Содержание:

Введение………………………………………………………………………………2

1. Непрямое налогообложение, его значение………………………………………4

2. НДС…………………………………………………………………………………9

3. Акцизный сбор……………………………………………………………………18

4. Государственная пошлина……………………………………………………….23

5. Пути усовершенствования налогообложения в Украине………………………29

Заключение…………………………………………………………………………..32

Список использованной литературы………………………………………………33

**Введение**

Налоги для тех, кто их платит, –

признак не рабства, а свободы.

*Адам Смит*

Налоги возникли с появлением государства как один из методов мобилизации денежных средств. На ранних этапах исторического развития они взимались с населения и имели либо натуральную форму, либо форму трудовых повинностей. Вместе с доходами в виде дани, контрибуции (т.е. неналоговыми доходами) государство покрывало налогами свои расходы. Но с увеличением территорий, ростом экономической и политической мощи государство начинает взимать налоги со своих подданных. С развитием товарно-денежных отношений налоги приобретают преимущественно денежную форму.

Таким образом, налоги как экономическая категория имеют исторический характер. Они менялись вместе с развитием государства. Современное государство, экономика которого основана, прежде всего, на рыночных отношениях, должно обеспечивать те интересы общества, решение которых слабо регулируется рынком или находится за пределами рыночных отношений. В состав таких интересов включается:

* необходимость удовлетворения общественных потребностей (управление, оборона, обеспечение правопорядка, безопасность, социальные расходы и т.п.);
* необходимость регулирования экономической деятельности субъектов хозяйствования, наносящих вред окружающей среде;
* долгосрочные капиталовложения и переложение повышенных рисков с экономических субъектов на государство (например, освоение космоса).

Решение этих задач и обеспечивается через налогообложение.

Наше косвенное налогообложение находится в стадии становления, так как ранее она, как таковая отсутствовала. Раньше система косвенного налогообложения была направлена на пополнение бюджета и перекачки средств из фонда потребления в фонд производственного накопления посредством введенного в 1930 г. налога с оборота. Он представлял собой комплексный налог, объединяющий и заменяющий собой целый ряд косвенных и прямых налогов, приняв форму надбавки с оптовой цены и взимаемой с населения при продаже товаров и услуг в сети розничной торговли. И это стало мощным и весьма эффективным инструментом, и мог существовать только в рамках этой системы.

С переходом нашей страны на путь рыночных отношений возникла потребность в новой системе косвенного налогообложения. И эта потребность реализовалась в принятии новых налогов, в настоящее время к ним относятся: налог на добавленную стоимость (НДС), акцизы и акцизные сборы, тарифно-таможенные сборы, импортно-экспортные пошлины и сборы. Наиболее существенную роль как в составе данных налогов и сборов, так ив составе доходных источников бюджетов всех уровней играет НДС. Обложение данным налогом охватывает как товарообмен на внутреннем рынке, так и оборот, складывающийся при осуществлении внешнеторговой деятельности Украины со странами ближнего и дальнего зарубежья.

Часто НДС называют “европейским” налогом, отдавая должное его роли в становлении и развитии европейского интеграционного процесса.

В Законе Украины «Про систему налогообложения» от 25.06.91 указано: «Под налогом и сбором (обязательным платежом) в бюджеты и в государственные целевые фонды следует понимать обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или государственного целевого фонда, осуществляемый плательщиком в порядке и на условиях, которые определяются законами Украины про налогообложение» Во всех определениях налогов подчеркиваются следующие их особенности:

* тесная связь налогов с государственной властью, для которой они являются важнейшим источником доходов;
* принудительный характер платежей, осуществляемый на основе законодательства;
* участие в экономических процессах общества.

Необходимость налогов вытекает из функций и задач государства. Оно выполняет разнообразную деятельность (политическую, экономическую, социальную), требующую средств. В докапиталистическую эпоху значительная часть государственных потребностей покрывалась доменами – доходами от недвижимости, главным образом земли, находящейся в собственности главы государства – короля, императора, монарха, и регалиями – доходами от монопольного права государства на занятие определенной хозяйственной деятельностью.

По мере развития товарно-денежных отношений государственная собственность постепенно сокращается (продается, дарится) и доход от нее сводится к минимуму. Одновременно расширяются старые и появляются новые функции государства, а значит, возрастают расходы. Сокращение собственных доходов государства (регалий и доменов) приводит к тому, что налоги становятся главным видом доходов государства.

Кроме налогов у государства по существу нет иных методов мобилизации средств в казну. Оно может использовать для покрытия расходов государственные займы, но их необходимо возвращать и уплачивать проценты, что также требует дополнительных поступлений. При особых обстоятельствах власть прибегает к выпуску денег в обращение, однако это связано с тяжелыми экономическими последствиями для страны – инфляцией. В результате остается главный доход государства – налоги; других более приемлемых методов в условиях рынка оно не изобрело.

В настоящее время на долю налогов, являющихся важнейшим средством формирования финансовых ресурсов государства приходится от 0,8 до 0,9 всех поступлений казны в развитых странах. В сводном бюджете Украины доля налогов составляет в среднем 70%.

Предмет курсовой работы – объективно обусловленные финансовые отношения, складывающиеся у государства с юридическими и физическими лицами по поводу мобилизации денежных средств в распоряжение государства.

Объект курсовой работы – косвенные налоги Украины: налог на добавленную стоимость, акцизный сбор и таможенная пошлина.

1. Непрямое налогообложение, его значение

Доходы бюджета выражают экономические отношения, возникающие у государства с предприятиями, организациями и гражданами в процессе формирования бюджетного фонда страны. Формой проявления этих экономических отношений служат различные виды платежей предприятий, организаций и населения в государственный бюджет, а их материально-вещественным воплощением – денежные средства, мобилизуемые в бюджетный фонд. Бюджетные доходы, с одной стороны являются результатом распределения стоимости общественного продукта между различными участниками воспроизводственного процесса, а с другой – выступают объектом дальнейшего распределения сконцентрированной в руках государства стоимости, ибо последняя используется для формирования бюджетных фондов территориального отраслевого и целевого назначения.

Состав бюджетных доходов, формы мобилизации денежных средств в бюджет зависят от системы и методов хозяйствования, а также от решаемых обществом экономических задач. В нашей стране, где собственником преобладающей массы средств производства до недавнего времени выступало государство, доходы бюджета базировались в основном на денежных накоплениях государственных предприятий. Система взимания платежей в период 1930 – 1990 гг. отличалась тем, что носила ярко выраженный фискальный характер, была жестко централизованной, строилась на использовании индивидуальных ставок. Эти черты отражали административно командный подход мобилизации финансовых ресурсов в распоряжение государства, свидетельствовали о стремлении центра сосредоточить в своих руках максимально возможную величину денежных средств.

Отсутствие объективных критериев, в соответствии с которыми обоснованно определялась бы доля участия каждого субъекта хозяйствования в формировании бюджетного фонда страны, приводило к подрыву финансовой самостоятельности предприятий, пренебрежению их экономическими интересами.

Переход на рыночные основы хозяйствования потребовал использования экономических методов руководства общественным производством, а неэффективность применявшихся ранее форм мобилизации части дохода чистого дохода предприятий в бюджет обусловила коренное изменение системы доходных поступлений – она стала строиться на базе налоговых платежей; взаимоотношение предприятий с бюджетом были переведены на правовую основу, регулируемую законом.

Экономическая сущность налогов характеризуется денежными отношениями, складывающимися у государства с юридическими и физическими лицами. Эти денежные отношения объективно обусловлены и имеют специфическое общественное назначение – мобилизацию денежных средств в распоряжение государства. Поэтому налог может рассматриваться в качестве экономической категории с присущими ей тремя функциями – фискальной, экономической и контрольной .

С помощью *фискальной функции* формируется бюджетный фонд. Налоги непосредственно связаны с распределительной функцией финансов в части перераспределения созданного ВНП между государством и юридическими и физическими лицами. Одновременно они выступают методом централизации ВНП в бюджете на общегосударственные потребности. Фискальная функция является важной в характеристике сущности налогов, она определяет их общественное назначение. Глядя на эту функцию государство должно получать не просто достаточно налогов, а главное – надежных налогов. Налоговые поступления должны быть постоянными, стабильными, равномерно распределяться в региональном разрезе.

*Постоянство* означает, что налоги должны поступать в бюджет не в виде разовых платежей с неопределенными терминами, а равномерно на протяжении бюджетного года в четко установленные сроки. Так как назначение налогов заключается в обеспечении расходов государства, то сроки их поступлений должны быть согласованны с терминами финансирования расходов бюджета.

*Стабильность* поступлений определяется высоким уровнем гарантий того, что предусмотренные законом про бюджет на текущий год доходы будут получены в полном объеме. Бессмысленно устанавливать такие налоги, которые таких гарантий не дают, так как тогда неопределенной становится вся финансовая деятельность государства.

*Равномерность* распределения налогов в территориальном разрезе необходима для обеспечения достаточными доходами всех звеньев бюджетной системы. Без этого возникает потребность в значительном перераспределении денежных средств между бюджетами, что снижает уровень автономности каждого бюджета, степень регионального самоуправления и самофинансирования.

Налоги, как уже отмечалось, характеризуются движением стоимости от юридических и физических лиц к государству. Их выплата приводит к уменьшению доходов плательщика, причем объективно каждый плательщик заинтересован выплатить как можно меньшую сумму налога. Таким образом в сущность каждого налога заложена *экономическая* или *регулирующая* *функция*. Суть ее заключается во влиянии налогов на разные стороны деятельности налогоплательщиков. Так как регулирующая функция является объективным явлением, то влияние налогов осуществляется независимо от воли государства, которое их устанавливает. Вместе с тем, государство может сознательно использовать налоги с целью регулирования определенных процессов в социально-экономической жизни общества. Реализуя эту функцию, государство влияет на производство, стимулируя или сдерживая его развитие, усиливая или ослабевая накопление капитала, расширяя или уменьшая платежеспособный спрос населения.

Использование налогов в качестве финансовых регуляторов – очень сложное и тонкое дело. Тут не может быть главного и второстепенного – все главное. Иногда незначительные детали в налогообложении могут коренным образом изменить суть влияния налога: сделать его прямо противоположным по сравнению с предусмотренным. Проблема заключается в том, что налоги затрагивают все общество, а это – безграничная гамма интересов, учесть которые очень тяжело, но крайне необходимо. Не может быть оценки регулирующей функции по сальдовому методу - чего больше позитивного или негативного. Само по себе присутствие негативного влияния, даже незначительного, свидетельствует о недостатке того или другого налога.

Налоги и их функции отражают базисные отношения, которые используются государством в налоговой политике через широкий арсенал надстроечных инструментов (налоговых ставок, способов обложения, льгот и т. д.).

Конкретными формами проявления категории налога являются все виды налоговых платежей, устанавливаемых законодательными властями. С организационно правовой стороны налог – это обязательный платеж, поступающий в бюджетный фонд в определенных законом размерах и в определенные сроки. Совокупность разных видов налогов, в построении и методах исчисления которых реализуются определенные принципы, образует налоговую систему страны.

Налоги являются экономической базой функционирования государства и важнейшей финансовой формой регулирования рыночных отношений. Налоги - главный доход государственной казны. В мире они составляют от 60 % до 95 % доходной части государственного бюджета. Все, сто связано с потреблением государства, заложено в налогах.

Налоги – это плата обществу за выполнение государством его функций, это отчисление части стоимости валового национального продукта на общественные потребности, без удовлетворения которых современное общество существовать не может. Налоги устанавливаются для содержания государственных структур и для финансового обеспечения выполнения ими функций государства – управления, обороны, социальных и экономических функций.

Налоговая система большинства стран мира, в том числе и Украины строится на сочетании *прямых* и *косвенных* *налогов*. Первые устанавливаются непосредственно на доход или имущество налогоплательщика, вторые включаются в виде надбавки в цену товара или тарифа на услуги и оплачиваются потребителем. При прямом налогообложении денежные отношения возникают между государством и самим плательщиком, вносящим налог непосредственно в казну; при косвенном – субъектом этих отношений становится продавец товара или услуги, выступающий посредником между государством и плательщиком (потребителем товара или услуги).

