

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
“ХАРКІВСЬКИЙ ПОЛІТЕХНІЧНИЙ ІНСТИТУТ”

Л. М. КОТЕНКО, Г. М. ФАДЄЄВА

ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ В ОПОДАТКУВАННІ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Харків
НТУ «ХПІ»
2014

УДК 657(075.8)

ББК 65.052я73

К 7

Рецензенти:

В. В. Прохорова, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економіки та організації діяльності Української інженерно-педагогічної академії;

Н. В. Чебанова, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Української державної академії залізничного транспорту.

Рекомендовано Вченою радою НТУ «ХП»

К 7. Котенко Л. М. Облік і звітність в оподаткуванні : навч. посіб. / Л. М. Котенко, Г. М. Фадєєва. – Х.: НТУ «ХП», 2014. – 484 с.

ISBN 978-617-687-028-9

Розглянуто актуальні проблеми оподаткування підприємницької діяльності. Послідовно викладено теоретичні та практичні питання обліку та складання звітності з податку на прибуток, ПДВ, акцизного податку, податку на доходи фізичних осіб, єдиного податку, майнових та ресурсних платежів, місцевих податків і зборів. Містить посилання на нормативні акти, що є чинними станом на 1 липня 2014 року.

Призначено для студентів економічних спеціальностей, аспірантів, викладачів, наукових і практичних працівників.

УДК 657(075.8)

ББК 65.052я73

ISBN 978-617-687-028-9

© Л. М.Котенко, Г. М. Фадєєва, 2014

© Видавництво НТУ «ХП», 2014

ЗМІСТ

Передмова	6
Тема 1. Податковий облік, його зміст та організація на підприємстві	8
1.1. Поняття податкового обліку та його основні характеристики	8
1.2. Взаємозв'язок та відмінності між бухгалтерським і податковим обліком	14
1.3. Принципи ведення податкового обліку	20
1.4. Особливості організації податкового обліку на підприємстві	23
Питання для самоконтролю	25
Тестові завдання	26
Тема 2. Загальні вимоги до податкової звітності	29
2.1. Поняття податкової звітності	29
2.2. Вимоги до складення податкової звітності, порядок та термін її подання	31
2.2.1. Вимоги до складення податкової звітності	31
2.2.2. Порядок подання податкової звітності	33
2.2.3. Термін подання податкової звітності	38
2.3. Вимоги до підтвердження даних, визначених у податковій звітності	40
2.4. Податкові зобов'язання та засоби забезпечення їх виконання	45
2.5. Відповідальність за порушення податкового законодавства	49
Питання для самоконтролю	52
Тестові завдання	53
Тема 3. Податковий облік і звітність з податку на прибуток підприємства	58
3.1. Суб'єкти та об'єкт оподаткування, ставки податку на прибуток	58
3.2. Доходи підприємства в податковому обліку – поняття, склад, порядок визнання	68
3.3. Витрати підприємства в податковому обліку	80
3.3.1. Поняття, склад та визнання податкових витрат	80
3.3.2. Особливості врахування окремих видів витрат при визначенні об'єкта оподаткування	90
3.4. Податковий облік операцій з основними засобами та нематеріальними активами	94
3.4.1. Поняття та методи нарахування амортизації основних засобів	94
3.4.2. Визначення вартості об'єктів амортизації та порядок нарахування амортизації	100
3.4.3. Витрати на ремонт, реконструкцію та інші поліпшення основних засобів в податковому обліку	103
3.4.4. Податкові наслідки операцій з вибуття основних засобів	106
3.5. Облік операцій з розрахунками в іноземній валюті в оподаткуванні	109
3.6. Облік дивідендів в оподаткуванні підприємств	113
3.7. Сумнівна і безнадійна заборгованість в податковому обліку	116
3.8. Звітність з податку на прибуток підприємств: порядок складання, подання та виправлення помилок	119
3.8.1. Строки подання декларації з податку на прибуток та сплати податку	119
3.8.2. Склад звітності з податку на прибуток	121
3.8.3. Зміст та порядок заповнення декларації з податку на прибуток підприємства та додатків до неї	127
Питання для самоконтролю	146
Тестові завдання	147

Тема 4. Податковий облік та звітність з податку на доходи фізичних осіб	156
4.1. Платники податку, об'єкт та база оподаткування, ставки податку	156
4.2. Податкова соціальна пільга – сутність та правила застосування	169
4.3. Сутність і порядок застосування податкової знижки	172
4.3.1. Податкова знижка за витратами, пов'язаними з іпотечним житловим кредитуванням.....	175
4.3.2. Податкова знижка за витратами на оплату навчання	178
4.3.3. Податкова знижка на суми у вигляді пожертвувань або благодійних внесків.....	181
4.4. Оподаткування операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого і рухомого майна.....	182
4.5. Оподаткування доходу, отриманого в результаті прийняття у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав.....	184
4.6. Особливості оподаткування окремих видів доходів.....	188
4.6.1. Оподаткування дивідендів при їх виплаті фізичним особам	188
4.6.2. Оподаткування виграшів та призів	190
4.6.3. Оподаткування благодійної допомоги	191
4.6.4. Оподаткування суми надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт, не повернутої у встановлений строк	195
4.6.5. Доходи як додаткові блага та їх оподаткування	197
4.7. Порядок нарахування та перерахунку, сплати податку на доходи фізичних осіб до бюджету	199
4.8. Звітність підприємств щодо доходів та податку на доходи фізичних осіб.....	202
4.8.1. Призначення та порядок складання податкового розрахунку за формою № 1ДФ.....	202
4.8.2. Виправлення помилок у формі № 1ДФ та відповідальність за порушення, пов'язані з нарахування ПДФО.....	208
4.8.3. Призначення та порядок складання декларації про майновий стан і доходи фізичних осіб.....	212
4.9. Оподаткування доходів та порядок складання податкової звітності фізичної особи – підприємця, що перебуває на загальній системі оподаткування.....	218
Питання для самоконтролю	223
Тестові завдання	224
 Тема 5. Податковий облік та звітність суб'єктів, що застосовують спрощену систему оподаткування	230
5.1. Загальне поняття спрощеної системи оподаткування	230
5.2. Порядок визначення доходів та їх склад	235
5.3. Ставки єдиного податку.....	238
5.4. Звітність платників єдиного податку.....	239
5.4.1. Податковий (звітний) період та правила подання звітності платниками єдиного податку	239
5.4.2. Порядок нарахування та строки сплати єдиного податку	241
5.4.3. Ведення обліку і складення звітності платниками єдиного податку.....	242
Питання для самоконтролю	246
Тестові завдання	247
 Тема 6. Податковий облік та звітність з податку на додану вартість	253
6.1. Платники податку на додану вартість, умови їх реєстрації.....	253
6.2. Об'єкт оподаткування податком на додану вартість.....	257

