою загальної системи бюджетування підприємства і передбачає складання податкового плану на майбутній період на основі показників оперативних і фінансових бюджетів підприємства. Відмінність розрахунку поточних податкових платежів і бюджетування податків як форм реалізації податкової політики підприємства проявляється в тому, що перша спрямована на визначення фактичної суми податкових платежів за поточний період, а друга – направлена на визначення прогнозованої суми на майбутні періоди. Водночас бюджетування податків ґрунтується на використанні показників бюджетів підприємства, а розрахунок поточних податкових платежів їх не використовує.

Податкове планування – система заходів підприємства, спрямована на максимальне використання можливостей чинного законодавства з метою оптимізації податкових платежів у межах чинного законодавства. При цьому податкове планування є найвищою формою реалізації податкової політики підприємства, адже процес його здійснення передбачає використання спеціальних методів, які дають змогу законно оптимізувати податкові платежі. Податкове планування поряд із бюджетуванням податків ґрунтується на використанні показників бюджетів підприємства, однак означені форми реалізації податкової політики розрізняються спрямованістю.

Оскільки метою податкового планування є процес оптимізації податкових платежів підприємства, а метою бюджетування податків – процес планового розрахунку суми податкових платежів,

який не передбачає їх оптимізацію. Проте бюджетування податків може використовуватися разом із податковим плануванням щодо платежів, які з об'єктивних причин оптимізувати неможливо або недоцільно.

Отже, податкове планування – найбільш складна форма реалізації податкової політики підприємства, яка може застосовуватися одночасно з бюджетуванням податків та розрахунком поточних податкових платежів.

Крім того, форми реалізації податкової політики підприємства різняться за результатами застосування (табл. 1.5).

Таблиця 1.5 – Результат реалізації податкової політики підприємства

Розрахунок поточних податкових платежів	Бюджетування податків	Податкове планування
Сума податків поточного періоду, що підлягає сплаті до бюджету	Сума податків планового періоду, що підлягає сплаті до бюджету	Рівень зменшення податкового навантаження на підприємство

Джерело: складено автором.

Розрахунок поточних податкових платежів відображає пасивний підхід до реалізації податкової політики підприємства, який полягає у фіксації очікуваних податкових наслідків роботи підприємства. Бюджетування дозволяє розрахувати податкові зобов'язання платника не лише на поточний, але й на подальші податкові періоди, на відміну від розрахунку поточних податкових платежів. Загальним для окреслених форм організації податкової політики підприємства є те, що вони ґрунтуються на вже обраному варіанті здійснення господарської діяльності, тобто фіксують податкові наслідки реалізації запланованих господарських операцій і не передбачають податкової оптимізації.

На відміну від перших двох форм реалізації податкової політики підприємства, податкове планування засноване на активному використанні засобів податкової політики підприємства, що дозволяє обрати найдоцільніший у конкретних умовах варіант господарської

діяльності, з погляду його податкових наслідків та кінцевого фінансового результату. Інше кажучи, податкове планування передбачає використання оптимізації податкової політики підприємства та досягнення найкращого результату серед усіх можливих альтернатив¹⁴.

1.4. Етапи формування податкової політики підприємства

Крім варіантів (сценаріїв) поведінки у взаєминах із державними органами, на вибір форми реалізації податкової політики підприємства впливають також інші фактори, зокрема установки керівництва щодо форм управління податками, розмір податкових платежів та фінансовий стан підприємства тощо. Тому важливо охарактеризувати етапи формування податкової політики підприємства (рис. 1.3).

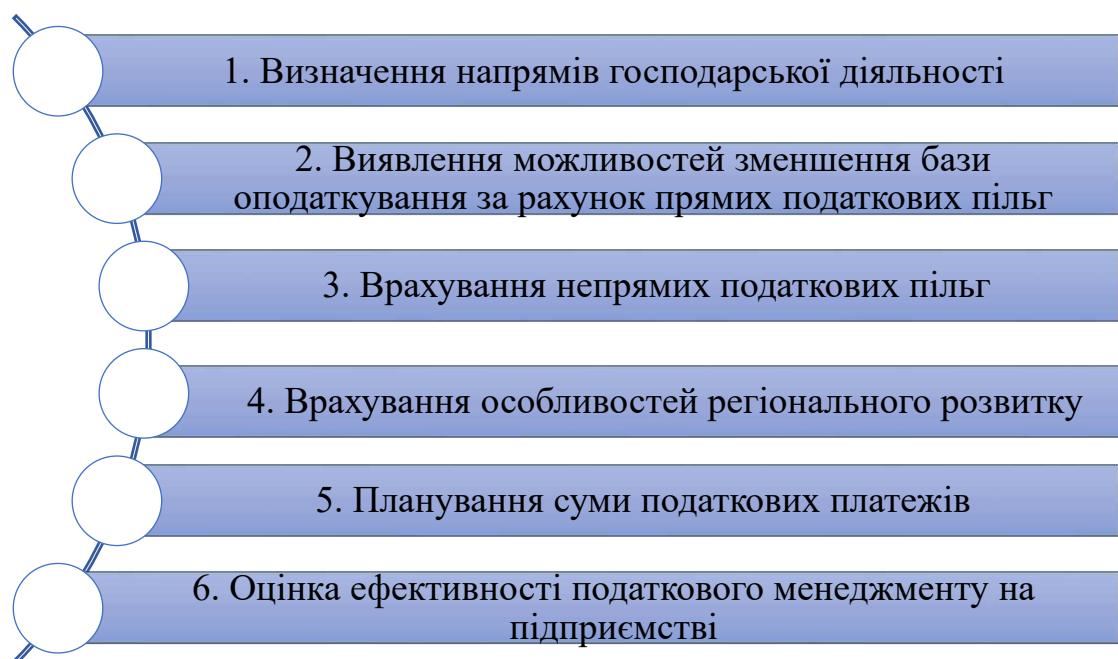


Рисунок 1.3 – Етапи формування податкової політики підприємства
Джерело: розроблено автором за даними¹⁵.

¹⁴ Атаманенко І. Б. Податкове планування в системі управління фінансами підприємства. *Наукові записки. Серія «Економіка»*. URL : <https://eprints.oa.edu.ua/6483/1/25.pdf>

¹⁵ Мулик Т. О. Проблеми оптимізації податкових платежів і формування податкової політики на підприємствах. *Збірник наукових праць ВДАУ*. URL : <http://repository.vsau.org/getfile.php/1760.pdf>

Отже, у процесі формування податкової політики на підприємстві рекомендується здійснювати такі етапи:

1. Визначення напрямів господарської діяльності, що дозволяють мінімізувати податкові платежі за рахунок різних податкових ставок. Адже з метою стимулювання розвитку окремих напрямів діяльності держава диференціює ставки оподаткування прибутку. Тому, формуючи напрями й обсяги господарської діяльності, можна вже на цьому етапі мінімізувати майбутні податкові платежі.

2. Виявлення можливостей зменшення бази оподаткування за рахунок прямих податкових пільг. Податкові пільги надаються зазвичай у таких основних формах: зменшення розмірів податкових ставок; надання податкового кредиту; повне або часткове звільнення від сплати окремих податків.

3. Врахування непрямих податкових пільг. Непрямі податкові пільги передбачають усі можливості зменшення бази оподаткування в розрізі окремих груп податків. Для групи податків, які відносять на собівартість продукції, згадані можливості досягаються насамперед за рахунок зменшення споживання. Для групи податків, які включаються в ціну, основні резерви перебувають в умілому маневруванні асортиментом продукції та цінами реалізації. Для групи податків, які сплачуються за рахунок прибутку, основні можливості перебувають у віднесенні окремих поточних витрат на собівартість продукції.

4. Врахування особливостей регіонального розвитку. Реалізація ефективної податкової політики безпосередньо пов'язана з регіональною диверсифікацією діяльності підприємств із ціллю використання податкових переваг окремих територій.

5. Планування суми податкових платежів. Під час планування суми податкових платежів попередньо розраховують такі показники, як валовий дохід від реалізації продукції та фонд оплати праці. Планові розрахунки загальної суми податкових платежів роблять за основними податками і зборами: ПДВ, податку на прибуток, акцизному податку, нарахуваннях на фонд оплати праці.

6. Оцінка ефективності податкового менеджменту на підприємстві. Вказана оцінка здійснюється за допомогою системи відповідних показників, основними з яких є: податкомісткість реалізації продукції; коефіцієнт ефективності оподаткування; коефіцієнт пільгового оподаткування. Система показників ефективності може бути доповнена системою окремих показників, які характеризують частку окремих груп податкових платежів у собівартості продукції, балансовому прибутку, ціні продукції тощо. За допомогою вищенаведених показників оцінюються альтернативні варіанти податкової політики підприємства.

Висновки

Податкова політика підприємства може суттєво сприяти вдосконаленню методів господарювання, підвищенню рентабельності виробництва, зміцненню комерційного розрахунку як основи стійкого фінансового стану і стабільної роботи підприємства і виконання ним зобов'язань перед бюджетом і стає одним із найважливіших завдань управління підприємством у сучасних умовах господарювання.

У реалізації податкової політики підприємства можна виділити такі форми: розрахунок поточних податкових платежів, бюджетування податків та податкове планування. На вибір системи заходів, що проводяться у сфері податкової політики, впливають сценарії поведінки підприємства в податкових взаєминах із державою. За «обережного» способу поведінки впровадження заходів податкового планування на підприємстві мало ймовірно, оскільки механізм оптимізації оподаткування у деяких випадках сприймається контролюючими органами як ухилення від сплати податків та передбачає певні дії щодо відстоювання правомірності його застосування. За «зваженого» варіанта поведінки підприємство буде використовувати тільки найбільш безпечні з погляду повернення уваги фіскальних органів варіанти оптимізації оподаткування, за «ризикованого» – будь-які законні варіанти.

Контрольні питання

1. Який зміст ви вкладаєте в категорію «податкова політика підприємства»?
2. Які рівні податкової політики ви можете виділити?
3. Які форми реалізації податкової політики підприємства?
4. Чим бюджетування відрізняється від податкового планування?
5. Які етапи реалізації податкової політики підприємства можна виділити?
6. Які особливості розрахунку поточних податкових зобов'язань?
7. Які фактори впливають на вибір форми реалізації податкової політики підприємством?

Тестові завдання

1. Цілеспрямований образ дій, який визначає поведінку суб'єкта господарювання щодо формування його податкових зобов'язань, – це:

- а) податкове планування;
- б) податкова політика;
- в) облікова політика;
- г) податкове навантаження.

2. Податкова політика поділяється на такі рівні:

- а) макрорівень та мікрорівень;
- б) макрорівень та мінірівень;
- в) макрорівень, мінірівень та мікрорівень;
- г) макрорівень, мезорівень, мінірівень та мікрорівень.

3. Діяльність органів законодавчої та виконавчої влади з удосконалення оподаткування в цілях стабільного забезпечення дохідної частини бюджету та досягнення інших державних та місцевих соціально-економічних ефектів розглядається на:

- а) макро- та мезорівнях податкової політики;
- б) макро- та мінірівнях податкової політики;
- в) на всіх рівнях податкової політики;
- г) міні- та мікрорівнях податкової політики.

4. Цілеспрямована діяльність суб'єктів управління щодо організації процесу ухвалення управлінських рішень у сфері організації і управління оподаткуванням – це:

- а) податкова політика;
- б) податкове планування;
- в) податковий менеджмент;
- г) управлінський менеджмент.

5. Корпоративна податкова політика розглядається на:

- а) мінірівні податкової політики;
- б) макрорівні податкової політики;
- в) мезорівні податкової політики;
- г) мікрорівні податкової політики.

6. До завдань корпоративного податкового менеджменту належать:

- а) впровадження системи податкового планування та бюджетування;
- б) мінімізація висхідних і максимізація вхідних податкових потоків;
- в) розробка податкової політики підприємства;
- г) контроль за реалізацією податкової політики підприємства.

7. До етапів розробки податкової політики не належать:

- а) розробка альтернатив сплати податків складання податкового календаря, оцінка можливостей застосування податкових пільг;
- б) дослідження стану фінансово-господарської діяльності підприємства;
- в) формування раціональної облікової системи підприємства;
- г) оцінка ефективності податкової політики з позицій прибутковості підприємства та досягнення мети санації.

8. Система заходів, що спрямована на визначення планової суми податкових платежів, що підлягають сплаті майбутнього періоду, – це:

- а) розрахунок поточних податкових платежів;
- б) бюджетування податків;
- в) податкове планування;
- г) податкова політика.

9. «Ризиковий» сценарій поведінки у податкових взаєминах з державою означає, що:

- а) керівництво підприємства готове вступити в конфлікт із органами контролю незалежно від упевненості в успішному результаті вирішення конфліктної ситуації;
- б) за результатами перевірок органів контролю оскаржуються тільки не відповідні законодавству (на думку підприємства) значні суми фінансових санкцій;
- в) за результатами податкових перевірок без оскарження сплачуються всі фінансові санкції;
- г) за результатами податкових перевірок підприємство може звільнитися від фінансових санкцій.

10. До форм податкової політики підприємства не належить:

- а) податкове планування;
- б) бюджетування податків;
- в) розрахунок поточних податкових платежів;
- г) оптимізація податків.

ТЕМА 2

ЧИННИКИ ВПЛИВУ НА ПОДАТКОВУ ПОЛІТИКУ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Зовнішні фактори впливу на податкову політику.

2.2. Внутрішні фактори впливу на податкову політику.

Ключові терміни і поняття: зовнішні фактори впливу на податкову політику, внутрішні фактори впливу на податкову політику, нормативно-правові акти, державне регулювання, особливі правові режими, система адміністрування податків і платежів, державна податкова політика, зовнішні користувачі, підприємство, форма власності, види підприємств, об'єднання підприємств, галузь, вид діяльності, стратегія діяльності, мікропідприємства, малі підприємства, середні підприємства, великі підприємства, великі платники податків, система оподаткування, спеціальні податкові режими, кваліфікація та розподіл обов'язків між працівниками, організація облікового процесу.

На зміст податкової політики підприємства впливають різноманітні фактори: норми законодавства та підзаконних нормативно-правових актів, державне регулювання, різноманітні процеси та режими, що характерні для країни у певний час, система адміністрування податків і платежів, вид підприємства та його організаційна форма, галузь та вид діяльності, стратегія діяльності, масштаби діяльності та ін. Тому під час розробки податкової політики підприємства важливо чітко усвідомити вплив на неї зовнішніх (на які підприємство не може вплинути) та внутрішніх (які перебувають під впливом підприємства) факторів.

2.1. Зовнішні фактори впливу на податкову політику

Під час формування податкової політики передусім слід враховувати фактори, які на неї впливають. Поняття «фактор» (лат. factor – чинник) трактується як умова, рушійна сила, причина будь-якого процесу.

Фактори, що впливають на формування податкової політики, доцільно поділяти на внутрішні та зовнішні. *Зовнішні фактори впливу* на податкову політику – це фактори, на які підприємство, на відміну від внутрішніх, вплинути не може. Відповідно, *внутрішні фактори впливу* на податкову політику залежать від особливостей діяльності кожного конкретного підприємства, управлінських рішень адміністративного персоналу, організації облікового процесу та інших чинників. Навести вичерпний перелік зовнішніх та внутрішніх факторів досить складно, проте виділити основні з них потрібно. Перелік основних зовнішніх та внутрішніх факторів впливу на податкову політику підприємства узагальнено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Фактори впливу
на податкову політику підприємства

Зовнішні фактори	Внутрішні фактори
Норми законодавства та підзаконних нормативно-правових актів. Державна податкова політика та система адміністрування податків і платежів. Різноманітні процеси та режими, що характерні для країни у певний час. Державне регулювання господарської діяльності. Потреби зовнішніх користувачів. Інші	Вид та організаційна форма підприємства. Галузь та вид діяльності. Стратегія діяльності. Масштаби діяльності підприємства. Система оподаткування. Контрагенти підприємства. Кваліфікація управлінців і облікових працівників та розподіл обов'язків між ними. Організація обліку та його забезпечення. Інші

Джерело: складено автором.

Розглянемо вплив зовнішніх факторів на податкову політику підприємства.

Норми законодавства та підзаконних нормативно-правових актів

Ознайомлення із зовнішніми факторами доцільно розпочати з дослідження впливу на податкову політику підприємства норм законодавства та підзаконних нормативно-правових актів з оподаткування, бухгалтерського обліку, господарського права та ін.

Нормативно-правові акти – офіційні письмові документи, ухвалені уповноваженими суб'єктами правотворчості у визначеній формі та за встановленою процедурою, спрямовані на встановлення, зміну або скасування норм права. Нормативно-правові акти включають закони та підзаконні нормативно-правові акти.

Необхідно усвідомлювати, що створення та функціонування підприємства, порядок його оподаткування, ведення фінансового та податкового обліку, складання звітності, з одного боку, регламентовано законодавством, а з іншого – суб'єкти господарювання в більшості випадків мають альтернативні варіанти під час ухвалення рішень з урахуванням норм законодавства. Це зумовлює тісний взаємозв'язок між зовнішніми та внутрішніми факторами впливу на формування податкової політики підприємства.

На рис. 2.1 узагальнено інформацію про нормативно-правові акти, які мають прямий вплив на формування податкової політики підприємства. Передусім це – Податковий кодекс України та нормативно-правові акти, затверджені на виконання його вимог. Також варто враховувати, що фактичні наслідки податкової політики підприємства (наприклад, нараховані податки, податкові зобов'язання, податковий борг) знаходять своє відображення у бухгалтерському обліку, фінансовій і податковій звітності, а також те, що облікова політика для цілей оподаткування повинна формуватися з урахуванням тісного взаємозв'язку між фінансовим та податковим обліком. Тому значний вплив на податкову політику підприємства мають положення нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку.

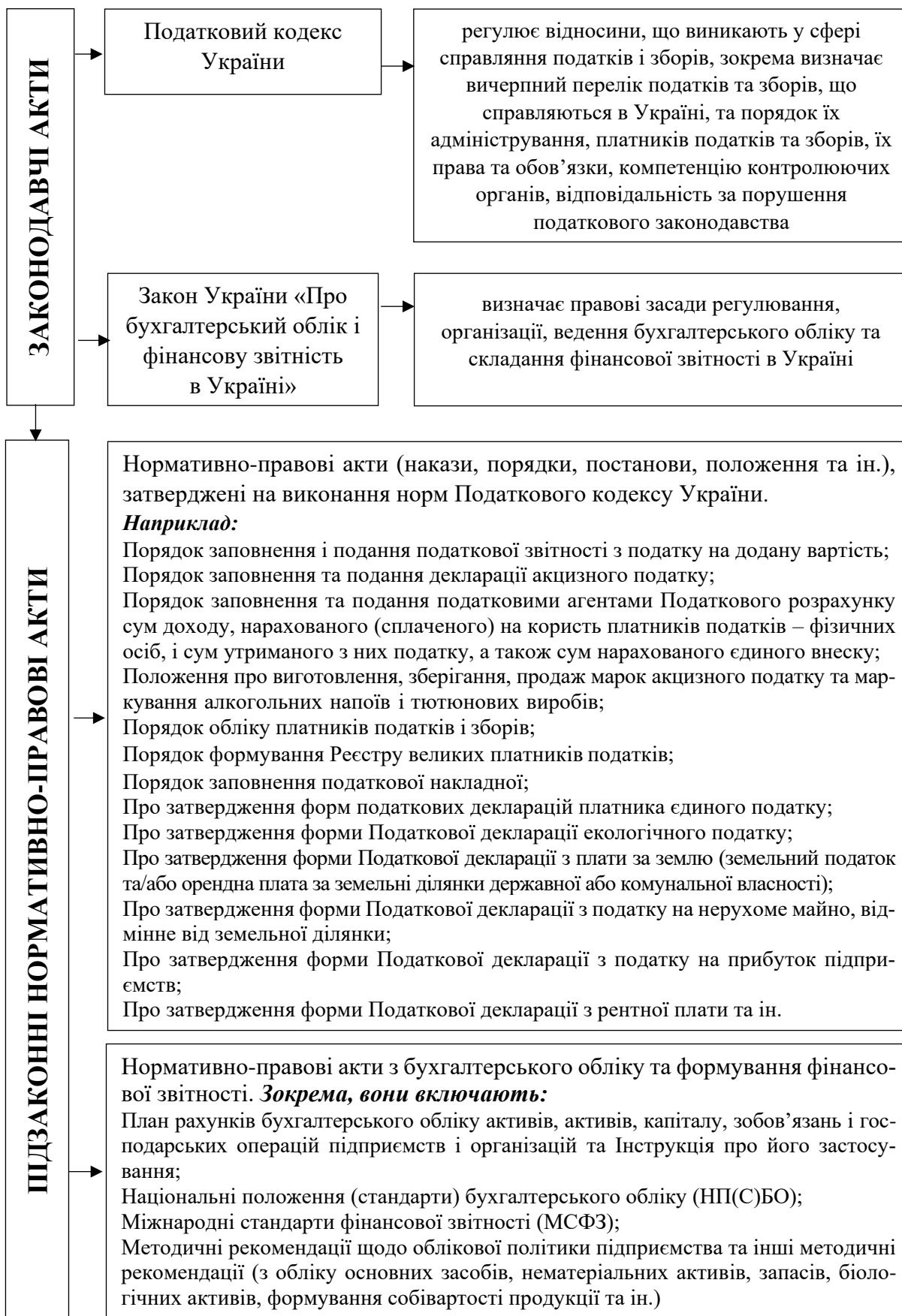


Рисунок 2.1 – Нормативно-правове забезпечення податкової політики підприємства

Джерело: розроблено автором.

Державна податкова політика та система адміністрування податків і платежів

Податкова політика підприємства напряду залежна та формується на основі державної податкової політики.

Державна податкова політика – це діяльність держави щодо встановлення, правового регламентування та організації управління податків, зборів і платежів у централізовані фонди грошових ресурсів держави.

В Україні формування та реалізацію єдиної державної податкової політики забезпечує Міністерство фінансів України¹⁶. А центральним органом виконавчої влади, що безпосередньо реалізує державну податкову політику, є Державна податкова служба України (ДПСУ)¹⁷. У цьому контексті основною функцією податкових органів є адміністрування податків і платежів.

Адміністрування податків, зборів та інших платежів – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових відносин, організують ідентифікацію, облік платників податків та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законодавством.

Діючий порядок адміністрування податків, зборів і платежів також має безпосередній вплив на формування власної податкової політики підприємства.

Наприклад:

- складання та подання податкових декларацій в електронному вигляді;
- реалізація прав та обов'язків підприємства, як платника податків, через електронний кабінет;

¹⁶ Положення про Міністерство фінансів України, затв. постановою Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 р. № 375. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF#Text>

¹⁷ Положення про Державну податкову службу України, затв. постановою Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text>

– система електронного адміністрування ПДВ, що забезпечує автоматичний облік сум податку, відображених у складених та отриманих податкових накладних та розрахунках коригування, які зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних; облік коштів на рахунках у системі електронного адміністрування ПДВ; складання податкової звітності з ПДВ та ін.

Різноманітні процеси та режими, характерні для країни у певний час

Важливими зовнішніми факторами впливу на податкову політику підприємства є *різноманітні процеси та режими, що характерні для країни у певний час*. Зокрема, особливим правовим режимом є воєнний стан, під час якого можуть встановлюватися певні особливості нарахування та сплати податків.

Наприклад. Відповідно до п. 9 підрозділу 8 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ тимчасово, з 1 квітня 2022 року до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України, але не пізніше ніж до 1 серпня 2023 року, платниками єдиного податку третьої групи можуть бути юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, крім:

1) суб'єктів господарювання, які здійснюють: діяльність з організації, проведення азартних ігор, лотерей (крім розповсюдження лотерей), парі (букмекерське парі, парі тоталізатора); обмін іноземної валюти; виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів, роздрібною торгівлю підакцизними товарами); видобуток, реалізацію корисних копалин (крім видобування підземних та поверхневих вод підприємствами, які надають послуги централізованого водопостачання та водовідведення);

2) страхових (перестрахових) брокерів, банків, кредитних спілок, ломбардів, лізингових компаній, довірчих товариств, страхових компаній, установ накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційних фондів і компаній, інших фінансових установ, реєстраторів цінних паперів;

3) представництв, філій, відділень та інших відокремлених підрозділів юридичної особи, яка не є платником єдиного податку;
4) нерезидентів¹⁸.

До осіб, які використовують особливості оподаткування впродовж вказаного періоду, не застосовується обмеження щодо обсягу доходу та кількості осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах. Відсоткова ставка єдиного податку для таких платників встановлюється у розмірі 2 відсотки доходу. При цьому платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування та сплати податку на додану вартість за операціями з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, а також від подання податкової звітності з податку на додану вартість, а їх реєстрація платником податку на додану вартість є призупиненою¹⁹.

Державне регулювання господарської діяльності

Під державним регулюванням розуміють систему заходів держави (законодавчого, виконавчого, контролюючого характеру та ін.), спрямованих на досягнення намічених органами державної влади цілей. Зокрема, держава впливає на діяльність підприємств для забезпечення оптимальних умов їх функціонування. Водночас державне регулювання господарської діяльності підприємств спрямоване на підтримку пропорційності виробництва та споживання, підтримку та розвиток конкуренції, антимонопольні заходи, перерозподіл доходів та ін.

Існують різноманітні механізми, засоби, інструменти, форми та методи реалізації державного регулювання господарської діяльності.

У ст. 12 ГКУ зазначається, що до основних засобів регулюючого впливу держави на діяльність суб'єктів господарювання віднесено: державне замовлення; ліцензування, патентування і квотування; технічне регулювання; застосування нормативів та лімітів; регулювання цін і тарифів; надання інвестиційних, податкових та інших пільг; надання дотацій, компенсацій, цільових інновацій та субсидій²⁰.

¹⁸ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

¹⁹ Там само.

²⁰ Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

Держава здійснює регулювання господарської діяльності підприємств зокрема і через податкову політику.

Наприклад. Через збільшення або скорочення податкових надходжень до бюджетів, зміни форм оподаткування або податкових ставок, звільнення від оподаткування окремих видів діяльності, територій, груп населення держава впливає на зростання чи спад господарської активності, створює необхідну кон'юнктуру на ринку, формує умови для розвитку пріоритетних галузей економіки, сприяє становленню збалансованої соціальної політики. Використовуючи різноманітні податкові пільги, державою регулюються пропорції у економічній структурі виробництва та обміну, розвитку продуктивних сил та ін.

Потреби зовнішніх користувачів

До зовнішніх факторів впливу на податкову політику підприємства можна віднести *зовнішніх користувачів*, потреби яких зумовлюють особливості формування податкової політики.

Наприклад. Зовнішніми користувачами є податкові органи. Вони повинні у певні терміни отримувати від платників податків податкову звітність встановленої форми, а також іншу інформацію, передбачену нормами законодавства та підзаконних нормативно-правових актів, що передусім впливає на організацію податкової політики у такого платника податків.

2.2. Внутрішні фактори впливу на податкову політику

Вид та організаційна форма підприємства

Ознайомлення з внутрішніми факторами доцільно розпочати з дослідження впливу на формування податкової політики виду та організаційної форми підприємства.

Розпочинаючи діяльність, кожен власник ретельно продумує юридичні аспекти оформлення, особливо вид підприємства. Таке питання може постати й у діючого підприємства під впливом різних чинників. Здебільшого за цих обставин визначаються і з основними напрямками податкової політики підприємства.

Підприємство – самостійний суб'єкт господарювання, створений компетентним органом державної влади або органом місцевого самоврядування, або іншими суб'єктами для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної, іншої господарської діяльності в порядку, передбаченому цим Кодексом та іншими законами (ст. 62 гл. 7 ГКУ)²¹.

Підприємства можуть створюватись для здійснення підприємництва або некомерційної господарської діяльності, вони діють на основі статуту або модельного статуту та мають рівні права та обов'язки. Підприємства є юридичними особами, мають відокремлене майно, самостійний баланс, рахунки в установах банків та можуть мати печатки. У частині організаційної структури підприємство може складатися з виробничих структурних підрозділів (виробництв, цехів, відділень, дільниць, бригад, бюро, лабораторій тощо), а також функціональних структурних підрозділів апарату управління (управлінь, відділів, бюро, служб тощо).