Использование в единой системе разнообразных по объектам обложения и методам исчисления прямых и косвенных налогов позволяет государству полнее реализовать на практике функции налогов – фискальную, экономическую и контрольную: под налоговым воздействием оказываются и имущество предприятий и граждан, и потребляемые в процессе производства разные виды ресурсов, и рабочая сила, и получаемый доход.

В зависимости от характера торговой деятельности, проводимой субъектами экономических отношений косвенные налоги делятся на 2 группы. Внутренняя торговля связана с использованием двух видов косвенных налогов: акцизов и фискальной монополии. Внешняя торговля связана с использованием таможенной пошлины на товары, которые экспортируются или импортируются.

*Акцизы* – это косвенные налоги, которые устанавливаются в виде надбавки к рыночной цене. Они характерны для систем рыночного ценообразования, в котором государство прямо не вмешивается в этот процесс.

В зависимости от метода установления надбавки различают фиксированные и пропорциональные ставки акцизов. *Фиксированные* – устанавливаются в денежном выражении на единицу товара. Они не зависят не от цены, ни от качества товара. *Пропорциональные* ставки акцизов устанавливаются в процентах к обороту реализации. В отличие от фиксированных ставок они реагируют на колебания рынка. В зависимости от охвата товаров налогом пропорциональные акцизы делятся на специфические и универсальные.

*Специфические* акцизы устанавливаются на отдельные виды товаров с целью ограничения их рентабельности, а также с целью ограничения выпуска и импорта вредных товаров (например, табачные изделия). *Универсальные* акцизы устанавливаются для всего объема реализации. Исторически сначала возникли специфические акцизы, а потом круг подакцизных товаров расширился на столько, что целесообразно было установить один акциз на весь объем реализуемых товаров. Этот акциз принял название универсального. Примером специфических акцизов на Украине может служить акцизный сбор, а универсальных – налог на добавленную стоимость.

Другим видом косвенного налогообложения является фискальная монополия. Если при использовании акцизов государство устанавливает фиксированную надбавку к рыночной цене, то фискальная монополия заключается в том, что государство устанавливает такую цену, которая обеспечивает ему необходимые поступления. Экономический смысл фискальной монополии – прибыль государства от реализации монопольных товаров. Монополия государства может быть полной или частичной. При полной монополии государство предоставляет себе эксклюзивное право на производство и реализацию отдельных товаров (как правило товаров широкого потребления). При частичной монополии государство монополизирует либо только процесс производства, либо ценообразование и реализацию. Сейчас, как правило, фискальная монополия в странах с рыночной экономикой не используется. Пример фискальной монополии можно найти в экономике СССР, где государство монополизировало производство ценообразование и реализацию как предметов первой необходимости, так и предметов роскоши.

Третьим видом косвенных налогов является *таможенная пошлина*, которая взимается при перемещении товаров через границу страны. Исторически множество стран этим способом получали доход от использования своего выгодного географического положения.

Крупнейшим среди косвенных налогов, используемых в Украине, является налог на добавленную стоимость. Он введен в 1992г. и вместе с акцизным сбором количественно заменил ранее действовавшие налог с оборота и налог с продаж. Налог с оборота, основанный на применении фиксированных оптовых и розничных цен, в условиях их либерализации уже не мог существовать, поэтому его пришлось заменить налогом на добавленную стоимость. Однако взимание НДС в 1992г. отразило существенный недостаток вновь введенной налоговой системы – слабую увязку между собой отдельных ее элементов, допускающих возможность многократного обложения одних и тех же объектов. В будущем, совершенствуя систему косвенного налогообложения, следует осторожно обращаться с косвенными налогами, непродуманное применение которых может привести к резкому ухудшению материального положения значительной части граждан.

Одновременно с налогом на добавленную стоимость в системе косвенного налогообложения используются акцизы, устанавливаемые на отдельные группы товаров. Их введение в 1992г. было обусловлено отменой налога с оборота. Включаются в систему непрямого налогообложения Украины так же таможенные пошлины.

Как и любое другое явление, косвенные налоги следует рассматривать комплексно. Непрямые налоги устанавливаются в ценах товаров и их размер не зависит прямо от доходов плательщика. Подчеркиваем, только прямо, так как косвенные налоги включаются в цены товаров, то в абсолютном размере их платит больше тот, кто больше потребляет, а больше потребляет тот, кто имеет более высокие доходы.

В недалеком прошлом, косвенные налоги рассматривались лишь с негативной точки зрения. Но характеризовать косвенные налоги только лишь как финансовое бремя на население – бессмысленно, так как токовым являются все налоги. Речь может идти только про одно: насколько они затрагивают интересы разных слоев населения и как выполняют свое бюджетное назначение.

Преимущества непрямых налогов связаны в первую очередь с их ролью в формировании доходов бюджета. Однако, это нисколько не означает, что они не выполняют регулирующей функции. При умелом использовании, косвенные налоги могут быть эффективными финансовыми инструментами регулирования экономики.

Во-первых, косвенным налогам характерно быстрое поступление: осуществилась реализация -проводится перечисление налога на добавленную стоимость и акцизного сбора в бюджет. Это, в свою очередь, дает средства для финансирования расходов.

Во-вторых, так как косвенными налогами охватываются товары народного потребления и услуги, то достаточно высокой есть вероятность их полного или почти полного поступления. Остановить процесс потребления товаров и услуг невозможно, так как без этого невозможна сама жизнь. А, например, прибыль то или другое предприятие может и не получить.

В-третьих, потребление более-менее равномерно в территориальном разрезе, а поэтому косвенные налоги снимают напряжение в межрегиональном распределении доходов. Если доходы бюджета базируются на доходах предприятия, то вследствие неравномерности экономического развития возникает проблема неравноценности доходной базы разных бюджетов. Так как нигде в мире до сих пор не удалось достигнуть равномерного развития всех регионов, то без использования косвенных налогов возникают трудности в сбалансировании местных бюджетов.

В-четвертых, косвенные налоги осуществляют существенное влияние на само государство. Используя все свои возможности и инструменты, оно должно обеспечить соответствующие условия для развития производства и сферы услуг, так как чем больше объем реализации, тем больше поступления в бюджет. Единой проблемой при этом является правильный выбор товаров для акцизного налогообложения. С одной стороны, якобы лучше установить акциз на товары не первой необходимости, например, алкогольные напитки. А, с другой, тогда для государства выгоднее продавать именно эти изделия. Такое противоречие полностью природное и выражает диалектику нашей жизни.

В-пятых, косвенные налоги влияют на потребителей. При умелом их использовании государство может регулировать процесс потребления, сдерживая его в одних направлениях и стимулируя в других. Такое регулирование должно быть гласным и открытым, так как не всегда интересы государства совпадают с интересами общества. Такое регулирование также никогда не сможет удовлетворить все слои населения. Однако это регулирование необходимо, поэтому дифференциация ставок акцизного сбора в Украине оправдана. Вместе с тем следует сказать, что единая для всех товаров става НДС снижает его регулирующую роль. Мировой опыт убеждает целесообразности использования нескольких разных ставок. Структура потребления разных слоев населения существенно отличается, поэтому принцип справедливого налогообложения может быть реализован через дифференцированный подход к установлению косвенных налогов на отдельные товары, работы, услуги. Однако, тут тоже есть некоторые ограничения. Установление более высоких ставок только на так называемые товары первой необходимости и роскоши сужает сферу косвенного налогообложения и сокращает налоговые поступления в бюджет. Наоборот, даже невысокий уровень косвенного налогообложения товаров ежедневного спроса обеспечивает государству постоянные стабильные и значительные доходы, так как постоянным, стабильным и значительным есть общественное потребление.

С точки зрения решения фискальных заданий косвенные налоги всегда эффективнее прямых. Это связано с целым рядом причин. Одна из главных причин заключается в разных базах налогообложения: прибыли или дохода при прямом налогообложении, объема и структуры потребления – при косвенном. Известно, что экономическое развитие всех без исключения стран имеет циклический характер с тем или другим периодом колебаний, экономический рост чередуется спадами в экономическом развитии. Именно в период кризисного падения экономики, когда уменьшаются макроэкономические показатели развития, происходит и уменьшение базы налогообложения, что приводит при неизменных ставках к уменьшению доходов бюджета. Практика свидетельствует, что база прямых налогов является более чуткой к изменениям в экономическом развитии, чем база косвенных.

С точки зрения влияния на экономическое развитие прямые налоги традиционно связывают со стимулами и антистимулами для трудовой и предпринимательской деятельности, косвенные – с их влиянием на цены.

Очевидно, что косвенные налоги осуществляют тем большее влияние на общий уровень цен, чем больший объем производимых в стране товаров они охватывают, чем выше их ставки. Исследования экономистов свидетельствуют про то, что введение непрямых налогов или увеличение их ставок может привести к повышению общего уровня цен в стране даже при неизменности всех основных экономических факторов. Поэтому, как свидетельствует зарубежный опыт, их пытаются вводить только в период экономической стабильности.

При некоторых условиях косвенные налоги, в отличие от прямых, благоприятнее влияют на процессы накопления, так как они в меньшей степени затрагивают прибыль предприятий, который является одним из основных источников накопления, а также потому, что с их помощью государство может изменять соотношение между потреблением и накоплением, если израсходует средства, полученные за счет сокращения потребления, на инвестиционные цели.

**Недостатки косвенных налогов**:

**1)** Их выплата не зависит от суммы дохода плательщика. Чем ниже доход граждан, тем большая его часть тратится на потребление, а не на сбережения. Поэтому, чем ниже уровень дохода, тем больший в нем удельный вес косвенных налогов. Таким образом, косвенные налоги становятся тяжелым бременем особенно для малоимущих слоев населения.

Регрессивность косвенных налогов покажем на примере. Допустим, преуспевающий бизнесмен получает месячный доход в размере 2000 грн., в то же время пенсионер получает 300 грн. в месяц. Бизнесмен тратит на потребление 1000 грн., а 1000 откладывает в сбережения. Пенсионер тратит на потребление 200 грн., а в сбережения откладывает 100 грн. В 1000 грн., которую платит бизнесмен за товары и услуги находится 1000 \* 0,2/1,2= 167 грн., что составляет 167/2000 \* 100 % = 8,4 % его дохода. Пенсионер платит государству в форме НДС 200 \* 0,2/1,2 = 33 грн., что составляет 33/300 \*100 % = 11,1 % дохода пенсионера. То есть получается, что бизнесмен, имеющий доход в 6,5 превышающий доход пенсионера, платит НДС почти на 3 % своего дохода меньше, чем пенсионер. К сожалению эта проблема заложена в самой сути непрямых налогов, она имеет место даже в развитых странах, и избежать ее невозможно. Ее можно только ослабить путем применения мудрой политики ставок акцизов и дифференциации ставок налога на добавленную стоимость в зависимости от назначения товара (предмет первой необходимости, предмет роскоши).

**2)** Также косвенные налоги ограничивают размер прибыли, т.к. в условиях конкуренции не всегда возможно повышать цены.

Для того, чтобы убедиться в том, что косвенные налоги аккумулируют в бюджете значительную сумму, обратимся к статистике.

*Таблица1*. Доходы сводного бюджета по косвенным налогам (по НДС и АС).

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Млн грн** | | | | |
| 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 |
| НДС | 8242,3 | 7460,1 | 8409,2 | 9441,4 | 10355,1 |
| Акцизный сбор | 1207,9 | 1288,8 | 1787,6 | 2239,7 | 2654,3 |
| Таможенная пошлина | 2730 |  |  | 9020 |  |
| Доходи | 28112 | 28915,8 | 32876,4 | 49117,9 | 53993 |
| ВВП | 93395,34884 | 102538,3 | 130461,9 | 169958,1 | 201466,4 |
| **В % к Доходам** | | | | | |
| НДС | 29,32% | 25,80% | 25,58% | 19,22% | 19,18% |
| Акцизный сбор | 4,30% | 4,46% | 5,44% | 4,56% | 4,92% |
| Таможенная пошлина | 9,71% | 0,00% | 0,00% | 18,36% | 0,00% |
| **В % к ВВП** | | | | | |
| НДС | 8,83% | 7,28% | 6,45% | 5,56% | 5,14% |
| Акцизный сбор | 1,29% | 1,26% | 1,37% | 1,32% | 1,32% |
| Таможенная пошлина | 2,92% | 0,00% | 0,00% | 5,31% | 0,00% |
| Доходи | 30,1 | 28,2 | 25,2 | 28,9 | 26,8 |

«Економiст», №7, июль, 2002, с.72. Налог на добавленную стоимость

Впервые налог на добавленную стоимость как замена налога с оборота был введен во Франции в 1954 году французским экономистом М. Лоре. Затем он получил распространение в странах—членах Европейского Союза (ЕС). Одним из необходимых условий вступления в эту влиятельную европейскую организацию является наличие в стране-претенденте функционирующей системы НДС, поэтому в настоящее время налог действует практически во всех странах Европы. На его долю приходится в среднем около 14% налоговых поступлений. Основными причинами роста популярности НДС являются:

* возможность вступления в ЕС;
* стремление увеличить государственные доходы за счет налогов на потребление. НДС способствует значительному увеличению поступлений в бюджет страны по сравнению с другими налогами;
* НДС позволяет оперативно проводить налоговые операции с помощью технических средств и определенной системы документооборота.