6.3. Порядок визначення бази оподаткування	263
6.4. Ставки податку на додану вартість.....	266
6.5. Правила ведення податкового обліку податку на додану вартість.....	267
6.6. Бюджетне відшкодування податку на додану вартість	277
6.7. Первинні документи з ведення податкового обліку податку на додану вартість.....	280
6.7.1. Порядок оформлення податкової накладної	282
6.7.2. Порядок ведення Реєстру податкових накладних.....	294
6.8. Порядок складання податкової декларації з податку на додану вартість	315
Питання для самоконтролю	336
Тестові завдання	337
Тема 7. Податковий облік та звітність з акцизного податку	343
7.1. Платники акцизного податку та об'єкт оподаткування	343
7.2. База оподаткування, ставки та порядок нарахування акцизного податку	348
7.3. Маркування підакцизних товарів.....	353
7.4. Правила податкового обліку акцизного податку	356
7.5. Порядок заповнення та подання декларації з акцизного податку	361
Питання для самоконтролю	363
Тестові завдання	364
Тема 8. Податковий облік і звітність з інших загальнодержавних податків і зборів	369
8.1. Збір за першу реєстрацію транспортного засобу	369
8.2. Екологічний податок.....	375
8.3. Збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства.....	387
8.4. Плата за землю	391
8.5. Збір за спеціальне використання води.....	407
8.6. Плата за користування надрами.....	415
Питання для самоконтролю	428
Тестові завдання	430
Тема 9. Податковий облік і звітність за місцевими податками та зборами.....	439
9.1. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	439
9.2. Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності	444
9.3. Збір за місця для паркування транспортних засобів.....	452
9.4. Туристичний збір	456
Питання для самоконтролю	458
Тестові завдання	460
Тематика рефератів	468
Список рекомендованої літератури.....	470
Додаток А.....	478
Додаток Б	479

ПЕРЕДМОВА

Розвиток і поглиблення ринкових відносин в Україні, зміна характеру фінансових взаємовідносин держави та суб'єктів господарювання, впровадження національних стандартів бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності суттєво змінили завдання системи господарського обліку, висунули нові вимоги до його функцій в управлінні діяльністю підприємств.

Однією з найважливіших та не врегульованих до цього часу залишається проблема оптимізації взаємозв'язку системи оподаткування та бухгалтерського обліку. В практичній діяльності це призводить до розриву інформаційних зв'язків обліку з метою оподаткування (податкового обліку) і бухгалтерського обліку, паралельного виконання облікових процедур, збільшення їх трудомісткості, що не завжди є виправданим як з погляду методологічної коректності, так і економічної доцільності.

Оподаткування підприємств – невід'ємна складова податкової політики та системи бухгалтерського обліку будь-якої країни. В умовах ринкової економіки бюджетні надходження залежать від результатів діяльності суб'єктів господарювання. Тому раціонально організована система оподаткування повинна стимулювати господарську і підприємницьку ініціативу, бути простою і зрозумілою, забезпечувати ефективність процесу стягнення податків. Крім цього вона повинна бути стабільною.

Система оподаткування може реалізувати свої функції лише за певних умов, а саме: за наявності системи обліку, яка б адекватно відображала реальну економічну ситуацію і забезпечувала можливість контролю за справлянням податків, а також відповідного рівня кваліфікації спеціалістів. Це, у свою чергу, зумовило потребу в податковому обліку, який визначає суми податків і здійснює контроль за їх сплатою.

Однією з основних умов ефективної діяльності підприємства є дотримання правил ведення обліку податкових операцій та їх відображення у податковій звітності. Правильний підхід до відображення в податковому обліку операцій платника податків є основою вірного їх відображення в податковій звітності. Тому навчальна дисципліна «Облік і звітність в оподаткуванні» є важливою для підготовки бакалаврів за спеціальністю «Облік і аудит», «Оподаткування».

Предметом дисципліни «Облік і звітність в оподаткуванні» є господарські операції та відображення їх у податковому обліку та податковій звітності.

Мета дисципліни — засвоєння загальних питань щодо організації ведення податкового обліку, розкриття його сутності та змісту основних прикладних категорій; оволодіння практичними навиками ведення податкового обліку і складання податкової звітності, формування показників, які є підставою для взаємовідносин суб'єктів підприємницької діяльності з бюджетом.

Завдання дисципліни:

- вивчити основні законодавчі та нормативні акти, що регламентують питання податкового обліку та податкової звітності;
- дослідити основи побудови та організації податкового обліку на підприємстві,
- розкрити особливості податкового обліку і звітності основних податків і зборів,
- вивчити та дати характеристику загальних вимог, які ставляться до податкової звітності;
- володіти методичними прийомами, що застосовуються для кращої організації у системі податкового обліку.

У результаті вивчення теоретичних і методологічних основ організації податкового обліку і звітності **студенти повинні знати:**

- сутність податкового обліку, його місце в системі економічної інформації та взаємозв'язок з управлінським і фінансовим обліком;
- нормативно-законодавчу базу щодо ведення податкового обліку за окремими податками і зборами;
- порядок складання податкової звітності тощо.

Студенти повинні вміти:

- організовувати та вести податковий облік на підприємстві;
- оформляти первинні документи та реєстри аналітичного та синтетичного обліку для відображення операцій з податкового обліку;
- здійснювати розрахунки податку на додану вартість (ПДВ), акцизного податку, податку на прибуток, податку на доходи фізичних осіб (ПДФО), єдиного податку, місцевих податків і зборів тощо;
- складати податкову звітність та своєчасно подавати її у відповідні органи.

Даний навчальний посібник містить посилання на нормативні акти, що є чинними станом на 1 липня 2014 року.

Структура видання побудована в логічній послідовності, що передбачає ефективне засвоєння матеріалу щодо порядку оподаткування суб'єктів господарювання.

Навчальний теоретичний і практичний матеріал, викладений у цьому посібнику, забезпечить на належному рівні підготовку фахівця економічного спрямування, здатного в умовах невизначеності діяльності підприємств і ризиків працювати з обліковими інформаційними базами даних і використовувати їх для прийняття ефективних управлінських рішень з питань нарахування та сплати податків і зборів відповідно до вимог податкового законодавства.

Зміст даного навчального посібника вирізняється глибиною та аналітичністю викладеного матеріалу, його практичним спрямуванням, високим науково-методичним рівнем.