Важливе значення під час формування податкової політики має *вид підприємства залежно від форм власності* (приватної, колективної, державної). Відповідно до ст. 63 гл. 7 ГКУ залежно від форм власності в Україні можуть діяти підприємства таких видів:

приватне підприємство, що діє на основі приватної власності громадян чи суб'єкта господарювання (юридичної особи);

підприємство, що діє на основі колективної власності (*підприємство колективної власності*);

комунальне підприємство, що діє на основі комунальної власності територіальної громади;

державне підприємство, що діє на основі державної власності;

підприємство, засноване на змішаній формі власності (на базі об'єднання майна різних форм власності);

спільне комунальне підприємство, що діє на договірних засадах спільного фінансування (утримання) відповідними територіальними громадами – суб'єктами співробітництва.

²¹ Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

В Україні можуть діяти також інші види підприємств, передбачені законом²².

У ГКУ залежно від способу утворення (заснування) та формування статутного капіталу в Україні розрізняють підприємства:

унітарне підприємство: створюється одним засновником, який виділяє необхідне для того майно, формує відповідно до закону статутний капітал, не поділений на частки (паї), затверджує статут, розподіляє доходи, безпосередньо або через керівника, який призначається (обирається) засновником (наглядовою радою такого підприємства у разі її утворення), керує підприємством і формує його трудовий колектив на засадах трудового найму, вирішує питання реорганізації та ліквідації підприємства. Унітарними є підприємства державні, комунальні, підприємства, засновані на власності об'єднання громадян, релігійної організації або на приватній власності засновника;

корпоративне підприємство: утворюється здебільшого двома або більше засновниками за їх спільним рішенням (договором), діє на основі об'єднання майна та/або підприємницької чи трудової діяльності засновників (учасників), їх спільного управління справами, на основі корпоративних прав, зокрема через органи, що ними створюються, участі засновників (учасників) у розподілі доходів та ризиків підприємства. Корпоративними є кооперативні підприємства, господарські товариства, а також інші підприємства, зокрема засновані на приватній власності двох або більше осіб²³.

Розглянуті види підприємств мають свої підвиди. Наприклад:

– до державних унітарних підприємств належать державні комерційні підприємства, державні некомерційні підприємства або казенні підприємства;

– до господарських товариств належать: акціонерні товариства (АТ), товариства з обмеженою відповідальністю (ТОВ), товариства з додатковою відповідальністю (ТДВ), повні товариства, командитні товариства;

²² Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

²³ Там само.

– підприємствами колективної власності є виробничі кооперативи, підприємства громадських та релігійних організацій, підприємства споживчої кооперації, інші підприємства, передбачені законом;

– інші види підприємств включають фермерське господарство, сільськогосподарський кооператив, підприємство з іноземними інвестиціями, іноземне підприємство та ін.

Враховуючи широке розповсюдження в Україні різноманітних господарських товариств, важливо знати особливості їх організаційних форм (табл. 2.2). Загалом господарськими товариствами визнаються підприємства, установи, організації, створені на засадах угоди юридичними особами і громадянами шляхом об'єднання їх майна та підприємницької діяльності з метою одержання прибутку.

Таблиця 2.2 – Характеристика господарських товариств

Вид господарського товариства	Характеристика
1	2
Акціонерне товариство	Товариство, яке має статутний (складений) капітал, поділений на визначену кількість акцій рівної номінальної вартості, і несе відповідальність за зобов'язаннями тільки майном товариства. Акціонери відповідають за зобов'язаннями товариства тільки в межах належних їм акцій. До акціонерних товариств належать: відкрите акціонерне товариство, акції якого можуть розповсюджуватися шляхом відкритої підписки та купівлі-продажу на біржах; закрите акціонерне товариство, акції якого розподіляються між засновниками і не можуть розповсюджуватися шляхом підписки, купуватися та продаватися на біржі
Товариство з обмеженою відповідальністю	Товариство, що має статутний капітал, розділений на частки, розмір яких визначається установчими документами. Максимальна кількість учасників товариства з обмеженою відповідальністю може досягати 100 осіб. Учасники товариства несуть відповідальність у межах їх вкладів

Продовження таблиці 2.2

1	2
Товариство з додатковою відповідальністю	Товариство, статутний (складений) капітал якого поділений на частки визначених установчими документами розмірів. Учасники такого товариства відповідають за його боргами своїми внесками до статутного (складеного) капіталу, а за недостатності цих сум – додатково належним їм майном в однаковому для всіх учасників кратному розмірі до внеска кожного учасника
Повне товариство	Товариство, всі учасники якого займаються спільною підприємницькою діяльністю і несуть солідарну відповідальність за зобов'язаннями товариства усім своїм майном
Командитне товариство	Товариство, в якому разом з одним або більше учасниками, які здійснюють від імені товариства підприємницьку діяльність і несуть відповідальність за зобов'язаннями товариства всім своїм майном, є один або більше учасників, відповідальність яких обмежується вкладом у майні товариства (вкладників), та які не беруть участі в діяльності товариства

Джерело: складено автором за даними²⁴.

Також існують об'єднання підприємств, утворені на добровільних засадах чи за рішенням відповідних органів на невизначений строк або тимчасово. *Об'єднанням підприємств* є господарська організація, утворена у складі двох або більше підприємств з метою координації їх виробничої, наукової та іншої діяльності для вирішення спільних економічних та соціальних завдань.

В об'єднання підприємств можуть входити підприємства, утворені за законодавством інших держав, а підприємства України можуть входити в об'єднання підприємств, утворені на території інших держав. Об'єднання підприємств є юридичною особою.

Залежно від порядку заснування об'єднання підприємств бувають таких видів:

– *господарське об'єднання* – об'єднання підприємств, утворене за ініціативою підприємств, незалежно від їх виду, які на добровільних засадах об'єднали свою господарську діяльність. Господарські

²⁴ Про господарські товариства : Закон України від 19 вересня 1991 р. № 1576-XII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-12#Text>

об'єднання діють на основі установчого договору та/або статуту, який затверджується їх засновниками;

– *державне (комунальне) господарське об'єднання* – об'єднання підприємств, утворене державними (комунальними) підприємствами за рішенням Кабінету Міністрів України або у визначених законом випадках, рішенням міністерств (інших органів, до сфери управління яких входять підприємства, що утворюють об'єднання) або рішенням компетентних органів місцевого самоврядування. Державне (комунальне) господарське об'єднання діє на основі рішення про його утворення та статуту, який затверджується органом, що прийняв рішення про утворення об'єднання²⁵.

Господарські об'єднання утворюються як асоціації, корпорації, консорціуми, концерни та інші об'єднання підприємств (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 – Організаційно-правові форми об'єднань підприємств

Організаційно-правова форма	Характеристика
1	2
Асоціація	Договірне об'єднання, створене з метою постійної координації господарської діяльності підприємств, що об'єдналися шляхом централізації однієї або кількох виробничих та управлінських функцій, розвитку спеціалізації і кооперації виробництва, організації спільних виробництв на основі об'єднання учасниками фінансових та матеріальних ресурсів для задоволення переважно господарських потреб учасників асоціації. У статуті асоціації повинно бути зазначено, що вона є господарською асоціацією. Асоціація не має права втручатися у господарську діяльність підприємств – учасників асоціації. За рішенням учасників асоціація може бути уповноважена представляти їх інтереси у відносинах з органами влади, іншими підприємствами та організаціями
Корпорація	Договірне об'єднання, створене на основі поєднання виробничих, наукових і комерційних інтересів підприємств, що об'єдналися, з делегуванням ними окремих повноважень централізованого регулювання діяльності кожного з учасників органам управління корпорації

²⁵ Про господарські товариства : Закон України від 19 вересня 1991 р. № 1576-XII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-12#Text>

Продовження таблиці 2.3

1	2
Консорціум	Тимчасове статутне об'єднання підприємств для досягнення його учасниками певної спільної господарської мети (реалізації цільових програм, науково-технічних, будівельних проектів тощо). Консорціум використовує кошти, якими його наділяють учасники, централізовані ресурси, виділені на фінансування відповідної програми, а також кошти, що надходять з інших джерел, в порядку, визначеному його статутом. У разі досягнення мети його створення консорціум припиняє свою діяльність
Концерн	Статутне об'єднання підприємств, а також інших організацій, на основі їх фінансової залежності від одного або групи учасників об'єднання, з централізацією функцій науково-технічного і виробничого розвитку, інвестиційної, фінансової, зовнішньоекономічної та іншої діяльності. Учасники концерну наділяють його частиною своїх повноважень, зокрема правом представляти їх інтереси у відносинах з органами влади, іншими підприємствами та організаціями. Учасники концерну не можуть бути одночасно учасниками іншого концерну

Джерело: складено автором за даними²⁶.

Розглянуті види та організаційні форми підприємств мають прямий вплив на податкову політику підприємства.

Наприклад. Державні підприємства, що діють на основі державної власності, не можуть бути платниками єдиного податку третьої групи.

Галузь та вид діяльності

Вибір податкової політики залежить від галузі та видів діяльності кожного конкретного підприємства.

Усі підприємства здійснюють діяльність відповідно до Класифікатора видів економічної діяльності (далі – КВЕД). *КВЕД* – це код, який містить усі можливі напрями роботи підприємств. КВЕД треба вказати на початку діяльності підприємства – за його реєстрації. Він систематизує види діяльності, що здійснюються підприємством.

²⁶ Про господарські товариства : Закон України від 19 вересня 1991 р. № 1576-XII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-12#Text>

Від обраного виду економічної діяльності залежатимуть можливість ведення такої діяльності, звітність та оподаткування.

Наприклад. 1. Певні види економічної діяльності неможливо здійснювати на спрощеній системі оподаткування, обліку і звітності, а саме: діяльність з організації, проведення азартних ігор, лотерей (крім їх розповсюдження), парі (букмекерське парі, парі тоталізатора); обмін інвалюти; виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива, сидру, пері (без додання спирту) та столових вин); видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і каміння, зокрема органогенного утворення (крім виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння); видобуток, реалізацію корисних копалин, крім реалізації корисних копалин місцевого значення та інші види, передбачені п. 291.5 ПКУ.

2. Зазначення КВЕД обов'язкове у разі заповнення фінансової і податкової звітності.

Враховуючи, що підприємство має право займатися лише тією діяльністю, яка записана в реєстраційних документах, насамперед необхідно визначитися з основними та додатковими видами діяльності.

Для вибору КВЕД можна скористатися *державним сервісом для визначення кодів економічної діяльності*, за допомогою якого обирається секція, потім розділ, група та КВЕД. Їх вибір супроводжується поясненнями. Наприклад, підприємство планує надавати послуги SMM. У цьому випадку підходить секція J «Інформація та телекомунікації». Далі обирається розділ 63 «Надання інформаційних послуг», група 63.1 «Оброблення даних, розміщення інформації на вебвузлах і пов'язана з ними діяльність; вебпортали» та КВЕД 63.11 «Оброблення даних, розміщення інформації на вебвузлах і пов'язана з ними діяльність».

Діяльність підприємства визначає його належність до певної галузі (наприклад, промисловість, сільське господарство, будівництво, торгівля і громадське харчування тощо). Сукупність усіх

виробничих одиниць, які здійснюють переважно однакові або подібні види виробничої діяльності, становить *галузь*. Загальна класифікація галузей економіки є складовою частиною єдиної системи класифікації і кодування техніко-економічної і статистичної інформації, яка використовується суб'єктами господарювання та іншими учасниками господарських відносин, а також органами державної влади та органами місцевого самоврядування в процесі управління господарською діяльністю²⁷.

Стратегія діяльності

Податкова політика в багатьох аспектах залежить від стратегічних цілей підприємства. Загалом *стратегія підприємства* – це генеральний перспективний напрям розвитку підприємства на основі визначених цілей, внутрішніх можливостей підприємства та умов зовнішнього середовища з розробкою комплексу заходів, які забезпечують їх досягнення.

Отже, стратегія розвитку підприємства – це не абстрактна річ, вона пов'язана з діяльністю підприємства в цілому, використанням усіх його ресурсів і орієнтована на виконання його основної цілі.

Масштаби діяльності підприємства

Досліджуючи вплив на податкову політику масштабів діяльності підприємства, необхідно зазначити, що в Господарському кодексі України та Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» підприємства поділені на чотири категорії: мікропідприємства, малі, середні та великі підприємства (табл. 2.4).

Як видно з таблиці 2.4, у ГКУ та Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» критерії віднесення підприємств до мікропідприємств, малих, середніх та великих підприємств значно різняться, проте всі вони впливають на формування податкової політики підприємства.

²⁷ Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

Таблиця 2.4 – Категорії підприємств
за масштабами діяльності

<i>Категорії підприємств відповідно до</i>	
Господарського кодексу України (ст. 55)	Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»
1	2
<i>Мікропідприємства</i>	
Юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом ННБУ	Мікропідприємствами є підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: – балансова вартість активів – до 350 тис. євро включно; – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 700 тис. євро включно; – середня кількість працівників – до 10 осіб включно
<i>Малі підприємства</i>	
Юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом НБУ	Малими є підприємства, які не відповідають критеріям для мікропідприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: – балансова вартість активів – до 4 млн євро включно; – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 млн євро включно; – середня кількість працівників – до 50 осіб включно

Продовження таблиці 2.4

1	2
<i>Середні підприємства</i>	
<p>Інші суб'єкти господарювання належать до суб'єктів середнього підприємництва</p>	<p>Середніми є підприємства, які не відповідають критеріям для малих підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:</p> <ul style="list-style-type: none"> – балансова вартість активів – до 20 млн євро включно; – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 40 млн євро включно; – середня кількість працівників – до 250 осіб включно
<i>Великі підприємства</i>	
<p>Суб'єктами великого підприємництва є юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) перевищує 250 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності перевищує суму, еквівалентну 50 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом НБУ</p>	<p>Великими є підприємства, які не відповідають критеріям для середніх підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:</p> <ul style="list-style-type: none"> – балансова вартість активів – понад 20 млн євро; – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 млн євро; – середня кількість працівників – понад 250 осіб

Джерело: складено автором за даними^{28, 29}.

²⁸ Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

²⁹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

У процесі розробки податкової політики важливо знати, до якої саме категорії належить підприємство відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Це потрібно для того, щоб визначити: у якому складі складати фінансову звітність, як подавати податкову звітність, чи потрібно підприємству створювати резерви і проводити переоцінку необоротних активів, чи оприлюднювати фінансову звітність, чи застосовувати міжнародні стандарти та ін.

Наприклад. Згідно з п. 7 НП(С)БО 25³⁰ мікропідприємства (на відміну від інших підприємств) мають право: відображати необоротні активи тільки за первісною вартістю без урахування зменшення корисності та переоцінки за справедливою вартістю; не створювати забезпечення під майбутні витрати і платежі (на виплату відпусткових, виконання гарантійних зобов'язань тощо), а визнавати відповідні витрати в періоді їх фактичного здійснення; включати до підсумку балансу фактичну суму поточної дебіторської заборгованості (тобто не створювати резерв сумнівних боргів).

За роз'ясненнями органів ДПС, під час визначення обов'язку подання платниками податків податкової звітності до податкового органу в електронній формі застосовуються критерії, визначені ч. 2 ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Особливості цього складання та подання фінансової та податкової звітності узагальнено в табл. 2.5.

У ПКУ, законах України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні», «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» щодо суб'єктів мікропідприємництва, малого, середнього та великого підприємства застосовуються положення ст. 55 ГКУ. Проте в ПКУ є свої особливості щодо віднесення підприємств до великих платників податків.

³⁰ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність»: затв. наказом Мінфіну України від 25 лютого 2000 р. № 39. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>

Таблиця 2.5 – Особливості формування та подання фінансової і податкової звітності залежно від категорії підприємств

Найменування показника	Категорія підприємства відповідно до ч. 2 ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»			
	<i>Мікро</i>	<i>Мале</i>	<i>Середнє</i>	<i>Велике</i>
Форми фінансової звітності (пп. 1, 2 п. 2 розділу I НП(С)БО 25, НП(С)БО 1)	№ 1-мс № 2-мс, щорічно	№ 1-м № 2-м, щоквар- тально	№ 1 і № 2 (проміжна квартальна фінансова звітність) № 1–5 (річна фінансова звітність)	
Обов'язок складати фінансову звітність за міжнародними стандартами (ст. 1 ч. 2 ст. 12 ¹ Закону України № 996)	Ні	Ні	Так	Так
Обов'язок оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком (ч. 2 ст. 14 Закону України № 996)	Ні	Ні	Так	Так
Подання податкової звітності тільки в електронній формі (п. 49.4 ст. 49 Податкового кодексу України)	Ні	Ні	Так	Так

Джерело: складено автором за даними ^{31, 32, 33, 34}.

³¹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність»: затв. наказом Мінфіну України від 25 лютого 2000 р. № 39. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>

³² Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Мінфіну України від 7 лютого 2013 р. № 73. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

³³ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

³⁴ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

Великий платник податків – юридична особа або постійне представництво нерезидента на території України, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент 50 мільйонів євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом Національного банку України за той самий період, або загальна сума податків, зборів, платежів, сплачених до Державного бюджету України, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, крім митних платежів, за такий самий період перевищує еквівалент 1,5 мільйона євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом Національного банку України за той самий період (пп. 14.1.24 п. 14.1 ст. 14 ПКУ)³⁵.

Формування податкової політики великого платника податків має свої особливості, які пов'язані як з особливостями обліку таких платників у податкових органах, так і загалом з адмініструванням податків і платежів, а також з оподаткуванням та веденням податкового обліку в таких платників.

Наприклад. 1. Усі отримувачі повідомлення про включення до Реєстру великих платників податків мають стати на облік за основним місцем обліку у контролюючому органі, що здійснює супроводження великих платників податків (Міжрегіональне управління ДПС по роботі з великими платниками податків) (п. 64.7 ПКУ).

2. Великий платник податків після взяття його на облік за новим місцем обліку зобов'язаний сплачувати податки за місцем попереднього обліку у контролюючих органах, а подавати податкову звітність та виконувати інші обов'язки, передбачені ПКУ, – за новим місцем обліку (п. 64.7 ПКУ).

3. Для великих платників податків встановлені особливі терміни перевірок порівняно з іншими платниками податків. Так, тривалість документальних планових перевірок не повинна перевищувати 30 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – 10 робочих днів, інших платників податків – 20 робочих днів. Продовження строків таких

³⁵ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

перевірок можливе за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу не більш ніж на 15 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – не більш ніж на 5 робочих днів, інших платників податків – не більш ніж на 10 робочих днів. Тривалість документальних позапланових перевірок не повинна перевищувати 15 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – 5 робочих днів, інших платників податків – 10 робочих днів. Продовження строків таких перевірок можливе за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу не більш ніж на 10 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – не більш ніж на 2 робочих дні, інших платників податків – не більш ніж на 5 робочих днів (ст. 82 ПКУ).

4. Великий платник податків має право звернутися до органів ДПС із заявою про попереднє узгодження цін у контрольованих операціях (пп. 39.6.1 ПКУ).

5. На відміну від малих підприємств, платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації до контролюючого органу в електронній формі (п. 49.4 ПКУ).

6. Для великих платників податків діє окремий порядок відображення від'ємного значення об'єкта оподаткування платника податків минулих податкових (звітних) років. Так, під час розрахунку податку на прибуток, починаючи з першого податкового (звітного) періоду 2022 року, великі платники податків мають право зменшувати об'єкт оподаткування не більше ніж на 50 % накопичених податкових збитків минулих податкових (звітних) років³⁶.

Отже, категорія підприємства (мікропідприємство, мале, середнє, велике) впливає на побудову податкової і облікової політики та дані бухгалтерського обліку, які слугують основою для нарахування податків і платежів.

³⁶ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

Система оподаткування

Платники податку можуть перебувати на загальній чи спрощеній системі оподаткування. Спрощена система оподаткування, відповідно до Податкового кодексу України, належить до спеціального податкового режиму.

Спеціальний податковий режим – система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Такий режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів³⁷.

Застосування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності регулюється гл. 1 розділу XIV ПКУ.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених ПКУ, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності³⁸.

Юридична особа чи фізична особа – підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає вимогам, встановленим ПКУ для однієї із 4 груп платників єдиного податку. Проте, якщо розглядати підприємства, то вони можуть бути платниками єдиного податку лише третьої або четвертої групи:

третья група: юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 1 167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року;

четверта група – сільськогосподарські товаровиробники: *юридичні особи* незалежно від організаційно-правової форми, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків³⁹.

³⁷ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

³⁸ Там само.

³⁹ Там само.

Підприємства, які є платниками єдиного податку, звільнюються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів:

1) податку на прибуток підприємств, крім випадків, передбачених абзацами другим і третім пп. 133.1.1 та 133.1.4 п. 133.1 ст. 133 ПКУ;

2) податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку, визначену пп. 1 п. 293.3 ст. 293 ПКУ, а також що сплачується платниками єдиного податку четвертої групи;

3) податку на майно в частині земельного податку за земельні ділянки, що використовуються платниками єдиного податку третьої групи для провадження господарської діяльності (крім діяльності з надання земельних ділянок та/або нерухомого майна, що знаходиться на таких земельних ділянках, в оренду (найм), позичку, на іншому праві користування) та платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва;

4) рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи⁴⁰.

Контрагенти підприємства

Опосередкований вплив на податкову політику підприємства мають і його контрагенти: постачальники, виконавці робіт, надавачі послуг, покупці, замовники послуг та ін.

Наприклад. Якщо постачальник товарів не є платником ПДВ, то у підприємства не виникає права зменшити податкове зобов'язання на суму податкового кредиту за операціями з постачання таких товарів.

Кваліфікація управлінців і облікових працівників та розподіл обов'язків між ними

До складу внутрішніх факторів впливу на податкову політику підприємства, на нашу думку, необхідно віднести професіоналізм працівників, які зайняті управлінням, обліком, аналізом, податковим

⁴⁰ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

плануванням, внутрішнім контролем. Професіоналізм характеризується сукупністю досягнутих теоретичних знань, практичного досвіду і професійних навиків у визначеній сфері діяльності. Незаперечно, що людський чинник в умовах господарювання має важливе значення, тому компетенції співробітників, їх здатність стратегічно мислити, визначати можливі податкові ризики, своєчасно ухвалювати ефективні управлінські рішення є запорукою ефективної податкової політики підприємства.

Важливо зазначити, що залежно від масштабу діяльності підприємства, кількість працівників, які зайняті формуванням податкової політики підприємства, може бути різною: від однієї особи (коли податкову політику формує сам власник) до декількох десятків чи сотень осіб.

Робота з формування податкової політики підприємства повинна мати наукову основу. Враховуючи, що успішно реалізована податкова політика підприємства є результатом роботи цілої команди, важливе значення має розподіл обов'язків між членами цієї команди. Отже, ефективна організація праці повинна: регламентувати обов'язки та відповідальність кожного працюючого; передбачати комплексне вирішення усіх питань на основі поділу та кооперації праці, організацію робочих місць, додержання раціонального трудового режиму та режиму відпочинку тощо.

Організація обліку та його забезпечення (організаційне, інформаційне, правове, технічне)

Ефективна організація обліку повинна сприяти досягненню цілей податкової політики, які ставить перед собою підприємство. Адже саме в бухгалтерському обліку (зокрема в його підсистемах – фінансовому і податковому) відобразатиметься інформація про базу оподаткування, нараховані та сплачені податки, податковий борг, податкові зобов'язання, формуватимуться показники для заповнення фінансової та податкової звітності. У разі виявлення помилок в обліку та податковій звітності до підприємства застосовують фінансові санкції.

Отже, створення ефективної системи підготовки облікових даних з метою оподаткування сприятиме як якості інформації, що надходить до державних податкових органів, так і поліпшенню фінансового стану самого підприємства.

Для досягнення цілей перед організацією бухгалтерського обліку поставлені такі завдання:

- забезпечити методологічно правильне відображення об'єктів обліку (активів, власного капіталу, зобов'язань, господарських операцій, фінансових результатів діяльності підприємства) на бухгалтерських рахунках;

- упорядкувати обліковий процес, додати йому планомірний і цілеспрямований характер;

- забезпечити ефективність обліку через раціональний документооборот, комп'ютеризацію, впровадження прогресивних форм обліку та ін.

Першочерговим завданням у разі організації бухгалтерського обліку підприємства є визначення його облікової політики. У процесі формування облікової політики загалом та для цілей оподаткування зокрема важливо дотримуватись тісного взаємозв'язку бухгалтерського фінансового обліку й обліку для цілей оподаткування (податкового обліку). Оскільки податковий облік базується на даних бухгалтерського обліку, то і облікова політика має безумовний вплив на розміри та строки податкових платежів. З метою оптимізації під час формування облікової політики підприємства можуть обирати ті альтернативні варіанти, які сприятимуть зменшенню або відтермінуванню витрат зі сплати податків.

Наприклад. Від принципів, методів і процедур, визначених у наказі про облікову політику, насамперед залежить величина об'єкта оподаткування податком на прибуток. Адже його розрахунок базується на фінансовому результаті до оподаткування, визначеному у фінансовій звітності відповідно до НП(С)БО або МСФЗ (пп. 134.1.1 ПКУ).

Підприємства із річним обсягом доходу менше 40 млн грн можуть відмовитися від застосування податкових різниць під час розрахунку податку на прибуток. Такі підприємства мають більше можливостей у частині податкової оптимізації, адже податкові різниці переважно нівелюють таку можливість.

Завдяки вибору методу нарахування амортизації, такого як прискореного зменшення залишкової вартості, оскільки мінімальних строків корисного використання необоротних активів (за ПКУ), можна швидше списати на витрати більшу частину їх вартості (а отже, зменшити об'єкт оподаткування поточних періодів).

Висновки

Податкова політика підприємства формується з врахуванням впливу на неї різноманітних факторів. Їх доцільно розділяти на зовнішні фактори впливу (на які підприємство вплинути не може) та внутрішні фактори впливу (залежать від особливостей діяльності кожного конкретного підприємства та можуть змінюватись у результаті управлінських рішень).

Зовнішні фактори впливу на податкову політику підприємства включають: норми законодавства та підзаконних нормативно-правових актів; державну податкову політику та систему адміністрування податків і платежів; різноманітні процеси та режими, що характерні для країни у певний час; державне регулювання господарської діяльності; потреби зовнішніх користувачів.

Внутрішні фактори впливу на податкову політику підприємства включають: вид та організаційну форму підприємства; галузь та вид діяльності; стратегію діяльності; масштаби діяльності підприємства; систему оподаткування; контрагентів підприємства; кваліфікацію управлінців і облікових працівників та розподіл обов'язків між ними; організацію обліку та його забезпечення.

Контрольні питання

1. Які бувають фактори впливу на податкову політику підприємства?
2. Яка різниця між зовнішніми та внутрішніми факторами впливу на податкову політику підприємства?
3. Назвіть зовнішні фактори впливу на податкову політику підприємства.
4. Назвіть внутрішні фактори впливу на податкову політику підприємства.
5. Які нормативно-правові акти мають суттєвий вплив на податкову політику підприємства?
6. Як різноманітні процеси та режими, що характерні для країни у певний час, можуть вплинути на податкову політику підприємства?

7. Розкрийте вплив державного регулювання на податкову політику підприємства.

8. Охарактеризуйте зв'язок державної податкової політики і системи адміністрування податків і платежів, а також їх вплив на податкову політику підприємства.

9. Розкрийте залежність податкової політики підприємства від потреб зовнішніх користувачів.

10. Яка різниця між унітарними та корпоративними підприємствами?

11. Які є підприємства залежно від форм власності? Наведіть приклад впливу форми власності на податкову політику підприємства.

12. Вкажіть організаційні форми товариств та розкрийте їх вплив на податкову політику підприємства.

13. Назвіть види та організаційно-правові форми об'єднань підприємств.

14. Чи може галузь та вид діяльності вплинути на побудову податкової політики?

15. Чи є особливості формування податкової політики підприємства залежно від стратегії діяльності?

16. Які є категорії підприємств залежно від масштабів діяльності?

17. Які критерії віднесення підприємств до мікро-, малих, середніх та великих у ГКУ та Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»? Зробіть порівняльну характеристику.

18. Назвіть приклади впливу на податкову політику масштабів діяльності підприємства.

19. Які критерії віднесення підприємств до великих платників податків? Наведіть приклади особливостей формування податкової політики великими платниками податків.

20. Яку систему оподаткування можуть обрати підприємства і за яких умов? Яка особливість формування податкової політики у разі спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності?

21. Які особливості формування облікової політики можуть бути залежно від контрагентів підприємства?

22. Розкрийте залежність податкової політики підприємства від кваліфікації працівників (управлінців і облікових працівників) та розподілу обов'язків між ними.

23. Чи впливає організація обліку та його забезпечення на податкову політику підприємства? Наведіть приклади.