С 1992 г. в Украине НДС, в частности, был введен по образцу французской налоговой системы. Стал одним из основных общегосударственных налогов.

*Налог на добавленную стоимость* представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и обращения и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

Налог регулируется Законом Украины «О налоге на добавленную стоимость» от 03.04.1997г. №168/97-ВР, с последующими изменениями и дополнениями.

НДС имеет универсальный характер, поскольку взимается со всех товаров, работ и услуг в течение всего производственного цикла – от завода до магазина. Причем каждый промежуточный участник этого процесса уплачивает налог.

НДС имеет ряд преимуществ для бюджета: это стабильный, регулярный источник доходов.

**Плательщиками налога** на добавленную стоимость являютсялицо, объем налогооблагаемых операций по продаже товаров (работ, услуг) которого в течение какого-либо периода из последних двенадцати календарных месяцев превышал 3600 необлагаемых минимумов доходов граждан.

**Объектами обложения** являются операции плательщиков налога по:

* продаже товаров (работ, услуг) на таможенной территории Украины, в том числе операции по оплате стоимости услуг по договорам оперативной аренды (лизинга) и операций по передаче права собственности на объекты залога заемщику (кредитору) для погашения кредиторской задолженности залогодателя;
* ввозу (пересылке) товаров на таможенную территорию Украины и получению работ (услуг), предоставляемых нерезидентами для их использования или потребления на таможенной территории Украины, в том числе операции по ввозу (пересылку) имущества по договорам аренды (лизинга), залога и ипотеки;
* вывозу (пересылке) товаров за пределы таможенной территории Украины и предоставлению услуг (выполнению работ) для их потребления за пределами таможенной территории Украины

Не является объектом налогообложения операции по:

* выпуску (эмиссии), размещение в какой-либо форме ценных бумаг
* передача имущества арендодателя, который является резидентом, в пользование арендатору в соответствии с условиями договора аренды и его возвращения арендодателю после окончания действия договора аренды и уплата арендных платежей
* операции ипотечного кредитования
* предоставление услуг страхования и перестрахования
* обращение валютных ценностей
* предоставление услуг по инкассации, расчетно-кассового обслуживания, привлечения, размещения и возвращения денежных средств по договорам займа, депозита, вклада, страхования или поручения
* торговля долговыми обязательствами
* оплата стоимости государственных платных услуг
* выплата заработной платы, пенсий, стипендий, субсидий, дотаций
* передача основных фондов как взноса в уставной фонд юридического лица
* предоставление уполномоченными банками услуг по доверительному управлению фондами банковского управления

**Операции, освобожденные от налогообложения:**

* продажа продуктов детского питания молочными кухнями и специализированными магазинами
* продажа и доставка периодических изданий печатных средств массовой информации отечественного производства
* предоставление услуг высшего, среднего, профессионально-технического и начального образования
* продаже товаров специального назначения для инвалидов по перечню, установленным КМУ
* услуги по доставке пенсий и денежной помощи населению
* предоставление услуг по регистрации актов гражданского состояния
* продаже медицинских средств и изделий медицинского назначения
* предоставление услуг охраны здоровья
* продаже путевок на санаторно-курортное лечение и отдых детей
* предоставление услуг по перевозке пассажиров городским и пригородным транспортом
* приватизация государственного и коммунального имущества
* продаже или передаче в собственность новопостроенного жилья физическим лицам для его использования как места проживания
* предоставление благотворительной помощи
* другие операции

**База налогообложения** операций по продаже товаров (работ, услуг) определяется из их договорной (контрактной) стоимости, определенной по свободных или регулированным ценам (тарифам) с учетом акцизного сбора, ввозной пошлины, других налогов и сборов (обязательных платежей), за исключением налога на добавленную стоимость, включаемых в цену товаров (работ, услуг) согласно законам Украины по вопросам налогообложения. В состав договорной (контрактной) стоимости включаются любые суммы средств, стоимость материальных и нематериальных активов, передаваемых плательщику налога непосредственно покупателем или через любое третье лицо в связи с компенсацией стоимости товаров (работ, услуг), проданных (выполненных, предоставленных) таким плательщиком налога.

Для товаров, которые ввозятся (пересылаются) на таможенную территорию Украины плательщиками налога, базой налогообложения является договорная (контрактная) стоимость таких товаров, но не меньшая таможенной стоимости, указанной во ввозной таможенной декларации с учетом расходов на транспортировку, погрузку, разгрузку, перегрузку и страхование в пункте пересечения таможенной границы Украины, других расходов. Определенная стоимость пересчитывается в украинские гривни по валютному курсу Национального банка Украины, действовавшем на момент возникновения налоговых обязательств.

Для работ (услуг), которые выполняются (предоставляются) нерезидентами на таможенной территории Украины, базой налогообложения является договорная (контрактная) стоимость таких работ с учетом акцизного сбора, а также других налогов, сборов (обязательных платежей), а исключением налога на добавленную стоимость, включаемых в цену продажи работ согласно законам Украины по вопросам налогообложения. Определенная стоимость пересчитывается в украинские гривни по валютному курсу Национального банка Украины, действовавшему на момент возникновения налогового обязательства.

В случае, когда после продажи товаров (работ, услуг) осуществляется любое изменение суммы компенсации за продажу товаров (робот, услуг), включая перерасчет в случаях возвращения проданных товаров или права собственности на такие товары продавцу, а также в связи с признанием долга покупателя безнадежным в порядке, определенном законодательством Украины, налог, начисленный в связи с такой продажей, пересчитывается в соответствии с изменениями базы налогообложения. При этом продавец уменьшает сумму налогового обязательства на сумму излишне начисленного налога, а покупатель соответственно увеличивает сумму налогового обязательства на такую же сумку в период, в течение которого была уменьшена сумма компенсаций продавцу. В обратном порядке происходит пересмотр сумм налоговых обязательств при увеличении суммы компенсации продавцу.

Датой возникновения налоговых обязательств по продаже товаров (работ, услуг) считается дата, которая приходится на налоговый период, в течение которого происходит любое из событий, происшедших ранее:

- или дата зачисления средств от покупателя (заказчика) на банковский счет плательщика налога как оплата товаров (работ, услуг) , подлежащих продаже, а в случае продажи товаров (работ, услуг) за наличные денежные средства – дата их оприходования в кассе плательщика налога, а при отсутствии таковой – дата инкассации наличных средств в банковском учреждении, обслуживающем плательщика налога;

- или дата отгрузки товаров (валютных ценностей) или услуг с использованием торговых автоматов или другого подобного оборудования, не предусматривающего наличия кассового аппарата, контролируемого уполномоченным на это физически лицом ; датой возникновения налоговых обязательств считается дата выемки из таких торговых аппаратов или подобного оборудования денежной выручки.

Налоговая декларация по НДС является отчетным документом. Отчетный период равняется одному календарному месяцу или одному календарному кварталу, в зависимости от объема налогооблагаемых операций по продаже товаров (работ, услуг) за предыдущий календарный год. Определение налогового периода для каждого предприятия осуществляется на начало каждого предстоящего календарного года у учетом сданной налоговой отчетности за предыдущий календарный год.

**Ставки налога:**

- налог составляет 20% базы налогообложения

- для оборота, включающего сумму налога на добавленную стоимость используется ставка 16,67 %.

- налог с нулевой ставкой применяется для операций:

* поставки для заправки или снабжения морских (океанских), воздушных суден
* предоставления нерезидентам в аренду, чартер, фрахт морских или воздушных суден, используемых на международных линиях
* предоставление услуг по передаче авторских прав, лицензий, патентов
* предоставление услуг по организации рекламы за пределами Украины, культурной, образовательной, спортивной деятельности за границами Украины
* продажа услуг туризма резидентам на таможенной границе Украины
* предоставление транспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов за границами таможенной границы Украины
* продажа перерабатывающим предприятиям молока и мяса живой массой с/х товаропроизводителями

Не позволяется применение нулевой ставки налога к операциям по вывозу (экспорту) товаров (работ, услуг) в случае, когда такие операции освобождены от налогообложения на таможенной территории Украины.

Начисление и взимание налога на добавленную стоимость требует четкого определения объекта налогообложения. Она является частью полной стоимости товара или услуги. Полная стоимость товара или услуги включает такие составные части:

1. заработная плата работников, которые занимаются производством данного вида товаров либо предоставлением данного вида услуг;
2. прибыль.

Первая часть полной стоимости не зависит от производителя: она чисто арифметически включается в полную стоимость товара или услуги. В свою очередь заработная плата и прибыль создаются на данном этапе производства и являются добавленной стоимостью.

1. стоимость сырья и материалов, а также услуг производственного характера, которые относятся на себестоимость;

Вычислить объем добавленной стоимости можно двумя способами:

1. От полной стоимости вычесть стоимость сырья, материалов и услуг производственного назначения.
2. Суммировать объем заработной платы и прибыли.

Наиболее удобный, а поэтому и наиболее распространенный метод вычисления добавленной стоимости является первый. Он и применяется в нашей стране.

\*16,67 % \*16,67 % \*16,67 %

= –

Рис 1. Структурно-логическая схема налога на добавленную стоимость

Согласно двум методам исчисления суммы добавленной стоимости в мировой практике существует два способа исчисления НДС:

1. Сумма НДС = Ставка НДС \* (Зарплата + Прибыль)
2. Сумма НДС = Ставка НДС \* (Выручка от реализации - Материальные затраты)

Именно последний метод был принят странами Европейского Сообщества для исчисления суммы налога на добавленную стоимость.

к обороту, включающему

сумму НДС

к обороту,

не включающему

сумму НДС

Для предприятий торговой сферы,

сферы обществ. питания, посреднических предприятий

Для предприятий производственной сферы

Физические

лица

Юридические

лица

Плательщики Объект налогообложения Ставки

Торговая наценка

и

другие обороты

Обороты по реализации и другие обороты, которые включают сумму НДС

Стоимость приобретенных материальных ресурсов (работ, услуг) с учетом НДС, кот относятся на себестоимость, и стоимость приобретенных и введенных в эксплуатацию основных фондов и нематериальных активов

Сумма НДС по приобретенным ресурсах

Сумма НДС по реализованным товарам, работам, услугам

Сумма НДС, надлежащая выплате в бюджет

20 % 16,67 %

**Методика расчета суммы НДС**. Расчет суммы налога на добавленную стоимость, надлежащей выплате в бюджет, зависит от вида деятельности предприятия.

Для производственных предприятий она состоит из следующих этапов:

1. Формирование цены реализации производителя, которая включает в себя акцизный сбор и НДС:

ЦР = (Себестоимость + Прибыль + Акцизный сбор ) \* 1,20

1. Расчет суммы НДС, полученной от покупателей продукции (НДС входящего):

ВР = ЦР \* ОР; НДС входящий = ВР \* 0,20 / 1,20;

где ВР – выручка от реализации;

ЦР – цена реализации (с учетом НДС);

ОР – объем реализации.