Т е м а 1

ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК, ЙОГО ЗМІСТ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Поняття податкового обліку та його основні характеристики

Сучасна модель бухгалтерського фінансового обліку орієнтована на таких споживачів як власники, інвестори, керівництво, статистичний орган. Але потреби контролюючих органів система такого обліку повністю не задовольняє. Тому багато процедур первинного, аналітичного обліку та формування звітних податкових показників урегульовано саме податковим законодавством країни.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. В сучасних умовах інформаційного суспільства податковий облік слід розглядати як частину глобального інформаційно-облікового масиву підприємства. Проте на законодавчому рівні не визначено поняття податкового обліку. Немає єдності думок і серед вітчизняних економістів щодо статусу податкового обліку. Одні фахівці визнають його як підсистему бухгалтерського обліку, інші, до них відносяться працівники податкових органів, автори статей у періодичних бухгалтерських виданнях, – як самостійну інформаційну систему зі своєю метою і функціями. Тобто сучасна практика передбачає виділення податкового обліку як окремого виду обліку на підприємствах України. Це характерно насамперед для податку на прибуток та податку на додану вартість. Певною мірою це можна віднести і до спеціальних режимів оподаткування – єдиного податку та фіксованого сільгосподатку.

Змістом податкового обліку є фінансові відносини, що виникають при нарахуванні та сплаті податків і зборів (обов'язкових платежів), тобто відносини між державними контролюючими органами і юридичними та фізичними особами щодо податків і обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів.

Платник податку зобов'язаний вести облік показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, веден-

ня яких передбачено законодавством та з урахуванням положень Податкового кодексу, окремі статті, пункти якого вимагають застосовувати особливі правила та норми, які пов'язані з необхідністю ведення на підприємствах податкового обліку.

Процес справляння (стягування) податків слід розділити на дві частини: процес власне оподаткування і процес податкового обліку та звітності (табл. 1.1) [76 с. 54, 55].

Таблиця 1.1 – Складові процеси справляння податків і зборів

Процес оподаткування	Процес податкового обліку та звітності
1. Ідентифікація підприємства як платника податку (збору)	1. Складання первинних і зведених документів
2. Оцінка альтернативних варіантів або оптимізація оподаткування	2. Запис операцій в реєстри податкового та фінансового обліку (узагальнення)
3. Визначення об'єкта оподаткування	3. Складання декларацій (податкових розрахунків)
4. Визначення, оцінка, розрахунок бази оподаткування	4. Подання декларацій (податкових розрахунків) до контролюючого органу
5. Застосування ставки податку	5. Сплата податку (виконання сплати, контроль дат і сум основних платежів, авансів або переplat)
6. Уточнення порядку та терміну сплати податку	6. Контроль дат і сум відшкодувань податку з бюджету (для ПДВ)
7. Встановлення порядку обчислення податку (збору) та аналіз його результатів	

Процес «оподаткування» на рівні підприємства-платника податку можна визначити як певні дії та фінансово-аналітичні розрахунки персоналу підприємства-платника податку з метою прийняття управлінських рішень щодо обчислення та сплати податку (збору) до бюджету.

Поняття «податковий облік» характеризує процес фіксації (відображення) нарахованих (розрахованих) складових податкової бази, сум самого податку (податкового зобов'язання) та сплачених його сум.

Поняття «оподаткування» і «податковий облік» слід розглядати в комплексі процесу справляння певного податку.

Податковий облік – система підготовки та накопичення інформації платника податків, необхідної для розрахунку податків і зборів, встановлених податковим законодавством з метою складання податкової звітності.

Метою податкового обліку є визначення сум податкових зобов'язань з податків і зборів, внесків для відображення в податковій звітності та контроль за їх сплатою.

Виконання поставленої мети ведення податкового обліку досягається за допомогою виконання комплексу **завдань**, що реалізують:

- контроль за законністю і правомірністю відображення господарських операцій відповідно до норм податкового законодавства, порядку ведення податкового обліку та складання податкової звітності;
- достовірне відображення господарських фактів та процесів з метою визначення зобов'язання платника податку або суми податку, що підлягає відшкодуванню з бюджету;
- контроль за правильністю та своєчасністю складання первинних документів, податкових реєстрів та податкової звітності, дотримання строків їх зберігання та інші;
- ведення обліку структурних елементів об'єкта оподаткування на основі максимального використання спільної інформаційної бази бухгалтерського й податкового обліку, яка б забезпечувала отримання даних для складання фіскальної звітності при мінімальних витратах на їх обробку, при дотриманні принципів і правил ведення обох видів обліку.

У вітчизняній літературі не сформульоване загально визначене поняття предмету податкового обліку.

Виходячи з двійстості природи податкового обліку, яка обумовлена його функціональною залежністю від систем обліку й оподаткування, предмет податкового обліку необхідно розглядати з двох точок зору: у вузькому (з позиції теорії обліку) та широкому розумінні (з позиції оподаткування).

У вузькому розумінні **предметом податкового обліку** є господарська діяльність платника податку, в результаті якої формується база оподаткування за окремими податками і зборами і виникають зобов'язання з обчислення їх суми.

Предметом податкового обліку, у широкому розумінні, виступає процес перерозподілу створеного на підприємстві додаткового продукту шляхом вилучення його частини у вигляді податків і зборів з метою формування державних грошових фондів та забезпечення виконання державою покладених на неї функцій. Така дефініція розкриває макроекономічну роль податкового обліку в контексті виконання ним завдань інформаційного забезпечення перерозподільних функцій системи оподаткування.

Поняття «об'єкт» деталізує поняття «предмет». **Об'єктом податкового обліку** є господарські операції та обліково-розрахункові процеду-

ри, які впливають на виникнення чи зміну об'єкта оподаткування або ж не впливають, але підлягають обов'язковому контролю з боку контролюючих органів. Безпосередньо об'єктами податкового обліку виступають складові податку: об'єкт оподаткування, база оподаткування, податкове зобов'язання платника податку.

Податковий облік – це підсистема бухгалтерського обліку, яка за встановленими державою правилами формує інформацію про нарахування та сплату податків і зборів і надає її державним податковим органам та керівництву підприємства. В податковому обліку здійснюється групування інформації для визначення податкової бази за податками та зборами на підставі первинних документів, згрупованих відповідно до порядку, передбаченого діючим податковим законодавством.

Податковий облік – це система спостереження, вимірювання, реєстрації та систематичного узагальнення інформації про господарські факти, які впливають на податкове зобов'язання платника податку та підлягають контролю з боку податкових органів.

Процес правильного та своєчасного визначення податкового зобов'язання передбачає спостереження, яке має суцільний характер, конкретних фактів та процесів господарської діяльності підприємства з метою реалізації певних управлінських рішень. На цьому етапі відбувається сприйняття саме об'єктів податкового обліку – податкових подій, які в подальшому підлягають відображенню в первинних документах, реєстрах податкового обліку та звітності суб'єкта господарювання. Виявлені структурні елементи об'єкта оподаткування мають бути виражені в певних одиницях вимірювання – оцінені за правилами, визначеними Податковим кодексом, та зафіксовані на певному технічному носії. Етап реєстрації податкових подій найбільш наочно простежується на прикладі обліку податку на додану вартість, оскільки переважна більшість господарських операцій, які виступають об'єктом податкового контролю, повинні бути зафіксовані в спеціальному документі – податковій накладній.