Тестові завдання

1. Фактори впливу на податкову політику доцільно поділяти на:

- а) організаційні і методичні;
- б) основні і другорядні;
- в) внутрішні і зовнішні;
- г) правильної відповіді немає.

2. Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування податкової політики:

- а) Міністерство фінансів України;
- б) Пенсійний фонд України;
- в) Державна податкова служба України;
- г) Верховна Рада України.

3. Державну податкову політику реалізує:

- а) спілка платників податків України;
- б) Пенсійний фонд України;
- в) Державна податкова служба України;
- г) Верховна Рада України.

4. Поділ підприємств за категоріями на мікро-, малі, середні та великі здійснюється відповідно до:

- а) ГКУ та Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;
- б) ПКУ та ГКУ;
- в) Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та ПКУ;
- г) ПКУ.

5. Підприємства можуть бути платниками єдиного податку:

- а) першої та другої групи;
- б) другої та третьої групи;
- в) третьої та четвертої групи;
- г) лише четвертої групи.

6. Обсяг доходу великого платника податків від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент:

- а) 20 мільйонів євро;
- б) 30 мільйонів євро ;
- в) 40 мільйонів євро;
- г) 50 мільйонів євро.

7. Великі та середні підприємства подають податкову звітність:

- а) у паперовій або електронній формі;
- б) через відділення поштового зв'язку;
- в) в електронній формі;
- г) відповідь а) і б).

8. КВЕД – це:

- а) код, який вказує галузь;
- б) код, який містить усі можливі напрями роботи підприємств;
- в) код, який містить податковий номер платника податків;
- г) правильної відповіді немає.

9. Товариство, що має статутний капітал, розділений на частки, розмір яких визначається установчими документами:

- а) товариство з обмеженою відповідальністю;
- б) акціонерне товариство;
- в) повне товариство;
- г) командитне товариство.

10. До господарських товариств належать:

а) державні комерційні підприємства, державні некомерційні підприємства або казенні підприємства;

б) акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, товариства з додатковою відповідальністю, повні товариства, командитні товариства;

в) виробничі кооперативи, підприємства споживчої кооперації, підприємства громадських та релігійних організацій;

г) фермерське господарство, сільськогосподарський кооператив, підприємство з іноземними інвестиціями, іноземне підприємство.

ТЕМА 3

БЮДЖЕТУВАННЯ ПОДАТКІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

- 3.1. Зміст бюджетування податків.
- 3.2. Принципи бюджетування податків.
- 3.3. Етапи податкового бюджетування.
- 3.4. Організація бюджетування податків на підприємстві.

Ключові терміни і поняття: бюджетування податків, принципи бюджетування податків, підходи податкового бюджетування, етапи бюджетування податків, податкові зобов'язання.

Функціонування вітчизняних підприємств в умовах стрімких змін світових та загальнонаціональних тенденцій соціально-економічного розвитку призводить до непередбачуваності та відсутності чітких векторів їхньої діяльності. У сучасних умовах ефективність фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємництва вимагає системного підходу до управління фінансовими ресурсами та затвердження ефективних рішень, спрямованих на досягнення фінансових цілей і завдань підприємства, зокрема за рахунок зростання продуктивності праці, ефективності використання майна підприємства, а також оптимізації витрат його діяльності. Вагому частку витрат підприємства, понесених у процесі здійснення фінансово-господарських операцій, займають витрати підприємства на сплату податкових платежів. Тому із метою забезпечення фінансової стійкості функціонування суб'єктів господарювання доцільним є запровадження бюджетування податків.

3.1. Зміст бюджетування податків

За будь-яких обставин економічної ситуації в країні суб'єкти підприємництва насамперед прагнуть збільшити прибуток, зокрема шляхом оптимізації податкових зобов'язань. Ефективність і результативність зменшення податкових зобов'язань законними

способами визначається обґрунтованістю та оцінкою наслідків кожного запланованого заходу, що узгоджується з напрямками бюджетування підприємства.

Аналіз літературних джерел дозволяє стверджувати, що немає єдиного підходу учених щодо процесу бюджетування податків. З одного боку, бюджетування можна розглядати як елемент комплексної системи управління підприємством, яка включає облік, контроль, планування та аналіз усіх показників фінансово-господарської діяльності, а з іншого – бюджетування розглядається як технологія управлінського обліку, яка передбачає формування бюджетів визначених об'єктів обліку та їх використання з метою забезпечення прибутковості та фінансової стійкості. У таблиці 3.1, яка складена на основі аналізу думок і визначень, що знайшли відображення у публікаціях ряду авторів, наведено підходи до визначення поняття «бюджетування податків».

Таблиця 3.1 – Підходи до визначення поняття «бюджетування податків»

Автор	Сутність підходу
1	2
К. Безверхий ⁴¹	Бюджетування податків – це доволі трудомісткий процес, який залежить від чималої кількості фінансово-економічних факторів, а також від узгодженості податкової політики підприємства з його корпоративною стратегією сталого розвитку, а також тактикою підвищення економічної ефективності діяльності підприємства в цілому
В. Карпова ⁴²	Бюджетування податків являє собою систему заходів, спрямовану на визначення планової суми податкових платежів, що підлягають сплаті підприємством у майбутніх періодах

⁴¹ Безверхий К. В. Модель формування бюджету податків і зборів підприємства. *Управлінський облік на підприємствах АПК: стан, перспективи та пріоритети розвитку*. 2016. № 10. С. 6–10.

⁴² Карпова В. В. Формування системи податкового планування на підприємстві : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.01. Харків, 2005. 20 с.

Продовження таблиці 3.1

1	2
Н. Левченко, Я. Книш ⁴³	Бюджетування податків є складовою частиною загального процесу бюджетування на підприємстві, що підтверджується особливостями складання податкових бюджетів
Ю. Іванов, А. Крисоватий, А. Кізима, В. Карпова ⁴⁴	Бюджетування податкових платежів – це система планових розрахунків із використанням взаємопов’язаних бюджетів підприємства, спрямована на визначення планової суми податкових платежів, що підлягають сплаті в майбутніх податкових періодах. Бюджетування дає змогу розрахувати податкові зобов’язання платника не лише на поточний, але й на подальші податкові періоди
Н. Михасьова ⁴⁵	Бюджетування податків як процес розробки, виконання та контролю системи податкових бюджетів підприємства, спрямований на оперативне коректування управлінської діяльності з формування податкових зобов’язань підприємства з урахуванням змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі
Т. Паєнтко, К. Проскура ⁴⁶	Податкове бюджетування – це система заходів, спрямованих на визначення планової суми податкових платежів, постійний моніторинг та оперативне реагування на їх зміну
Л. Рибіна ⁴⁷	Бюджетування податків – це не просто процес складання плану податкових платежів, а інструмент управління фінансовими потоками підприємства, який дає змогу як передбачати розвиток підприємства у майбутньому, так і контролювати виконання поставлених цілей у процесі оптимізації оподаткування підприємства

⁴³ Левченко Н. М., Книш Я. В. Бюджетування податків на підприємстві. URL : http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Ekpr/2010_35/Zm/22PDF.pdf

⁴⁴ Податковий менеджмент : підручн. / Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізима А. Я., Карпова В. В. К. : Знання, 2008. 525 с.

⁴⁵ Михасьова Н. В. Визначення впливу бюджетування податків на фінансово-економічні результати діяльності коксохімічних підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.04. Харків, 2009. 19 с.

⁴⁶ Паєнтко Т. В., Проскура К. П. Сутність і принципи бюджетування податків. *Бізнес інформ.* 2016. № 11. С. 300–304.

⁴⁷ Рибіна Л. О. Оптимізація оподаткування підприємства як складник бюджетування підприємства. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління.* 2017. Випуск 4 (09). С. 215–218. URL : <https://chmnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/07/Ribina-L.O.pdf>

1	2
Н. Шкроміда ⁴⁸	Бюджетування податків і зборів є важливим елементом системи корпоративного податкового менеджменту, які в сукупності відіграють провідну роль в управлінні діяльності підприємства, адже податки на практиці є важливим інструментом економічного регулювання, ефективним важелем впливу на більшість бізнес-рішень, часто змушуючи керівників кардинально змінювати тактику дій господарюючого суб'єкта та вносити корективи в його операційну діяльність

Джерело: складено автором.

Отже, бюджетування податків впливає на ефективність діяльності компанії та скорочення податкових ризиків: дає змогу оптимізувати грошові потоки, управляти витратами і прибутком, впливати на ліквідність і фінансову стійкість.

Бюджетування податків являє собою систему заходів, спрямовану на визначення планової суми податкових платежів, що підлягають сплаті підприємством у майбутніх періодах. Бюджетування податків є складовою частиною загального процесу бюджетування на підприємстві, що підтверджується особливостями складання податкових бюджетів. Особливість, яка визначає потребу у бюджетуванні податків на підприємстві, – це можливість прогнозування майбутнього відтоку грошових коштів у вигляді податкових платежів підприємства. Це дає змогу заздалегідь визначити фактичну наявність необхідної кількості коштів підприємства та в разі їх недостатності знайти додаткові джерела для їхнього формування, що зі свого боку знижує ризик появи штрафних санкцій за несплату податків.

Бюджетування податків залежить від особливостей діяльності та особливостей форми оподаткування, яку обирає, згідно з чинним законодавством, суб'єкт господарювання. Вона може бути загальною або альтернативною, у зв'язку з чим і визначається перелік бюджетів податків на підприємства.

⁴⁸ Шкроміда Н. Я. Бюджетування податків і зборів як елемент системи корпоративного податкового менеджменту. *Вісник Прикарпатського університету. Економіка*. 2018. Випуск XIII. С. 231–217.

На підставі складання окремих бюджетів податків на підприємстві формується зведений бюджет податків підприємства, який надалі використовується для складання бюджету адміністративних витрат і фінансових бюджетів підприємства. Наразі немає однозначної думки в економічній літературі, до якого саме виду бюджетів потрібно відносити податковий бюджет.

Особливістю податкового бюджетування є розрахунок показників бюджетів податків на базі всієї системи оперативних бюджетів підприємства. Так, дані бюджетів продажу, закупівлі матеріалів, прямих витрат на оплату праці, виробничих накладних витрат тощо, є основою для складання бюджетів податків на підприємстві.

Варто зазначити, що під час складання бюджетів податків потрібно звернути увагу на те, що більшість податків, згідно з чинним порядком, обчислюються у звітному періоді, а сплачуються у наступних періодах. Простежити це явище можна шляхом складання податкового календаря.

3.2. Принципи бюджетування податків

Для забезпечення раціональної організації та ефективного проведення процесу бюджетування податків і зборів на підприємстві необхідним є дотримання базових принципів. Принципи бюджетування податків досліджували у своїх наукових працях Т. Паєнтко, К. Проскура, Н. Шкроміда. На основі аналізу їх досліджень нами визначені основні принципи податкового бюджетування, які викладені в таблиці 3.2.

К. Безверхий зазначає, що, крім загальних принципів, організація податкового бюджетування на підприємстві має базуватись і на основі спеціальних принципів:

– принцип оптимальності передбачає застосування критеріїв оптимальності та обмеженості організації господарської діяльності, враховуючи цілі та можливості конкретного підприємства з одержанням оптимального кінцевого результату;

– принцип законності передбачає побудову податкового бюджету лише в рамках правового поля, з чітким дотриманням чинного податкового законодавства;

- принцип перспективності вимагає врахування у податковому бюджеті підприємства майбутніх законодавчих змін;
- принцип альтернативності ґрунтується на виборі найкращого сценарію організації господарської діяльності з точки зору оптимізації оподаткування;
- принцип комплексності визначає потребу у врахуванні взаємного впливу всіх податків та зборів на ефективність господарської діяльності⁴⁹.

Таблиця 3.2 – Загальні принципи бюджетування податків

Принцип	Характеристика
Безперервності	передбачає безупинний процес бюджетування податків, при якому раніше розроблені бюджети податків постійно аналізуються й коригуються з урахуванням змін законодавства
Гнучкості	бюджети податків і зборів повинні складатися таким чином, щоб згодом була можливість їх відкоригувати залежно від непередбачених обставин
Інформативності	полягає в повноті та своєчасності надання інформації, її доречності для прийняття управлінських рішень
Системності	бюджети податків потрібно скоординувати з усіма операційними бюджетами та генеральним (зведеним)
Точності	бюджети податків повинні бути точними, конкретизованими та деталізованими до тієї міри, що забезпечить прийняття виважених управлінських рішень
Участі	передбачається участь усіх підрозділів підприємства в розробці бюджетів податків підприємства

Джерело: складено автором за даними^{50, 51}.

⁴⁹ Безверхий К. В. Модель формування бюджету податків і зборів підприємства. *Управлінський облік на підприємствах АПК: стан, перспективи та пріоритети розвитку*. 2016. № 10. С. 6–10.

⁵⁰ Паєнтко Т. В., Проскура К. П. Сутність і принципи бюджетування податків. *БІЗНЕС ІНФОРМ*. 2016. № 11. С. 300–304.

⁵¹ Шкроміда Н. Я. Бюджетування податків і зборів як елемент системи корпоративного податкового менеджменту. *Вісник Прикарпатського університету. Економіка*. 2018. Випуск XIII. С. 231–217.

На нашу думку, до вищеперерахованих принципів варто віднести принцип ефективності, який передбачає, що бюджети податків повинні бути сформовані так, де чітко було б визначено результати – оптимізацію податкових платежів, зменшення рівня податкового навантаження.

3.3. Етапи податкового бюджетування

Загальний порядок дій під час складання бюджету податків на планований період містить кілька етапів, послідовність виконання яких наведено на рис. 3.1.

К. Косицький до основних переваг управління податковими зобов'язаннями за допомогою бюджетування відносить:

- щомісячне планування бюджетів структурних підрозділів, яке дозволяє отримати більш точні показники розмірів і структури витрат, ніж інші існуючі системи бухгалтерського обліку;
- надання більшої самостійності структурним підрозділам у витрачанні своїх коштів у рамках затверджених місячних бюджетів, що підвищує зацікавленість персоналу в успішному виконанні встановлених завдань;
- мінімізацію кількості контрольних параметрів бюджетів, що дозволяє скоротити непродуктивні витрати робочого часу та витрати фінансових ресурсів;
- здійснення режиму жорсткої економії коштів як особливо важливої умови виходу із запобігання кризових явищ у фінансовій сфері⁵².

⁵² Косицький К. В. Підхід до формування моделі управління податковим бюджетом у промисловому холдингу. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Rbetu_2013_1_22

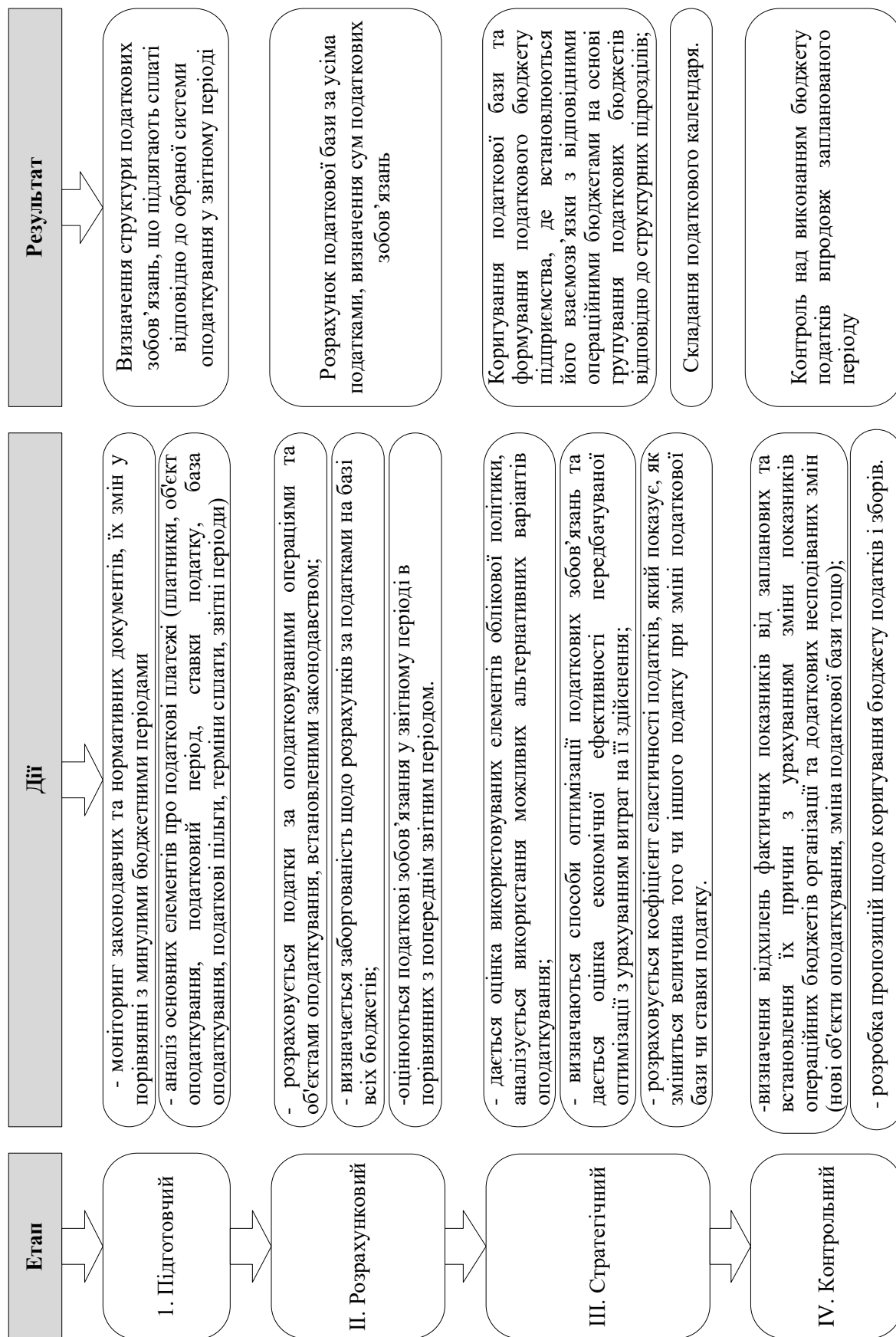


Рисунок 3.1 – Послідовність етапів складання бюджету податків

Розглянуті особливості бюджетування податків показують, що цей процес не може відбуватися ізольовано від складання інших бюджетів підприємства, а також претендує на окреме місце в загальному процесі бюджетування на підприємстві.

3.4. Організація бюджетування податків на підприємстві

Грамотно організована система бюджетування, спрямована на використання аналізу відхилень «план-факт» з метою коригування фінансово-господарської діяльності підприємства, дає можливість керівництву підприємства своєчасно аналізувати і прогнозувати розвиток свого бізнесу. Основна мета бюджетування – підвищити економічну ефективність і фінансову стабільність компанії шляхом координації зусиль усіх бізнес-підрозділів для досягнення кінцевого, кількісно вимірюваного результату.

Формування бюджету податків є досить трудомістким процесом, який вимагає взаємодії декількох підрозділів підприємства (бухгалтерія, фінансовий, планово-економічний, юридичний) і залежить від багатьох чинників впливу на кінцевий фінансовий результат діяльності суб'єктів господарювання, наприклад від режиму оподаткування, який обрало підприємство, від облікової політики підприємства тощо.

Основним завданням підрозділів, на які покладено функції бюджетування податків, є розрахунок загальної суми податкових зобов'язань на майбутній звітний період, використовуючи знання чинного податкового законодавства для визначення бази оподаткування, ставок податків, термінів сплати податків, враховуючи податкові пільги, які можливі для конкретного виду діяльності підприємства.

До інших завдань формування податкового бюджету підприємства варто віднести:

- визначення структури податків і зборів підприємства, що підлягають сплаті відповідно до обраної системи оподаткування;
- формування платіжного календаря з урахуванням усіх вхідних та вихідних податкових потоків;

- контроль за виконанням податкового бюджету та термінами здійснення податкових платежів;
- визначення податкового навантаження підприємства;
- забезпечення координації діяльності для цілей оподаткування і забезпечення взаємозв'язків інтересів окремих підрозділів та організації в цілому;
- зниження податкових ризиків та запобігання застосуванню штрафних санкцій з приводу недотримання норм податкового законодавства;
- забезпечення довгострокової фінансової стабільності та покращення фінансового-майнового стану на основі ефективного управління й оптимізації податкових зобов'язань.

Результатом бюджетування є визначення сум податкових зобов'язань, що підлягають сплаті до бюджету та позабюджетних фондів і забезпечення довгострокової фінансової стабільності.

Основні підходи до організації бюджетування податків подані в табл. 3.3.

Таблиця 3.3 – Підходи до організації бюджетування податків

Підхід	Характеристика
«згори-вниз»	Бюджетування податків здійснюється від керівництва підприємства до його структурних підрозділів
«знизу-вгору»	Бюджетний процес розпочинається на рівні структурних підрозділів, який згодом генерується на вищих рівнях управління підприємством
«згори-вниз / знизу-вгору»	Податкове бюджетування починається з визначення керівництвом господарюючого суб'єкта параметрів процесу бюджетування, якими структурні підрозділи керуються під час формування податкових бюджетів та передають «вгору» для подальшого узагальнення і бюджетування податків по підприємству в цілому

Джерело: складено автором за даними⁵³.

⁵³ Шкроміда Н. Я. Бюджетування податків і зборів як елемент системи корпоративного податкового менеджменту. *Вісник Прикарпатського університету. Економіка*. 2018. Випуск XIII. С. 231–217.

Кожен із наведених підходів має як свої переваги, так і недоліки. Так, перевагою підходу організації «згори-вниз» є визначення керівництвом підприємства чітких стратегічних параметрів господарювання на перспективу, які необхідно враховувати у процесі бюджетування як діяльності в цілому, так і податків і зборів зокрема. Однак чіткість таких параметрів звужує бачення і креативність прогнозування структурних підрозділів, які змушені дотримуватись заданих напрямів і обсягів господарювання. Водночас суттєвим недоліком підходу організації бюджетування «знизу-вгору» є відсутність у нижніх рівнів управління та структурних підрозділів бачення загального корпоративного стану підприємства та розуміння стратегічного напрямку його розвитку, що є важливим у процесі планування діяльності суб'єкта господарювання. Найбільш оптимальним залишається третій підхід до організації бюджетування податків – «згори-вниз / знизу-вгору», який поєднує переваги та відкидає недоліки двох попередніх підходів. Однак властивим недоліком останнього підходу є значна витрата часу та дороговартісне його здійснення⁵⁴.

У процесі податкового бюджетування використовується інформація всіх підрозділів підприємства, що обумовлено необхідністю використання для обчислення окремих податків і зборів даних, які містяться в оперативних бюджетах.

Наприклад. Для бюджетування податку на прибуток підприємств використовуються дані бюджету продажів, бюджету доходів та витрат, бюджету фонду оплати праці, бюджету собівартості реалізованої продукції. Бюджетування податку на додану вартість базується на використанні даних бюджету продажів, бюджету виробництва, бюджетів придбання та використання матеріалів. Планування акцизного податку виконується на основі даних про придбання та реалізацію підакцизних товарів, які містяться у бюджеті продажів та бюджеті придбання матеріалів тощо. Після визначення

⁵⁴ Шкроміда Н. Я. Бюджетування податків і зборів як елемент системи корпоративного податкового менеджменту. *Вісник Прикарпатського університету. Економіка*. 2018. Випуск XIII. С. 231–217.

нарахувань за всіма видами податків здійснюється процес бюджетування податкових платежів, який передбачає визначення розмірів податкових платежів для складання графіків розрахунків із бюджетом та формування бюджету руху грошових коштів підприємства. Водночас достатньо раціональним є підхід до управління податковими зобов'язаннями, коли формується один загальний податковий бюджет, який у майбутньому використовується для формування бюджету адміністративних витрат і фінансових бюджетів⁵⁵.

Варто зазначити, що бюджетування податків передбачає управлінський облік і оптимізацію витрат підприємства. У зв'язку з тим, що в Україні управлінський облік не регламентується жодними державними нормативними документами, кожний суб'єкт підприємництва може здійснювати його за самостійно розробленими системами й формами відповідно до основних засад діяльності. Водночас більшість підприємств допускаються помилок, коли замість управлінського обліку, який лежить в основі системи бюджетування суб'єктів господарювання, акцент роблять на бухгалтерському обліку. Адже на відміну від бухгалтерського обліку, який узагальнює дані, отримані на сьогодні, управлінський облік спрямований на прогнозування і планування подій у майбутньому, що є важливим для розвитку підприємства.

Отже, система бюджетування сприятиме взаємозв'язку параметрів розвитку підприємства із наявними ресурсами, досягненню найкращих фінансових результатів та забезпеченню своєчасної відповідальності за своїми податковими зобов'язаннями. Грамотна організація та ефективність податкового бюджетування на підприємстві може бути досягнута за умови належного дотримання мети податкового бюджетування, чітких завдань, принципів і виконання основних етапів обліково-аналітичних процедур бюджетування податків і зборів.

⁵⁵ Косицький К. В. Підхід до формування моделі управління податковим бюджетом у промисловому холдингу. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Rbetu_2013_1_22

Висновки

Ефективна діяльність бюджетування податків і зборів як складової інструментарію податкової політики на підприємстві впливає на підвищення результативності діяльності підприємства.

Бюджетування податків являє собою систему заходів, спрямовану на визначення планової суми податкових платежів, що підлягають сплаті підприємством у майбутніх періодах. Особливістю, яка визначає потребу у бюджетуванні податків на підприємстві, є можливість прогнозування майбутнього відтоку грошових коштів у вигляді податкових платежів підприємства.

Бюджетування податків залежить від особливостей діяльності та форми оподаткування, яку обирає, згідно з чинним законодавством, суб'єкт господарювання.

До базових принципів бюджетування податків відносять: безперервність, гнучкість, інформативність, системність, точність, участь.

Загальний порядок дій під час складання бюджету податків на планований період містить декілька етапів: підготовчий, розрахунковий, стратегічний, контрольний.

У процесі податкового бюджетування використовуються такі підходи: «згори-вниз», «знизу-вгору», «згори-вниз / знизу-вгору».

Контрольні питання

1. Назвіть підходи різних авторів до визначення податкового навантаження.
2. На що впливає бюджетування податків?
3. Для чого формується податковий календар?
4. Обґрунтуйте загальні принципи складання податкового бюджету.
5. Назвіть і охарактеризуйте спеціальні принципи податкового бюджетування.
6. Які є підходи бюджетування податків?

7. У чому полягає сутність підходу «згори-вниз / знизу-вгору»?
8. Які завдання формування податкового бюджету підприємства ви знаєте?
9. Назвіть послідовність етапів бюджетування податків.
10. Опишіть етапи формування бюджету податків і зборів.
11. Хто відповідає за розроблення бюджетів податків і зборів на підприємстві?

Тестові завдання

1. Бюджетування податків являє собою:

- а) систему заходів, яка спрямована на визначення планової суми податкових платежів, що підлягають сплаті підприємством у майбутніх періодах;
- б) систему заходів, спрямовану на визначення суми поточних податкових платежів, що підлягають сплаті підприємством;
- в) систему заходів, спрямовану на раціоналізацію та оптимізацію використання ресурсів з огляду на інтереси підприємства загалом;
- г) систему заходів планово-фінансового відділу, спрямованих на зниження витрат підприємства.

2. Принцип безперервності в бюджетуванні податків:

- а) передбачає безупинний процес бюджетування податків, при якому раніше розроблені бюджети податкових платежів постійно аналізуються та коригуються із урахуванням змін і доповнень законодавства;
- б) полягає в повноті та своєчасності надання інформації, її доречності для ухвалення управлінських рішень;
- в) визначає потребу у врахуванні взаємного впливу всіх податків та зборів на ефективність господарської діяльності.

3. Принцип законності в бюджетуванні податків:

- а) передбачає складання бюджету так, щоб згодом була можливість їх відкоригувати залежно від непередбачених обставин;
- б) визначає потребу у врахуванні взаємного впливу всіх податків та зборів на ефективність господарської діяльності підприємства;
- в) передбачає побудову податкового бюджету тільки у рамках правового поля із чітким дотриманням норм чинного податкового законодавства;
- г) координація бюджету податків з усіма операційними бюджетами та генеральним (зведеним).

4. Результатом підготовчого етапу в бюджетуванні податків є:

- а) визначення структури податкових зобов'язань, що підлягають сплаті відповідно до обраної системи оподаткування у звітному періоді;
- б) розрахунок податкової бази за усіма податками, визначення сум податкових зобов'язань;
- в) коригування податкової бази та формування податкового бюджету підприємства, де встановлюються його взаємозв'язки з відповідними операційними бюджетами на основі групування податкових бюджетів відповідно до структурних підрозділів;
- г) складання податкового календаря.