1. Расчет суммы НДС, оплаченной или надлежащей оплате поставщикам материалов, основных производственных фондов, нематериальных активов и др. (НДС выходящий):

Сумма НДС, Общая сумма,

выплаченная = надлежащая оплате \* 0,20

поставщикам поставщикам

без учета НДС

либо

Сумма НДС, Общая сумма,

выплаченная = надлежащая оплате \* 0,1667;

поставщикам поставщикам

с учетом НДС

1. Расчет суммы НДС, надлежащей выплате в бюджет:

Сумма НДС, Сумма НДС, Сумма НДС,

надлежащая = полученная от – выплаченная

выплате в покупателей поставщикам

бюджет (итог 2) (итог 3)

Для коммерческих предприятий методика несколько отличается:

1. Определение цены реализации товаров с учетом НДС:

Торговая наценка = Затраты реализации + Прибыль;

Цена реализации Покупная цена Торговая

товаров с учетам = товаров без учета + наценка \* 1,20;

НДС НДС

1. Определение налогооблагаемого оборота:

Налого- Цена реализации Покупная цена

облагаемый = товаров – товаров \* Объем

оборот с учетом НДС с учетом НДС реализации

1. Определение суммы НДС, надлежащей выплате в бюджет:

Сумма НДС, Налого-

надлежащая = облагаемый \* 0,1667[[1]](#footnote-1).

выплате в бюджет оборот

**Возмещение НДС:**

Бюджетное возмещение НДС, согласно подпункту 7.7.3 п. 7.7 ст. 7 Закона №168, осуществляется в течение месяца после подачи декларации. Основанием для получения возмещения являются данные только налоговой декларации за отчетный период. Налоговая декларация вместе с приложениями к ней является основным, но не единственным для всех случаев документом, который необходимо подать в орган государственной налоговой службы для получения возмещения НДС. Срок получения заявленной к возмещению суммы НДС также не всегда равен одному месяцу, о чем свидетельствуют строки 23 и 25 самой налоговой декларации о НДС.

В связи с этими особенностями можно определить несколько видов возмещения НДС:

1. ***Экспортное*** возмещения НДС – применяется при осуществлении при вывоза (пересылки) товаров (работ, услуг) за пределы таможенной территории Украины, в соответствии со ст. 8 Закона №168. При выполнении всех определенных статьей условий плательщик НДС имеет право получить экспортное возмещение в течение 30 календарных дней после подачи декларации с приложением 1 (Расчет экспортного возмещения).

2. Для операций по продаже товаров (работ, услуг), облагаемых налогом ***по нулевой ставке***, на таможенной территории Украины порядок возмещения отрицательной разницы между налоговыми обязательствами и налоговым кредитом регулируется Указом Президента Украины от 07.08.98 г. №857/98 "О некоторых изменениях в налогообложении". Возмещение осуществляется в течение месяца, следующего после месяца подачи декларации с Расчетом части бюджетного возмещения (приложение 3). Круг плательщиков НДС, имеющих право, согласно действующей редакции Закона №168, применять нулевую ставку на территории Украины, указан выше.

3. Если речь идет о бюджетном возмещении на общих основаниях, то имеется в виду статья 4 Указа Президента Украины от 07.08.98 г. №857/98 "О некоторых изменениях в налогообложении", в соответствии с которой отрицательная разница между налоговыми обязательствами и налоговым кредитом зачисляется в погашение задолженности налогоплательщика по уплате налога на добавленную стоимость, возникшей в прошлых отчетных периодах, а если задолженности нет - в уменьшение налоговых обязательств трех последующих отчетных периодов; если такое погашение не произошло, сумма НДС возмещается в течение месяца, следующего после подачи декларации за третий отчетный период после возникновения отрицательного значения налога.

Пример

Налоговые декларации по НДС за апрель 2001 г. поданы в налоговую инспекцию 21.05.2001 г. ООО "Альфа", ООО "Терра", ООО "Омега" задекларировали НДС к возмещению из бюджета. Отрицательная разница между налоговыми обязательствами и налоговым кредитом обусловлена разными причинами:

- ООО "Альфа" осуществляло экспорт металлопродукции, операции продажи на территории Украины не производились;

- ООО "Терра" имеет статус сельхозпроизводителя и продавало молоко перерабатывающим предприятиям;

- ООО "Омега" приобрело стройматериалы для ремонта производственных помещений на значительную сумму.

Сроки бюджетного возмещения таковы:

для ООО "Альфа" - экспортное возмещение - до 20.06.2001 г.;

для ООО "Терра" - возмещение при операциях, облагаемых НДС по нулевой ставке на территории Украины, в течение июня 2001 г.;

для ООО "Омега" - возмещение на общих основаниях, то есть если по результатам мая, июня, июля дебетовое сальдо по НДС не перекроется кредитовым, заявленная сумма будет возмещена на протяжении сентября 2001 года.

Кто имеет право на возмещение НДС

Рассмотрим, какие категории плательщиков данного налога имеют право на получение каждого из упомянутых его видов (табл. 1).

Таблица 1

Права плательщиков НДС на получение возмещения НДС

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид бюджетного возмещения НДС | Отчетный период плательщика (форма декларации) | | | |
| Квартал | | Месяц | |
| Сокращенная | Полная | Сокращенная | Полная |
| 1. Экспортное возмещение | - | - | - | + |
| 2. При продаже товаров (работ, услуг), облагаемых налогом по нулевой ставке, на таможенной территории Украины | - | + | - | + |
| 3. На общих основаниях | - | + | - | + |

Выводы очевидны:

- плательщики НДС, отчитывающиеся по сокращенной форме декларации, получить бюджетное возмещение не могут: отрицательная разница между суммой налоговых обязательств и налогового кредита отражается по строке 21 декларации и уменьшает налоговые обязательства следующих отчетных периодов. Отрицательное значение строки 24 переносится в строку 22 налоговой декларации (сокращенной) следующего отчетного периода и таким образом учитывается в расчетах с бюджетом.

Кроме того, согласно подпункту 5.13.2 Порядка заполнения и подачи налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, утвержденного приказом ГНАУ от 30.05.97 г. №166 в редакции от 02.11.2000 г. №568 (далее - Порядок №166), при достижении объема налогооблагаемых операций налогоплательщика 3600 не облагаемых налогом минимумов доходов граждан в первом отчетном периоде, в котором были достигнуты указанные объемы операций, в налоговую инспекцию подается налоговая декларация по полной форме, а значение строки 24 налоговой декларации (сокращенной) предыдущего отчетного периода переносится со знаком "-" в строку 8 налоговой декларации за указанный отчетный период, то есть указанная отрицательная разница "не теряется" в любом случае;

- плательщики НДС, отчитывающиеся по полной форме декларации, но имеющие отчетный период, равный кварталу, даже при наличии экспортных операций не могут получить экспортное возмещение на протяжении 30 календарных дней с даты подачи Расчета экспортного возмещения, поскольку не соответствуют требованиям статьи 8 Закона №168. Это подтверждено также письмом ГНАУ от 28.11.2000 г. №15863/7/16-0115-26 "О возмещении НДС по операциям по экспорту товаров". Указанное разъяснение апеллирует к статье 4 Указа Президента Украины от 07.08.98 г. №857/98 "О некоторых изменениях в налогообложении", согласно которой возмещение производится на общих основаниях.

Итак, если плательщик НДС, отчетный период которого равен кварталу, заявил об экспортном возмещении в декларации за 1 квартал 2001 года, то получить его он сможет лишь на протяжении марта 2002 г. Учитывая такую ситуацию, даже ГНАУ в вышеупомянутом письме советует квартальным плательщикам-экспортерам использовать подпункт 7.9.2 статьи 7 Закона №168 и перейти на сдачу месячной отчетности по НДС, поскольку на протяжении календарного года разрешается смена квартального налогового периода на месячный с начала любого квартала текущего года (обратное изменение не разрешено). Заявление о такой смене подается в налоговую инспекцию по месту регистрации за один месяц до начала квартала.

По двум другим видам возмещения НДС для плательщиков с квартальным отчетным периодом ограничений нет;

- плательщики НДС, отчитывающиеся по полной форме декларации, ежемесячно имеют право на получение всех видов возмещения НДС.

Условия получения экспортного возмещения НДС можно обобщить следующим образом:

1) плательщик налога осуществляет операции по вывозу (пересылке) товаров (работ, услуг) за пределы таможенной территории Украины (экспорт);

2) экспортер имеет отчетный период по НДС, равный календарному месяцу;

3) предприятие подает в налоговую инспекцию вместе с декларацией расчет экспортного возмещения (приложение 1);

4) дополнительно с расчетом подаются следующие документы:

а) для подтверждения части расчета, касающейся проведения экспортной операции:

- для товаров - ГТД типа "ЕК 10", оформленная в соответствии с приказом Государственной таможенной службы Украины от 30.06.98 г. №380 "Об утверждении Порядка заполнения граф грузовой таможенной декларации соответственно таможенным режимам экспорта, импорта, транзита, временного ввоза (вывоза), таможенного склада, магазина беспошлинной торговли", подтверждающая факт вывоза товаров за пределы таможенной границы Украины;

- для работ (услуг) - акт или другой документ, удостоверяющий передачу права собственности на работы (услуги), предназначенные для потребления за пределами таможенной территории Украины;

б) для подтверждения части расчета, касающейся проведения денежных расчетов с поставщиками за товары (работы, услуги), НДС при приобретении которых включен в состав налогового кредита отчетного периода:

- для товаров (работ, услуг), приобретенных на таможенной территории Украины, - копии платежных поручений (или их реестров), заверенных банком, проведенных последними в период с первого числа отчетного месяца до момента сдачи Расчета экспортного возмещения и свидетельствующих о перечислении денежных средств на счет плательщика налога, у которого были приобретены товары (работы, услуги), с учетом налогов, начисленных на цену такого приобретения;

- для товаров, ранее импортированных на таможенную территорию Украины, - ГТД, подтверждающая факт таможенного оформления товаров для их свободного потребления на территории Украины.

Порядок возмещения НДС можно выбрать

Данные приложения 1, а также приложения 3 к налоговой декларации по НДС являются основанием для заполнения ее раздела III "Расчеты с бюджетом за отчетный период", где прежде всего декларируется порядок (или направление, форма возмещения).

Это отражается в процентном отношении от общей суммы возмещения по соответствующим подстрокам строки 23 (24, 25):

1) зачисление в счет платежей, полное или частичное:

- 1.1. - по налогу на добавленную стоимость;

- 1.2. - других платежей (раздел бюджетной классификации);

2) перечисление на счет в учреждении банка;

3) выдача казначейского чека.

Возможность возмещения НДС в счет платежей по налогу на добавленную стоимость установлена абзацем 2 подпункта 7.7.3 п. 7.7 ст. 7 Закона №168, согласно которому по желанию налогоплательщика сумма бюджетного возмещения может быть полностью или частично зачислена в счет платежей по этому налогу.

При этом необходимо отметить, что если налогоплательщик имеет непогашенную задолженность по налогу на добавленную стоимость минувших налоговых периодов или непогашенный налоговый вексель, выданный в соответствии с п. 11.5 ст. 11 Закона №168, сумма экспортного возмещения или ее часть направляются на погашение такой задолженности или зачисляются в счет погашения такого векселя.

Возмещение НДС путем зачисления в счет других платежей регламентировано статьей 4 упомянутого Указа Президента №857. Обязательное условие подобной "переброски": другие налоги и сборы, так же, как и НДС, должны зачисляться в Государственный бюджет Украины.

Возмещение НДС путем выдачи казначейского чека на сегодняшний день не распространено в Украине, однако такая возможность предусмотрена абзацем 3 подпункта 7.7.3 п. 7.7 ст. 7 Закона №168, согласно которому казначейский чек принимается к немедленной оплате (погашению) любыми банковскими учреждениями. Правила выпуска, оборота и погашения казначейских чеков устанавливаются законодательством. Но самим Порядком возмещения НДС такой способ возмещения налога не предусмотрен.

Возмещение НДС путем перечисления средств на счет в банке является, безусловно, одним из наиболее выгодных для налогоплательщиков. Такие суммы не включаются в состав валовых доходов, согласно подпункту 4.2.4 п. 4.2 ст. 4 Закона Украины от 22.05.97 г. №283/97-ВР "О налогообложении прибыли предприятий", и вместе с тем являются реальным источником пополнения оборотных средств предприятия.

Статьей 10 Закона Украины от 07.12.2000 г. №2120-111 "О Государственном бюджете Украины на 2001 год" органам налоговой службы предоставлено право зачислять подлежащие возмещению суммы НДС плательщикам, которым в соответствии с Законом реструктуризирована задолженность по данному налогу и/или предоставлена отсрочка (рассрочка) по его уплате, в счет уменьшения реструктуризированных и/или отсроченных (рассроченных) сумм НДС независимо от определенного законом срока реструктуризации и/или срока (отсрочки) рассрочки.