Системно-хронологічне групування об'єктів податкового обліку здійснюється в реєстрах податкового обліку, які мають нормативно встановлену, як для податку на додану вартість, або ж довільну форму, як для податку на прибуток, в розрізі податкоутворюючих показників. Так, наприклад, з метою обліку податку на додану вартість, в реєстрах податкового обліку групують інформацію про господарські операції, які оподатковуються за основною ставкою, за ставкою 0 % або не підлягають оподаткуванню.

Відображені об'єкти податкового обліку є основою для складання податкових звітів, які в подальшому підлягають передачі зацікавленим

користувачам для задоволення їх інформаційних потреб. Основним користувачем такої інформації виступають державні податкові органи, в окремих випадках податкова інформація може використовуватися фінансовою службою, службою податкового менеджменту підприємства з метою контролю за фактичним станом розрахунків з бюджетом, або ж для потреб податкового планування тощо.

Податковий облік здійснюється шляхом суцільного, безперервного та документального обліку господарських операцій, пов'язаних з визначенням податкової бази з конкретного податку чи збору.

Податковий облік ведеться з метою формування повної та достовірної інформації про господарські операції, що були проведені платником протягом звітного періоду з метою оподаткування, а також забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів для контролю за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю сплати податків. Він призначений для визначення розміру податкових зобов'язань платника податків.

Податковий облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства в контролюючому органі до його ліквідації.

Інформаційною базою податкового обліку є первинні облікові документи, реєстри податкового обліку, податкова звітність з певних податків і зборів (рис. 1.1).

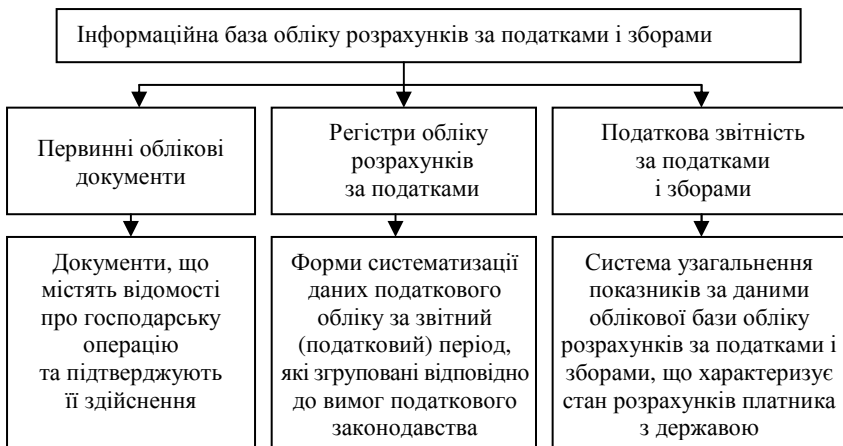


Рис. 1.1. Складові інформаційної бази оподаткування суб'єктів господарювання

Форми первинних документів податкового обліку можуть бути встановлені діючим податковим законодавством (наприклад, податкові накладні). Якщо форми первинних документів податкового обліку не встановлені, то замість них використовуються первинні облікові документи бухгалтерського обліку. Платник податку може розробити первинні документи податкового обліку самостійно (довідки бухгалтера, податкові розрахунки, пояснювальні записки).

Податкові реєстри – це форми систематизації даних податкового обліку за звітний (податковий) період, які згруповані відповідно до вимог податкового законодавства.

Податкові реєстри призначені для систематизації та накопичення інформації, яка міститься в первинних документах, аналітичних даних податкового обліку для відображення в податковій звітності. Реєстри податкового обліку ведуться на паперових чи машинних носіях. Податкові реєстри регламентовані законодавчо тільки за єдиним податком (книга обліку доходів та витрат), податком на додану вартість (реєстр отриманих та виданих податкових накладних) та податком на доходи фізичних осіб (книга обліку доходів та витрат).

Податкова звітність (декларація, розрахунок, звіт) складається платником податків виходячи з даних податкового обліку окремо для кожного сплачуваного податку або збору.

Податковому обліку притаманні такі *функції*: фіскальна, планово-прогнозна, інформаційна, аналітично-контрольна.

Фіскальна функція проявляється в сприянні виконанню функцій держави у процесі справляння податків до державного або місцевого бюджетів.

Планово-прогнозна функція полягає в постачанні інформації для аналізу даних щодо податкового навантаження платника податку, у виборі оптимальної системи та способів оподаткування, прогнозі величини податків на наступні періоди.

Інформаційна функція реалізується в надання інформації для складання декларацій, забезпечення управлінського персоналу підприємства даними для управління за відхиленнями шляхом повної реєстрації оподатковуваних операцій, достовірних розрахунків податкових зобов'язань.

Контрольна функція пов'язана з тим, що податковий облік виступає об'єктом проведення контрольно-аналітичних процедур державних податкових органів, які направлені на встановлення достовірної інформації, що наведена в податковій звітності та додатках до неї, повноти і своєчасності розрахунків за податками і зборами. На підставі наданої інформації здійснюється аналіз стану і тенденцій податкового навантаження платника податку, контроль за правомірністю використання пільг, звільнень тощо.

1.2. Взаємозв'язок та відмінності між бухгалтерським і податковим обліком

Еволюційний розвиток економічних відносин обумовлює зміну функціонального призначення обліку господарської діяльності підприємств. Такі види господарського обліку як фінансовий, управлінський, податковий облік набули досить поширеного застосування у практичній діяльності підприємств України. В цілому ці види обліку являють собою повноцінну систему облікової інформації про процеси і явища в економічній діяльності підприємства. Взаємозв'язок та відмінності між фінансовим, управлінським та податковим обліком проявляються у порівнянні їх характеристик за певними ознаками (табл. 1.2)

Таблиця 1.2 – Порівняння концептуальних основ різних видів обліку операцій господарської діяльності підприємства

Ознака	В и д о б л і к у		
	Фінансовий (бухгалтерський)	Внутрішньо- господарський (управлінський)	Податковий
Визначення	Процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства користувачам для прийняття рішень	Система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством	Система підготовки та накопичення інформації про господарські факти, які впливають на податкове зобов'язання платника податку та підлягають контролю з боку податкових органів
Користувачі інформації	Зовнішні Внутрішні	Внутрішні	Зовнішні Внутрішні
Мета обліку	Надання повної, правдивої та не упередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства	Надання інформації для планування, контролю та прийняття рішень на різних рівнях управління	Визначення сум податкових зобов'язань з податків і зборів для відображення в податковій звітності та контроль за їх сплатою