5. Результатом стратегічного етапу в бюджетуванні податків є:

- а) визначення структури податкових зобов'язань, що підлягають сплаті відповідно до обраної системи оподаткування у звітному періоді;
- б) розрахунок податкової бази за усіма податками, визначення сум податкових зобов'язань;
- в) контроль над виконанням бюджету податків упродовж запланованого періоду;
- г) складання податкового календаря.

6. Підхід до організації бюджетування податків «знизу-вгору»:

а) здійснюється від керівництва підприємства до його структурних підрозділів;

б) починається з визначення керівництвом господарюючого суб'єкта параметрів процесу бюджетування, якими структурні підрозділи керуються під час формування податкових бюджетів та передають «вгору» для подальшого узагальнення і бюджетування податків по підприємству загалом;

в) здійснюється фінансовим відділом підприємства та узгоджується з усіма іншими відділами;

г) розпочинається на рівні структурних підрозділів, який згодом генерується на вищих рівнях управління підприємством.

7. Підхід до організації бюджетування податків «згоривниз / знизу-вгору»:

а) здійснюється від керівництва підприємства до його структурних підрозділів;

б) починається з визначення керівництвом господарюючого суб'єкта параметрів процесу бюджетування, якими структурні підрозділи керуються під час формування податкових бюджетів та передають «вгору» для подальшого узагальнення і бюджетування податків по підприємству загалом;

в) здійснюється плановим відділом підприємства та узгоджується з усіма іншими відділами;

г) розпочинається на рівні структурних підрозділів, який згодом генерується на вищих рівнях управління підприємством.

8. Під час розрахункового етапу виконуються такі дії:

а) моніторинг законодавчих та нормативних документів, їхніх змін порівняно із минулими бюджетними періодами;

б) визначаються способи оптимізації податкових зобов'язань та дається оцінка економічної ефективності передбачуваної оптимізації з урахуванням витрат на її здійснення;

в) визначаються відхилення фактичних показників від запланованих та встановлення їх причин із урахуванням зміни показників операційних бюджетів організації та додаткових несподіваних змін (нові об'єкти оподаткування, зміна податкової бази тощо);

г) оцінюються податкові зобов'язання у звітному періоді порівняно з попереднім звітним періодом.

9. Коригування податкової бази та формування податкового бюджету підприємства, де встановлюються його взаємозв'язки із відповідними операційними бюджетами на основі групування податкових бюджетів відповідно до структурних підрозділів, є результатом:

- а) підготовчого етапу;
- б) стратегічного етапу;
- в) розрахункового етапу;
- г) контрольного етапу.

10. Визначення заборгованості щодо розрахунків за податками на базі всіх бюджетів здійснюється на основі:

- а) підготовчого етапу;
- б) стратегічного етапу;
- в) розрахункового етапу;
- г) контрольного етапу.

ТЕМА 4

КОРПОРАТИВНЕ ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ

4.1. Зміст і принципи корпоративного податкового планування.

4.2. Етапи та види податкового планування на підприємстві.

4.3. Методи корпоративного податкового планування.

***Ключові терміни і поняття:** податкове планування, оптимізація, метод облікової політики, метод делегування податків структурі-сателіту, метод заміни відносин, метод розподілу відносин, метод відстрочення податкового платежу.*

Основною метою діяльності підприємств є отримання прибутку. Одним із чинників збільшення прибутковості бізнесу є оптимізація податкових платежів, що виступає головною метою податкового планування на мікрорівні. Податковим плануванням у цьому контексті є одна з функцій управління фінансово-господарською діяльністю, яка полягає у знаходженні оптимальних способів і методів досягнення бажаного фінансового стану в умовах обмеженості ресурсів під час допустимого рівня податкового ризику.

Необхідність податкового планування закладена в самій суті податкового законодавства, яке передбачає конкретні податкові режими для різних ситуацій, допускає різноманітні методи для обчислення податкової бази і пропонує платникам податків різноманітні податкові пільги. Податкове планування, яке ґрунтується на суворому дотриманні податкового законодавства, дозволяє мінімізувати всю сукупність податкових платежів і зобов'язань, суттєво знижує ризики неправильного обчислення податків і, відповідно, захищає підприємство від можливих суттєвих збитків, пов'язаних із застосуванням штрафних санкцій. Податкове планування певною мірою дозволяє підвищити фінансову стійкість підприємства, а також підвищити культуру управління фінансами суб'єкта господарювання⁵⁶.

⁵⁶ Магопєць О. А. Організація податкового планування в системі корпоративного податкового менеджменту. URL : <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/2477/1/33.pdf>

4.1. Зміст і принципи корпоративного податкового планування

Природнім та об'єктивним є прагнення суб'єктів господарювання уникнути або зменшити суму платежів до бюджету. Водночас держава переслідує кардинально протилежні цілі – не допустити скорочення надходжень податкових сум до бюджету, прагне максимізувати податкові потоки. У цій боротьбі протилежностей і криється джерело розвитку та потреба у досягненні оптимізації інтересів платників податків та держави.

Ефективність сучасного підприємництва визначається не лише рентабельністю, а й величиною витрат на його ведення. Податкове планування дозволяє знизити обсяги затрат на сплату податків на основі оптимізації податкових платежів. *Податкове планування* – це форма реалізації податкової політики підприємства, що передбачає розгляд альтернатив оподаткування з метою оптимізації податкових зобов'язань суб'єкта господарювання. Погляди науковців на зміст та сутність податкового планування різнопланові (табл. 4.1).

Отже, сформувалося два основних підходи до визначення податкового планування на мікрорівні:

– поняття «податкове планування» розглядається як мінімізація податків, як процес, спрямований на зниження всіх податків і агресивне податкове планування, з використанням невідповідностей і технічних особливостей податкової системи;

– поняття «податкове планування» засновано на оптимізації як досягненні визначених пропорцій у діяльності суб'єкта господарювання у межах чинного законодавства, що у деяких випадках визначається як «податковий менеджмент».

Отже, перший підхід об'єднує науковців, що розглядають податкове планування як дії платника податків на зменшення своїх податкових відрахувань, не обмежуючись певними правовими рамками, друга група, найбільш численна, обмежує такі дії рамками закону⁵⁷.

⁵⁷ Греца Я. В. Зміст, правові засади та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика : монографія. Ужгород, 2020. 420 с.

Таблиця 4.1 – Погляди науковців щодо визначення сутності податкового планування на мікрорівні

Автор	Дефініція
Ю. Іванов, А. Крисоватий, А. Кізима, В. Карпова ⁵⁸	Цілеспрямована діяльність підприємства у частині управління податковими платежами з метою їх оптимізації і збільшення прибутковості бізнесу в межах визначених законодавством
Я. Самусевич, А. Височина ⁵⁹	Елемент податкової політики підприємства, що являє собою процес аналізу різних податкових альтернатив і розроблення на основі його результатів легальних, систематичних, планових дій, спрямованих на оптимізацію податкових зобов'язань у поточному та майбутніх податкових періодах з метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства
О. Білоіван ⁶⁰	Комплекс науково обґрунтованих і практично доцільних організаційно-економічних заходів платників податків, спрямованих на максимальне зменшення ризиків, пов'язаних із оподаткуванням господарської діяльності підприємницької структури

Джерело: складено автором.

Найбільш повно зміст податкового планування допомагають розкрити його принципи, які мають певні особливості. У науковій літературі Ю. Іванов та А. Крисоватий виділяють загальні та спеціальні принципи податкового планування (табл. 4.2).

⁵⁸ Податковий менеджмент : підручн. / Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізима А. Я., Карпова В. В. К. : Знання, 2008. 525 с.

⁵⁹ Самусевич Я. В., Височина А. В. Податкове планування та основи податкової оптимізації : навчальний посібник. Суми : Сумський державний університет, 2021. 344 с.

⁶⁰ Там само.

Таблиця 4.2 – Принципи податкового планування

Загальні	Спеціальні
<i>Єдності</i> – податкове планування має системний характер, оскільки податкові плани необхідно узгоджувати з бюджетами підприємства та податкові плани окремих підрозділів підприємства варто скоординувати із загальним податковим планом підприємства	<i>Комплексності</i> – податкове планування усіх податкових платежів необхідно здійснювати в комплексі з урахуванням їх специфіки та взаємного впливу. У податковому плануванні варто брати до уваги всі галузі права, які безпосередньо стосуються схем оптимізації
<i>Участі</i> – у розробці податкових планів повинні брати участь профільні співробітники підприємства	<i>Законності</i> – податкове планування необхідно здійснювати відповідно до чинного законодавства
<i>Безперервності</i> – процес податкового планування має здійснюватися безперервно, раніше розроблені податкові плани необхідно постійно коригувати залежно від змін законодавства та кон'юнктури ринку	<i>Альтернативності</i> – податкове планування передбачає аналіз декількох варіантів, які можуть забезпечити оптимізацію сплачених податків, а також обґрунтування найкращого із них
<i>Гнучкості</i> – податкові плани необхідно складати так, щоб згодом їх можна було коригувати з урахуванням змін обставин	<i>Оптимальності</i> – економічний ефект від оптимізаційних заходів має перевищувати можливі збитки від їх упровадження та враховувати можливі ризики
<i>Точності</i> – податкові плани мають бути конкретизовані й деталізовані за об'єктивних умов	<i>Перспективності</i> – податкове планування має здійснюватися з урахуванням мінливості податкового законодавства, а тому варто вбачати перспективу у застосовуваних підприємством схем
	<i>Природності</i> – обрані схеми мають відповідати цілям і завданням підприємства, його реальним господарським операціям, передбачають документальне відображення з метою уникнення уваги податкових органів та запобіганню ризикам

Джерело: складено автором за даними⁶¹.

⁶¹ Податковий менеджмент : навчальний посібник / Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізима А. Я., Карпова В. В. К. : Знання, 2008. 525 с. URL : <http://www.info-library.com.ua/books-text-9837.html>

До загальних принципів можна віднести принципи, властиві будь-якому виду планування підприємства, зокрема податковому плануванню як підсистемі планування у середині підприємства. Загальні принципи податкового планування аналогічні принципам бюджетування податків.

До спеціальних принципів варто зараховувати принципи, що визначають специфіку процесу податкового планування, тобто його відмінні ознаки в системі планування підприємства.

Деякі науковці доповнюють спеціальні принципи податкового планування. І виділяють принцип обережного підходу до використання у податковому плануванні прогалин податкового законодавства. Мінімізація податкових платежів може ґрунтуватися на використанні в податковому плануванні неузгодженості законодавства, а також множинності трактування чинних норм податкового права. Використання презумпції невинності платника податків.

Принцип комплексного розрахунку економії і втрат. Під час формування способу податкового планування варто проаналізувати фінансові та юридичні аспекти відповідних операцій, а також діяльність підприємства загалом. Результати податкового планування потрібно оцінювати не лише сумами зменшених податків й отриманої вигоди, але і з точки зору зменшення витрат, що були б неминучими у разі здійснення господарської діяльності без урахування існуючих особливостей оподаткування.

Принцип правильного документального оформлення операцій. Недбалість в оформленні облікових документів або взагалі їх відсутність можуть бути формальною підставою для перекваліфікації податковими органами сутності всієї господарської операції, і, як наслідок, привести до застосування більш обтяжливого для підприємства порядку оподаткування⁶².

У практичному аспекті під час здійснення податкового планування з метою фінансової економії потрібно дотримуватися таких принципів:

– сплачувати мінімально можливий у законному порядку платіж;

⁶² Магопєць О. А. Організація податкового планування в системі корпоративного податкового менеджменту. URL : <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/2477/1/33.pdf>

- намагатися перерахувати кошти в останній день періоду сплати податків;
- аналізувати систему оподаткування підприємства на предмет можливості зменшення податкової бази;
- застосовувати всі доступні податкові пільги й спеціальні режими, встановлені законодавством;
- аналізувати облікову політику підприємства з точки зору зв'язку з оподаткуванням⁶³.

Дотримання таких принципів дозволяє оптимізувати суму сплачуваних податків та уникнути економічних збитків, пов'язаних із виплатою штрафів на користь держави.

4.2. Етапи та види податкового планування на підприємстві

Зі змісту податкового планування випливає, що залежно від обраних критеріїв та орієнтирів діяльності корпоративне податкове планування можна класифікувати на *правомірне та неправомірне*. Неправомірне податкове планування – це незаконне використання податкових пільг, приховування доходів, заниження прибутку, використання в ланцюгах поставок фіктивних фірм тощо. Такі дії платника податків провокують його потрапляння в сегмент ризикових суб'єктів господарювання, що має несприятливі наслідки з боку податкових органів.

У правомірному податковому плануванні можна виділити класичне та оптимізаційне податкове планування. Класичне податкове планування направлене на коректне виконання податкових зобов'язань перед державою, своєчасну і повну сплату податків та зборів, передбачає чітке і грамотне ведення бухгалтерського обліку. Оптимізаційне податкове планування – це процес планування й організації підприємством своєї діяльності так, щоб платити оптимальну величину податків у межах правових норм.

⁶³ Самусевич Я. В., Височина А. В. Податкове планування та основи податкової оптимізації : навчальний посібник. Суми : Сумський державний університет, 2021. 344 с.

Процес корпоративного податкового планування складається із декількох взаємопов'язаних між собою етапів. До моменту державної реєстрації суб'єкт підприємницької діяльності зобов'язаний мати відповіді на загальні питання стратегічного характеру. У процесі організації своєї діяльності такий суб'єкт має здійснювати поточне податкове планування, що охоплювало б всю систему управління підприємством. Отже, корпоративне податкове планування умовно можна поділити на два взаємозв'язаних етапи: стратегічне планування і поточне планування (рис. 4.1). Стратегічне планування здійснюється здебільшого засновниками підприємства та включає такі об'єкти планування, як: вибір основних напрямів діяльності та формування пакета документів, необхідних для державної реєстрації; вибір місця реєстрації; вибір організаційно-правової форми господарювання; визначення складу засновників та часток статутного капіталу; розробка стратегії розвитку підприємства⁶⁴.

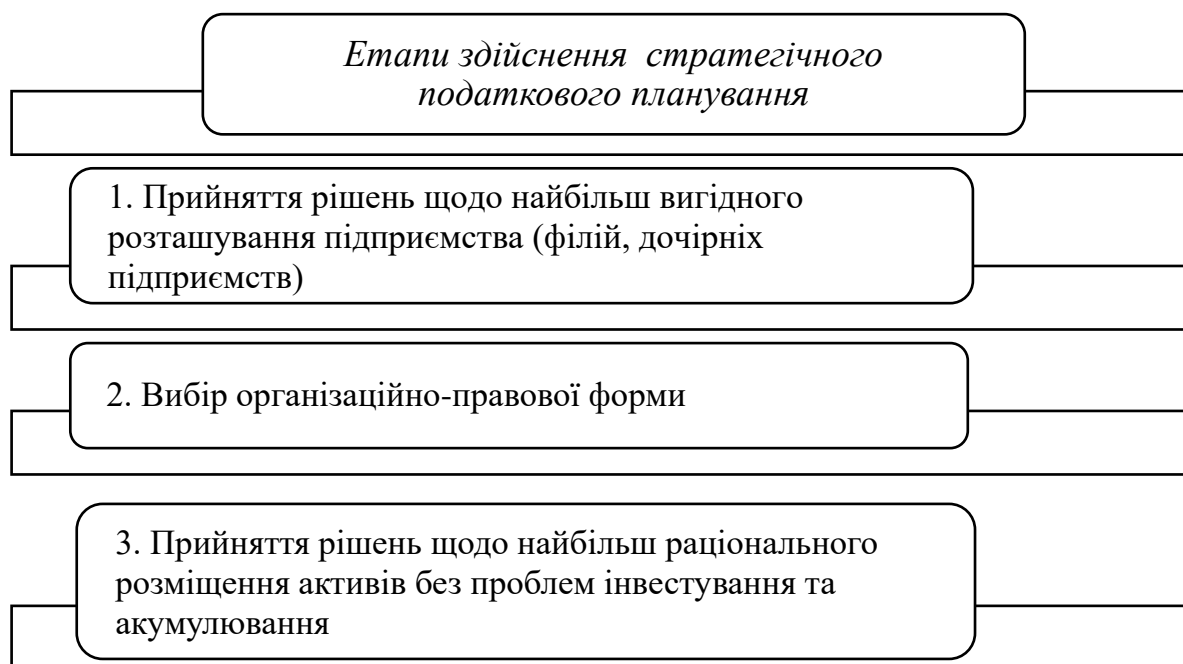


Рисунок 4.1 – Етапи стратегічного податкового планування
Джерело: розроблено автором.

⁶⁴ Магопєць О. А. Організація податкового планування в системі корпоративного податкового менеджменту. URL : <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/2477/1/33.pdf>

У процесі організації своєї діяльності такий суб'єкт має здійснювати поточне податкове планування, яке б охоплювало всю систему управління підприємством. Поточне планування є прерогативою функціональних підрозділів підприємства.

Поточне податкове планування передбачає застосування таких етапів:

1. Формування податкового поля з метою аналізу податкових пільг.

2. Розробка системи договірних взаємовідносин підприємства.

3. Складання журналу типових господарських операцій з метою ведення фінансового та податкового обліку, аналіз різних податкових ситуацій.

4. Планування належного податкового обліку й контролю за правильністю обчислення та сплати податків⁶⁵.

Усі окреслені етапи податкового планування можуть функціонувати спільно або незалежно один від одного. Залежно від того, створюється підприємство чи вже функціонує, залежно від етапів розвитку підприємства й завдань, які стоять перед ним.

Податковому плануванню притаманні певні особливості:

– податкове планування частина фінансового менеджменту підприємства;

– податкове планування не має самостійного характеру, але впливає на ухвалення підприємницьких рішень і підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства;

– метою податкового планування є підвищення фінансової стійкості в рамках досягнення основних цілей підприємницької діяльності за допомогою оптимізації податків.

Перед тим, як почати впровадження податкового планування, необхідно визначити умови його необхідності: потреби у податковому плануванні на кожному конкретному підприємстві; фінансові можливості підприємства для організації податкового планування; розмір самого підприємства та чисельність його штату⁶⁶.

⁶⁵ Магопець О. А. Організація податкового планування в системі корпоративного податкового менеджменту. URL : <http://dSPACE.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/2477/1/33.pdf>

⁶⁶ Антіпов О. М., Новоточинова О. О. Податкове планування як засіб оптимізації ПДВ і податку на прибуток. URL : http://filelibsnu.at.ua/naukovi/Naukovi_visti/PDF_10_2013/3.pdf

Здебільшого на рішення щодо необхідності застосування методів податкового планування впливає реальне податкове навантаження на підприємство.

Таблиця 4.3 – Залежність необхідності податкового планування від рівня податкового навантаження

Податкове навантаження	Потреба в податковому плануванні та його періодичність
10–30 %	Потреба в податковому плануванні мінімальна. Використовуються разові консультації зовнішнього податкового консультанта
31–55 %	Необхідні регулярні системні заходи з податкового планування. Застосовується професійний супровід внутрішніх спеціалістів або на умовах аутсорсингу
56–80 %	Життєво необхідно проводити щоденні заходи з податкового планування. Передбачена постійна робота із зовнішнім податковим консультантом і наявність податкового адвоката
Більше 80 %	Рекомендується зміна сфери діяльності та/або податкової юрисдикції

Джерело: складено автором за даними⁶⁷.

Рівень податкового навантаження на суб'єкт господарювання є ключовим чинником, який впливає на рішення керівників бізнесу щодо застосування активних заходів податкового планування, направлених на нівелювання негативного впливу податкового тиску на діяльність підприємства.

4.3. Методи корпоративного податкового планування

У податковому плануванні застосовується група методів, що дозволяють спрогнозувати, розрахувати податкові платежі за альтернативними варіантами здійснення господарської діяльності і

⁶⁷ Антіпов О. М., Новотчинова О. О. Податкове планування як засіб оптимізації ПДВ і податку на прибуток. URL : http://filelibsnu.at.ua/naukovi/Naukovi_visti/PDF_10_2013/3.pdf

вибрати з наявних альтернатив оптимальний варіант оподаткування. Методи податкового планування, аналогічно принципам, поділяють на загальні та спеціальні. Стандартні методи податкового планування (табл. 4.4).

Таблиця 4.4 – Стандартні методи податкового планування

Метод	Призначення
Розрахунково-аналітичний	Використовується у коригуванні планових показників під прогнози зміни внутрішніх та зовнішніх факторів
Нормативний	Використовується на стадії розрахунку податкового навантаження підприємства, податкових платежів у проєктах податкового планування і дає змогу визначити суми податкових платежів на підставі чинних ставок та баз оподаткування
Метод мікробалансів	Полягає у створенні бухгалтерської моделі господарсько-фінансової ситуації шляхом складання бухгалтерських кореспонденцій й визначення на їх основі проєкту податкового планування із оптимальними показниками
Метод графоаналітичних залежностей	Ґрунтується на побудові графічної або аналітичної залежності фінансового результату підприємства від одного або декількох найважливіших параметрів балансу і виборі на основі даних залежностей проєкту податкового планування із оптимальними показниками
Матрично-балансовий	Ґрунтується на тому, що баланс підприємства записується у вигляді матриці, згодом послідовно підбираються і записуються в матрицю показники господарських операцій з альтернативних проєктів податкового планування та вибирається проєкт з оптимальними показниками
Статистичні	На основі використання різних методів статистичного аналізу виділяються основні фактори, що впливають на розмір податкового навантаження підприємства, на основі яких проєктуються напрями оптимізації податкових платежів підприємства
Методи економіко-математичного моделювання	Математична побудова та опис моделі досліджуваного об'єкта, яким у податковому плануванні є альтернативні варіанти оподаткування

Джерело: складено автором.

Спеціальні методи податкового планування використовуються на стадії підбору альтернативних варіантів оподаткування (розробки проєктів податкового планування) (рис. 4.2).

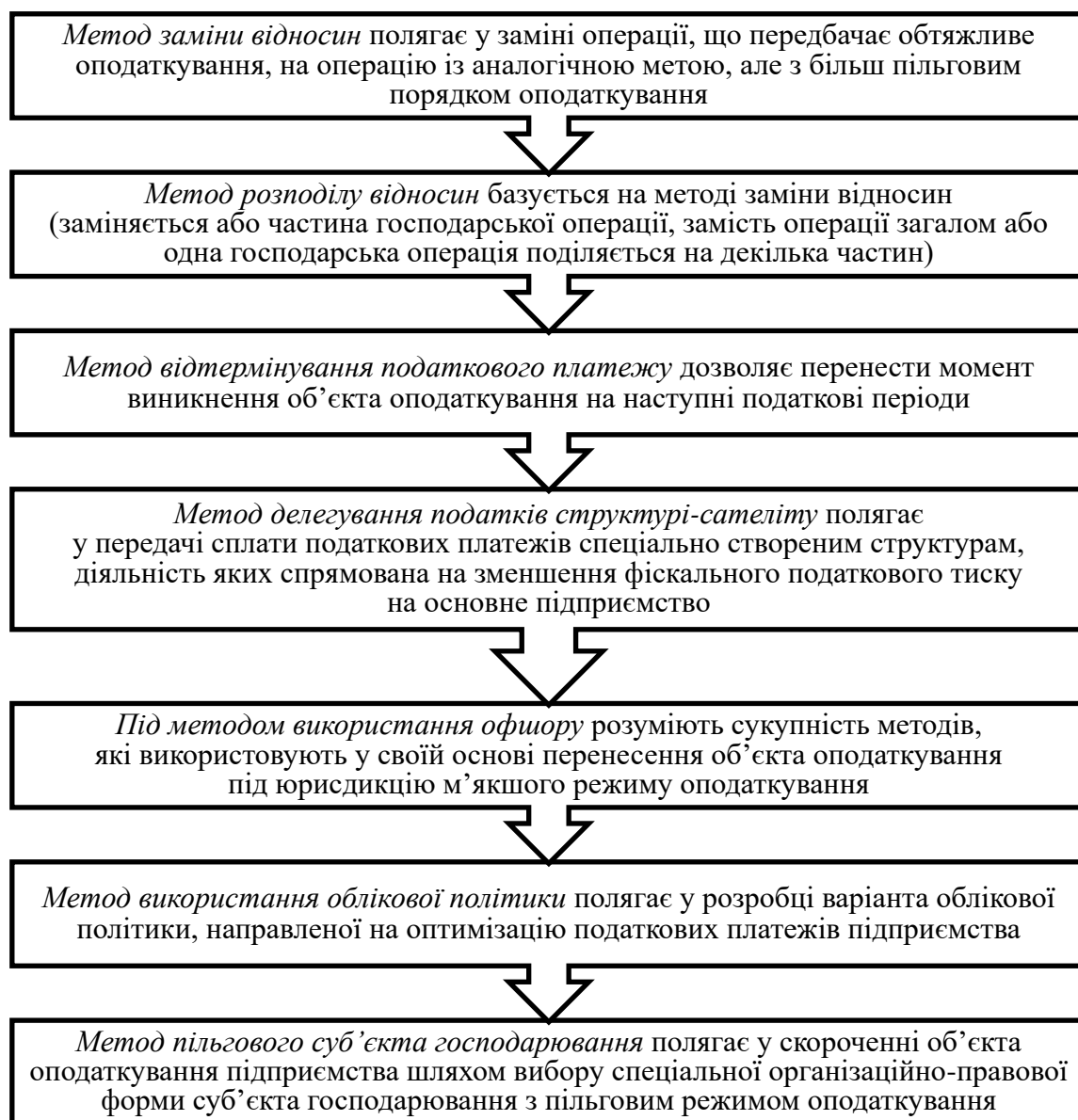


Рисунок 4.2 – Спеціальні методи податкового планування
Джерело: розроблено автором.

Метод заміни відносин ґрунтується на багатоваріантності шляхів вирішення господарських проблем у межах чинного законодавства. Суб'єкт має право віддати перевагу будь-якому з допустимих варіантів як із погляду економічної ефективності операції, так і оптимізації оподаткування. Тобто під час юридичного оформлення господарських відносин зі своїми контрагентами компанія вибирає господарсько-правову форму угоди з урахуванням її податкових наслідків.

Метод *розділення відносин* ґрунтується на методі заміни. У цьому випадку замінюється не вся господарська операція, а лише її частина, або господарська операція замінюється на декілька операцій. Метод застосовується, коли повна заміна не дає можливості досягти очікуваного результату. Метод ґрунтується на громадсько-правовому принципі диспозитивності, який передбачає можливість вільно розпоряджатись матеріальними та процесуальними правами.

Метод *відтермінування податкового платежу* ґрунтується на можливості переносити момент виникнення об'єкта оподаткування на подальший календарний період. Відповідно до чинного законодавства термін сплати більшості податків тісно пов'язаний з моментом виникнення об'єкта оподаткування і календарним періодом. Використовуючи елементи методу заміни і методу розділення, можна змінити термін сплати податку або його частини на подальший, що дасть змогу істотно заощадити оборотні кошти⁶⁸.

Метод *делегування податків структурі-сателіту* передбачає передачу об'єкта оподаткування іншому суб'єкту підприємницької діяльності, пов'язаному із платником податків. Сателітом може виступати як юридична особа, так і підприємець.

Метод *зміни податкової юрисдикції (офшору)* полягає у реєстрації організації на території, що надає за певних умов пільгове оподаткування. Може застосуватись метод внутрішнього офшору або іноземного. Метод внутрішнього офшору важливий в умовах неоднорідності території, коли кожен регіон країни наділений повноваженнями з формування місцевого законодавства і на цьому полі суб'єкти мають деяку свободу. Звідси територіальні відмінності у розмірі податкових відрахувань. Використання методу іноземного офшору передбачає розробку стратегії розвитку компанії через організацію афілійованих структур у зовнішніх зонах з мінімальним податковим тягарем (офшор). Потрібно враховувати, що іноземні офшори різняться за своїм статусом (рис. 4.3).

⁶⁸ Атаманенко І. Б. Ефективність методів податкового планування. URL : http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/natural/Vnulp/Logistyka/2010_669/48.pdf



Рисунок 4.3 – Види офшорних зон

Джерело: розроблено автором.