Альтернативные способы возмещения НДС

Необходимо, однако, учитывать, что в условиях бюджетного кризиса плательщику, заявившему о возмещении НДС путем возврата его на расчетный счет, может быть предложено возмещение согласно Постановлению Кабинета Министров Украины от 07.12.99 г. №2215 "О некоторых вопросах возмещения сумм налога на добавленную стоимость и приведения в порядок расчетов с бюджетом". Данный документ предусматривает возмещение сумм налога на добавленную стоимость в части, подлежащей зачислению на текущий счет налогоплательщика, следующим образом:

1) в счет погашения задолженности кредитора (кредиторов) налогоплательщика по платежам в государственный бюджет.

2) в счет погашения плательщику налога предоставленных ему или его кредитору (кредиторам) кредитов, привлеченных под гарантии государства, и бюджетных займов, не уплаченных на дату проведения возмещения;

3) за счет имущества другого налогоплательщика, находящегося в налоговом залоге.

Ответственность налогоплательщика за завышение суммы возмещения НДС

Любая налоговая проверка потенциально может обнаружить нарушение налогового законодательства. В абзаце 3 подпункта 7.4. п. 7 Порядка №166 и в п. 9 Инструкции о порядке применения и взыскания сумм штрафных (финансовых) санкций органами государственной налоговой службы, утвержденной приказом ГНАУ от 17.03.2001 г. №110, определено: "Если по результатам проверки устанавливается факт завышения суммы бюджетного возмещения, заявленного в налоговой декларации, сумма такого завышения считается суммой налогового обязательства, скрытой от налогообложения. Если вследствие такого завышения получено бюджетное возмещение, плательщик налога признается уклоняющимся от налогообложения, и к нему применяются санкции согласно законодательству".

Ответственность налоговых органов за несвоевременное возмещение НДС

Если налоговая проверка подтвердила заявленную к возмещению из бюджета сумму НДС, встречные проверки основных поставщиков произведены также с положительным результатом, срок возмещения наступил, то отказать в возмещении НДС у налоговых органов, по сути, нет оснований.

Ответственность налоговых органов за несвоевременное возмещение НДС и одновременно права плательщиков НДС относительно своевременного его получения установлены абзацем 5 подпункта 7.7.3 п. 7.7 ст. 7 Закона №168. В частности, суммы, не возмещенные налогоплательщику на протяжении определенного законодательством срока, считаются бюджетной задолженностью. На сумму бюджетной задолженности начисляются проценты, равные 120 процентам учетной ставки Национального банка Украины, установленной на момент ее возникновения, на протяжении срока ее действия включая день погашения. Порядком возмещения НДС предусмотрено, что суммы пени по бюджетной задолженности начисляются по лицевому счету плательщика. Кроме того, налоговые органы уведомляют плательщика о причитающихся ему суммах процентов по бюджетной задолженности - плательщика извещают об этом уведомлением установленной формы.

Он, в свою очередь, должен в заявлении в ГНИ сообщить о порядке возмещения ему сумм пени: на расчетный счет, в счет будущих платежей по НДС или в счет других платежей в Государственный бюджет. Налогоплательщик имеет право в любой момент после возникновения бюджетной задолженности обратиться в суд с иском о взыскании средств бюджета и привлечении к ответственности должностных лиц, виновных в несвоевременном возмещении чрезмерно уплаченных налогов.

3. Акцизный сбор

*Акцизы –* это вид косвенных налогов на товары, включаемых в цену или тариф. Основными документами, регулирующими начисление и уплату акцизов, являются: Декрет Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе № 18-92 от 26.12.1992 г. С последующими изменениями и дополнениями» и «Положение о сроках уплаты акцизного сбора и предоставления расчета акцизного сбора», утвержденного приказом Главной государственной налоговой инспекции Украины от 25.12.1995г. № 99 с последующими изменениями и дополнениями, а также Закон Украины «О внесении изменений в Декрет Кабинета Министров Украины «об акцизном сборе»» от 18.11.1999г. №1243

Акцизы возникли в X – XI вв., когда акцизному обложению впервые стали подвергаться спиртные напитки. На протяжении последующих столетий взимание акцизов с крепких напитков получило широкое распространение. В 1817г. взимание в России и соответственно в Украине как ее части акцизов с крепких напитков было упорядочено принятием устава о питейном сборе, который определял акцизы с водки и пива и устанавливал объемы объектов обложения. В 1838 г. был установлен акциз на табак, а с 1886 г. надзор за плантациями табака, контроль за его хранением и продажей был возложен на акцизное ведомство. В 1848г. в России был впервые введен акциз на спички, а с 1887г. под акцизное обложение попали нефтяные масла.

В настоящее время акцизы устанавливаются, как правило, на высокорентабельные товары для изъятия в доход государства полученной производителями сверхприбыли. Перечень подакцизных товаров и ставки акцизов определяются исключительно Правительством Украины.

В соответствии с законодательством Украины ***акцизный сбор*** определен как непрямой налог с потребителей отдельных видов товаров (продукции), определенных законом как подакцизные, который взимается с них во время осуществления оборотов по продаже (других видов отчуждения таких товаров (продукции), произведенных на таможенной территории Украины, или при импортировании (везении, пересылке) таких товаров(продукции) на таможенную территорию Украины. Акцизный сбор включается в цену подакцизных товаров. Акцизы являются налогами, налагаемыми на специальный перечень товаров.

Товары, облагаемые акцизами, обычно обладают общей характерной чертой: спрос на эти товары мало эластичен по отношению к уровню дохода. Акцизы были одним из первых налогов вводимых в периоды экономической трансформации, поскольку этот налог относительно легко вводить и следить за его уплатой. Эти административные преимущества проистекают из способности налоговых органов осуществлять контроль над физическим объемом определенных товаров вместо того, чтобы полагаться на бухгалтерские книги для его взимания. Исторически, акциз считался налогом на производство, а не на потребление, и налагался на производителя, как правило, по месту производства. Этот налог существовал, или существует, на базе фиксированной суммы на единицу продукции, эта мера дополняет административные преимущества налога. Кроме того, налог может давать значительные доходы, в особенности в расчете на единицу административных издержек, если перечень подакцизных товаров тщательно продуман и включает лишь ограниченный круг товаров. Переходная экономика может выиграть от рациональной организации акцизных схем, поскольку налог может выступать значительным источником налоговых поступлений на ранних этапах переходного периода. Организация системы акцизов относительно проста и может дать налоговому ведомству и его сотрудникам значительный опыт по работе с товарами, сделки с которыми осуществляются в рамках рыночной экономики. Такой опыт поможет заложить основу более сложных методов аудита и контроля, необходимых для работы с НДС и подоходным налогом. Таким образом, акцизы могут обеспечить как доходы, помогающие справляться с трудностями переходного периода, пока экономика развивается, так и помочь налоговому ведомству перейти на новые, более сложные методы налогообложения. В дополнение, существуют определенные выгоды от обложения акцизами определенных товаров, считающихся вредными, или ассоциирующихся с негативными побочными явлениями. Налогообложение может отчасти воспрепятствовать потреблению потенциально опасных товаров, таких как табачные изделия и алкоголь, а также, например, бензина и горючего, потребление которых связанно с загрязнением атмосферы. Такие косвенные выгоды могут стать побочным результатом налога, однако большинство акцизов вводятся, как это и должно быть, для получения налоговых поступлений.

Для достижения этой цели акцизы должны быть просты как в организации, так и в применении, что достигается за счет поддержания минимального перечня подакцизных товаров. В настоящее время большинство стран ограничило список подакцизных товаров табаком, алкоголем и определенным ассортиментом нефтепродуктов. Доходы от этих товарных групп высоки, круг их производителей относительно узок и большинство товарных категорий четко определенны. Во-вторых, ставки налога не должны быть слишком высоки. Страны с переходной экономикой имеют относительно открытые границы, и контрабанда может стать проблемой в случае, если местные акцизы значительно выше соответствующих налоговых ставок в соседних странах. Нелегальное производство, в особенности кустарное производство алкогольных товаров, может возрасти, если ставки акцизов слишком высоки. Подобное производство имеет тенденцию снижать выгоды для общественного здоровья, которые предусматривались как одно из следствий введения налога. В-третьих, налог должен взиматься как можно раньше в цепочке начисления добавленной стоимости. Акциз должен взиматься либо в момент импорта, либо производства (или отгрузки).

Два других фактора являются отличительной чертой современных акцизов. Во-первых, налог начисляется либо на стоимость, либо на единицу продукции, с поправкой на инфляцию. Налог в процентах от стоимости сложно применять на стадии производства, из-за трудности расчета заводской цены на момент отгрузки. Эта проблема может быть решена с использованием справочных рыночных цен, когда налог на стоимость рассчитывается на основе этой цены, после чего по этому результату рассчитывается стоимость единицы продукции и взимается налог на стадии производства. Другим удовлетворительным вариантом может быть взимание налога с единицы продукции с поправкой на инфляцию в случаях, когда относительные цены изменяются незначительно, а инфляция высока. Во-вторых, методы налогообложения добавленной стоимости используется для кредитования акцизов, уплаченных на ресурсы, использованные для производства подакцизной конечной продукции, например, крепленных вин. Иными словами, следует избегать каскадной схемы акцизов, и использовать методы аналогичные НДС, обеспечивая тем самым взимание акциза как налога только на конечную продукцию.

Суммируя вышесказанное, можно сделать вывод, что акцизы являются важным источником налоговых поступлений в переходный период. Доля доходов, полученных от акцизов, наиболее высока на самом первом этапе переходного периода, благодаря относительной легкости их сбора и четкому определению налоговой базы. Доходы бюджета не являются эластичными по отношению к личным доходам, и поэтому бюджетные доходы стабильны даже в первоначальных экономических циклах, которые могут возникнуть в переходный период. Следует также отметить, что относительная не эластичность акцизов по отношению к доходам вызовет падение относительной важности акцизных доходов с началом экономического роста.

**Плательщиками акцизов:**

* субъекты предпринимательской деятельности (их филиалы отделения) производители подакцизных товаров на таможенной территории Украины, в т.ч. из давальческого сырья, на которые установлены ставки АС в твердых суммах, а также заказчики, по поручению которых изготавливается продукция на давальческих условиях по товарам, на которые установлены ставки АС в процентах к обороту, которые уплачивают АС производителю
* нерезиденты, которые осуществляют изготовление подакцизных товаров на таможенной территории Украины непосредственно или через их постоянные представительства или лиц, приравненных к ним
* субъекты предпринимательской деятельности (из филиалы отделения), которые импортируют на таможенную территорию Украины подакцизные товары
* физические лица, которые ввозят (получают) подакцизные вещи или предметы на таможенную территорию Украины в объемах или стоимостью, превышающих нормы беспошлинного провоза (пересылки) для таких юридических лиц, определенные таможенным законодательством
* физические или юридические лица, которые покупают (получают в другой форме владения, пользования или распоряжения) подакцизные товары у налоговых агентов

**Объектом налогообложения являются:**

- обороты по реализации изготовленных в Украине подакцизных товаров (продукции) путем их продажи, обмена на другие товары (продукцию, работы, услуги), бесплатной передачи товаров (продукции) или с частичной их оплатой;

- обороты по реализации (передачи) товаров (продукции\_ для собственного потребления, промышленной переработки (кроме оборотов по реализации (передаче) для производства подакцизных товаров), а также для своих работников

- таможенная стоимость импортных товаров (продукции) на таможенную территорию Украины, в том числе в пределах бартерных (товарообменных ) операций или без оплаты их стоимости или частичной оплатой

**Ставки акцизного сбора:**

а) по ставкам в процентах к обороту от продажи:

- товаров, реализуемых по свободным ценам, исходя из их стоимости по этим ценам, установленных с учетом акцизного сбора, без НДС

- товаров, реализуемых по государственным фиксированным и регулируемым ценам, исходя из их стоимости по этим ценам без учета торговых скидок, а также сумм НДС

При закупке импортных товаров (продукции) облагаемый налогом оборот определяется, исходя и их таможенной стоимости. При определении указанной стоимости иностранная валюта пересчитывается в национальную валюту Украины по курсу НБУ, действующему на день предоставления таможенной декларации;

б) в твердых суммах с единицы реализованного товара (продукции)

Ставки акцизного сбора являются едиными на всей территории Украины

***Товары подлежащие обложению АС***:

* табак и табачные изделия
* транспортные средства
* ювелирные изделия
* спирт этиловый, алкогольные напитки и пиво
* горюче-смазочные материалы и бензин

Ставки АС для перечисленных выше товаров приведем в таблице 2.