Закінчення табл. 1.2

Ознака	В и д о б л і к у		
	Фінансовий (бухгалтерський)	Внутрішньо- господарський (управлінський)	Податковий
Предмет обліку	Господарські засоби за їх складом і розміщенням, джерелами утворення, господарські процеси	Господарські процеси, що відбуваються в результаті діяльності в окремих сегментах (підрозділи, види продукції, послуг) та підприємства в цілому	Господарська діяльність платника податку, в результаті якої формується база оподаткування за окремими податками і зборами і виникають зобов'язання з обчислення їх суми.
Об'єкт обліку	Господарські процеси, в результаті яких змінюються активи, зобов'язання і капітал підприємства	Доходи, затрати, собівартість, прибуток, внутрішнє ціноутворення	Господарські операції платників податків, які приводять до виникнення та/або зміни об'єкта оподаткування і податкового зобов'язання
Вимірники	Грошові, кількісні	Грошові, кількісні, якісні, трудові	Грошові, кількісні (за окремими податками як база оподаткування)
Звітність	Фінансова, затверджена на державному рівні	Внутрішня, розроблена на підприємстві	Податкова декларація з конкретного податку (збору), затверджена на державному рівні
Періодичність складання звітності	Регулярно (квартал, рік)	Будь-яка періодичність відповідно до облікової політики підприємства	Регулярно (місяць, квартал, рік)
Відповідальність за порушення	Адміністративна	Трудова	Кримінальна, адміністративна, трудова
Виконавці на підприємстві	Бухгалтер	Менеджер, бухгалтер	Бухгалтер, податковий консультант
Відкритість інформації	Відкрита	Комерційна таємниця	Відкрита

Розподіл господарського обліку на фінансовий облік, управлінський облік та податковий облік відбувся через те, що значно змінились запити і коло користувачів первинної та узагальнюючої інформації. Користувачами фінансової інформації є акціонери, банківські установи, інвестори, кредитори, аудитори, контролюючі органи, власники підприємств, адміністративний персонал та ін. Інформація управлінського обліку передусім цікава менеджерам різного рівня. Споживачем податкової звітності є державні контролюючі органи Міністерства доходів і зборів.

У структурному аспекті податковий облік не існує автономно, а перебуває у тісному зв'язку з іншими видами господарського обліку (рис. 1.2).

Тривалий час в Україні бухгалтерський облік не був інформаційною базою для оподаткування. Ці види обліку існували майже відокремлено.

Особливості податкового законодавства України зумовили необхідність ведення податкового обліку, який потрібний для поглиблення інформативності фінансового обліку, оскільки на основі даних лише фінансового чи управлінського обліку неможливо досягти достовірного забезпечення податкової звітності.

В умовах тісного взаємозв'язку бухгалтерського обліку і обліку для цілей оподаткування (податкового обліку), особливого значення набуває стабільність основного елементу податкової системи – законодавчо-нормативної бази. Очевидно, будь-які її зміни приводять до адекватного реагування системи бухгалтерського обліку, необхідності трансформації її відповідно до умов, в яких вона функціонує. З прийняттям Податкового кодексу виникло більше можливостей для використання інформації бухгалтерського обліку для цілей оподаткування, однак залишаються невирішеними низка проблемних питань відносно цього.

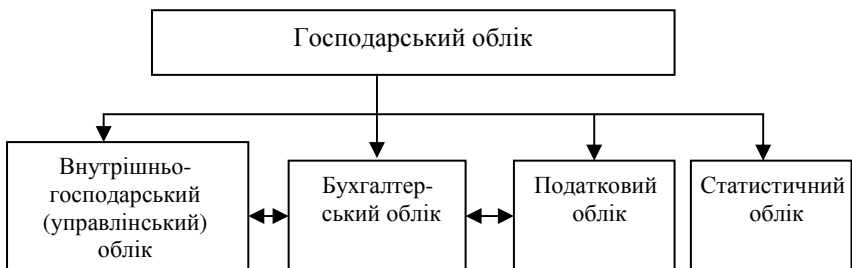


Рис. 1.2. Місце податкового обліку в системі господарського обліку

Прийоми бухгалтерського фінансового обліку частково можуть бути використані й в податковому обліку. Так, наприклад, в податковому обліку податку на додану вартість (ПДВ) застосовується такий елемент методу бухгалтерського обліку як документування та інвентаризація. Платник податку з ПДВ зобов'язаний на дату виникнення податкових зобов'язань з ПДВ оформити (виписати) податкову накладну. Перед складанням річної звітності обов'язковою є інвентаризація заборгованості перед бюджетом за податками і зборами. При визначенні бази оподаткування за окремими операціями постачання товарів (робіт, послуг) застосовується оцінка. З метою визначення суми чистого податкового зобов'язання або суми до відшкодування використовується прийом балансового узагальнення, який реалізується порівнянням зобов'язань та кредиту. В кінці кожного звітного періоду складається податкова звітність. Отже, в податковому обліку ПДВ використовуються окремі елементи бухгалтерського обліку, які є універсальними, що свідчить про певний зв'язок зазначених видів обліку в контексті збирання та оформлення інформації.

Податковому обліку властиві функції, які характеризують саме облікові процеси – документування операцій, розрахункове узагальнення даних про об'єкт і базу оподаткування і податкові зобов'язання, відображення оподатковуваних операцій та результатів розрахунків в реєстрах обліку та в формах податкової звітності.

Відмінності бухгалтерського і податкового обліку характеризуються такими положеннями:

1) *Відмінності у законодавчій і нормативній базі.* Фінансовий облік в Україні базується на Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (П(С)БО), що затверджуються Міністерством фінансів України і відповідають вимогам Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, та на інструкціях і методичних рекомендаціях.

Законодавчу та нормативну базу податкового обліку складають Податковий кодекс, Митний кодекс та інші закони з питань митної справи, рішення органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків і зборів, а також накази, роз'яснення, інструкції, листи, затверджені Міністерством доходів і зборів України.

2) *Бухгалтерський і податковий облік мають різні цілі.* Мета фінансового обліку – комплексна оцінка реального фінансового стану підприємства і його фінансових результатів. Мета податкового обліку полягає у визначенні бази оподаткування для фіскальних платежів.

Бухгалтерській облік не призначений для вирішення завдань щодо правильного обчислення сум податків і зборів.

3) *Об'єкти фінансового обліку не збігаються з об'єктами податкового обліку.* Коло об'єктів фінансового обліку значно ширше, всі об'єкти відображаються на рахунках бухгалтерського обліку. Коло об'єктів податкового обліку значно вужче і вони не пов'язані з відображенням на рахунках.

4) *Сума доходів і витрат в податковому обліку, як правило, не збігається з їх величиною у фінансовому обліку.* Причина полягає в тому, що окремі види доходів (наприклад, умовно нараховані відсотки по поворотній фінансовій допомозі) не включаються до складу доходів у бухгалтерському обліку. Окремі види витрат (наприклад, суми сплачених штрафів та/або неустойки чи пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду; витрати, пов'язані з утриманням об'єктів невикористаного призначення) не включаються до їх складу в податковому обліку.