Використання методу офшору може викликати у суб'єкта господарювання ризик потрапити у коло контрольованих операцій з боку податкових органів. Згідно з Податковим кодексом України «контрольованими операціями» є господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств, визначений у фінансовій звітності згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності. Поміж іншого контролюються господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно або які є резидентами цих держав. Фактично з 2017 року в Україні сформований перелік офшорних зон, операції з якими контролюються з боку держави. Під час визначення переліку держав (територій) Кабінет Міністрів України враховує такі критерії⁶⁹: держави (території), у яких ставка податку на прибуток підприємств (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні, або які надають

⁶⁹ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

суб'єктам господарювання пільгові режими оподаткування, або в яких особливості розрахунку бази оподаткування фактично дозволяють суб'єктам господарювання не сплачувати податок на прибуток підприємств (корпоративний податок) або сплачувати його за ставкою, на 5 і більше відсоткових пунктів нижчою, ніж в Україні; держави, з якими Україною не укладені міжнародні договори з положеннями про обмін інформацією; держави, компетентні органи яких не забезпечують своєчасний та повний обмін податковою та фінансовою інформацією на запити центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику.

Вибір *облікової політики* підприємства – важлива частина внутрішнього податкового планування, який здійснюється через затвердження наказу про облікову політику. Наказ розробляється й ухвалюється один раз на фінансовий рік. Цей документ підтверджує обґрунтованість і законність певного тлумачення нормативних правових актів та дій щодо ведення бухгалтерського обліку. Дії стосовно ведення бухгалтерського обліку здатні впливати на формування фінансових результатів підприємства, а в кінцевому підсумку – податкових зобов'язань.

Застосування методу *пільгового суб'єкта господарювання* – одна з найважливіших деталей внутрішнього та зовнішнього податкового планування. Податкові пільги – один із способів для держави стимулювати ті напрями діяльності й сфери економіки, які необхідні державі в міру їх соціальної значущості або через неможливість державного фінансування. Фактично ж більшість пільг достатньо жорстко лімітують сегмент їхнього використання. Деякі пільги, що здавалося б не належать до сфери діяльності безпосередньо, стають так званими непрямими пільгами; компанії потрапляють у число пільговиків через формальні причини. Податкове законодавство передбачає різні пільги: вилучення з оподаткування певних елементів об'єкта; неоподатковуваний мінімум об'єкта; зниження податкових ставок; звільнення від сплати податків окремих осіб або категорій платників; цільові податкові пільги, включаючи податкові кредити (відтермінування сплати податків), інші податкові пільги⁷⁰.

⁷⁰ Атаманенко І. Б. Ефективність методів податкового планування. URL : http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/natural/Vnulp/Logistyka/2010_669/48.pdf

Комплексне застосування загальних і спеціальних методів податкового планування зводиться у кінцевому результаті до оптимізації оподаткування та зменшення податкового навантаження. Поставлена мета досягається шляхом зміни структури сплачуваних податків. Зокрема, зміни організаційно-правової форми господарювання, зміни статусу юридичної особи на індивідуального підприємця призводять до скорочення переліку сплачуваних податків. Організація відокремленого обліку операцій, які оподатковуються за різними ставками, зумовлює зменшення податкових ставок. Формування відповідної облікової політики, зміни форми й умов договірних взаємовідносин викликають зменшення бази оподаткування тощо.

Перш ніж застосувати один з методів, у суб'єкта господарювання є можливість знизити сплату податків і платежів у межах чинного законодавства такими способами:

- 1) обрати організаційно-правову форму господарювання;
- 2) організаційну структуру підприємницької діяльності;
- 3) загальну чи спрощену систему оподаткування;
- 4) обрати пільговий вид діяльності.

Критерії оптимальності в податковому плануванні займають особливе місце, оскільки на їх основі здійснюється вибір найбільш доцільного варіанта оподаткування (проєкту податкового планування).

Зокрема, у літературі виділяють такі критерії оптимальності у податковому плануванні:

- мінімум податкових платежів упродовж оподаткованого періоду;
- мінімум податкових платежів за весь термін функціонування підприємства (проєктний підхід);
- забезпечення рівномірності формування податкових зобов'язань відносно наявних фінансових ресурсів (підхід залежить від фінансових потоків) при забезпеченні планового рівня прибутку;
- максимум фінансового результату при обмеженні максимальної суми податків, які сплачуються; максимально припустиме збільшення податкових платежів на одиницю приросту фінансового результату.

На практиці можуть використовуватися будь-які із цих критеріїв, оскільки критерії оптимальності залежать від встановленої мети керівництва підприємства.

Висновки

Основні сценарії податкової поведінки у світовій практиці передбачають:

- стандартний метод виконання податкових зобов'язань;
- обхід податків, коли компанія на законній підставі частково або повністю звільняється від сплати податків;
- застосування податкового планування, коли компанія проводить активну податкову політику;
- ухилення від сплати податків.

Корпоративне податкове планування – розробка і впровадження платником системи заходів і схем, направлених на максимальне використання можливостей чинного законодавства із метою законної оптимізації податкових платежів, що передбачає зменшення податкових зобов'язань та перенесення сплати податків на майбутнє.

Сценарії податкової поведінки передбачають досягнення таких рівнів податкового планування:

- рівень перший – вивчити податкові закони та навчитися своєчасно і правильно сплачувати податкові платежі. Для цього треба знати лише перелік усіх податків й зборів, об'єкти оподаткування, ставки, джерело та терміни сплати;

- рівень другий – навчитися оптимально сплачувати податки (планувати пропорційність прибутків та витрат в одному податковому періоді, уникати дебіторської заборгованості, тобто не платити зайвого), аналізувати фінансовий стан діяльності підприємства;

- рівень третій – навчитися платити мінімально, застосовуючи законні методи зменшення податкового навантаження.

У практиці застосовуються такі види податкового планування:

- стратегічне – проєктне щодо діючих систем бізнесу;
- поточне – здійснюється в одному звітному періоді.

Податкове планування передбачає дотримання загальних та спеціальних принципів податкового планування. Загальні принципи включають системність, безперервність, законність, комплексність, точність. Спеціальні принципи передбачають альтернативність, колегіальність, співвідношення ефективності та податково-правових ризиків, індивідуальність тощо.

- Отже, завданнями податкового планування можна назвати:
- збереження оборотних коштів підприємства;
 - підвищення ефективності господарської діяльності суб'єкта господарювання;
 - запобігання ризику притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства;
 - контроль за ефективністю схем оптимізації оподаткування.

Контрольні питання

1. Який зміст поняття «корпоративне податкове планування»?
2. Що є метою податкового планування на підприємстві?
3. Охарактеризуйте етапи корпоративного податкового планування.
4. Від чого залежить вибір методу податкового планування?
5. Назвіть спеціальні методи податкового планування.
6. Охарактеризуйте стандартні методи податкового планування.
7. Які критерії ефективності податкового планування на підприємстві?

Тестові завдання

- 1. До загальних принципів податкового планування належать:**
 - а) системність, безперервність;
 - б) законність, альтернативність;
 - в) точність, колегіальність;
 - г) точність, законність.

- 2. Види податкового планування:**
 - а) зовнішнє, внутрішнє;
 - б) постійне, тимчасове;
 - в) стратегічне, поточне;
 - г) другорядне, визначальне.

3. Основні етапи процесу податкового планування:

- а) постановка завдання, розробка;
- б) початковий, попередній, завершальний;
- в) підготовчий, етап планування, завершальний;
- г) організаційний, аналітико-розрахунковий, практичний.

4. Група податкового планування складається з:

- а) бухгалтера, секретаря;
- б) фінансового директора, головного бухгалтера, директора з правових питань;
- в) секретаря, касира, економіста;
- г) касира, помічника бухгалтера, маркетолога.

5. Податкове планування починається з планування:

- а) виручки;
- б) прибутку;
- в) собівартості;
- г) податкових пільг.

6. Елементом податкового планування не є:

- а) планування податкових пільг;
- б) планування податкового кредиту;
- в) застосування нульових ставок податку;
- г) застосування знижених ставок податку.

7. Логічна послідовність податкового планування передбачає:

- а) аналіз податкових наслідків договорів, що укладаються;
- б) розрахунок, аналіз, управління конкретними податками;
- в) складання планів податкових платежів, податкових календарів;
- г) коригування податкових зобов'язань упродовж року.

8. Податкове планування щодо платежів попередніх періодів:

- а) неможливе;
- б) можливе;
- в) можливе стосовно заборгованості минулих років;
- г) можливе стосовно бюджетування.

9. До принципів податкового планування не відносять:

- а) законність усіх способів і методів оптимізації оподаткування;
- б) індивідуальний підхід до особливостей діяльності конкретного платника податків;
- в) мінімальні витрати часу на проведення розрахунків, пов'язаних з оптимізацією;
- г) використання незаконних способів мінімізації податкових платежів.

10. Податкове планування передбачає:

- а) оптимізацію оподаткування в цілому;
- б) оптимізацію одного з податків, що підлягають до сплати;
- в) оптимізацію тільки податку на прибуток;
- г) оптимізацію тільки ПДВ.

ТЕМА 5

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОПОДАТКУВАННЯ

5.1. Сутність облікової політики та необхідність її формування для цілей оподаткування.

5.2. Документальне оформлення облікової політики для цілей оподаткування.

Ключові терміни і поняття: облікова політика підприємства, облікова політика для цілей оподаткування, податковий облік, елементи облікової політики, податкові різниці, розпорядчий документ про облікову політику.

Основою податкової політики підприємства є визначення особливостей (норм, методів, способів, процедур) оподаткування, ведення обліку та складання податкової звітності за наявності альтернативних варіантів, тобто формування облікової політики. Водночас ключовим питанням є встановлення елементів облікової політики для цілей оподаткування, які в подальшому повинні знайти своє відображення в розпорядчому документі підприємства. Вибір оптимальних елементів облікової політики для цілей оподаткування напряму залежний від впливу зовнішніх та внутрішніх факторів, застосування на підприємстві форм реалізації податкової політики та якості управлінських рішень.

5.1. Сутність облікової політики та необхідність її формування для цілей оподаткування

Термін «облікова політика» у вітчизняному законодавстві закріпився з прийняттям 1999 року Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», відповідно до якого *облікова політика* – сукупність принципів, методів і процедур, які

використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності⁷¹.

Нині порядок формування облікової політики в Україні регулюється рядом підзаконних нормативно-правових актів, основними з яких є: План рахунків бухгалтерського обліку активів, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування; Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО); Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ); Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства та інші Методичні рекомендації бухгалтерського обліку окремих об'єктів (основних засобів, нематеріальних активів, запасів, біологічних активів, формування собівартості продукції та ін.).

У наведених нормативно-правових актах розкриваються питання формування облікової політики для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності відповідно до НП(С)БО або МСФЗ. Але водночас важливо розкривати облікову політику щодо податків і зборів, яка визначається ПКУ та нормативно-правовими актами, затвердженими на виконання норм ПКУ. Більше того, останні роки є тенденція до формування облікової політики підприємством з урахуванням податково-оптимізаційного аспекту.

Варто акцентувати увагу на тому, що бухгалтерський облік включає три підсистеми: фінансовий, податковий та управлінський облік. Вони тісно пов'язані між собою, але мають свої цілі та орієнтацію на потреби користувачів.

З ухваленням Податкового кодексу України в наукових працях і літературних джерелах поняття «податковий облік» майже не використовується, а на законодавчому рівні воно не визначено. Натомість актуальними є поняття «податкові розрахунки», «облік і звітність в оподаткуванні», «облік для цілей оподаткування». Це пояснюється тим, що нині за основу під час розрахунку податків та зборів беруть дані бухгалтерського фінансового обліку.

⁷¹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

Наприклад. До ухвалення ПКУ підприємства вели облік валових доходів, валових витрат та амортизаційних відрахувань, щоб нарахувати податок на прибуток. За цих обставин вимоги податкового законодавства не збігалися з вимогами бухгалтерського фінансового обліку в частині визнання доходів і витрат, дати їх виникнення та ін. Це потребувало організації податкового обліку доходів і витрат. З ухваленням ПКУ у разі розрахунку податку на прибуток використовують інформацію про доходи і витрати, що формується в бухгалтерському фінансовому обліку. У подальшому відбувається (але не завжди) коригування фінансового результату до оподаткування на податкові різниці.

Водночас сучасна модель бухгалтерського фінансового обліку та фінансова звітність орієнтована на різних користувачів, таких як власники, інвестори, керівництво, кредитори та ін. Але потреби контролюючих органів система такого обліку задовольняє не повністю. Тому окремі процедури первинного й аналітичного обліку, а також формування звітних податкових показників урегульовано податковим законодавством країни. Визначення податкових різниць, складання податкових та акцизних накладних, формування та подання податкової звітності не мають жодного відношення до бухгалтерського фінансового обліку, що свідчить про важливість ведення обліку саме для цілей оподаткування. На думку авторів, найбільш вдалим для означення цього процесу є поняття «податковий облік» та, як синонім до нього, – «облік для цілей оподаткування». Основними аргументами на користь податкового обліку є:

– відповідно до ПКУ «платник податку зобов'язаний вести облік показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством»⁷²;

⁷² Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

– окремі положення ПКУ передбачають застосування особливих правил та норм, які пов'язані з необхідністю формування окремих показників паралельно з даними фінансового обліку;

– заключним етапом такого обліку є складання податкової звітності.

Наприклад. Проаналізуємо визначення основних засобів у НП(С)БО та ПКУ.

ПКУ: Основні засоби – матеріальні активи, зокрема запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20 000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що признаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20 000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)⁷³.

НП(С)БО: Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, виконання робіт і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)⁷⁴.

Як бачимо, існує відмінність у тлумаченні основних засобів у НП(С)БО та ПКУ. Тому для підприємств, які коригують фінансовий результат до оподаткування, під час розрахунку податку на прибуток необхідно нараховувати амортизацію лише за тими основними засобами, характеристики яких відповідають нормам ПКУ з

⁷³ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

⁷⁴ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : затв. наказом Мініфіну України від 27 квітня 2000 р. № 92. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>

подальшим коригуванням фінансового результату до оподаткування. І якщо у разі формування облікової політики, відповідно до НП(С)БО, підприємство може застосувати вартісну межу основних засобів не менш ніж 20 000 гривень, то виключення невиробничих основних засобів зі складу основних буде суперечити нормам НП(С)БО.

Податковий облік – система збору, накопичення узагальнення, зберігання та передачі інформації платником податків відповідно до вимог податкового законодавства з метою забезпечення потреб користувачів.

Основне призначення податкового обліку – забезпечення виконання платником свого конституційного і податкового обов'язку зі сплати податків і зборів. Обов'язки платника податків перераховані в ст. 16 ПКУ і виконання переважної більшості із них неможливо без належної організації та ведення податкового обліку. Зокрема, платник податків зобов'язаний:

- вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;
- подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;
- сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених ПКУ та законами з питань митної справи;
- подавати на належно оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;
- подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання (щодо умовних податкових пільг пільги, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку);

- виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки;
- забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, впродовж строків, установлених ПКУ⁷⁵.

Отже, в сучасних умовах інформаційного суспільства податковий облік варто розглядати в глобальному інформаційно-обліковому масиві підприємства як підсистему бухгалтерського обліку нарівні з фінансовим та управлінським обліком.

Від створення ефективної системи підготовки облікових даних із метою оподаткування на рівні підприємства залежить як якість інформації, що надходить до державної податкової служби, так і фінансовий стан самого підприємства. Порушення у веденні обліку можуть спричинити виникнення помилок у визначенні об'єкта чи бази оподаткування, даті виникнення податкових зобов'язань або податкового кредиту, застосуванні податкової ставки, пільги тощо. Відсутність податкової звітності, несвоєчасне її подання, неповна сплата податків до бюджету, неправильне визначення розмірів нарахованих податків і зборів, помилки (спотворення даних) під час ведення обліку вважаються правопорушеннями і спричиняються до штрафів, пені за несвоєчасну чи неповну сплату податків і зборів⁷⁶. Безперечно, що правильна організація обліку дає можливість уникнути фінансових санкцій та оптимізувати податкові платежі.

Організація податкового обліку передбачає розробку облікової політики для цілей оподаткування. Таку облікову політику варто формувати з огляду на тісний взаємозв'язок між бухгалтерським фінансовим, податковим та управлінським обліком.

⁷⁵ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

⁷⁶ Облік і звітність підприємств у системі оподаткування : навч. посіб. / М. І. Бондар, Л. Г. Ловінська, Н. М. Лисенко та ін. ; за заг. ред. М. І. Бондаря, Н. М. Лисенко. 2-ге вид., переробл. і доповн. К. : ДНУ «Акад. фін. управління», 2014. С. 32–34. URL : https://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=451&num=9

Облікова політика для цілей оподаткування – сукупність принципів, норм, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення податкового обліку, складання і подання податкової звітності.

Правильно обрана облікова політика для цілей оподаткування та її дотримання повинні забезпечити:

- єдність вимог і підходів до ведення податкового обліку та складання податкової звітності;
- формування раціональної системи інформаційного забезпечення для зовнішніх і внутрішніх користувачів;
- уникнення фінансової та іншої відповідальності підприємств і їхніх посадових осіб за порушення податкового законодавства;
- податкову оптимізацію.

Питання організації бухгалтерського обліку, а отже, і формування облікової політики на підприємстві належать до компетенції власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів. Водночас підприємство самостійно визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) облікову політику підприємства)⁷⁷.

Окремо зауважимо, що не варто ототожнювати поняття «податкова політика підприємства» та «облікова політика для цілей оподаткування». Адже податкова політика в широкому розумінні – це складна система заходів (організаційних, управлінських, фінансових, правових, економічних та ін.) у сфері обліку й оподаткування, метою якої є оптимізація податкових платежів та регулювання податкового навантаження, з одного боку, а з іншого – організація взаємовідносин з податковими органами та виконання на належному рівні обов’язків, які покладаються на платника податків.

⁷⁷ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

5.2. Документальне оформлення облікової політики для цілей оподаткування

Сформована облікова політика для цілей оподаткування повинна бути відображена в затверджених керівництвом підприємства розпорядчих документах. Це може бути наказ про податкову політику, положення про податкову й облікову політику та ін. Проте у практичній діяльності більшість підприємств розробляють наказ про облікову політику з виділенням окремого розділу, в якому розкривають власну специфіку ведення обліку та складання звітності для цілей оподаткування (податкового обліку). Оформлення облікової політики єдиним розпорядчим документом є найбільш оптимальним варіантом із огляду на тісний взаємозв'язок між фінансовим, податковим та управлінським обліком.

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства у розпорядчому документі про облікову політику наводяться принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно)⁷⁸.

Такого правила необхідно дотримуватися й у разі документального оформлення облікової політики для цілей оподаткування. Іншими словами, підприємство формує власну облікову політику для цілей оподаткування за наявності альтернативних варіантів, а одноваріантні норми, методи, процедури до наказу чи розпорядження про облікову політику включати не потрібно, тому що їх використання обов'язкове для всіх підприємств.

⁷⁸ Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : затв. наказом Мінфіну України від 27 червня 2013 р. № 635. URL : https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?find=1&text=%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA#w1_17

Обрані чи розроблені підприємством норми, методи, процедури, щодо яких є альтернативні варіанти, називаються *елементами облікової політики*.

Наприклад. Елементом облікової політики для цілей оподаткування є строки корисного використання основних засобів. Адже ПКУ встановлює лише мінімально допустимі строки, надаючи право підприємству самостійно визначати строки корисного використання основних засобів з урахуванням вказаних обмежень.

Вибір оптимальних елементів облікової політики в цілях оподаткування напряму залежний від впливу зовнішніх та внутрішніх факторів, застосування на підприємстві форм реалізації податкової політики та якості управлінських рішень.

Саме обрані елементи облікової політики повинні розкриватись у розпорядчому документі про облікову політику, яким традиційно в практичній діяльності підприємств є наказ про облікову політику. Типова форма наказу про облікову політику жодним нормативно-правовим актом не встановлена. Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства встановлено лише перелік елементів, які повинні бути відображені в такому розпорядчому документі (у частині фінансового обліку). Тому під час оформлення наказу про облікову політику варто дотримуватися загальних вимог до організаційно-розпорядчих документів, встановлених Правилами організації діловодства та архівного зберігання документів у державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях (затв. наказом Мінюсту від 18.06.2015 № 1000/5). Зокрема, оформлення та розташування реквізитів наказу про облікову політику повинні відповідати Національному стандарту України «Державна уніфікована система документації. Уніфікована система організаційно-розпорядчої документації. Вимоги до оформлювання документів. ДСТУ 4163-2003» (затв. наказом Держкомітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 07.04.2003 № 55).

Отже, наказ про облікову політику повинен містити такі реквізити: назву документа; його порядковий номер та дату; найменування підприємства; місце складання; заголовок до тексту; текст документа; підпис керівника. Обов'язково варто вказати, на базі

яких стандартів підприємство веде бухгалтерський фінансовий облік (НП(С)БО) чи МСФЗ). Майже завжди на практиці є необхідним доповнення наказу про облікову політику підприємства відповідними додатками: структура бухгалтерії; форми первинних документів, не передбачені законодавством; посадові інструкції; графіки документообігу; робочий план рахунків тощо.

Розкриваючи облікову політику для цілей оподаткування в наказі про облікову політику необхідно:

1) вказати відповідальних за ведення податкового обліку. Тут варто враховувати, що, відповідно до п. 4 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації:

введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або підприємством, суб'єктом підприємницької діяльності, самозайнятою особою, що провадять діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності;

самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах⁷⁹;

2) навести особливості ведення первинних документів і реєстрів обліку для цілей оподаткування та розробити графіки документообороту. Важливо акцентувати увагу, що основою для нарахування податків і зборів та складання податкової звітності є первинні документи та реєстри бухгалтерського фінансового обліку.

⁷⁹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

І лише за необхідності підприємством додатково формуються реєстри податкового обліку. Варто вказати найменування таких реєстрів та навести їх форму в додатках;

3) важливо зазначити терміни зберігання документів з урахуванням норм ПКУ. Пункт 44.3 ПКУ передбачає, що платники податків зобов'язані забезпечити зберігання документів та інформації (первинних документів, облікових реєстрів, звітності), а також документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, впродовж визначених законодавством строків, але не менше:

2 555 днів – для документів та інформації, необхідних для здійснення податкового контролю відповідно до статей 39 і 39² ПКУ;

1 825 днів – для первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством, що складаються особами визначеними п. 133.1, пп. 133.2.2 п. 133.2 та п. 133.4 статті 133 ПКУ, а також юридичними особами, які обрали спрощену систему оподаткування,

1 095 днів – для інших документів;

1 095 днів – для документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, включаючи дозвільні документи⁸⁰;

4) окремим додатком доцільно розробити графік (календар) подання звітності до органів державної податкової служби та сплати податкових зобов'язань, що сприятиме чіткому дотриманню встановлених податковим законодавством термінів. Важливо визначитись і зі способами подачі звітності та врахувати, що, на відміну від малих підприємств, платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації до контролюючого органу в електронній формі (п. 49.4 ПКУ);

⁸⁰ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

5) вказати, яку систему оподаткування використовує підприємство та в розрізі кожного податку та збору вказати обрані елементи облікової політики (норми, методи, процедури, щодо яких є альтернативні варіанти). Крім того, необхідно розкрити методику обліку відповідного податку залежно від специфіки діяльності підприємства, галузевих особливостей та ін.;

б) розкрити підходи до ведення обліку у разі, коли виникають податкові різниці та інші розбіжності між даними фінансового обліку та вимогами податкового законодавства. У цьому контексті у наказі про облікову політику підприємства обов'язково мають бути закріплені положення щодо обліку ПДВ та податку на прибуток.

Під час формування облікової політики необхідно обирати елементи та специфіку обліку, які сприятимуть не тільки оптимізації податкових платежів, а й раціональній системі обліку і звітності. Необхідно за можливості забезпечити максимальне співвідношення фінансового та податкового обліку. Адже «у світлі ПКУ очевидним є тісний взаємозв'язок бухгалтерського фінансового й обліку для цілей оподаткування, який має відобразитися в обліковій політиці платників податків... Безумовно, спроби максимально інтегрувати системи бухгалтерського обліку й оподаткування з метою підвищення ефективності облікового процесу не повинні призводити до порушень принципів реалізації функцій і завдань жодної з підсистем. Зменшення трудомісткості облікових процедур у великих і середніх платників податків не може слугувати виправданням погіршення якості інформації і задоволення інтересів одних користувачів звітних даних за рахунок інших»⁸¹.

Наприклад. 1. Завдяки вибору у фінансовому обліку під час нарахування амортизації основних засобів методу прискореного зменшення залишкової вартості та/або мінімальних за ПКУ строків корисного використання необоротних активів можна швидше списати на витрати більшу частину їх вартості (отже, зменшити у звітному періоді об'єкт оподаткування податком на прибуток).

⁸¹ Облік і звітність підприємств у системі оподаткування : навч. посіб. / М. І. Бондар, Л. Г. Ловінська, Н. М. Лисенко та ін. ; за заг. ред. М. І. Бондаря, Н. М. Лисенко. 2-ге вид., переробл. і доповн. К. : ДНУ «Акад. фін. управління», 2014. С. 30, 39. URL : https://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=451&num=9

2. Платники ПДВ визначають за даними бухгалтерського фінансового обліку «мінімальну» базу оподаткування ПДВ для операцій з необоротними активами. Тобто під час постачання необоротних активів податкове зобов'язання з ПДВ нараховують виходячи з договірної вартості, але не нижче балансової (залишкової) вартості таких необоротних активів за даними бухгалтерського фінансового обліку (п. 188.1 та 189.1 ПКУ). Отже, на базу оподаткування таких операцій впливає метод амортизації, терміни корисного використання, проведення переоцінок необоротних активів.

Від правильного розуміння, розкриття і реалізації облікової політики на підприємстві, зокрема організації обліку розрахунків за податками, залежить ефективність діяльності в цілому⁸².

Отже, наказ про облікову політику має важливе значення для належного забезпечення ведення податкового обліку та складання податкової звітності.

Висновки

Облікова політика для цілей оподаткування є важливим інструментом оптимального поєднання державного регулювання і власної ініціативи господарюючого суб'єкта. Облікова політика для цілей оподаткування повинна бути складовою частиною загальної облікової політики підприємства. Розпорядчий документ про облікову політику підприємства повинен враховувати специфіку його діяльності та фіксувати обрану сукупність принципів, норм, методів і процедур, які найбільш підходять саме цьому підприємству, зокрема і для цілей оподаткування.

⁸² Облікова політика : навч. посіб. / Г. М. Давидов, В. М. Савченко, О. В. Пальчук та ін.; за заг. ред. Г. М. Давидова. 2-ге вид., перероб. і доп. Кропивницький : ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. 202 с.

Контрольні питання

1. Що розуміють під обліковою політикою?
2. Якими нормативно-правовими актами регулюється порядок формування облікової політики в Україні?
3. Які чинники зумовлюють потребу в формуванні облікової політики для цілей оподаткування?
4. Дайте визначення податкового обліку та обґрунтуйте необхідність його ведення підприємствами.
5. Які є підсистеми бухгалтерського обліку?
6. Як ведення обліку для цілей оподаткування забезпечує виконання податкового обов'язку платником податків?
7. Розкрийте взаємозв'язок бухгалтерського (фінансового) обліку з обліком для цілей оподаткування (податковим обліком).
8. Вкажіть джерела інформації для складання податкової звітності.
9. Що розуміють під обліковою політикою для цілей оподаткування?
10. Яке призначення розпорядчого документа про облікову політику?
11. Дайте загальну характеристику елементів облікової політики.
12. Які основні положення необхідно розкрити в наказі про облікову політику в частині облікової політики для цілей оподаткування?

Тестові завдання

1. Під час формування облікової політики для цілей оподаткування необхідно керуватись нормами:
 - а) тільки ПКУ;
 - б) лише НП(С)БО;
 - в) Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;
 - г) усі наведені відповіді правильні.

2. У практичній діяльності підприємств найбільш розповсюдженим та оптимальним є:

- а) формування окремого наказу чи положення щодо податкової політики;
- б) формування окремого наказу про облікову політику для цілей оподаткування;
- в) відсутність наказу про облікову політику;
- г) оформлення облікової політики єдиним розпорядчим документом.

3. Питання організації бухгалтерського обліку, а отже, і формування облікової політики на підприємстві належать до компетенції:

- а) спілки платників податків України;
- б) головного бухгалтера;
- в) власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи);
- г) керівника планово-економічного відділу.

4. Вартість основних засобів для цілей оподаткування:

- а) повинна перевищувати 20 тис. грн;
- б) повинна перевищувати 6 тис. грн;
- в) не обмежується та встановлюється самостійно підприємством;
- г) не повинна перевищувати 20 тис. грн.