*Таблица 2*. ***Перечень товаров и ставки АС на них****.\**

|  |  |
| --- | --- |
| ***Описание товаров*** | ***Ставки АС*** |
| Пиво солодовое | 0,14 грн за 1 л |
| Вина виноградные натуральные, включая крепкие | 0,8грн за 1 л |
| Вина игристые (газированные), шампанское | 1,6грн за 1 л |
| Спирт этиловый неденатурированный с содержанием спирта не менее 80% объема;  Спирт этиловый и другие спиртные напитки, денатурированные, любой крепости | 16грн за 1 л 100% спирта |
| Сигары, сигариллы (сигары тонкие), другие | 20 грн за 100 шт |
| Сигареты из табака (папиросы) | 10 грн за 1000 шт |
| Табак для курения, в т.ч. с заменителями или без заменителей табака в любой пропорции | 10 грн за 1 шт |
| Бензины моторные:  – А-72, А-76, А-80, А-90, А-91, А-93, А-95, А-96, А-98 и других марок  – А-76ЕК, А-80ЕК, А-92ЕК, А-93ЕК, А-95ЕК, А-98ЕК | 40 € за 1000кг  20 € за 1000 кг |
| Ювелирные изделия | 55% |
| Транспортные средства с поршневым двигателем внутреннего сгорания с зажиганием от искры и с кривошипно-шатунным механизмом:  – с объемом цилиндров двигателя не более 1000 см3, новый и б/у  – с объемом цилиндров двигателя более 1000 см3, но не более 1500 см3, новый и б/у  – с объемом цилиндров двигателя более 1500 см3, но не более 3000 см3;  – с объемом цилиндров двигателя более 1500 см3, но не более 2200 см3, новый и б/у | 0,2 € за 1 см3  0,2 € за 1 см3  0,2 € за 1 см3  0,3 € за 1 см3 |

Чернявский А. В. и др. Налоговая система Украины. Одесса, 2002. с. 78

**Расчет акцизного сбора:**

Исчисление акцизного сбора производится исходя из таможенной стоимости товаров, перечисленной по курсу НБУ с учетом фактически уплаченных сумм таможенной пошлины, таможенных сборов и размера ставок, утвержденных по следующим формулам:

а) за товары, подлежащие обложению таможенной пошлиной и таможенными сборами:

**(В+М)\*А:100;**

б) за другие товары:

**(В\*А):100,**

где: **В** – таможенная стоимость в гривнах;

**М** – таможенная пошлина таможенные сборы;

**А** – ставка акцизного сбора

Основанием для исчисления и уплаты акцизного сбора является грузовая таможенная декларация. Начисленная сумма акцизного сбора указывается отдельной строкой.

Сумма НДС за импортные товары, подлежащие уплате в бюджет до или во время проведения таможенных процедур, исчисляется исходя из следующих формул:

а) товары, подлежащие обложению таможенной пошлиной, таможенным и акцизным сборами:

**(В+М+А)\*П:100;**

б) товары, подлежащие обложению таможенной пошлиной и таможенным сбором, но не облагающиеся акцизным сбором:

**(В+М)\*П:100;**

в) другие товары:

**(В\*П):100,**

где: **В** – таможенная стоимость в гривнах;

**М** – таможенная пошлина, таможенные сборы;

**А** – акцизный сбор;

**П** – ставка НДС.

для подакцизных товаров, ставка АС по которым устанавливается в твердых величинах:

**АС=V\*ставка АС**

где: **V** – сумма единиц реализованного на таможенную территорию Украины или импортируемого на таможенную территорию Украины товара.

Датой возникновения налоговых обязательств с продажи подакцизных товаров (продукции) является дата, которая приходится на налоговый период, на протяжении которого состоялось какое-либо из действий, которое произошло раньше:

- или дата зачисления средств от покупателя (заказчика) на банковский счет плательщика акцизного сбора как оплата товаров (продукции), которые продаются, а в случае продажи товаров (продукции) за наличные деньги – дата их оприходования в кассе плательщика акцизного сбора, за отсутствием такового – дата инкассации безналичных средств в банковские организации, которые обслуживают плательщика акцизного сбора;

- или дата отгрузки (передачи) товаров (продукции).

Таблица 3Сроки уплаты акцизного сбора:

|  |  |
| --- | --- |
| Плательщики и виды продукции | Сроки уплаты сборов |
| Предприятия – производители алкогольных напитков | На третий рабочий день после осуществления оборота по реализации |
| Субъекты предпринимательской деятельности, которые получают спирт этиловый для переработке в другую подакцизную продукцию, выдающие органам ГНС налоговый вексель | При приобретении марок акцизного сбора в течении не более 90 календарных дней со дня получения спирта этилового |
| Предприятия вторичного виноделия | При приобретении акцизных марок |
| Предприятия – производители табачных изделий | Ежемесячно до 16 числа следующего за отчетным периодом |
| Собственники (заказчики) табачных изделий и виноматериалов, изготовленных в пределах Украины с использованием давальческого сырья | Не позднее дня получения готовой продукции |
| Остальные плательщики акцизного сбора обязаны самостоятельно уплатить сумму налогового обязательства, указанную в представленном ими расчете | В течении 10 календарных дней, следующих за последним днем представления расчета |

4. Таможенная пошлина

***Таможенная пошлина*** – это непрямой налог, который взимается с товаров, перемещаемых через таможенную границу страны, т.е. ввозимых, вывозимых или проходящих транзитом, и который включается в цену товаров и уплачивается за счет конечного потребителя.

   Товары и транспортные средства, перемещаемые через украинскую таможенную границу, подлежат обложению таможенной пошлиной в соответствии с Законом Украины "О едином таможенном тарифе".     Таможенные платежи уплачиваются декларантом или иным заинтересованным лицом.

 Таможенные пошлины имеют следующие основные цели: рационализа­цию товарной структуры ввоза товаров; поддержание соответствующего соот­ношения ввоза и вывоза товаров, валютных доходов и расходов; создание ус­ловий для прогрессивных изменений в структуре производства и потребления товаров; защиту экономики страны от неблагоприятных воздействий внешне­го рынка. В настоящее время добавилась еще одна важнейшая цель — обес­печить условия для скорейшей и эффективной интеграции Украины в мировую экономику.

Ставки ввозных и вывозных таможенных пошлин (тарифов) устанавлива­ются Кабинетом Министров Украины, являются едиными и не под­лежат изменению в зависимости от лиц, перемещающих товары через грани­цу. Они служат инструментом оперативного регулирования внешнеэкономической деятельности.

Ставки ввозных таможенных пошлин применяются дифференцированно в зависимости от страны происхождения товара. Если товар происходит из страны, в торгово-политических отношениях Украины с которой действует режим наибольшего благоприятствования (РНБ), применяются ставки, в установленном КМУ размере.  
Существую следующие виды перемещений через таможенную границу Украины:

* ввоз в Украину и вывоз из Украины – фактическое перемещение через таможенную границу Украины товаров и других предметов
* транзит через территорию Украины – перемещение товаров и других предметов через территорию Украины под таможенным контролем между двумя или в пределах одного пункта на ее таможенной границе.

**Плательщиками таможенной пошлины** являются любые юридические и физические лица, которые осуществляют перемещение через таможенную границу Украины товары либо другие предметы, которые подлежат таможенному налогообложению согласно с действующим законодательством.

**Объектом обложения таможенной пошлиной** является таможенная стоимость товаров или других предметов, которые перемещаются через таможенную границу. Для определения таможенной стоимости товара валюта контракта пересчитывается на национальную валюту Украины по курсу НБУ, действующему на момент предоставления таможенной декларации. Таможенная стоимость товаров определяется исходя из фактически выплаченных цен либо из цен, надлежащих выплате продавцам товаров на момент пересечения таможенной границы страны. При установлении таможенной стоимости товаров в нее включается цена товара, указанная в счетах-фактурах, а также затраты на транспортировку, погрузку, страховку и др. При несоответствии предоставленных данных рыночным ценам на данные товары таможенная стоимость товаров определяется таможенными органами на основе реальных рыночных цен. Объектом обложения пошлиной могут быть также характеристики товара.

Таможенная пошлина начисляется таможенными органами Украины исходя из таможенной стоимости товаров и существующих ставок. В Украине используется два вида ставок, по которым исчисляется сумма таможенной пошлины, надлежащая выплате в бюджет:

Виды таможенных пошлин отобразим на схеме

Таможенные пошлины

ввозные

вывозные

*По принципу поощрения*:

– преференциальные

– льготные

– полные

*По способу начисления*:

– адвалорные

– специфические

– комбинированные

*По принципу ограничения*:

– специальные

– антидемпинговые

– компенсационные

*По периоду применения:*

– сезонные

В Украине применяются следующие виды ставок таможенных пошлин:

**Ввозные таможенные пошлины** – это пошлины, взыскиваемые таможнями при поступлении иностранных товаров и предметов на внутренний рынок.

**Вывозные таможенные пошлины** – это пошлины, начисляемые на товары и иные предметы при их вывозе за пределы таможенной территории Украины. Вывозная таможенная пошлина является одним из инструментов регулирования структуры экспорта; она вводится в целях сокращения перечня товаров, экспорт которых подлежит нетарифному регулированию. Ставки вывозной таможенной пошлины, а также перечень товаров, подлежащих налогообложению, утверждаются Кабинетом Министров Украины. Ставки определяются в процентах к таможенной стоимости товаров, которые вывозятся субъектами предпринимательской деятельности за пределы Украины.

***Адвалорные****,* начисляемые в процентах к таможенной стоимости облагае­мых товаров;

***Специфические****,* начисляемые в определенном размере (евро) за единицу облагае­мых товаров;

***Комбинированные****,* в которых сочетаются первые два вида таможенных по­шлин.

При исчислении сумм таможенных пошлин, взимаемых по специфическим ставкам, установленным в евро за килограмм массы товара, или комбинированным ставкам со специфической составляющей в евро за килограмм массы товара, в качестве расчетной базы используется масса товара с учетом его первичной упаковки, которая неотделима от товара до его потребления и в которой товар представляется для розничной торговли.

Для оперативного регулирования ввоза и вывоза товаров могут приме­няться по решению Правительства ***сезонные пошлины****; по* сроку действия они не должны превышать шести месяцев в течение календарного года.

Для защиты экономических интересов страны по отношению к ввозимым товарам могут временно применяться особые виды пошлин: специальные, антидемпинговые и компенсационные.

***Специальные пошлины*** служат защитным средством, если товары ввозятся в страну в количествах и на условиях, угрожающих нанести ущерб отечествен­ным производителям аналогичных товаров. Они могут также применяться в качестве ответных мер на дискриминационные действия со стороны других государств.

***Антидемпинговые пошлины*** вводятся в случае ввоза товаров по цене ниже, чем их нормальная стоимость в стране вывоза, в случае, если это угрожает материальным ущербом отечественным производителям или может приоста­новить расширение производства подобных отечественных товаров. Демпин­говые цены нередко применяются для завоевания зарубежного рынка, не за­щищенного соответствующими торговыми соглашениями.

***Компенсационные пошлины*** применяются при ввозе товаров, для производ­ства которых прямо или косвенно использовались субсидии.

***Преференциальные*** – предпочтительные таможенные пошлины, которые устанавливаются государством для создания особого благоприятного режима для одного или нескольких государств при ввозе всех или отдельных групп импортируемых товаров и иных предметов. Применяются:

* к товарам и другим предметам, которые происходят их стран, входящих вместе с Украиной в таможенные союзы или создающих вместе с ней специальные таможенные зоны
* при установлении какого-либо специально преференциального таможенного режима в соответствии с международными договорами при участии Украины
* к товарам и другим предметам, которые происходят из развивающихся стран, за исключением некоторых товарных групп (например, продукции животноводства и пищевой промышленности, продуктов растительного происхождения и др.).