5) *У податковому обліку регламентований мінімальний строк експлуатації основних засобів і нематеріальних активів, а у фінансовому обліку підприємства самостійно встановлюють строк корисного їх використання.* Також в податковому обліку не підлягають амортизації основні засоби, що отримані безкоштовно або використовуються у невикористаних цілях.

6) *Наявність у податковому обліку витрат подвійного призначення.* Тобто тільки за дотриманням певних умов деякі витрати включаються до складу податкових. У бухгалтерському обліку головне – документальне підтвердження здійснених підприємством операцій, в результаті яких збільшуються витрати.

7) *Податковий облік в окремих випадках ґрунтується на особливих правилах, серед яких правило «першої події» або касового методу для визначення податкових зобов'язань чи права на податковий кредит з ПДВ.*

8) *Відмінності в оцінці активів і зобов'язань, доходів і витрат.* З 1 вересня 2013 року введені норми щодо трансфертного ціноутворення для цілей оподаткування. Це система визначення звичайної ціни товарів або результатів робіт/послуг в операціях, що визнані контрольованими відповідно до статті 39 ПКУ. Так, в ПКУ виділено дві групи контрольованих операцій: господарські операції з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами – нерезидентами та резидентами, та операції, однією із сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), в якій ставка податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових

пунктів нижча, ніж в Україні, або який сплачує податок на прибуток (корпоративний податок) за ставкою на 5 і більше відсоткових пунктів нижчою, ніж в Україні. Вищенаведені операції визнаються контрольованими за умови, що загальна сума здійснених операцій платника податків з кожним контрагентом дорівнює або перевищує 50 мільйонів гривень (без урахування податку на додану вартість) за відповідний календарний рік.

Але в деяких спеціальних нормах ПКУ (станом на 01.07.2014 р.) залишилися посилення на звичайні ціни без конкретики їх застосування до контрольованих операцій (наприклад, щодо визначення вартості безоплатно отриманих товарів, робіт, послуг (пп. 135.5.4 ПКУ); отримання основних засобів до статутного капіталу та по бартеру (п. 146.8, п. 146.10 ПКУ; нарахування доходів фізичним особам у негрошовій формі (п. 164.5 ПКУ) тощо). Базове визначення звичайної ціни наведено в пп. 14.1.71 ПКУ – це ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено ПКУ. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін.

У бухгалтерському обліку для оцінки активів і зобов'язань застосовуються поняття «справедлива вартість», «ринкова вартість».

9) *Відмінності в призначенні фінансової та податкової звітності.* Мета фінансової звітності – надати інформацію зовнішнім користувачам про фінансовий стан та фінансові результати підприємства, а мета податкової звітності – надати інформацію податковим органам про стан розрахунків з бюджетом за податками, зборами й платежами.

Податковий і фінансовий облік відрізняються як за первинними документами (податкова накладна – у податковому обліку і товарно-транспортна накладна – у фінансовому обліку), так і за обліковими реєстрами (реєстр податкових накладних, реєстри обліку витрат та доходів, аналогів яким у фінансовому обліку взагалі немає), звітними документами, податкові форми яких набагато численніші, ніж у фінансовій звітності, термінами подання звітності, які у податковій системі більш оперативні порівняно з фінансовою.

Зокрема, податкова звітність є місячною, квартальною і річною, у той час як фінансова – лише квартальною і річною. Тут доречно зазначити, що у жодній країні Європейського Союзу на підприємства не покладають обов'язок щоквартального складання фінансової звітності. Правилком є складання річної фінансової звітності. Додаткові обов'язки покладають лише на ті підприємства, акції яких котируються на біржі, та на банківські установи.

У той же час документи податкової звітності виконують функції первинних документів фінансового обліку, оскільки для складання деяких форм податкової звітності дані фінансового обліку – лише вихідна інформаційна база, а потім ці ж самі форми податкової звітності є основою для записів у аналітичних реєстрах фінансового обліку.

Разом з тим фінансовий і податковий облік мають не тільки відмінності, але й спільні риси:

- різні податкові показники формуються і обчислюються за допомогою даних бухгалтерського обліку;
- обидва вони базуються переважно на тих самих первинних документах;
- фіксують ті самі дані і факти господарського обліку;
- ці види обліку ведуть ті самі спеціалісти – бухгалтери;
- основна частина інформації, отриманої у системі бухгалтерського і податкового обліку, призначена для зовнішніх користувачів.

1.3. Принципи ведення податкового обліку

Процес податкового обліку є достатньо складним та неоднозначним. Тому безперечно важливим є його внутрішня скоординованість та підпорядкованість загальним правилам. Виходячи з цього, першорядне значення має визначення та коректне застосування принципів податкового обліку.

Під принципом в широкому сенсі розуміється «основне, вихідне положення будь-якої наукової системи, теорії, ідеологічного напрямку та ін.»

Принцип податкового обліку слід розуміти як основне положення, що визначає сутність та основу цього процесу; правило, покладене в основу здійснення податкового обліку на підприємстві.

Бухгалтерський облік і фінансова звітність базуються на таких, закріплених на законодавчому рівні, принципах: обачності, нарахування та відповідності доходів і витрат, автономності підприємства, безперервності діяльності, періодичності, історичної (фактичної) собівартості, послідовності, повного висвітлення, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника.

Податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах: загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податко-

вого законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність оподаткування; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів.

На законодавчому рівні не встановлені принципи податкового обліку і звітності. Серед економістів висловлюються різні точки зору щодо принципів податкового обліку. На нашу думку, ведення податкового обліку та складання звітності повинні здійснюватись на підставі як принципів, які покладені в основу бухгалтерського обліку (єдиного грошового вимірника, послідовності та періодичності), так й власних принципів, до яких, зокрема, можна віднести:

- *принцип юридичної доказовості і обґрунтованості* – кожна господарська операція, яка підлягає податковому відображенню, повинна бути підтверджена відповідними первинними документами, тобто бути юридично доказовою. Так, наприклад, у п. 135.2 ПКУ передбачено, що доходи визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником доходів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів. Аналогічні вимоги встановлено і до визнання податкових витрат (п. 138.2, п. 139.1.9 ПКУ). Також у визначених ПКУ випадках не достатньо лише документального підтвердження факту здійснення господарської операції, необхідне обґрунтування правомірності оцінки структурних елементів об'єкта оподаткування або доведення зв'язку таких операцій з господарською діяльністю платника податків. Так, не підлягають податковій амортизації витрати на придбання/самостійне виготовлення, а також на реконструкцію або інші поліпшення неvirобничих основних засобів;