5. Податкові різниці виникають під час нарахування:

- а) ПДФО;
- б) податку на прибуток;
- в) ПДВ;
- г) військового збору.

6. Податковий облік є підсистемою:

- а) фінансового обліку;
- б) управлінського обліку;
- в) бухгалтерського обліку;
- г) статистичного обліку.

7. Система збору, накопичення узагальнення, зберігання та передачі інформації платником податків відповідно до вимог податкового законодавства з метою забезпечення потреб користувачів – це:

- а) фінансовий облік;
- б) податковий облік;
- в) статистичний облік;
- г) відповіді а) і б) правильні.

8. Сукупність принципів, норм, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення податкового обліку, складання і подання податкової звітності, – це:

- а) облікова політика для цілей оподаткування;
- б) податковий облік;
- в) елемент податкової політики;
- г) правильної відповіді немає.

9. Великі та середні підприємства подають податкову звітність:

- а) у паперовій або електронній формі;
- б) через відділення поштового зв'язку;
- в) в електронній формі;
- г) відповіді а) і б) правильні.

10. Обрані чи розроблені підприємством норми, методи, процедури, щодо яких є альтернативні варіанти, – це:

- а) облікова політика для цілей оподаткування;
- б) податковий облік;
- в) елементи податкової політики;
- г) правильної відповіді немає.

ТЕМА 6

ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

6.1. Показники, які використовують для ефективності податкової політики підприємства.

6.2. Наукові підходи до визначення податкового навантаження підприємства.

6.3. Методи розрахунку податкового навантаження на мікрорівні.

Ключові терміни і поняття: оцінка ефективності податкової політики, ефективність податкового планування, податкове навантаження.

Сьогодні українські підприємства вимушені функціонувати в складних умовах швидких змін, непередбачуваності, відсутності чітких орієнтирів розвитку. У такій ситуації стійкість суб'єктів господарювання до впливу внутрішніх і зовнішніх чинників навколишнього середовища стає одним із визначальних факторів їх економічного розвитку і стабільності. Для визначення ефективності податкової політики застосовують систему показників, які дозволяють оцінити ефективність податкового планування та рівень податкового навантаження. Рівень податкового навантаження на суб'єкт господарювання є основним чинником, який впливає на рішення керівників бізнесу щодо застосування активних заходів податкової політики, направлених на нівелювання негативного впливу податкового тиску на діяльність підприємства.

6.1. Показники, які використовують для ефективності податкової політики підприємства

Одним із основних етапів податкової політики підприємства є здійснення оцінки ефективності її проведення. Вважається, що правильно сформована система показників здатна оцінити ефективність податкової політики підприємства, що зі свого боку допоможе керівництву підприємства вибрати потрібні варіанти оптимізації податкових платежів. Крім того, наявна сукупність показників, що використовується на практиці, показує фактичний стан справи у сфері оподаткування, а також здатна позитивно вплинути на комунікації між усіма елементами податкової політики підприємства. Розрахунок і аналіз показників ефективності оподаткування в ретроспективі дають базу для прогнозних значень податкового планування на короткострокову і середньострокову перспективу. Оскільки податкові платежі займають досить велику частину ваги у витратах підприємства, тому будь-яка економія зі сплати податків і зборів позитивно впливає на фінансові показники діяльності суб'єкта господарювання.

Розробка, а надалі й застосування податкової політики на рівні підприємства здатні розкрити слабкі та сильні сторони складових податкової політики. Зокрема, оцінити їх результативність, яка здебільшого здійснюється на основі отриманої суми економії зі сплати податкових платежів та вартості витрат, понесених на впровадження сформованої податкової політики підприємства. У разі виявлення явних недоліків можна своєчасно й оперативно вносити коригування в затверджену податкову політику, відмовитися від застосовуваних схем оподаткування, замінити їх на більш безпечні.

Варто зазначити, що застосування показників оцінки рівня ефективності податкової політики та податкового планування має бути чітко прописаним у наказі про облікову політику підприємства, оскільки облікова політика є інструментом податкового планування.

Підприємства для визначення ефективності податкової політики застосовують систему показників, які дозволяють оцінити:

- ефективність податкового планування;

– рівень податкового навантаження⁸³.

Показниками для оцінки ефективності податкового планування є: коефіцієнт ефективності податкової політики; загальний коефіцієнт оподаткування; порівняне зменшення податкових платежів; абсолютне зменшення податків, коефіцієнт використання податкових пільг; сплачуваних платником податку за певний час.

До показників для оцінки рівня податкового навантаження належать: коефіцієнти оподаткування: доходів, витрат, прибутку; коефіцієнт платіжної дисципліни, коефіцієнт ефективності оподаткування, коефіцієнт відволікання оборотних активів у дебіторську заборгованість за розрахунками з бюджетом (рис. 6.1).



Рисунок 6.1 – Система показників для оцінки ефективності податкового планування та рівня податкового навантаження на підприємство

Джерело: розроблено автором.

⁸³ Аранчій В. І., Мисник Т. Г. Податкове навантаження та методологічні основи його виміру. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії: серія економічні науки*. 2013. Вип. 2 (7), т. 2. С. 21–27.

Групу показників оцінки ефективності податкового планування, яке реалізується на підприємстві із метою визначення податкового навантаження, становлять такі показники:

1. Зміна розміру податкових платежів, що їх сплачує підприємство за певний період, абсолютне значення (ΔPa):

$$\Delta Pa = P1 - P0, \quad (6.1)$$

де $P0$, $P1$ – загальна сума податків, що сплачує підприємство, відповідно, у базовому та звітному (чи плановому) періоді, грн.

2. Зміна розміру податкових платежів, що сплачує підприємство за певний період, відносне значення (ΔPv):

$$\Delta Pv = (P1 / P0) \times 100 - 100. \quad (6.2)$$

На відміну від абсолютного зменшення податкових платежів відносне їхнє зменшення дозволяє врахувати вплив на зміну податкових зобов'язань підприємства зміни обсягів реалізації продукції, оскільки більшість податків змінюється пропорційно до обсягу реалізації певних показників, пов'язаних із ним. Ці показники, що використовуються як під час аналізу, так і у процесі планування, можуть диференціюватися за видами податків, видами продукції чи за окремими структурними підрозділами.

3. Коефіцієнт використання податкових пільг ($K_{пп}$):

$$K_{пп} = \text{ПодП} / \text{ПП}, \quad (6.3)$$

де ПодП – сума податкових пільг, які підприємство використовує згідно з чинним законодавством за певний період, грн;

П – загальна сума податкових платежів підприємства за цей період, грн.

4. Коефіцієнт ефективності податкової політики підприємства ($K_{епп}$):

$$K_{епп} = \text{ЕП1} / \text{П0}, \quad (6.4)$$

де ЕП1 – економія податкових платежів завдяки податковому плануванню в певному періоді, грн;

П0 – сума податкових платежів у базовому періоді, грн.

Реалізація податкової політики на підприємстві, зокрема, через податкове планування здебільшого не вимагає додаткових витрат, оскільки здійснюється працівниками структурних підрозділів (бухгалтерії, планово-фінансового відділу тощо). Коли для вирішення таких завдань на підприємстві створюється спеціальний підрозділ (наприклад, відділ податкового планування), ефективність його діяльності можна обчислити за формулою:

$$E_f = E_p / V_c, \quad (6.5)$$

де E_f – ефективність діяльності підрозділу, який реалізує податкову політику підприємства;

E_p – економія податкових платежів внаслідок заходів, реалізованих підрозділом за певний період, грн;

V_c – витрати на утримання спецпідрозділу за цей період, грн.

Узагальнення усіх вищенаведених показників дає можливість констатувати ефективність проведеного податкового планування на підприємстві.

Податкове навантаження відіграє важливу роль у діяльності вітчизняних підприємств, оскільки від його розміру залежить здатність суб'єктів господарювання розширювати свою господарську діяльність, збільшувати рентабельність та протистояти фінансовим труднощам.

Варто зазначити, що ефект впливу податків на окремих платників пов'язаний із економічними обмеженнями, що виникають у результаті сплати податкових платежів та відволікання коштів від інших можливих напрямів їхнього використання. Отже, оптимальним вважають такий рівень податкового навантаження, який передбачає вилучення частини доходів економічних суб'єктів господарювання, що не перешкоджає їх розвитку. Завищене податкове навантаження може спричинити пригнічення виробництва, його тінізацію, зменшення податкових платежів до бюджету держави.

6.2. Наукові підходи до визначення податкового навантаження підприємства

Найчастіше оцінювати податкову політику підприємства економісти пропонують за допомогою визначення рівня податкового навантаження, тобто показника, який здатен визначити ефективність функціонування системи оподаткування. Науковці у своїх працях звертають більше уваги до визначення податкового навантаження на макrorівні, значно менше приділяється увага впливу рівня податкового навантаження на підприємницьку активність підприємств.

У наукових працях можна зустріти різні підходи до визначення «податкового навантаження», що досить суттєво ускладнює розуміння зазначеної дефініції та призводить до виникнення різних методик щодо визначення рівня податкового навантаження.

У літературних джерелах, що стосуються питань оподаткування суб'єктів господарювання, паралельно з терміном «податкове навантаження» зустрічаються його синоніми, зокрема, близькими за змістом учені вважають такі поняття, як «податковий тягар», «податковий тиск», «рівень оподаткування». У таблиці 6.1 наводяться різні варіанти трактування дефініції «податкове навантаження» вітчизняними науковцями.

Таблиця 6.1 – Підходи вітчизняних авторів щодо трактування дефініції «податкове навантаження»

Автор	Сутність підходу
1	2
Л. Матвійчук, Л. Олійник ⁸⁴	Податкове навантаження визначає кількісну та якісну оцінку впливу податків на суб'єкт господарювання та характеристику можливості підприємства розширювати своє виробництво і тим самим масштабувати діяльність та максимізувати прибутки

⁸⁴ Матвійчук Л., Олійник Л. Податкове навантаження вітчизняних підприємств в умовах воєнного стану: методичний аспект. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2022. № 3. С. 192–198.

Продовження таблиці 6.1

1	2
Ю. Буцька ⁸⁵	Податкове навантаження – це умовний показник, що визначає рівень податкових надходжень до бюджету або їх частку у валовому внутрішньому продукті
О. Новік ⁸⁶	Податкове навантаження розглядає як відношення загальної величини сплачених податків до результативних показників господарської діяльності, а саме до чистого прибутку
Т. Орищин ⁸⁷	Податкове навантаження – це ефекти впливу податків на економіку в цілому та на окремих платників, пов’язані з економічними обмеженнями, що виникають у результаті сплати податків і відволікання коштів від інших можливих напрямів їх використання
М. Новіков ⁸⁸	Податкове навантаження – це міра впливу податкових платежів на фінансовий стан підприємства
Н. Стеблюк, А. Філін ⁸⁹	Податкове навантаження – це показник, який характеризує зв’язок між фінансовими станом підприємства та економічним розвитком країни, що спричинений розмірами та кількістю податкових платежів, тобто на яку суму коштів підприємство втрачає можливості для розвитку своєї діяльності (втрачені можливості на придбання нового обладнання, нових технологій через сплату податкових платежів), на таку ж суму перед собою відкриває нові можливості економіка країни (нові соціальні програми, підвищення рівня життя)

⁸⁵ Буцька О. Ю. Методика оцінки податкового навантаження: порівняльний аналіз. *Агросвіт*. 2013. № 24. С. 25–27.

⁸⁶ Новік О. І. Тлумачення поняття «податкове навантаження» у вітчизняній та зарубіжній літературі. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 6. С. 756–762. URL : <http://global-national.in.ua/issue-6-2015/14-vipusk-6-lipen2015-r/1127-novik-o-i-tlumachennya-ponyattya-podatkove-navantazhennya-u-vitchiznyanij-ta-zarubizhnij-literaturi>

⁸⁷ Орищин Т. М. Оптимізація податкового навантаження підприємства: теоретичний та методичний аспекти. *Економіка та держава*. 2019. № 4. С. 58–62.

⁸⁸ Новіков М. А. Порівняльний аналіз методик визначення податкового навантаження та шляхи їх удосконалення. *Сталий розвиток економіки*. 2011. № 2. С. 284.

⁸⁹ Стеблюк Н. Ф., Філін А. О. Вплив податкового навантаження на діяльність підприємств. *Молодий вчений*. 2015. № 8 (1). С. 80–86. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2015_8\(1\)_19](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2015_8(1)_19)

Продовження таблиці 6.1

1	2
О. Тищенко, А. Єніна- Березовська ⁹⁰	«Податкове навантаження на господарюючі суб'єкти є наслідком податкової політики держави, якісною характеристикою будь-якої системи оподаткування
А. Соколовська ⁹¹	«Податкове навантаження – це ефект впливу податків на економіку загалом та окремих її платників, пов'язаний із економічними обмеженнями, що виникають у результаті сплати податків і відволікання коштів від інших можливих напрямів їх використання
О. Фрадинський ⁹²	Податкове навантаження – це узагальнений показник, який характеризує величину податкових вилучень на макрорівні (держави) або мікрорівні (господарюючого суб'єкта

Джерело: складено автором.

Деякі науковці враховують не лише вплив податків на економіку та на окремих платників, а й взаємозв'язок рівня податків з економічними обмеженнями для платників (підприємств), що виникають у результаті сплати податків і відволікання коштів від інших можливих напрямів їх використання. Крім того, в одних виданнях увага акцентується на його кількісній характеристиці, в інших – дають його якісну характеристику, розкриваючи його сутність. У таблиці 6.2 наводяться методи розрахунку податкового навантаження на підприємство вітчизняними науковцями.

⁹⁰ Тищенко О. М., Єніна-Березовська А. О. Визначення податкового навантаження на підприємства коксохімічної промисловості. URL : http://fk.d.khibs.edu.ua/pdf/2011_1/37.pdf

⁹¹ Соколовська А. М. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки. *Економіка України*. 2006. № 7. С. 4–13.

⁹² Фрадинський О. А. Поняття податкового навантаження та підходи до його визначення. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2010. № 1, т. 1. С. 79–82.

Таблиця 6.2 – Методи розрахунку податкового навантаження

Автор	Методика	Умовні позначення	Характеристика
1	2	3	4
О. Балашова ⁹³	$ПН = (ПП / СК - ПК) \times 100 \%$	ПП – нараховані податкові платежі в бюджет і позабюджетні фонди (без урахування податку на доходи); СК – сума коштів, отриманих підприємством за звітний період; ПК – позикові кошти у звітному періоді	Методика дозволяє визначати податкове навантаження зокрема і у зв'язку з фінансовими зобов'язаннями підприємства, що робить її зручною для фінансового аналізу, дає можливість оцінити, як величина позикових коштів впливає на обсяг податкового навантаження
Н. Гавриленко ⁹⁴	$ПН = ПП + СП + НП$	ПП – податкові платежі, сплачені підприємством; СП – сплачені платежі в позабюджетні фонди; НП – нестача по платежах	Податкове навантаження відображає просту суму податкових зобов'язань суб'єкта господарської діяльності і не враховує реальної ваги податкового навантаження
А. Соколовська ⁹⁵	$ПН = А + (ОП + ЄСП) + ПДВ + П$	А – сума амортизації; ОП – оплата праці; ЄСП – єдиний соціальний податок; ПДВ – податок на додану вартість; П – прибуток	Методика дозволяє визначати ПН як функцію виробництва, що змінюється залежно від коливань витрат на матеріальні ресурси, оплати праці або амортизацію

⁹³ Балашова О. В. Податковий механізм управління підприємством. *Економіка : проблеми теорії і практики*. 2003. № 5. С. 918–925.

⁹⁴ Гавриленко Н. В. Вплив податкового навантаження підприємницької сфери на національну економіку. *Науковий вісник*. 2007. № 3(40). С. 12–17.

⁹⁵ Соколовська А. М. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки. *Економіка України*. 2006. № 7. С. 4–13.

Продовження таблиці 6.2

1	2	3	4
Т. Новосельська ⁹⁶	$\text{ПН} = \frac{1}{4} (\text{ПДВ/ДВ} + \text{ПнП/БП} + \text{ППпрям/В} + \text{ППнепр/Д}) \times 100 \%$	ПДВ – сума ПДВ, сплачена підприємством до бюджету; ДВ – додана вартість; ПнП – податок прибуток; П – прибуток; ППпрям – податкове навантаження через прямі податки; В – витрати підприємства; ППнепр – податкове навантаження через непрямі податки; Д – дохід підприємства	Методика дає змогу завдяки порівнянню з показниками базового періоду визначити критерії ризику порушень податкового законодавства платниками податків – юридичними особами

Джерело: складено автором.

Кожен із вищезазначених авторів аналізував у своїх працях наявний методичний інструментарій розрахунку навантаження за податками, розкриваючи його переваги та недоліки, а також висловлював свою думку щодо його застосування і пропонував свій варіант. Рекомендовані методики відрізняються складом податкових платежів, що включаються до формули розрахунку, методом визнання податкових витрат, а також індикатором, з яким проводиться порівняння податків.

У науковій періодиці були висвітлені такі підходи до оцінювання податкового навантаження на підприємство (насамперед для цілей оптимізації оподаткування на мікрорівні, яка потребує найбільшої деталізації оцінки):

- зіставлення двох показників податкового навантаження, розрахованих на підставі різних базових показників;
- визначення допустимих меж для показника податкового навантаження на підприємство;

⁹⁶ Новосельська І. Методи оцінювання рівня податкового навантаження на підприємства. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2013. № 10. URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/metodi-otsinyuvannya-rivnya-podatkovogo-navantazheniya-na-pidpriemstva>

- порівняння показників податкового навантаження і податкового потенціалу юридичної особи;
- емпіричні дослідження рівня податкового навантаження на підприємство;
- комплексний підхід до оцінки податкового навантаження на юридичну особу, що значною мірою є симбіозом перших чотирьох підходів.

6.3. Методи розрахунку податкового навантаження на мікрорівні

Податкове навантаження на підприємствах, з одного боку, є наслідком податкової політики держави, а з іншого – результатом податкового планування на підприємстві. В Україні на сьогодні немає єдиної методики визначення рівня податкового навантаження на підприємства, тому і відсутня офіційна статистика цього показника.

Більшість аналітиків висловлюють думку, що для найбільшої точності розрахунків під час оцінки податкового тягаря підприємства доцільно використовувати декілька показників, результати яких найбільш повно описують поточну або ретроспективну податкову ситуацію на підприємстві. Зупинимось на характеристиці окремих показників, які дають можливість оцінити рівень податкового навантаження (табл. 6.3).

Таблиця 6.3 – Показники для визначення рівня податкового навантаження

Показник	Розрахунок	Умовні позначення	Характеристика
1	2	3	4
Коефіцієнт ефективності оподаткування	КЕСП = ПП/БО	ПП – податкові платежі, сплачені підприємством; БО – база оподаткування	Показує відношення загального обсягу податкових платежів до бази оподаткування

Продовження таблиці 6.3

1	2	3	4
Коефіцієнт податкового навантаження доходів	$K_{ПНд} = \text{ПП}/\text{Д}$	ПП – податкові платежі, сплачені підприємством; Д – доходи	Визначає частку всіх податків і зборів у доходах підприємства
Коефіцієнт податкового навантаження витрат	$K_{ПНв} = \text{ПП}/\text{В}$	ПП – податкові платежі, сплачені підприємством; В – витрати	Визначає частку всіх податків і зборів у витратах підприємства
Коефіцієнт податкового навантаження прибутку	$K_{ПНп} = \text{ПП}/\text{Пр}$	ПП – податкові платежі, сплачені підприємством; Пр – прибуток	Демонструє частку податків, які підприємство сплачує з прибутку, в сумі отриманого ним прибутку
Коефіцієнт відволікання оборотних активів у дебіторську заборгованість за розрахунками з бюджетом (Кдз)	$K_{дз} = \text{ДЗб}/\text{ОА}$	ДЗб – дебіторська заборгованість; ОА – оборотні активи	Характеризує частку дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом в оборотних активах підприємства
Коефіцієнт податкового навантаження за ЄСВ (ПНЄсв)	$K_{ПНЄсв} = \text{ЄСВ}/\text{Д}$	ЄСВ – єдиний соціальний внесок; Д – доходи	Показує, яка сума ЄСВ припадає на одиницю доходів підприємства
Коефіцієнт податкового навантаження доходів із ПДВ	$K_{ПНДпдв} = (\text{ПЗ}-\text{ПК})/\text{Д}$	ПЗ – податкове зобов'язання; ПК – податковий кредит; Д – доходи	Визначає частку ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету в загальній сумі доходів
Коефіцієнт податкового навантаження витрат із ПДВ	$K_{ПНВпдв} = (\text{ПЗ}-\text{ПК})/\text{В}$	ПЗ – податкове зобов'язання; ПК – податковий кредит; В – витрати	Визначає частку ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету в загальній сумі витрат
Коефіцієнт податкового навантаження виторгу від реалізації продукції із ПДВ	$K_{ПНВРпдв} = (\text{ПЗ}-\text{ПК})/\text{ВР}$	ПЗ – податкове зобов'язання; ПК – податковий кредит; ВР – виручка від реалізації продукції	Визначає частку ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету у виручці від реалізації продукції

Продовження таблиці 6.3

1	2	3	4
Коефіцієнт податкового навантаження за іншими податками, які сплачує підприємство в ході своєї діяльності	$K_{ПНсєв} = \frac{Пі}{Д}$	Пі – платежі по інших податках; Д – доходи	Показує, яка сума податків припадає на одиницю доходів підприємства
Коефіцієнт платіжної дисципліни (Кплд)	$K_{плд} = \frac{Поп-ШС}{Поп}$	Поп – прибуток від операційної діяльності; ШС – збитки від штрафних санкцій	Характеризує платіжну дисципліну підприємства

Джерело: складено автором.

Аналіз вищезгаданих методів засвічує, що розрахунок цього показника проводиться шляхом віднесення суми всіх нарахованих податкових платежів до певного економічного показника і не дають з точністю об'єктивно оцінити податкове навантаження на підприємство. Необхідно зазначити, що обмеження цих методів для оцінки податкового навантаження пов'язані з тим, що Україна належить до країн, у яких високий відсоток прибутку підприємств залишається в тіні, рівень тінізації національної економіки за розрахунками міжнародних експертів становить близько 50 %, показник чистого прибутку не завжди є об'єктивним, тому ці методики розрахунку податкового навантаження не дають достовірних результатів [49].

Збільшення або зменшення податкового навантаження суб'єктів господарювання залежить від виду його діяльності та обраної ним системи оподаткування (спрощена або загальна). Зміна або розширення видів діяльності підприємства суттєво впливають на суму податкових зобов'язань, водночас розраховується найбільш ефективний варіант отримання позитивного результату.

Отже, показники податкового навантаження доцільно розраховувати за усіма податковими платежами, які фактично сплачує підприємство, що дасть можливість керівництву приймати ефективні управлінські рішення для зменшення податкового навантаження на підприємство.

Висновки

Для оцінки ефективності податкової політики суб'єктів господарювання варто застосовувати загальновідомі показники для оцінки рівня податкового навантаження на підприємство.

Податкове навантаження відіграє вагомий роль у діяльності будь-яких підприємств, які діють на території держави та є платниками податків. Виключно від його розміру залежить здатність суб'єктів господарювання розширювати своє виробництво, і тим самим збільшувати власний прибуток або вкладати інвестиції, що теж не менш важливо як для підприємств, так і для держави загалом.

Отже, податкове навантаження на підприємство може визначатися:

1) одним показником, який розраховується в абсолютному вимірі або співвідношенням. Під час розрахунку відносних показників у чисельник ставиться сума податків, які підлягають сплаті до бюджету, а у знаменник – величина, яка характеризує результативність діяльності підприємства, наприклад, виручка від реалізації продукції, додана вартість тощо. Характерними рисами методик, базованих на таких показниках, є простота розрахунку, універсальність застосування й узагальненість результату. Водночас більшість цих показників не враховує структури податків, які сплачує юридична особа, й особливості фінансово-господарської діяльності;

2) кількома кількісними показниками, які характеризують вплив податків на певні напрями господарської діяльності та/або окремі результати фінансово-економічної діяльності суб'єкта ринку. Методики визначення податкового навантаження юридичної особи, які ґрунтуються на розрахунку кількох показників, можуть також містити абсолютні й відносні показники;

3) сукупністю кількісних (як абсолютних, так і відносних) та інших показників.

Контрольні питання

1. Назвіть підходи різних авторів до визначення податкового навантаження.
2. Які застосовують показники для визначення ефективності податкової політики підприємства?
3. В якому документі підприємства повинно бути чітко прописаним застосування показників оцінки рівня ефективності податкової політики та податкового планування?
4. Назвіть показники, які застосовують для оцінки рівня податкового навантаження.
5. Які показники розраховують для оцінки ефективності податкового планування?
6. Як визначається коефіцієнт ефективності податкової політики підприємства?
7. Що спричиняє завищене податкове навантаження?
8. Який рівень податкового навантаження вважають оптимальним?
9. Як визначається коефіцієнт ефективності оподаткування?
10. Для чого визначають коефіцієнт платіжної дисципліни?
11. Чим відрізняється методика розрахунку коефіцієнта податкового навантаження доходів із ПДВ та коефіцієнта податкового навантаження витрат із ПДВ?

Тестові завдання

1. Для оцінки ефективності податкового планування визначають такі показники:

- а) коефіцієнт ефективності податкової політики; відносне зменшення податкових платежів;
- б) загальний коефіцієнт оподаткування; коефіцієнт використання податкових пільг;
- в) абсолютне зменшення податкових платежів, сплачуваних платником податку за певний час.
- г) усі відповіді правильні.

2. Для оцінки рівня податкового навантаження визначають такі показники:

- а) коефіцієнти оподаткування: доходів, витрат, прибутку;
- б) коефіцієнт ефективності оподаткування, коефіцієнт платіжної дисципліни;
- в) коефіцієнт відволікання оборотних активів у дебіторську заборгованість за розрахунками із бюджетом;
- г) усі відповіді правильні.

3. Для прийняття ефективних управлінських рішень щодо зменшення податкового тягаря на підприємство доцільно:

- а) розраховувати податкове навантаження за усіма податковими платежами, які фактично сплачує підприємство;
- б) визначити зміну розміру податкових зобов'язань, що їх сплачує підприємство за певний період;
- в) розраховувати коефіцієнт використання податкових пільг;
- г) коефіцієнт ефективності податкової політики підприємства.

4. Коефіцієнт ефективності оподаткування:

- а) показує відношення загального обсягу податкових платежів до бази оподаткування;
- б) визначає частку всіх податків і зборів у доходах підприємства;
- в) визначає частку всіх податків і зборів у витратах підприємства;
- г) демонструє частку податків і зборів, які підприємство сплачує із прибутку, в сумі отриманого ним прибутку.

5. Підприємства для визначення ефективності податкової політики застосовують систему показників, які дозволяють оцінити:

- а) ефективність податкового планування; рівень податкового навантаження;
- б) ефективність податкового планування; рівень податкового навантаження; ефективність стратегічного планування;

в) ефективність стратегічного планування; рівень податкового навантаження;

г) ефективність оперативного планування; ефективність податкового планування.

6. Оптимальним вважають такий рівень податкового навантаження, який:

а) передбачає вилучення частини доходів економічних суб'єктів, що не перешкоджає їх розвитку;

б) спричиняє пригнічення та тінізацію виробництва;

в) спричиняє зменшення податкових надходжень до бюджету держави;

г) правильної відповіді немає.

6. Коефіцієнт податкового навантаження доходів:

а) демонструє частку податків, які підприємство сплачує з прибутку, в сумі отриманого ним прибутку;

б) визначає частку всіх податків і зборів у доходах підприємства;

в) визначає частку всіх податків і зборів у витратах підприємства;

г) показує відношення загального обсягу податкових платежів до бази оподаткування.

7. Коефіцієнт податкового навантаження за ЄСВ визначається як:

а) відношення ЄСВ до доходів підприємства;

б) відношення загального обсягу податкових платежів до бази оподаткування;

в) відношення ЄСВ до прибутку підприємства;

г) відношення ЄСВ до усіх податкових платежів, яке сплатило підприємство у звітному періоді.

8. Коефіцієнт податкового навантаження за іншими податками, які сплачує підприємство в ході своєї діяльності:

а) демонструє частку податків, які підприємство сплачує із прибутку, в сумі отриманого прибутку;

б) визначає частку всіх податків і зборів у доходах підприємства;

в) показує, яка сума податків припадає на одиницю доходів підприємства;

г) показує відношення загального обсягу податкових платежів до бази оподаткування.