***Льготные*** – это пошлины, которые создают режим наибольшего благоприятствования к импорту товаров и иных предметов из стран и экономических союзов, с которыми Украина заключила соглашение о свободной торговле, либо торгово-экономические соглашения с предоставлением режима наибольшего содействия или национального режима. Применяются к товарам и другим предметам, которые происходят:

* из стран или экономических союзов, пользующихся в Украине режимом наибольшего благоприятствования (Австрии, Великобритании, Италии, Польши, США, Германии, Франции и др.).
* из развивающихся стран (за исключением товарных групп, по которым применяются преференциальные ставки).

***Полные*** (общие) – это пошлины, которые применяются ко всем товарам или иным предметам, ввозимым на территорию Украины (за исключением тех, к которым применяются преференциальные или льготные пошлины).

Таможенная стоимость товара, перемещаемого через границу, *деклариру­ется* его владельцем. Контроль за правильностью определения стоимости осуществляется таможенным органом, производящим оформление товара. При этом соблюдается полная конфиденциальность информации, так как по сути она содержит коммерческую тайну. Заявляемая в декларации таможен­ная стоимость товара должна основываться на достоверной, количественно определяемой и документально-подтвержденной информации. Владелец това­ра обязан по требованию таможенного органа предоставить все необходимые ему сведения.

Таможенный орган вправе принимать решения о правильности заявлен­ной таможенной стоимости товара. При отсутствии данных, подтверждающих правильность ее определения, или при наличии оснований полагать, что све­дения не являются достоверными и достаточными, таможенный орган может самостоятельно определить таможенную стоимость декларируемого товара. В этом случае по письменному запросу декларанта он обязан в трехмесячный срок представить письменное разъяснение причин, по которым заявленная таможенная стоимость не может быть принята в качестве базы для начисле­ния пошлины.

Плательщики Объект налогообложения Ставки

Количество и характеристи-ки товара

Таможенная стоимость

товаров

В процентах к таможенной стоимости товара

В установлен-ном денежном размере на единицу товара

Физи-ческие

лица

Юриди-ческие

лица

Сумма сбора, дифференцированная в зависимости от характеристик товара

Количество товара

которые осуществляют перемещение товаров через таможенную границу

государства

\*

Стоимость товара в валюте контракта \* курс НБУ

Процент, дифференцированный в зависимости от товарной группы, страны производителя

\*

Сумма таможенной пошлины

Рис 3. Структурно-логическая схема таможенной пошлины

Методика исчисления суммы таможенной пошлины. Сумма таможенной пошлины исчисляется по следующей формуле:

Сумма Таможенная Ставка

таможенной = стоимость \* таможенной

пошлины товара пошлины

Методика включения таможенной пошлины в цену товаров. Таможенная пошлина, как и другие косвенные налоги включаются в цену товара:

Цена товара Таможенная Сумма Сумма

после уплаты = стоимость + таможенной + таможенных

тамож. пошлины товара пошлины сборов

Определить *таможенную стоимость ввозимых товаров* достаточно сложно. Обычно используются разные методы:

При ***методе по цене сделки с ввозимыми товарами*** таможенной стоимостью является цена сделки, фактически уплаченная или подлежащая уплате за то­вар намомент пересечения им таможенной границы. В цену сделки включа­ются:

а) расходы по доставке товара до авиапорта, порта, станции или иного мес­та ввоза на территорию Украины;

б) расходы, понесенные покупателем: комиссионные и брокерские возна­граждения, стоимость контейнеров и другой многооборотной тары, упаковки;

в) соответствующая часть стоимости следующих товаров и услуг, которые прямо или косвенно были предоставлены покупателям бесплатно или по сниженной цене для использования в связи с производством или продажей на вывоз оцениваемых товаров: сырья, материалов и комплектующих изделий; инструментов, штампов, форм, использованных при изготовлении данных то­варов; инженерных проработок, опытно-конструкторских работ, эскизов и чер­тежей, выполненных вне территории Украины и непосредствен­но необходимых для производства указанных товаров; лицензионных и иных платежей за использование объектов интеллектуальной собственности, кото­рые покупатель должен прямо или косвенно осуществить в качестве условия продажи оцениваемых товаров. Помимо этого учитывается величина части прямого или косвенного дохода продавца от любых последующих перепро­даж, передачи или использования оцениваемых товаров на территории Украины.

Хотя это и основной метод, в ряде случаев он не может применяться: если существуют ограничения в отношении прав покупателя на товар; продажа и цена сделки могут зависеть от соблюдения условий, влияние которых невоз­можно учесть; участники купли—продажи являются взаимозависимыми ли­цами, что может воздействовать на цену сделки; данные таможенной декла­рации не подтверждены документально или не являются количественно оп­ределенными и достоверными.

В перечисленных случаях применяется ***метод по цене сделки с идентичны­ми товарами****.* В качестве основы берется цена сделки с идентичными товара­ми. Под идентичностью товаров понимаются одинаковые физические харак­теристики, качество и репутация на рынке, та же страна и тот же производи­тель. Использовать метод можно не всегда. Тогда приходится брать ***метод по цене сделки с однородными товарами****.* Под однородными понимаются изделия, которые имеют сходные характеристики и состоят из схожих элементов. Они близки функционально и могут быть взаимозаменяемыми в коммерческом отношении.

При ***методе вычитания стоимости*** за основу определения таможенной стоимости товара принимается цена единицы изделия, по которой оценивае­мые, идентичные или однородные товары продаются наибольшей партией на территории Украины не позднее 90 дней с даты ввоза. Из цены единицы товара вычитаются:

• расходы на выплату комиссионных вознаграждений, обычные надбавки на прибыль и общие расходы в связи с продажей ввозимых товаров того же класса и вида;

• суммы таможенных пошлин, налогов, сборов и иных платежей, подлежащих уплате в Украине в связи с ввозом или продажей товаров;

• обычные расходы на транспортировку, страхование, погрузочно-разгрузочные работы.

***Метод на основе сложения стоимости*** предусматривает расчет таможенной стоимости товара путем сложения трех составляющих: стоимости материалов и издержек, понесенных изготовителем; общих затрат, характерных для продажи в Украину из страны вывоза товаров того же вида (сюда входят транс­портировка, погрузочно-разгрузочные работы, страхование до места пересе­чения границы и иные неизбежные затраты); прибыли, обычно получаемой экспортером в результате поставки подобных товаров.

Возможны случаи, когда таможенная стоимость товара не поддается опре­делению перечисленными выше пятью методами. Тогда применяется ***резерв­ный метод****.* При его использовании таможенный орган предоставляет декла­ранту имеющуюся в его распоряжении ценовую информацию, которая и слу­жит основой расчетов.

Таможенные пошлины, как и любые внутренние налоги, имеют определен­ные льготы. Они не носят индивидуального характера и определяются Законом Украины «О таможенном тарифе».

Полностью освобождаются от пошлины:

• транспортные средства для международных перевозок пассажиров и грузов;

• предметы материально-технического снабжения, вывозимые для обеспече­ния деятельностиукраинских судов, ведущих морской промысел, а также ввозимая продукция их промысла;

• товары, ввозимые или вывозимые для официального или личного пользо­вания представителями иностранных государств, физическими лицами, имеющими право на беспошлинный ввоз таких предметов на основании международных соглашений;

• валюта и ценные бумаги, но положение не распространяется на ввоз или вывоз, осуществляемый в нумизматических целях;

• товары, подлежащие обращению в собственность государства;

• товары, представляющие собой гуманитарную помощь;

• товары, предназначенные для оказания технического содействия;

• товары, перемещаемые под таможенным контролем в режиме транзита и предназначенные для третьих стран;

• товары, перемещаемые через таможенную границу физическими лицами и не предназначенные для производственной или иной коммерческой дея­тельности.

Законом «О таможенном тарифе» допускается установление ***преференций*** в виде освобождения от пошлин, снижения ставок пошлин или установления тарифных квот на преференциальный ввоз (вывоз) товаров. Такие меры при­меняются к государствам, образующим вместе с Украиной зону свободной торговли или таможенный союз.

При осуществлении торговой политики Украины допуска­ется предоставление тарифных льгот в виде возврата ранее уплаченной по­шлины, снижения ставки пошлины или в исключительных случаях — осво­бождения от пошлины.

5. Проблемы у пути усовершенствования налоговой системы в Украине

Важнейшая задача экономики страны на современном этапе – превращение ее в конкурентоспособное хозяйство, активно участвующее в мирохозяйственных связях. Налоговая система - наиболее активный рычаг государственного регулирования социально-экономического развития, инвестиционной стратегии, внешнеэкономической деятельности, структурных изменений в производстве, ускоренного развития приоритетных отраслей.

Налоговая система - наиболее активный рычаг государственного регулирования социально-экономического развития, инвестиционной стратегии, внешнеэкономической деятельности, структурных изменений в производстве, ускоренного развития приоритетных отраслей.

С самого начала построения налоговой системы Украины был взят фискальный ориентир. Налоговая система стала приобретать конфискационный характер. Через различные налоги у предприятий изымается 85-90% прибыли. Современная украинская налоговая система лишена стимулирующего начала, которое в современных условиях развития должно осуществляться при реализации всех функций налогообложения - фискальной, распределительной и регулирующей.

Основной целью украинской налоговой системы была определена, прежде всего, ликвидация дефицита бюджета. Это определялось не только преобладанием монетаристского подхода к ее построению в его одностороннем понимании без учета конкретных украинских условий, но и требованиями международных финансово-кредитных организаций, которые для предоставления кредитов поставили условия - стабилизация национальной валюты и сокращение бюджетного дефицита.

Основной недостаток налоговой системы Украины состоит в том, что она ориентирована на устранение дефицитности бюджета изъятием доходов предприятий. Нет достаточной увязки налоговой системы с развитием экономики и деятельностью непосредственных ее субъектов - предприятий. Потеря такой взаимосвязи привела к тому, что налоговая система развивается сама по себе, а предприятия, испытывая ее чрезмерное давление, - сами по себе. Многие поставлены на грань убыточности и банкротства. При этом предприятия заинтересованы в получении минимальной прибыли, чтобы избежать высокого налогообложения. Экономика как никогда становится затратной. Этому способствует почти полное отсутствие конкуренции при свободном ценообразовании. Налоговая система должна быть повернута к производству, стимулируя его рост и тем самым, увеличивая базу налогообложения.

Налоговая политика Украины строится пока исходя из принципа - “чем больше ставка, тем лучше для государства и построения рыночной экономики”. В итоге - недобор налогов (как минимум 20-30% налоговых сумм), сокращение производства товаров, падение инвестиционной активности и отсутствие какой-либо заинтересованности предприятия в развитии производства.

Налоговая система должна базироваться на оптимальном сочетании интересов всех социальных слоев общества - предпринимателей, работников, государственных служащих, учащихся, пенсионеров и других, которые имеют большие различия в получаемых доходах. Такая социальная функция налогов имеет большое значение для обеспечения социального равновесия в обществе. В ведущих промышленно развитых странах мира соотношение доходов 10% населения, имеющего наибольшие доходы, и такой же численности с наименьшими доходами колеблется в пределах 1:5-10 раз. В настоящее время в Украине такое соотношение составляет не менее 1:2-25. Это значительно усиливает социальное расслоение общества по доходам. Налоговая система призвана смягчать такие различия путем прогрессивного налогообложения доходов физических лиц, что четко прослеживается в налоговых системах Запада. Украинская же налоговая система не выполняет в достаточной мере эту функцию, что является существенным ее недостатком.

Налоговая система Украины не учитывает и то, что она функционирует в условиях монопольного ценообразования. Это обусловливает ее инфляционный характер, так как она стимулирует “вздувание” цен. И такое явление вполне закономерно - ведь производители товаров стремятся переложить все бремя налогового давления на непосредственных и конечных потребителей товаров - население. Поэтому подавляющая часть налогов приобретает косвенный характер, когда плательщик налога фактически перекладывает его на потребителя, включая в цену. Это становится возможным благодаря тому, что производитель товара имеет возможность диктовать цену потребителю и увеличивать ее, стараясь получить большую массу прибыли для собственного использования. В Украине доля косвенных налогов в налогообложении возрастает. Это указывает на неблагополучие в налогообложении, стремление увеличивать налоговые поступления “любой ценой”. А цена такой политики высока - экономическая стагнация, инфляция, многократный (в тысячи раз) рост цен на потребительские товары.