- *принцип систематичності та хронологічності* – накопичення і групування даних, які необхідні для складання податкової звітності, повинні забезпечуватись шляхом постійного відображення операцій в первинних документах та податкових регістрах у тій послідовності, в якій вони були здійснені підприємством. Цей процес має здійснюватись безперервно, щоб підприємство не допускало помилок в цих документах та вірно розраховувало свої податкові зобов'язання;

- *принцип розмежування об'єкта оподаткування* – визначає аналітичну диференціацію податкової інформації. Цей принцип передбачає ведення податкового обліку в розрізі окремих видів діяльності, господарських операцій, для яких передбачено різні ставки. Наприклад, з метою оподаткування господарської операції податком на додану вартість необ-

хідно вести відокремлений облік операцій, що оподатковуються за основною ставкою чи ставкою 0 % або не оподатковуються. Також розмежування важливе при одночасному здійсненні діяльності, яка підлягає патентуванню (або декількох таких видів діяльності) та не підлягає патентуванню. Платник податку зобов'язаний окремо вести облік структурних елементів оподатковуваного прибутку в розрізі кожного виду такої діяльності;

- *принцип альтернативності* – передбачає можливість обирати систему оподаткування (загальну чи спрощену), на якій суб'єкт господарювання буде працювати та вести податковий облік;

- *принцип відповідальності* – ненадання або несвоєчасне надання податкової звітності, відсутність або неналежне ведення податкового обліку, порушення правил сплати (перерахування) податків тягне за собою накладення штрафу. Ухилення від сплати податків може призвести до кримінальної відповідальності. Так, згідно з ст. 212 Кримінального кодексу України навмисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, карається штрафом від трьохсот до п'ятисот НМДГ або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років. Ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах, караються штрафом від п'ятисот до двох тисяч НМДГ або виправними роботами на строк до двох років, або обмеженням волі на строк до п'яти років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років. Ті самі діяння вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах, караються позбавленням волі на строк від п'яти до десяти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна.

Якщо порівнювати принципи ведення податкового та бухгалтерського обліку, то цим двом видам обліку притаманні такі спільні риси, як безперервність здійснення, суцільне відображення господарських фактів, юридична доказовість (документальний характер), вартісне вимірювання.

Таким чином, ведення податкового обліку має базуватися на принципах, які мають бути закріплені на законодавчому рівні. Дотримання встановлених принципів дозволить підприємствам раціонально організувати систему податкового обліку та зменшити витрати на цей процес.

Правильність ведення обліку та своєчасне і достовірне відображення операцій у податковій звітності є однією з основних умов ефективної діяльності; облікове забезпечення звітності суб'єктів господарювання про податки і збори є надзвичайно важливим.

1.4. Особливості організації податкового обліку на підприємстві

Організація та порядок ведення податкового обліку регулюються Податковим кодексом України та іншими законодавчими актами у сфері оподаткування, а також наказом про податкову політику підприємства (або є розділом у наказі про облікову політику підприємства).

Схему структури нормативно-правового регулювання обліку і звітності в оподаткуванні підприємства наведено на рис. 1.3. Кожним рівнем управління обліком і звітністю створюється певна нормативна та методична база стосовно його ведення, цілей і завдань.



Рис. 1.3. Загальна схема управління обліком і звітністю в оподаткуванні в Україні

Перший і другий рівні управління передбачають суворе дотримання чітко встановлених норм, правил і процедур, порушення яких тягне за собою відповідальність підприємств згідно із законодавством у сфері оподаткування.

Третій рівень управління передбачає насамперед розробку загальної методологічної бази, яка враховує особливості галузей економіки та вимоги нормативних документів першого та другого рівня управління.

Четвертий рівень управління обліком і звітністю в оподаткуванні в Україні представляють внутрішні розпорядчі документи суб'єктів господарювання (накази, постанови, розпорядження, рішення) щодо ведення та організації обліку та складання податкової звітності.

Питання організації податкового обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

Вся сукупність питань облікової політики для цілей оподаткування поділяється на *методичні та організаційно-технічні способи ведення податкового обліку*.

Методичні способи ведення податкового обліку – це способи формування інформації для правильного нарахування податків та зборів.

Організаційно-технічні – це способи організації технологічного процесу податкового обліку, які визначають: організацію роботи бухгалтерського підрозділу в частині податкового обліку; склад, форму та способи формування аналітичних реєстрів податкового обліку; організацію документообігу, порядок зберігання документів, податкової звітності та реєстрів податкового обліку.

Способи ведення податкового обліку можна звести до двох основних підходів:

1) розмежування процедур податкового та бухгалтерського обліку (автономність);

2) інтегрований підхід, який передбачає, що податковий облік ведеться за допомогою та з використанням системних характеристик і інформаційного забезпечення системи бухгалтерського обліку.

Тобто податковий облік можна здійснювати в системі бухгалтерського обліку або поза нею.

Ведення податкового обліку в системі бухгалтерського обліку передбачає відображення інформації (наприклад про суми ПДВ) в діючих реєстрах журнальної форми обліку та на рахунках обліку. Поряд з відображенням сум господарських операцій, що формують дані про доходи і витрати у бухгалтерському обліку, у додатково введених рядках і графах

проставляються ті суми доходів і витрат, що відповідно до ПКУ визнаються в податковому обліку.

Позасистемний спосіб ведення податкового обліку полягає в тому, що на підприємстві ведуть, окремо від бухгалтерського, податковий облік. Для цього в бухгалтерії можуть бути відкриті відповідні відомості, книги та інші необхідні аналітичні реєстри податкового обліку, на підставі яких складається податкова звітність.

Отже, організація податкового обліку на підприємстві передбачає такі етапи:

I – організація первинного обліку податків і зборів;

II – ведення аналітичного обліку податків і зборів;

III – складання та подання податкової звітності з податків і зборів.

Первинний облік передбачає здійснення записів у відповідних первинних податкових документах, якими є, наприклад, податкова накладна, розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної, податковий вексель тощо.

На підставі первинних податкових документів складаються реєстри аналітичного обліку. Отже, під аналітичним обліком слід розуміти здійснення записів у реєстри аналітичного обліку, наприклад у Реєстри отриманих та виданих податкових накладних – для платників ПДВ; у книзі обліку доходів і витрат юридичної особи, яка застосовує спрощену систему оподаткування; у відомості обліку податкових доходів і відомості обліку податкових витрат – для платників податку на прибуток тощо.

На підставі аналітичних реєстрів складають податкову звітність, наприклад податкову декларацію з податку на прибуток, податкову декларацію з податку на додану вартість, декларацію платника єдиного податку – юридичної особи тощо.

Питання для самоконтролю

1. У чому полягає сутність податкового обліку?
2. Які функції податкового обліку?
3. Що є предметом податкового обліку?
4. Охарактеризуйте інформаційну базу податкового обліку.
5. Яке місце займає податковий облік у господарському обліку підприємства?
6. Які відмінності та спільні риси між фінансовим та податковим обліком?
7. Назвіть принципи ведення податкового обліку.