9. Коефіцієнт платіжної дисципліни:

а) показує, яка сума податків припадає на одиницю доходів підприємства;

б) визначає частку ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету у виручці від реалізації продукції;

в) характеризує частку дебіторської заборгованості за розрахунками із бюджетом в оборотних активах підприємства;

г) характеризує платіжну дисципліну підприємства.

10. Коефіцієнт податкового навантаження доходів із ПДВ:

а) визначає частку ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету у загальній сумі доходів;

б) визначає частку ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету в загальній сумі витрат;

в) показує, яка сума податків і зборів припадає на одиницю доходів підприємства;

г) визначає частку ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету у виручці від реалізації продукції.

ТЕМА 7

ОПТИМІЗАЦІЯ ПОДАТКОВИХ ПЛАТЕЖІВ

7.1. Сутність та розмежування понять: податкова оптимізація, обхід податків та ухилення від оподаткування.

7.2. Значення податкової оптимізації для підприємств та держави.

7.3. Оптимізація у податковому плануванні.

7.4. Схеми податкової оптимізації та ризику їх застосування.

Ключові терміни і поняття: платники податків, податкові платежі, суб'єкти підприємницької діяльності, податкове планування, податкова оптимізація, обхід податків, ухилення від оподаткування, схеми податкової оптимізації, податкові ризики.

Важливим аспектом управління фінансами суб'єктів господарювання є податкове планування, яке охоплює не тільки різні аспекти заповнення податкових декларацій, але і полягає у зменшенні податкових зобов'язань та економії податків. Податкове планування передбачає оптимізацію податкових платежів шляхом застосування всіх передбачених чинним законодавством можливостей для максимального скорочення своїх податкових зобов'язань. Важливо з'ясувати питання допустимості на законодавчому рівні податкової оптимізації та з'ясувати розмежування понять: оптимізація, ухилення та обхід податків. Такі питання досить часто виникають у взаємовідносинах між суб'єктами господарювання і податковими органами, адже платники податків можуть застосовувати оптимізаційні способи зменшення податкових платежів до тих меж, доки це не завдає шкоди державі.

7.1. Сутність та розмежування понять: податкова оптимізація, обхід податків та ухилення від оподаткування

Між поняттями податкова оптимізація (англ. Tax optimisation), обхід податків (англ. Tax Avoidance) та ухилення (англ. Tax evasion) на практиці існує досить тонка межа. Прагненням платників податків знизити свої податкові витрати, які пов'язані з підприємницькою діяльністю, пов'язані насамперед із захистом ними своєї приватної власності, що виправдано з точки зору законодавчих принципів недоторканості приватної власності і таке право підтримується багатьма державами світу.

У вітчизняному законодавстві не визначено право платників податків на податкову оптимізацію. Лише в листі Держкомпідприємництва від 12.11.2001 № 2-221/6704 було зазначено, що оптимізація оподаткування не суперечить інтересам держави. Крім того, з погляду представників державних органів влади всі ці явища призводять до недоотримання державою коштів і тому вони ототожнюють оптимізацію, обхід податків з ухиленням від оподаткування.

Варто зазначити, що в літературних джерелах з податкової тематики не існує єдиної думки щодо співвідношення понять «оптимізація оподаткування», «обхід податків», «ухилення від сплати податків» тощо. Зазвичай під податковою оптимізацією розуміють використання платниками податків законних прав для зменшення своїх податкових зобов'язань (наприклад, застосування податкових пільг; обрання найбільш вдалих систем оподаткування тощо), а ухилення – це неправомірна поведінка, яка зумовлює відповідальність перед законом (рис. 7.1).

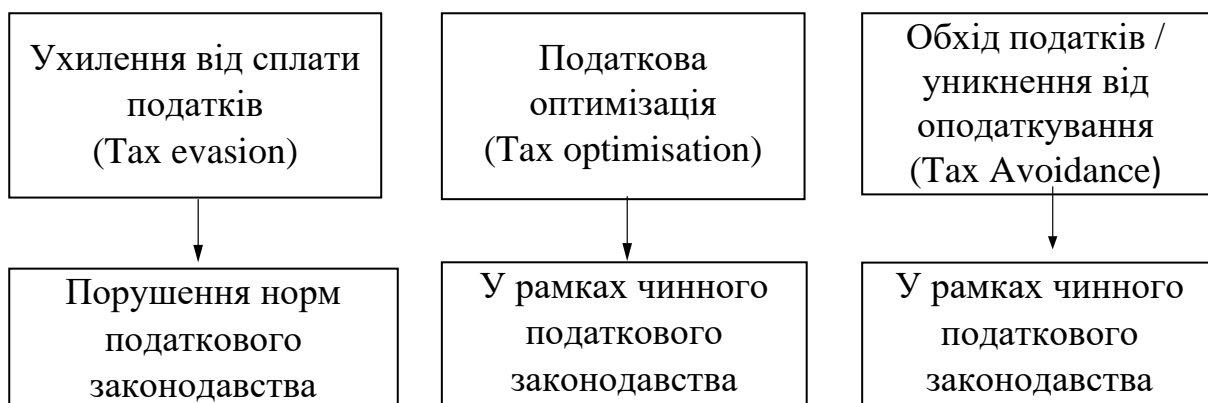


Рисунок 7.1 – Підходи до визначення допустимості на законодавчому рівні податкової оптимізації, уникнення від оподаткування та ухилення від оподаткування

Джерело: розроблено автором.

Варто наголосити, що поняття «обхід податків» (уникнення від оподаткування) досить часто ототожнюють з мінімізацією податків та можуть замінювати такими поняттями, як «податкове планування» та навіть «ухилення від сплати податків» (рис. 7.2).



Рисунок 7.2 – Підходи до тлумачення поняття «обхід податків / уникнення від оподаткування»

Джерело: розроблено автором за даними⁹⁷.

Охарактеризуємо більш детально всі наведені вище дефініції.

Податкове планування (англ. Tax Planning) – це процес аналізу фінансової ситуації суб'єкта господарювання у найбільш ефективний для нього спосіб. Саме завдяки податковому плануванню

⁹⁷ Хомутенко В. П., Луценко І. С., Хомутенко А. В. Адміністрування податків, зборів, платежів : навч. посіб. / за заг. ред. В. П. Хомутенко. Одеса : Атлант, 2015. 314, [254] с.

підприємство може зменшити свої податкові зобов'язання. Податкове планування насамперед полягає у плануванні прибутків та/або доходів у законний спосіб і застосуванні різних вигідних положень, таких як: відрахування, кредити, податкові пільги, знижки та звільнення тощо. Податкове планування можна порівняти із мистецтвом логічного планування підприємством своїх фінансових справ у такий спосіб, який дозволяє отримати вигоду від усіх допустимих положень чинного податкового законодавства.

Податкова оптимізація (англ. Tax optimisation) – це організаційні заходи суб'єкта підприємництва, що здійснюються з урахуванням норм чинного податкового законодавства, які пов'язані з вибором часу, місця, виду діяльності, організацією договірних відносин та для збільшення грошових потоків підприємства за рахунок зниження податкових платежів. Основою податкової оптимізації насамперед виступає аналіз змін податкової політики держави, вивчення всіх норм чинного податкового законодавства та визначення на цій основі легітимності господарських операцій, які дозволяють зменшувати податкові платежі. Суб'єкти підприємств розглядають податкову оптимізацію як зменшення податкових зобов'язань у легальний спосіб за допомогою цілеспрямованих правомірних дій платника податків, який передбачають повне використання усіх установлених законодавством пільг, інших законних прийомів та засобів, із врахуванням інтересів держави.

Ухилення від сплати податків (англ. Tax Evasion) – це незаконний спосіб мінімізації податкових зобов'язань суб'єктів господарювання за допомогою шахрайських методів, до яких відносять: навмисне заниження оподатковуваного доходу та/або завищення витрат тощо. Зазвичай ухилення від сплати податків здійснюється з метою показати менший прибуток і в такий спосіб зменшити податкове навантаження. Ухилення від сплати податків може проявлятися у вигляді: подання неправдивої інформації; приховування відповідних документів; ведення обліку операцій не повним обсягом; приховування доходів; завищення податкового кредиту та/або представлення особистих витрат як витрати на ведення бізнесу. Ухилення від сплати податків – це злочин, за який передбачена як адміністративна, фінансова, так і кримінальна відповідальність.

Обхід податків / уникнення від сплати податків (англ. Tax Avoidance) – це використання законних методів у рамках чинного податкового законодавства для мінімізації податкових зобов'язань. Це може бути використання пільгового податкового режиму на певній території для отримання суб'єктом підприємства особистої вигоди з метою зменшення податкового тягаря. Хоча таке уникнення від сплати податків не суперечить закону, воно не є виправданим, адже може бути використане на власну користь для зменшення сум податків, які підлягають сплаті до бюджету своєї країни. По суті, уникнення від сплати податків – це діяльність, яка спрямована на недобросовісне використання недоліків у податковому законодавстві шляхом пошуку способів уникнути сплати податків, які не виходять за межі чинного законодавства. Уникнення від сплати податків на перший погляд є законним, але в окремих випадках воно може бути визначене як податковий злочин.

Наведені вище визначення таких понять, як податкова оптимізація, ухилення та обхід податків вказують на можливість зменшення податкових зобов'язань платниками податків – суб'єктами господарювання за допомогою різних методів, які можуть бути також і взаємозамінними.

Податкову оптимізацію та обхід / уникнення податків відносять до законних способів зменшення податкових зобов'язань. Уникнення від оподаткування (обхід податків) пов'язують із маніпулюванням законом для власної вигоди. А ухилення від сплати податків є незаконним та неприпустимим способом і карається згідно з чинним законодавством. Тоді як податкове планування є ідеальним методом.

Отже, аналіз таких понять, як оптимізація, ухилення від оподаткування та обхід податків, показав, що між ними існує тонка межа.

7.2. Значення податкової оптимізації для підприємств та держави

Податкова оптимізація, як було зазначено вище, з токи зору підприємств та держави є неоднозначною. На рівні підприємств оптимізація податків позитивно впливає на їх діяльність, адже забезпечує збільшення вільних фінансових ресурсів, які можна використати для розвитку та розширення діяльності підприємства. Важливо звернути увагу, що значимість податкової оптимізації для підприємств зростатиме у кризових умовах, адже потреба у додаткових фінансових ресурсах стає максимальною.

На рівні держави сприймають податкову оптимізацію як скорочення обсягів бюджетних податкових надходжень. Однак варто зауважити, що застосування легальних схем оптимізації податків може сприяти також і детінізації бізнесу, а це у довгостроковій перспективі призведе до відновлення обсягів надходження податків до бюджету. Саме тому державна податкова політика має бути спрямована на збалансування інтересів держави і платників податків. Необхідно створювати умови для поступового збалансування податкового навантаження на суб'єктів підприємництва з використанням легальних способів податкової оптимізації, що дозволить підтримувати на достатньому рівні надходження податків та зборів до бюджету.

Зазначимо, що суб'єкти господарювання серед напрямів оптимізації та/або зменшення податкового тягаря застосовують інструменти податкового планування, які базуються на чинному податковому законодавстві, що виключає незаконне ухилення від сплати податків. Проведене належно податкове планування допоможе надати суб'єктам підприємницької діяльності додаткові фінансові ресурси як заощадженої від оподаткування частини прибутку, яку можна використати для подальших інвестицій.

Впровадження податкового планування на підприємствах насамперед полягає в розробці організаційно-правових схем, які спрямовані на планування їх господарської діяльності з мінімальною сплатою податків та зборів.

Необхідно зазначити, що під податковою схемою розуміють спосіб реалізації фінансово-господарської діяльності підприємства, який дозволить застосувати прийнятні з точки зору податкового законодавства умови зменшення податкових зобов'язань та відповідно отримати економію під час розрахунку податкових платежів, які підлягають сплаті до бюджетів країни. Податкова схема здебільшого містить: опис відносин, які виникають між її суб'єктами; характеристику господарської операції та/або операцій; податкові наслідки використання схеми та реалізації.

Охарактеризуємо податкові схеми з огляду на масштаб податкових наслідків для діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, що виникають під час податкової оптимізації. Розрізняють три види податкових схем щодо ризику їх застосування: глобальні, середні та малі.

Глобальні податкові схеми зазвичай реалізуються шляхом створення та/або реорганізації юридичної особи та пов'язані зі зміною кількості та видів податків, які сплачує юридична особа. Також такі схеми дозволяють значно знизити масштаби податкового навантаження на підприємство. Прикладом використання глобальної податкової схеми може бути реєстрація підприємства, яке оподатковується за спеціальним податковим режимом.

Середні податкові схеми використовують підприємства щодо важливих для нього господарських операцій, які пов'язані зі сплатою одного чи більше податків. Такі схеми забезпечують досить суттєвий для суб'єкта підприємницької діяльності ефект економії, пов'язаний із зменшенням податкових платежів.

Малі податкові схеми передбачають зниження податкового навантаження за рахунок одного податку, який не є найбільш значущим для підприємства. Такі схеми організаційно є найменш витратними, і одночасно досягнута податкова економія не впливає істотно на фінансовий стан підприємства.

Зазначимо, що найбільш вагомим показником ефективності податкової оптимізації для підприємства є рівень податкового навантаження. Для його вимірювання існує ряд різноманітних методик. Якщо узагальнити всі підходи, які використовуються у таких методиках, то сутність податкового навантаження полягає в тому, що частина доходу суб'єкта підприємницької діяльності повинна

бути перерахована до бюджетів усіх рівнів у вигляді податків та зборів. Підсумовуючи, можемо констатувати, що зменшення абсолютної суми податкових платежів та/або їх частки у загальних доходах підприємства буде характеризувати якість розроблених схем і методів податкової оптимізації.

Необхідно звернути увагу, що на етапі впровадження в діяльність підприємства системи податкового планування важливо обрати критерії, згідно з якими буде оцінюватись ефективність такого податкового планування.

Виділяють такі можливі підходи оптимізації податкових платежів:

- досягнення мінімального обсягу сплачених сум податків та зборів упродовж звітного (податкового) періоду (критерій застосовується найбільше);

- досягнення мінімального рівня відносного податкового навантаження (щодо прибутку, доходу, чи/або сукупних витрат підприємства);

- досягнення рівномірної сплати усіх податкових зобов'язань під час досягнення планового обсягу чистого прибутку;

- досягнення максимізації прибутку підприємства одночасно зі встановленням ліміту щодо максимального обсягу податкових платежів та/або обмеження максимального рівня їх зростання.

Необхідно також зазначити, що можливості зниження податкового навантаження внаслідок податкової оптимізації використовуються і на рівні держави. Досягається це за рахунок розгалуженості системи податкових пільг для суб'єктів підприємницької діяльності та залежно від ступеня диференційованості податкових ставок.

Механізм оптимізації системи оподаткування на рівні держави полягає у:

- зниженні податкового навантаження,
- збільшенні податкової віддачі,
- мінімізації витрат на адміністрування податків та зборів,
- підвищенні ефективності державного контролю.

Оптимізація оподаткування на рівні держави спрямована на підтримку національного господарства й окремих стратегічно важливих галузей економіки; на зростання інвестиційних ресурсів, які залишаються у розпорядженні підприємств; на скорочення частки податків у їх сукупних витратах; на поліпшення фінансового стану суб'єктів підприємництва та на зростання чистого і реінвестованого прибутку підприємств. Окреслені цілі оптимізації оподаткування на рівні держави повинні сприяти розширенню податкової бази підприємств, а це забезпечить зростання податкових надходжень до бюджету країни та загалом підвищенню конкурентоспроможності вітчизняної економіки. Зазначимо, що податкова оптимізація на рівні держави є одним із напрямів державної податкової політики, яка полягає не тільки у виконанні фіскальної функції податкової системи, а також передбачає і стимулювання розширеного відтворення в національній економіці.

Крім того, найбільш ефективними податковими інструментами щодо протидії ухиленню від сплати податків і зменшенню тіньового сектору економіки є зменшення рівня податкового навантаження та створення виваженої і виправданої системи податкових пільг. Водночас одним із завдань держави щодо забезпечення застосування платниками податків методів податкової оптимізації у рамках закону має бути надання якісних та зрозумілих і доступних консультативно-роз'яснювальних послуг і формування високого рівня податкової культури та, відповідно, податкової дисципліни. Одним із таких завдань є досягнення стратегічної цілі, визначеної у стратегічному плані Державної податкової служби України на 2022–2024 роки, яка полягає у «формуванні іміджу ДПС як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві»⁹⁸.

Отже, значення податкової оптимізації для підприємств полягає у пошуку шляхів зменшення податкового навантаження. Зазвичай з точки зору держави податкову оптимізацію сприймають

⁹⁸ Про затвердження місії та Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022–2024 роки : наказ ДПС України від 22.11.2021 № 965. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0965912-21#Text>

як негативне явище. Однак оптимізація оподаткування, яка використовує недоліки податкового законодавства, акцентує увагу саме на таких прогалинах, які раніше, можливо, не були відомі, тим самим сприяє вдосконаленню чинного податкового законодавства.

7.3. Оптимізація у податковому плануванні

Оптимізація оподаткування насамперед полягає у мінімізації податкових виплат (як у довгостроковому, так і в короткостроковому періоді за будь-яким обсягом діяльності суб'єктів підприємств) та недопущення штрафних санкцій з боку податкових органів. Така оптимізація досягається правильністю нарахування та відповідно своєчасністю сплати податків, що нерозривно пов'язано із податковим плануванням. Отже, податкове планування, яке є важливою ланкою управління фінансами суб'єктів господарювання, – це ще й законний спосіб оптимізації оподаткування, який визнає за кожним платником податків право застосовувати всі можливості чинного податкового законодавства для максимального скорочення своїх податкових зобов'язань.

Ефективність застосування усіх можливих способів податкового планування в межах одного суб'єкта підприємницької діяльності може обмежуватись окремими факторами.

Насамперед йдеться про оцінювання податкових наслідків у більшості випадків уже після здійснення господарських операцій, а не на етапі податкового планування, що суттєво скорочує можливості застосування податкового планування у певних формах.

Іншим обмежувальним фактором є те, що процес податкового планування у вітчизняній практиці полягає переважно у зниженні тільки одного податку та/або здійсненні декількох оптимальних операцій.

Ще одним фактором, який обмежує ефективність податкового планування, є те, що у поєднанні з іншими функціями управління податкове планування можливе за умови позитивної макроекономічної ситуації.

Проте, незважаючи на вказані вище обмеження, суб'єкти підприємницької широко використовують різні способи оптимізації податкових платежів у межах чинного законодавства. Цьому також сприяє удосконалення законодавчої бази і приведення норм бухгалтерського обліку та звітності у відповідність до міжнародних стандартів; посилення контролю з боку держави за дотриманням платниками податкового законодавства при виконанні ними своїх податкових зобов'язань, застосовуються заходи впливу щодо підприємств – неплатників податків, виявлення ризикових категорій платників.

Необхідно зазначити, що до законних методів податкової оптимізації відносять: застосування податкових пільг (зменшення податкових ставок); зміну строків сплати податків (податкові канікули); створення пільгових підприємств та/або перехід на спрощену систему оподаткування; придбання товарів, робіт та послуг у фізичних осіб – суб'єктів підприємництва; використання офшорів, вибір форми діяльності, правильне формування облікової політики; формування статутного капіталу; правильне укладання договорів; схеми з давальницькою сировиною тощо.

Для визначення меж допустимості на законодавчому рівні податкової оптимізації важливо визначити пріоритетність господарської мети підприємства. Якщо суб'єкт господарювання здійснює підприємницьку діяльність, яка спрямована насамперед на отримання доходу, а не на мінімізацію податкового навантаження, такий платник податків діє відповідно до закону. Якщо всі дії суб'єкта підприємництва спрямовані на зниження податкового навантаження, в такому разі досягнення цієї мети не виправдане з погляду ведення бізнесу, а також суперечить договірним відносинам та діловим звичаям, і такі дії платника податків можуть бути кваліфіковані як ухилення від сплати податків.

Необхідно також зазначити, що податкове планування дозволяє конкретизувати методи та засоби впровадження податкової політики у розрізі окремих податків, розраховувати суми податків та зборів на майбутній період та відповідно зменшувати податкове навантаження підприємства. Загальновідомо, що всі податки зменшують суму фінансового результату до оподаткування. Так, непрямі податки, які сплачуються з виручки (ПДВ, акцизний податок,

мити), зменшують дохід; а податки та збори, які належать до витрат підприємства, зі свого боку збільшують витрати. Податкове планування передбачає моделювання баз оподаткування у розрізі кожного окремого податку та/або збору, які сплачує підприємство.

Під час податкового планування підвищується ефективність діяльності підприємств за рахунок того, що планування податкових платежів та оцінка динаміки ставок податків підвищить економічну безпеку і сприятиме збільшенню обсягів підприємницької діяльності й інвестиційної активності. Застосування податкових пільг дає змогу підприємству збільшити свої доходи та/або прибуток, знизити витрати та ціни на товари та послуги, що за певних сприятливих обставин може збільшити реалізацію продукції. Також важливо зазначити, що вивільнення певної частини чистого прибутку підприємств за рахунок зниження й оптимізації ставок податків стимулюватиме інвестиційну діяльність.

Податковим плануванням на рівні суб'єкта підприємницької діяльності є це управління його фінансово-господарською діяльністю в рамках визначеної ним єдиної стратегії економічного розвитку, яка полягає у системному використанні оптимальних законних податкових способів і методів для досягнення бажаного майбутнього фінансового стану підприємства в умовах обмеженості власних ресурсів та, відповідно, можливості їхнього альтернативного використання.

Отже, можемо підсумувати, що податкова оптимізація це, по суті, кінцева мета податкового планування.

7.4. Схеми податкової оптимізації та ризики їх застосування

Усі методи оптимізації складаються в оптимізаційні схеми. Жоден із методів оптимізації сам по собі не принесе успіху під час здійснення податкового планування. Лише грамотно продумана та складена схема з урахуванням усіх аспектів діяльності підприємства в рамках закону дозволяє досягти поставленої мети. І навпаки, неякісна та не належним чином продумана схема податкової оптимізації може завдати підприємству відчутної шкоди.

Будь-яка схема податкової оптимізації повинна перед впровадженням перевірятися на відповідність кільком критеріям, до яких відносять: ефективність (оптимальність використання у схемі всіх можливостей оптимізації податків); відповідність вимогам податкового законодавства; облік усіх можливих правових наслідків використання схеми оптимізації; продуманість усіх механізмів реагування на зміну чинного податкового законодавства та/або на дії органів податкової служби; автономність (схема розглядається щодо складності в управлінні та підконтрольності у застосуванні і ризиків її реалізації); нешкідливість (враховуються можливі негативні наслідки від використання схеми всередині самого підприємства); надійність (стійкість схеми до зміни внутрішніх і зовнішніх факторів, зокрема щодо дій партнерів по бізнесу).

Під час складання оптимізаційних схем насамперед беруться до уваги податкові пільги, які надані законодавством. Це належить і до окремих галузей та видів діяльності, а також і до способів організації бізнесу чи категорій громадян. До таких пільг належать: застосування спрощеної системи оподаткування, сплата за пільговою ставкою ПДВ, податкові послаблення для аграрного бізнесу тощо.

Наведемо приклади найбільш поширених схем податкової оптимізації.

1. Перенесення частини прибутку на суб'єктів, які можуть застосовувати меншу ставку оподаткування. Такий підхід об'єднує широку групу способів, в основі яких існує одна ідея: прибуток підприємства виводиться на особу, яка має податкові пільги у вигляді витрат. Так, наприклад, на фізичних осіб-підприємців, які перебувають на спрощеній системі оподаткування та сплачують єдиний податок. Такий метод дозволяє зменшити підприємству, яке перебуває на загальній системі оподаткування, базу оподаткування податком на прибуток і сплачувати лише 5 %, якщо використовувати ставку для третьої групи платників єдиного податку. Крім того, у підприємства з'являється можливість отримати готівку.

Ризики застосування такої схеми досить високі. Контролюючі органи відслідковують такі схеми і можуть розглядати зазначені витрати підприємства такими, які не відповідають заявленій

меті та не можуть належати до витрат. Крім того, кінцевим продуктом такої оптимізаційної схеми є готівкові кошти, використання яких здебільшого ведеться без офіційного обліку й іноді використовуються на цілі, які можуть кваліфікуватися саме як ухилення від сплати податків.

2. Формування прибутку в компаніях, які зареєстровані в низько податкових юрисдикціях, тобто з більш вигідною системою оподаткування, ніж вітчизняна. Податкова схема реалізується при здійсненні міжнародних операцій за умови побудови суб'єктом підприємницької діяльності ланцюга з контрольованих операцій.

У такій схемі прибуток формується у низькоподатковій юрисдикції за рахунок встановлення потрібного співвідношення цін у ланцюгу купівель-продажів. Цей метод упродовж багатьох років досить широко використовувався суб'єктами підприємництва. Такий спосіб податкової оптимізації відомий як офшорна діяльність, яка здійснюється незалежно від того, чи це були дійсно «офшори»⁹⁹, чи лише юрисдикції з меншими ставками податків.

Ризики цієї схеми були завжди, оскільки держава такі схеми також може кваліфікувати, як ухилення від сплати податків. 2020 року було доповнено Податковий кодекс України регламентуванням поняття «контрольованих іноземних компаній». А з 01.01.2022 набули чинності правила оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній (далі – КІК), викладені в ст. 392 ПКУ. Схема такої податкової оптимізації щодо зменшення податкового навантаження у спосіб використання іноземних компаній стала або значною, або досить ризиковою.

Наведені вище приклади податкової оптимізації вказують на те, що вони містять у собі елементи незаконності, які вже від самого початку створюють відчуття наявності порушення. А отже, незважаючи на те, що оптимізація – це використання законних прав платниками податків щодо зменшення своїх податкових зобов'язань (наприклад, обрання найбільш вдалих договірних умов, правомірне застосування пільг тощо), а ухилення – це суто неправомірна поведінка, яка

⁹⁹ Словник фінансово-правових термінів / за заг. ред. д-ра юрид. наук, проф. Л. К. Воронової. 2-е вид., переробл. і доповн. К. : Алерта, 2011. 558 с. URL : <http://ndi-fp.asta.edu.ua/files/doc/slovnyk-finpravo.pdf>

передбачає притягнення до відповідальності, на практиці розмежування цих понять є набагато складнішим, адже застосування оптимізаційних схем передбачає певні податкові ризики для суб'єктів підприємницької діяльності.

Усі схеми оптимізації оподаткування ретельно перевіряють податкові органи та в багатьох випадках вони розглядаються у судовому порядку.

Виокремлюють такі «оптимізаційні підходи в оподаткуванні:

- удавані правочини;
- безтоварні операції та фіктивні правочини;
- ділова мета та розумна економічна обґрунтованість;
- принцип «розумної обережності» та «розумної обачності»¹⁰⁰.

Більшість термінів із зазначеного вище списку в законодавстві не визначено (крім, удаваних та фіктивних правочинів). Саме тому для визначення їх законності основну роль відіграватиме судова практика.

Удавані правочини. Насамперед необхідно з'ясувати, що розуміють під удаваними правочинами. Відповідно до ч. 1 ст. 235 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) «удаваним вважається правочин, вчинений сторонами для приховання іншого правочину, який вони насправді вчинили. Наслідки таких дій: відносини сторін регулюються правилами щодо правочину, який сторони вчинили насправді (ч. 2 ст. 235 ЦКУ)»¹⁰¹.

Необхідно звернути увагу на те, що стосовно удаваних правочинів наслідки недійсності (згідно зі ст. 216 ЦКУ) можуть застосовуватися лише тільки коли саме «реальний» правочин є нікчемним та/або суд визнає такий правочин недійсним (як такий, що оспорюється) (згідно з п. 25 постанови Пленуму ВСУ від 06.11.2009 № 9).

Якщо працівники податкової служби під час проведення перевірки з'ясовують, що, відповідно до удаваного правочину, сторони умисно оформляють один правочин, однак між ними насправді встановлюються інші правовідносини, тоді податкові органи

¹⁰⁰ Амброзяк Н. Операція «Податкова оптимізація»: юридичні грані. *Податки та бухгалтерський облік*. 2018. № 28. Квітень.