Налоговая система должна соответствовать элементарным требованиям теории налогообложения. В Украине же базой налога на добавленную стоимость является не только прибыль и заработная плата (реальные элементы вновь созданной стоимости), но и амортизационные отчисления. Кроме того, в базу этого налога включаются акциз, а также таможенные пошлины, которые никакого отношения к добавленной стоимости не имеют. Необоснованно и то, что одним налогом (НДС) облагается другой налоговый платеж - акциз. Вследствие этого налог на добавленную стоимость теряет свое действительное содержание и практически превращается в налог с продаж (своеобразный многократный налог с оборота), выступающий в условиях монопольного рынка в качестве элемента цены на товар и косвенного налога, значительно увеличивающего цену.

Часть налоговых платежей из прибыли предприятий также перекладывается на потребителя, имея возможность компенсировать уплату налогов ростом свободных цен. Это можно отнести и к другим налоговым платежам, а также тем начислениям на фонд заработной платы, которые включаются в себестоимость продукции (платежи в пенсионный фонд, в фонды социального и медицинского страхования и другие фонды).

Наша налоговая система построена так, что налоговые платежи возрастают по мере роста цен. Это очень удобно с точки зрения фискального содержания системы, но совершенно неприемлемо с позиций обоснованности налогообложения. Создается иллюзия роста доходности бюджета, тогда как на самом деле все это обусловлено инфляционным фактором - идет процесс “накачивания” налоговой массы, но в то же время увеличивается дефицитность бюджета, так как инфляционный фактор еще в большей степени влияет на его расходы.

Одним из наиболее существенных недостатков действующей налоговой системы является то, что она почти не стимулирует формирования в экономике наиболее важных пропорций развития. Ядром такой пропорциональности является соотношение темпов роста производительности труда и фонда потребления, как на макро- , так и на микроуровне.

Налоговая система Украины неадекватна экономическим условиям и задачам ее развития, не отражает специфики периода построения рыночной экономики, не учитывает тенденций развития налоговой системы экономически развитых стран и мирового опыта в целом. В связи с этим актуальной остается задача обеспечить формирования такой системы налогообложения, которая способствовала бы развитию экономики, формированию полноценных субъектов рынка с одновременным постепенным решением проблемы сокращения дефицитности бюджета и достижения финансовой стабилизации с последующим переходом к экономическому росту. Понятно, что взвешенной налоговой политике принадлежит особая роль. Наряду с фискальной ролью налоговая система в условиях становления рынка должна выполнять активную стимулирующую функцию. Чтобы соответствовать этим требованиям налоговая система Украины должна быть принципиально реформирована. Требует изменения механизма и целевая направленность налогов.

Что же должна представлять собой в сегодняшних условиях налоговая реформа? Думается, что здесь не следует вести речи о радикальных изменениях. Имеется в виду укрепление налоговой системы, ее совершенствование. Нужно существенно повысить качество планирования и финансирования государственных расходов, укрепить доходную базу бюджетной системы, создать необходимые механизмы контроля над эффективностью использования государственных финансовых ресурсов. Основная задача этого этапа - обеспечение налоговыми доходами минимизации дефицита сводного бюджета с тем, чтобы за счет внутренних и внешних источников и приемлемой степенью надежности финансировать экономическое развитие страны.

Основные направления налоговой реформы в Украине в этом общем контексте видятся следующими:

1. ослабление налогового бремени и упрощение налоговой системы путем отмены низкоэффективных налогов;
2. расширение налоговой базы благодаря отмене ряда налоговых льгот, расширению круга плательщиков налогов и облагаемых доходов в соответствии с принципом “налоговой справедливости”;
3. решение комплекса проблем, связанных со сбором налогов и контролем за соблюдением налогового законодательства.
4. снижение налогового давления, суммарный уровень налогообложения не должен быть более 45 копеек на 1 грн. дохода
5. обеспечение стабильности налогового законодательства, запретить в законодательном порядке вносить изменения в налоговое законодательство в течение бюджетного года
6. унификация системы налогообложения, сократить количество налогов на половину, устранить двойное налогообложение
7. придание гибкости системе налогообложения, налоговыми ставками стимулировать прогрессивные, ограничивать негативные явления
8. структурная перестройка системы налогов, надо провести структурную перестройку налогов в пользу прямых, а не косвенных, при этом упор сделать на обложение прибыли, имущества, земли, капитала
9. либерализация и децентрализация налоговой системы, надо расширить права местных Советов в регулировании ставок налогов и их использовании на местах
10. снижение налоговых ставок, снизить по некоторым налогам ставки (НДС, налог на прибыль, подоходный и др.)

На данный момент целесообразно:

- расширить права местных органов при установлении ставок налогов на имущество юридических лиц (но исключить налогообложение оборотных средств) и граждан;

- расширить меры по налоговому стимулированию инвестиционного процесса и преимущественного направления предприятиями средств на развитие, совершенствование и расширение производства, развитие малого бизнеса, поддержку аграрного сектора;

- усилить социальную направленность налогов. Для этого нужно постоянно увеличивать, с одной стороны, необлагаемый минимум доходов граждан, а с другой - ставку подоходного налога для лиц с очень высокими доходами, а также расширить круг подакцизных предметов роскоши и повысить ставки акцизов на них.

В перспективе, когда будет обеспечена финансовая стабилизация и в полную силу задействованы рычаги рыночной саморегуляции экономики, можно ставить вопрос о формировании сбалансированной системы взимания налогов, выполняющей не только фискальную (для обеспечения потребностей государства), но и в должной мере стимулирующую и регулирующую функции.

Какие стратегические цели в области планирования налогообложения должно иметь наше государство на ближайший период?

Очевидно, ответ на этот вопрос таков:

1. ужесточение налоговой дисциплины, формирование цивилизованного института налогоплательщиков;
2. упрощение налоговой системы;
3. налоговое стимулирование производства и реализации конкурентоспособных отечественных товаров;
4. совершенствование принципов федерализма, развитие в стране муниципальных налоговых систем.

Реформирование действующей налоговой системы должно осуществляться в направлениях создания благоприятных налоговых условий для товаропроизводителей, стимулирования вложения заработных средств в инвестиционные программы, обеспечения льготного налогового режима для иностранных капиталов, привлекаемых в целях решения приоритетных задач развития российской экономики. Эти направления имеют непосредственное отношение практически ко всем федеральным и региональным налогам. Среди них ключевое значение получают налоги на прибыль и на добавленную стоимость, которые в решающей мере определяют налоговое бремя на товаропроизводителей и благодаря этому способны либо подавить производство, либо стать мощным рычагом его стимулирования.

Заключение

Налоги, будучи особой сферой производственных отношений, являются своеобразной экономической категорией. Налоги выражают реально существующие денежные отношения, проявляющиеся во время изъятия части национального в пользу общегосударственных потребностей.

Экономическая сущность налогов характеризуется денежными отношениями, складывающимися у государства с юридическими и физическими лицами. Эти денежные отношения объективно обусловлены и имеют специфическое общественное назначение – мобилизацию денежных средств в распоряжение государства.

Данная курсовая работа посвящена исследованию косвенных налогов как важной составляющей налоговых доходов бюджета, имеющих огромное фискальное значение. В то же время косвенные налоги выполняют регулирующую функцию путем воздействия на механизм ценообразования. Значение косвенных налогов для отечественной экономики сложно переоценить.

Косвенные налоги относятся к общегосударственным налогам и действуют на всей территории Украины.. С появлением НДС, акцизов и таможенных сборов в налоговой системе Украины косвенные налоги стали открыто играть решающую роль при мобилизации доходов в бюджет. В сводном бюджете Украины поступления от косвенных налогов являются основной частью налоговых доходов государства. Налог на добавленную стоимость стоит на первом месте, превосходя по размеру все налоговые доходы.

Проанализировав действующий механизм обложения косвенными налогами в Украине, стало очевидным, что косвенные налоги прочно вошли в налоговую систему Украины. Они, безусловно, имеет свои достоинства и недостатки. В целом налоги имеет позитивное значение, и тенденции их развития в последнее время позволяют сделать вывод, что за ним и дальше сохранится ведущая роль среди прочих налогов и платежей в Украине.

Налоговая система должна базироваться на оптимальном сочетании интересов всех социальных слоев общества - предпринимателей, работников, государственных служащих, учащихся, пенсионеров и других, которые имеют большие различия в получаемых доходах. Такая социальная функция налогов имеет большое значение для обеспечения социального равновесия в обществе

Н**алоговая реформа** как основа для обеспечения экономического роста и расширения доходной части государственного бюджета**,** должна быть направлена на:

* усиление справедливости налоговой системы за счет выравнивания условий налогообложения для всех налогоплательщиков, прежде всего за счет отмены имеющихся необоснованных льгот и неэффективных налогов;
* ослабление общего налогового бремени на законопослушных налогоплательщиков путем более равномерного распределения налоговой нагрузки на всех налогоплательщиков, дальнейшего снижения ставок по основным федеральным налогам и облегчения налоговой нагрузки на фонд оплаты труда;
* усиление стимулирующей функции налогов как инструмента расширения производства и роста инвестиционной активности;
* упрощение налоговой системы за счет сокращения общего числа налогов и сборов, унификации действующих режимов исчисления и уплаты налогов и сборов.

Список источников:

1. В.П. Завгородний «Налоги и налоговый контроль в Украине». Киев, «А.С.К»., 2001г.
2. Бизнес №46 (461). 12 ноября. 2001г.
3. Гридчина М.В. и др. Налоговая система Украины. –К.:МАУП, 2000г.
4. Дубовик О.Е., Оксаненко О.Т. Налоговая система Украины.– Одесса, 2002г.
5. „Економiст”, №7, июль, 2002
6. Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость» от 03.04.1997г. №168/97-ВР, с последующими изменениями и дополнениями.
7. Указ Президента Украины от 07.08.98 г. №857/98 "О некоторых изменениях в налогообложении",
8. Закон Украины «О внесении изменений в Декрет КМУ «Об акцизном сборе» от 22.03.01 №2324–III
9. Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость» от 03.04.97 №168/97 с изменениями и дополнениями
10. Закон Украины «О едином таможенном тарифе»
11. Порядка заполнения и подачи налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, утвержденного Приказом ГНАУ «Порядок заполнения и подачи налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость от 30.05.97 г. №166 в редакции от 02.11.2000 г. №568
12. Письмом ГНАУ от 28.11.2000 г. №15863/7/16-0115-26 "О возмещении НДС по операциям по экспорту товаров".
13. Приказ Государственной таможенной службы Украины от 30.06.98 г. №380 "Об утверждении Порядка заполнения граф грузовой таможенной декларации соответственно таможенным режимам экспорта, импорта, транзита, временного ввоза (вывоза), таможенного склада, магазина беспошлинной торговли",
14. Закон Украины от 22.05.97 г. №283/97-ВР "О налогообложении прибыли предприятий"
15. Закон Украины от 07.12.2000 г. №2120-111 "О Государственном бюджете Украины на 2001 год"
16. Постановлению Кабинета Министров Украины от 07.12.99 г. №2215 "О некоторых вопросах возмещения сумм налога на добавленную стоимость и приведения в порядок расчетов с бюджетом".
17. Закон Украины от 21.12.2000 г. №2181-III "О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами",
18. Декрет Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе № 18-92 от 26.12.1992 г. С последующими изменениями и дополнениями»
19. Приказ Главной государственной налоговой инспекции Украины «Положение о сроках уплаты акцизного сбора и предоставления расчета акцизного сбора», от 25.12.1995г. № 99 с последующими изменениями и дополнениями,

Ресурсы Интернет:

www.rada.gov.ua – сайт Верховной Рады Украины.

www.sta.gov.ua – сайт Государственной налоговой администрации Украины.

www.liga.kiev.ua – Информационный бизнес портал

http://www.kmu.gov.ua – Кабинет Министров Украины

http://www.customs.gov.ua/ - Государственная таможенная служба Украины

 http://www.ac-rada.gov.ua/ - Счетная палата Украины

1. Данная ставка касается только предприятий, реализующих отечественные товары. Предприятия, реализующие импортные товары, умножают на коефициент 0,20. [↑](#footnote-ref-1)