¹⁰¹ Атаманенко І. Б. Податкове планування в системі управління фінансами підприємства. *Наукові записки. Серія «Економіка»*. URL : <https://eprints.oa.edu.ua/6483/1/25.pdf>

мають право (згідно з пп. 20.1.30 ПКУ) звертатися до суду та вимагати визнання оспорюваних правочинів недійсними, та застосування визначених законодавством заходів до таких суб'єктів підприємництва та з приводу стягнення на користь держави коштів, які отримані в результаті застосування таких договорів.

Безтоварні операції і фіктивні правочини. Безтоварність операції для працівників податкової служби є тим аргументом, який найчастіше вони наводять як уникнення від оподаткування. Так, для аналізу господарської діяльності оцінюється: наявність необхідного персоналу, транспорту, ресурсів, приміщень, види діяльності такого суб'єкта господарювання. Також береться до уваги строк існування юридичної особи, оборот, характеристики контрагентів та інші відомості.

З'ясуємо, що означає безтоварна операція з точки зору цивільно-правових норм. У цивільному законодавстві найближчим поняттям до безтоварних операцій відносять «фіктивні правочини». Так, «фіктивним є правочин, який здійснюється без наміру створення правових наслідків, які у зв'язку з його вчиненням повинні виникати (ч. 1 ст. 234 ЦКУ)»¹⁰². Для прикладу, сторони уклали договір щодо ремонту приміщення та навіть підписали акт приймання-передачі виконаних робіт. Проте насправді ніхто ремонтні роботи не здійснював і проводити їх не буде. Наслідки недійсності фіктивного правочину встановлюються законами (ч. 3 ст. 234 ЦКУ). Звертаємо увагу на те, що, згідно з ч. 2 ст. 234 ЦКУ, фіктивний правочин визнається недійсним саме судом.

Відповідно до чинного законодавства працівники податкової служби не мають права виписувати податкові повідомлення-рішення на підставі того, що за їх спостереженням операції за договором є безтоварні. Проте суб'єктам підприємництва доводиться зважати на рішення суду «про недійсність та визнання такого правочину фіктивним», а отже, це у будь-якому випадку ризикова операція і вона перебуває у полі зору контролюючих органів.

¹⁰² Атаманенко І. Б. Податкове планування в системі управління фінансами підприємства. *Наукові записки. Серія «Економіка»*. URL : <https://eprints.oa.edu.ua/6483/1/25.pdf>

Ділова мета й розумна економічна обґрунтованість. Будь-яка оптимізаційна схема, яку застосовує суб'єкт підприємницької діяльності, повинна бути логічною та не тільки вписуватися у законодавчі межі. Основною метою оптимізації є не стільки зменшення податкових платежів, скільки отримання економічного ефекту від проведених господарських операцій.

Саме тому суб'єкт підприємництва повинен оцінювати кожну свою схему з максимальною упередженістю. Наприклад, якщо підприємець прийняв рішення проводити продаж через комісіонера, а не безпосередньо покупцеві, він повинен належно обґрунтувати «існування» такого учасника під час здійснення операцій за договором. Також важливо оцінити, чи виправдана та сума винагороди, яку буде призначено комісіонеру. Потрібно встановлювати реалістичні суми гонорарів, адже вони можуть викликати підозру і, можливо, доведеться в суді пояснювати ще й рентабельність такого правочину.

Варто пам'ятати, що будь-який договір оцінюється за його сутністю, а не за найменуванням. Тому якщо суб'єкт підприємництва назвав комісію просто «посередницьким договором», він підпадає під податковий ризик і в цьому випадку така операція може бути визнана «нереальною».

Принцип «розумної обережності» і «розумної обачності». Йдеться про те, що суб'єкту підприємництва законодавець для перевірки свого контрагента не надає повноважень. А тому за його податкові «промахи» відповідати не повинен. У нашому вітчизняному законодавстві не передбачено вимоги особливої обачності щодо запобігання таких зловживань.

Проте суди достатньо прискіпливо вивчали сутність кожної «сумнівної» операції. Так, у постанові ВСУ від 16.01.2018 справа № 2а-7075/12/2670 ухвалено рішення, що статус нелегального, фіктивного підприємства контрагента несумісний із легальною підприємницькою діяльністю. Отже, господарські операції таких підприємств не можуть бути легалізовані, якщо навіть є формальне підтвердження документами бухгалтерського обліку.

Підприємство може перевірити достовірність інформації із відкритих реєстрів, до яких належить «Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань». Крім того, ВСУ також ухвалював і протилежні рішення та визначив, що поняття «добросовісний платник» не передбачає виникнення у платника податків додаткових обов’язків щодо контролю за дотриманням правил оподаткування та податкового законодавства його постачальниками. Так, ВСУ дійшов висновку, що порушення зі сторони контрагента-постачальника, за відсутності доказів протиправної змови учасників операції з метою отримання позивачем (чи покупцем) необґрунтованої податкової вигоди, – це не є безумовним доказом порушення податкового законодавства покупцем. До того ж не є підставою для позбавлення покупця за фактично здійсненою операцією сформованих податкових вигод.

Податкові органи зі свого боку будуть намагатися все ж таки доводити «змову», посилаючись на результатами перевірок ненадійного контрагента.

Цивільно-правові «підводні камені». Суб’єктам підприємництва потрібно також пам’ятати, що, крім прискіпливого ставлення з боку податкових органів щодо схем оптимізації податків та перевірок судами, ще є цивільно-правові ризики оптимізаційних схем.

Наприклад, якщо підприємець вирішив виводити грошові кошти через пов’язаних фізичних осіб на єдиному податку, потрібно врахувати, що грошові кошти, які були перераховані останньому, стають його власністю. І якщо така фізична особа – підприємець виявиться недобросовісною, то такі кошти повернути може бути проблематично.

Якщо суб’єкт підприємництва використовує схему з комісіонером (завуальованим покупцем), то потрібно зважати на те, що, згідно з договором комісії, товар у власність комісіонера не переходить. Тому необхідно буде думати, як потім передати у власність товар покупцеві в законний спосіб.

Також підприємство може вирішити поділити вартість товару за допомогою маніпулювання ціною та штрафними санкціями (або ціну за додаткову послугу). У випадку раптового повернення товару (без прострочення його оплати) воно отримає назад лише ціну, яка зазначена в договорі.

Якщо оптимізаційна схема буде пов'язана з укладенням нових договорів, то необхідно пам'ятати, що змусити контрагента укласти новий договір може бути неможливо.

Кримінальна відповідальність. Усім суб'єктам підприємництва, які використовують схеми оптимізації, варто пам'ятати про те, що ризики їх використання можуть зумовлювати не тільки адміністративну, а й кримінальну відповідальність. Так, у випадку рішення адмінсуду не на користь платника податків щодо оскарження податкового повідомлення рішення «може стати підставою для притягнення до кримінальної відповідальності за ст. 212 ККУ»¹⁰³.

У постанові ВСУ наводиться перелік фактів, які можуть свідчити про ухилення.

По-перше, це:

— неподання документів, які пов'язані з обчисленням і сплатою до бюджету або державних цільових фондів податків та інших обов'язкових платежів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів, балансів тощо);

— приховування об'єктів оподаткування;

— заниження об'єктів оподаткування;

— заниження сум податків та зборів;

— приховання факту втрати підстав для отримання податкових пільг.

По-друге, відповідальність настає саме за умисне ухилення, а саме:

— відсутність податкового обліку та/або ведення його з порушенням установленого порядку;

— під час виявлення викривлень в обліковій або звітній документації;

— у разі виявлення неоприбуткування грошових коштів, які отримані за виконання робіт або надання послуг;

— у процесі виявлення ведення подвійного (офіційного і неофіційного) обліку;

— під час завищення фактичних витрат, які включаються до собівартості продукції, що реалізовується, тощо.

¹⁰³ Кримінальний кодекс України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#n1457>

По-третє, відповідальність за ст. 212 ККУ настає, якщо ухилення призвело до ненадходження до бюджету чи державних цільових фондів певної суми податків.

По-четверте, в «ч. 4 ст. 212 ККУ суб'єкт підприємництва може бути звільнений від відповідальності, якщо він сплатив податки та збори, а також фінансові санкції і пеню до притягнення до кримінальної відповідальності»¹⁰⁴.

Також є ще норми Податкового кодексу України, які передбачають досягнення «податкового компромісу між платником податків та представниками податкової служби і в цьому випадку його дії не вважаються умисним ухиленням (п. 92 розділу XX ПКУ)»¹⁰⁵.

Отже, перш ніж застосувати податкову схему, суб'єкт підприємницької діяльності повинен врахувати всі ризики її застосування та пам'ятати, що:

- реальність фінансово-господарської операції повинна бути підтверджена рухом активів платника податків;
- до удаваного правочину повинні застосовуватися ті норми, які регулюють правочин «під прикриттям»;
- формальна відповідність правочину законодавству не означає його «реальності»;
- необхідно перевірити перед укладенням договору контрагента всіма доступними способами.

Отже, у разі використання схем податкової оптимізації суб'єкт підприємницької діяльності повинен пам'ятати, що йому потрібно буде економічно обґрунтовувати правочин і спростовувати аргументи працівників податкових органів, які схиляються до думки, що всі оптимізаційні схеми мають ознаки ухилення від оподаткування, оскільки призводять до зменшення надходжень до бюджетів та державних цільових фондів.

¹⁰⁴ Кримінальний кодекс України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#n1457>

¹⁰⁵ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

Висновки

Порівняльний аналіз таких понять, як податкова оптимізація, ухилення від оподаткування та обхід податків показав, що між ними існує тонка межа.

Поняття «податкова оптимізація» та «обхід / уникнення податків» відносять до законних способів зменшення податкових зобов'язань. Однак поняття «уникнення від оподаткування» (обхід податків) також пов'язують ще із маніпулюванням законом для власної вигоди. Поняття «ухилення від сплати податків» є незаконним та неприпустимим способом і карається згідно з чинним законодавством.

Податкова оптимізація з токи зору підприємств та держави сприймається по-різному. Для підприємств оптимізація податків є позитивним явищем, оскільки забезпечує зменшення податкових платежів і збільшення вільних фінансових ресурсів, які підприємство може використати для розвитку та розширення своєї діяльності.

На рівні держави податкова оптимізація сприймається як негативне явище, адже відбувається скорочення обсягів податкових надходжень, які мали б надійти до бюджетів та цільових фондів.

Управління фінансово-господарською діяльністю підприємств відбувається у рамках визначеної ним єдиної стратегії економічного розвитку, що передбачає податкове планування та системне використання оптимальних законних способів і методів оптимізації податкових зобов'язань для досягнення ним бажаного рівня фінансового стану. Податкова оптимізація – це, по суті, кінцева мета податкового планування.

У взаємовідносинах між платником податків і державою постає питання допустимості законом податкової оптимізації. Суб'єкти підприємницької діяльності можуть здійснювати свої права щодо оптимізації податків та зборів допоки їх поведінка не завдаватиме шкоди державі.

Податкове планування передбачає розробку організаційно-правових схем, які спрямовані на здійснення господарської діяльності з мінімальною сплатою податків та зборів.

Під податковою схемою розуміють такий спосіб реалізації фінансово-господарської діяльності, який дозволяє застосувати дозволені законом умови зменшення податкових зобов'язань. Розрізняють три види податкових схем: глобальні, середні та малі.

Глобальні податкові схеми – це створення та/або реорганізація юридичної особи з метою зменшення кількості та/або видів податків. Середні податкові схеми – це використання підприємствами господарських операцій, пов'язаних зі сплатою одного чи більше податків з метою зменшення податкових платежів. Малі податкові схеми – це зниження податкового навантаження за рахунок одного податку чи збору, який не є найбільш важливим для підприємства.

Найбільш поширеними видами оптимізаційних схем є удавані правочини, безтоварні операції та фіктивні правочини, ділова мета та розумна економічна обґрунтованість, принцип «розумної обережності» та «розумної обачності».

Під час застосування оптимізаційних схем виникають ризики для суб'єктів підприємницької діяльності, адже всі схеми ретельно перевіряються податковими органами та розглядаються у судах.

Крім негативних моментів податкової оптимізації, існує і позитивний ефект, який полягає у тому, що оптимізація оподаткування передбачає використання недоліків податкового законодавства та акцентує увагу на тих прогалинах, які потрібно врегулювати. Адже найбільш ефективним способом боротьби держави з ухиленням від сплати податків є вдосконалення законодавства про податки і збори.

Контрольні питання

1. Охарактеризуйте сутність та зміст понять «податкова оптимізація», «обхід податків» та «ухилення від оподаткування».
2. Поясніть, яке значення має податкова оптимізація для суб'єктів підприємницької діяльності.
3. Поясніть, яке значення має податкова оптимізація для держави.
4. Охарактеризуйте сутність та мету податкового планування в діяльності суб'єктів підприємств.

5. Яку роль відіграє оптимізація оподаткування у податковому плануванні суб'єктів підприємницької діяльності?

6. Що розуміють під схемою оптимізації податків та які існують їх види?

7. Наведіть найбільш поширені схеми податкової оптимізації, які використовують суб'єкти підприємницької діяльності.

8. Охарактеризуйте ризики застосування схем податкової оптимізації.

Тестові завдання

1. Податкова оптимізація (англ. **Tax optimisation**) – це:

а) організаційні заходи суб'єкта підприємництва, що здійснюються з урахуванням норм чинного податкового законодавства, які пов'язані з вибором часу, місця, виду діяльності, організацією договірних відносин та для збільшення грошових потоків підприємства за рахунок зниження податкових платежів;

б) процес аналізу фінансової ситуації суб'єкта господарювання у найбільш ефективний для нього спосіб;

в) незаконний спосіб мінімізації податкових зобов'язань суб'єктів господарювання за допомогою шахрайських методів;

г) використання законних методів у рамках чинного податкового законодавства для мінімізації податкових зобов'язань.

2. Податкове планування (англ. **Tax Planning**) – це:

а) організаційні заходи суб'єкта підприємництва, що здійснюються з урахуванням норм чинного податкового законодавства, які пов'язані з вибором часу, місця, виду діяльності, організацією договірних відносин та для збільшення грошових потоків підприємства за рахунок зниження податкових платежів;

б) процес аналізу фінансової ситуації суб'єкта господарювання у найбільш ефективний для нього спосіб;

в) незаконний спосіб мінімізації податкових зобов'язань суб'єктів господарювання за допомогою шахрайських методів;

г) використання законних методів у рамках чинного податкового законодавства для мінімізації податкових зобов'язань.

3. Ухилення від сплати податків (англ. Tax Evasion) – це:

а) організаційні заходи суб'єкта підприємництва, що здійснюються з урахуванням норм чинного податкового законодавства, які пов'язані з вибором часу, місця, виду діяльності, організацією договірних відносин та для збільшення грошових потоків підприємства за рахунок зниження податкових платежів;

б) процес аналізу фінансової ситуації суб'єкта господарювання у найбільш ефективний для нього спосіб;

в) незаконний спосіб мінімізації податкових зобов'язань суб'єктів господарювання за допомогою шахрайських методів;

г) використання законних методів у рамках чинного податкового законодавства для мінімізації податкових зобов'язань.

4. Обхід податків / уникнення від сплати податків (англ. Tax Avoidance) – це:

а) організаційні заходи суб'єкта підприємництва, що здійснюються з урахуванням норм чинного податкового законодавства, які пов'язані з вибором часу, місця, виду діяльності, організацією договірних відносин та для збільшення грошових потоків підприємства за рахунок зниження податкових платежів;

б) процес аналізу фінансової ситуації суб'єкта господарювання у найбільш ефективний для нього спосіб;

в) незаконний спосіб мінімізації податкових зобов'язань суб'єктів господарювання за допомогою шахрайських методів;

г) використання законних методів у рамках чинного податкового законодавства для мінімізації податкових зобов'язань.

5. Глобальні податкові схеми – це схеми оптимізації податків, які передбачають:

а) створення та/або реорганізацію юридичної особи з метою зменшення кількості та/або видів податків;

б) використання підприємствами господарських операцій, пов'язаних зі сплатою одного чи більше податків з метою зменшення податкових платежів;

в) зниження податкового навантаження за рахунок одного податку чи збору, який не є найбільш важливим для підприємства;

г) економію на сплаті податків шляхом оформлення працевлаштованих робітників як суб'єктів підприємницької діяльності на спрощеній системі оподаткування.

6. Середні податкові схеми – це схеми оптимізації податків, які передбачають :

а) створення та/або реорганізацію юридичної особи з метою зменшення кількості та/або видів податків;

б) використання підприємствами господарських операцій, пов'язаних зі сплатою одного чи більше податків з метою зменшення податкових платежів;

в) зниження податкового навантаження за рахунок одного податку чи збору, який не є найбільш важливим для підприємства;

г) економію на сплаті податків за працевлаштованих робітників шляхом оформлення таких робітників як суб'єктів підприємницької діяльності на спрощеній системі оподаткування.

7. Малі податкові схеми – це схеми оптимізації податків, які передбачають:

а) створення та/або реорганізацію юридичної особи з метою зменшення кількості та/або видів податків;

б) використання підприємствами господарських операцій, пов'язаних зі сплатою одного чи більше податків з метою зменшення податкових платежів;

в) зниження податкового навантаження за рахунок одного податку чи збору, який не є найбільш важливим для підприємства;

г) економію на сплаті податків за працевлаштованих робітників шляхом оформлення їх як суб'єктів підприємницької діяльності на спрощеній системі оподаткування.

8. Удавані правочини – це схема оптимізації податків, яка передбачає:

а) правочин, який здійснено без наміру створення правових наслідків, що у зв'язку з його вчиненням повинні виникати;

б) оформлення сторонами одного правочину, водночас між ними насправді встановлюються інші правовідносини;

в) неподання документів, які пов'язані з обчисленням і сплатою до бюджету або державних цільових фондів податків та інших платежів (бухгалтерських звітів, податкових декларацій, розрахунків, балансів тощо);

г) підприємець вирішив проводити продаж не безпосередньо покупцеві, а через комісіонера (завуальованого покупця).

9. Фіктивні правочини – це схема оптимізації податків, яка передбачає:

а) правочин, який здійснено без наміру створення правових наслідків, що у зв'язку з його вчиненням повинні виникати;

б) оформлення сторонами одного правочину, водночас між ними насправді встановлюються інші правовідносини;

в) неподання документів, які пов'язані з обчисленням і сплатою до бюджету та/або державних цільових фондів податків й інших обов'язкових платежів (розрахунків, податкових декларацій, бухгалтерських звітів, балансів тощо);

г) підприємець вирішив проводити продаж через комісіонера (як завуальованого покупця), а не покупцеві безпосередньо.

10. Не є ризиковою операцією оптимізація податків суб'єктом підприємницької діяльності за рахунок:

а) застосування податкових пільг;

б) перехід на спрощену систему оподаткування із загальної системи оподаткування;

в) виведення частини прибутку на суб'єктів, які можуть застосовувати меншу ставку оподаткування;

г) формування прибутку в компаніях, які зареєстровані в низькоподаткових юрисдикціях.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Хомутенко В. П., Луценко І. С., Хомутенко А. В. Адміністрування податків, зборів, платежів : навч. посіб. / за заг. ред. В. П. Хомутенко. Одеса : Атлант, 2015. 314, [254] с.
2. Амброзяк Н. Операція «Податкова оптимізація»: юридичні грані. *Податки та бухгалтерський облік*. 2018. № 28. Квітень.
3. Антіпов О. М., Новоточинова О. О. Податкове планування як засіб оптимізації ПДВ і податку на прибуток. URL : http://filelibsnu.at.ua/naukovi/Naukovi_visti/PDF_10_2013/3.pdf
4. Аранчій В. І., Мисник Т. Г. Податкове навантаження та методологічні основи його виміру. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії: серія економічні науки*. 2013. Вип. 2 (7), т. 2. С. 21–27.
5. Атаманенко І. Б. Податкове планування в системі управління фінансами підприємства. *Наукові записки. Серія «Економіка»*. URL : <https://eprints.oa.edu.ua/6483/1/25.pdf>
6. Атаманенко І. Б. Ефективність методів податкового планування. URL : http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/natural/Vnulp/Logistyka/2010_669/48.pdf
7. Безверхий К. В. Модель формування бюджету податків і зборів підприємства. *Управлінський облік на підприємствах АПК: стан, перспективи та пріоритети розвитку*. 2016. № 10. С. 6–10.
8. Білоіван О. Податкове планування підприємницької діяльності. *Економіка та підприємство*. 2006. № 5. С. 338–342.
9. Буцька О. Ю. Методика оцінки податкового навантаження: порівняльний аналіз. *Агросвіт*. 2013. № 24. С. 25–27.
10. Гавриленко Н. В. Вплив податкового навантаження підприємницької сфери на національну економіку. *Науковий вісник*. 2007. № 3(40). С. 12–17.
11. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
12. Греца Я. В. Зміст, правові засади та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика : монографія. Ужгород, 2020. 420 с.

13. Грицюк Н. О. Принципи і фактори, що впливають на формування податкової політики на підприємствах хімічної промисловості України. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. № 7. URL : http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_07/98.pdf

14. Іванов Ю. Б., Тищенко О. М., Антоненко С. В. Проблеми розвитку корпоративного податкового менеджменту : монографія. Х. : Вид. ХНЕУ, 2010. 496 с.

15. Податковий менеджмент : навчальний посібник / Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізима А. Я., Карпова В. В. К. : Знання, 2008. 525 с. URL : <http://www.info-library.com.ua/books-text-9837.html>

16. Карпова В. В. Формування системи податкового планування на підприємстві : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.01. Харків, 2005. 20 с.

17. Короткова О. Особливості формування податкової політики підприємства в сучасних економічних умовах. *Ефективна економіка*. 2013. № 1. URL : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1743>

18. Косицький К. В. Підхід до формування моделі управління податковим бюджетом у промисловому холдингу. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Rbetu_2013_1_22

19. Кримінальний кодекс України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#n1457>

20. Левченко Н. М., Книш Я. В. Бюджетування податків на підприємстві. URL : http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Ekpr/2010_35/Zm/22PDF.pdf

21. Магопець О. А. Організація податкового планування в системі корпоративного податкового менеджменту. URL : <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/2477/1/33.pdf>

22. Матвійчук Л., Олійник Л. Податкове навантаження вітчизняних підприємств в умовах воєнного стану: методичний аспект. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2022. № 3. С. 192–198.

23. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : затв. наказом Мінфіну України від 27 червня 2013 р. № 635. URL : https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?find=1&text=%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA#w1_17

24. Михасьова Н. В. Визначення впливу бюджетування податків на фінансово-економічні результати діяльності коксохімічних підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.04. Харків, 2009. 19 с.

25. Мулик Т. О. Проблеми оптимізації податкових платежів і формування податкової політики на підприємствах. *Збірник наукових праць ВДАУ*. URL : <http://repository.vsau.org/getfile.php/1760.pdf>

26. Про затвердження місії та Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022–2024 роки : наказ ДПС України від 22.11.2021 № 965. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0965912-21#Text>

27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Мінфіну України від 7 лютого 2013 р. № 73. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

28. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність»: затв. наказом Мінфіну України від 25 лютого 2000 р. № 39. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>

29. Новік О. І. Тлумачення поняття «податкове навантаження» у вітчизняній та зарубіжній літературі. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 6. С. 756–762. URL : <http://global-national.in.ua/issue-6-2015/14-vipusk-6-lipen2015-r/1127-novik-o-i-tlumachennya-ponyattya-podatkove-navantazhennya-u-vitchiznyanij-ta-zarubizhnij-literaturi>

30. Новіков М. А. Порівняльний аналіз методик визначення податкового навантаження та шляхи їх удосконалення. *Сталий розвиток економіки*. 2011. № 2. С. 284.

31. Новосельська І. Методи оцінювання рівня податкового навантаження на підприємства. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2013. № 10. URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/metodi-otsinyuvannya-rivnya-podatkovogo-navantazhennya-na-pidpriemstva>

32. Облік і звітність підприємств у системі оподаткування : навч. посіб. / М. І. Бондар, Л. Г. Ловінська, Н. М. Лисенко та ін. ; за заг. ред. М. І. Бондаря, Н. М. Лисенко. 2-ге вид., перероб. і допов. К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2014. 585 с. URL : https://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=451&num=9

33. Облікова політика : навч. посіб. / Г. М. Давидов, В. М. Савченко, О. В. Пальчук та ін. ; за заг. ред. Г. М. Давидова. 2-ге вид., перероб. і допов. Кропивницький : ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. 362 с.

34. Орищин Т. М. Оптимізація податкового навантаження підприємства: теоретичний та методичний аспекти. *Економіка та держава*. 2019. № 4. С. 58–62.

35. Паєнтко Т. В., Проскура К. П. Сутність і принципи бюджетування податків. *Бізнес інформ*. 2016. № 11. С. 300–304.

36. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навчальний посібник / за ред. д-ра екон. наук, проф. Ю. Б. Іванова, д-ра екон. наук, проф. І. А. Майбурова. Х. : ВД «ІНЖЕК», 2010. 492 с.

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

38. Податковий менеджмент : підручн. / Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізима А. Я., Карпова В. В. К. : Знання, 2008. 525 с.

39. Положення про Державну податкову службу України, затв. постановою Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text>

40. Положення про Міністерство фінансів України, затв. постановою Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 р. № 375. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF#Text>

41. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

42. Про господарські товариства : Закон України від 19 вересня 1991 р. № 1576-XII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-12#Text>

43. Рибіна Л. О. Оптимізація оподаткування підприємства як складник бюджетування підприємства. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. Випуск 4 (09). С. 215–218. URL : <https://chmnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/07/Ribina-L.O..pdf>

44. Руденко Є. М. Формування податкової політики підприємства в процесі здійснення фінансової санації URL : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2012_3/305.pdf

45. Самусевич Я. В., Височина А. В. Податкове планування та основи податкової оптимізації : навчальний посібник. Суми : Сумський державний університет, 2021. 344 с.

46. Словник фінансово-правових термінів / за заг. ред. д-ра юрид. наук, проф. Л. К. Воронової. 2-е вид., переробл. і доповн. К. : Алерта, 2011. 558 с. URL : <http://ndi-fp.asta.edu.ua/files/doc/slovnyk-finpravo.pdf>

47. Соколовська А. М. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки. *Економіка України*. 2006. № 7. С. 4–13.

48. Стеблюк Н. Ф., Філін А. О. Вплив податкового навантаження на діяльність підприємств. *Молодий вчений*. 2015. № 8 (1). С. 80–86. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2015_8\(1\)_19](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2015_8(1)_19)

49. Тищенко О. М., Єніна-Березовська А. О. Визначення податкового навантаження на підприємства коксохімічної промисловості. URL : http://fkd.khibs.edu.ua/pdf/2011_1/37.pdf

50. Цивільний кодекс України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>

51. Шкроміда Н. Я. Бюджетування податків і зборів як елемент системи корпоративного податкового менеджменту. *Вісник Прикарпатського університету. Економіка*. 2018. Випуск XIII. С. 231–217.

52. Адаменко Ю. Люта О. Актуальні аспекти формування системи управління прибутком підприємства. *Ефективні економіка*. 2018. № 11. URL : http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/11_2018/76.pdf

53. Коваленко А. В. Організаційно-економічний механізм формування податкової політики промислових підприємств : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04. З., 2019. 228 с.

54. Колесніченко А. Податкова політика й облікова політика суб'єкта господарювання: теоретико-аналітичний та регуляторний аспекти. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2019. № 34. URL : <https://ej.journal.kspu.edu/index.php/ej/article/view/476>

55. Фрадинський О. А. Поняття податкового навантаження та підходи до його визначення. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2010. № 1, т. 1. С. 79–82.

56. Балашова О. В. Податковий механізм управління підприємством. *Економіка : проблеми теорії і практики*. 2003. № 5. С. 918–925.

57. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : затв. наказом Мінфіну України від 27 квітня 2000 р. № 92. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>

Навчальне видання

Іванишина Ольга Степанівна, Герасименко Ольга Миколаївна,
Тучак Тетяна Володимирівна, Прокопенко Ірина Адольфівна

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА

Навчальний посібник

Відповідальний за випуск

А. В. Лавренюк

Відповідальний редактор

М. М. Грабарчук

Редактори:

Н. І. Грицюк;

О. В. Данильчик

Форматування та

комп'ютерна верстка

Д. П. Завальницька

Здано до друку 29.12.2023. Формат 60×84/14

Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman»

Ум. друк. арк. 9.12

Наклад 300 прим. Замовлення № 1083

Підготовлено до друку редакційно-видавничим відділом
Державного податкового університету
08205, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область,
Україна

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготовлювачів і
розповсюджувачів видавничої продукції*

Серія ДК № 7669 від 20.09.2022