8. Охарактеризуйте способи ведення податкового обліку на підприємстві.

9. Які первинні документи використовуються в системі податкового обліку?

10. Охарактеризуйте основні етапи організації податкового обліку на підприємстві.

Тестові завдання

1. В якому нормативно-законодавчому акті вказані принципи, на яких ґрунтується податкове законодавство України?

- а) в Законі України «Про державну податкову службу в Україні»;
- б) у Податковому кодексі України;
- в) в НПС(Б)О 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- г) в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

2. Податковий облік – це що?

а) підсистема бухгалтерського обліку, яка надає інформацію зовнішнім і внутрішнім користувачам про фінансовий стан та фінансові результати підприємства;

б) підсистема бухгалтерського обліку, яка надає інформацію державним податковим органам та керівництву підприємства про порядок нарахування та сплату податків, зборів і платежів;

в) підсистема бухгалтерського обліку, яка надає інформацію про діяльність підприємства внутрішнім користувачам для планування, управління та контролю;

г) окрема система обліку, призначена для контролю за станом формування державного бюджету.

3. Яка мета податкового обліку?

а) надати інформацію зовнішнім і внутрішнім користувачам про фінансовий стан та фінансові результати підприємства;

б) надати інформацію внутрішнім користувачам про витрати підприємства і собівартість продукції;

в) надати інформацію державним податковим органам про стан розрахунків з бюджетом за податками та зборами;

г) вивчення і контроль масових явищ, а також закономірностей їх розвитку для проведення державних статистичних спостережень.

4. Як може здійснюватися податковий облік?

- а) поза системою бухгалтерського обліку;
- б) на балансових рахунках;
- в) на позабалансових рахунках;
- г) відповідно до самостійно обраного з вказаних способів.

5. Ким регулюється обов'язковість ведення податкового обліку?

- а) залежить від рішення підприємства;
- б) регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність»;
- в) регламентується Міністерством доходів і зборів України;
- г) регламентується Податковим кодексом.

6. У чому полягає взаємозв'язок податкового і фінансового обліку?

- а) обидва фіксують ті ж самі дані та факти господарського життя;
- б) обидва мають однакову законодавчо-нормативну базу;
- в) обидва мають однакові цілі;
- г) обидва базуються на даних первинних документів.

7. Чим податковий облік відрізняється від фінансового?

- а) в податковому обліку інформація формується тільки на підставі первинних документів цього обліку;
- б) податковий облік ґрунтується на основі даних бухгалтерського обліку, підтверджених відповідними документами, та на первинних документах податкового обліку;
- в) об'єкти обліку значно ширші, ніж у фінансового обліку;
- г) податковий облік ведеться за обліковими реєстрами бухгалтерського обліку.

8. Які основні користувачі податкового обліку?

- а) інвестори;
- б) контролюючі органи;
- в) власники підприємства;
- г) керівництво підприємства.

9. Яка інформація відображається у податковому обліку?

- а) про витрати діяльності, доходи діяльності, фінансові результати підприємства;
- б) про порядок складення та надання фінансової та податкової звітності;

- в) про нарахування та сплату податків і зборів;
- г) про формування бюджетних фондів різного рівня.

10. З яких етапів складається організація податкового обліку на підприємстві?

а) організація первинного обліку податків і зборів та ведення аналітичного обліку податків і зборів;

б) ведення фінансового обліку розрахунків з бюджетом за податками та платежами, складення податкової звітності, погашення податкової заборгованості;

в) відображення показників фінансово-господарської діяльності на рахунках обліку, ведення реєстрів аналітичного обліку, складення фінансової звітності;

г) організація первинного обліку податків і зборів, ведення аналітичного обліку податків і зборів, складення та подання податкової звітності з податків і зборів.

11. Які первинні документи відносяться до податкового обліку?

а) податкова накладна, податковий вексель, розрахунок коригування до податкової накладної;

б) товарно-транспортна накладна, податкова накладна;

в) вантажна митна декларація, акт виконаних робіт, Головна книга, Реєстр отриманих і виданих податкових накладних;

г) всі відповіді правильні.

12. Що входить до реєстрів аналітичного податкового обліку?

а) Реєстр отриманих та виданих податкових накладних, відомість податкових доходів і витрат платника податку на прибуток, Книга обліку доходів і витрат юридичної особи, яка застосовує спрощену систему оподаткування;

б) Реєстр отриманих та виданих податкових накладних, податкова накладна розрахунок сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва – юридичною особою;

в) Книга обліку доходів і витрат, яку ведуть суб'єкти підприємницької діяльності – фізичні особи, журнали-ордери, платіжні доручення;

г) субрахунки фінансового обліку, на яких відображається стан розрахунків за податками і зборами

Т е м а 2

ЗАГАЛЬНІ ВИМОГИ ДО ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

2.1. Поняття податкової звітності

Податкова звітність є важливою складовою взаємовідносин держави з суб'єктами господарювання, що здійснюють свою діяльність на території України згідно з чинним законодавством та що визнані платниками відповідних податків. Складанням податкової звітності завершується обліково-податковий процес щодо сплати відповідних податкових платежів та зборів.

Податкова звітність – це структурована система взаємопов'язаних податкоутворюючих показників, що характеризують діяльність платника податку за певний звітний період, статистику і динаміку об'єктів податкового обліку в грошових вимірниках, яка подається податковим органам для задоволення інформаційних потреб.

Податкову звітність може скласти самостійно як платник податків, так і його представник або податковий агент на основі даних первинної документації, облікових реєстрів фінансового та податкового обліку.

На платника податку покладається обов'язок зі складання податкової звітності у разі, якщо відповідно до податкового законодавства на нього покладено обов'язок зі сплати податку.

Платник податків може не надавати податковому органу податкову звітність, якщо:

1) звітність про виконання податкового обов'язку надає податковий агент;

2) платник податків входить до складу консолідованої групи платників податків, звітність за якими надається головним підприємством.

Державна податкова служба оцінює здатність підприємства виконувати зобов'язання перед державою, якщо має у своєму розпорядженні узагальнену й систематизовану інформацію у формі податкової звітності, сфокусованої на результатах діяльності платника податків.

Мета складання податкової звітності полягає у наданні податковим органам повної, достовірної інформації про наявність та рух об'єктів оподаткування платника податків протягом звітного періоду.

Податковим кодексом передбачено 23 податки і збори; крім того, підприємства сплачують ще й інші обов'язкові платежі. Для порівняння:

річна кількість податків у Швеції становить – 2, Китаї – 4, Гонконзі – 4, Сінгапурі – 5, Латвії – 5, Маврикії – 7, при цьому витрачається часу: в ОАЕ – 12 годин на рік, у Швейцарії – 63, Люксембургу – 59 годин, а в Україні – значно більше.

Для підвищення оперативності інформації, спрощення взаємовідносин платників податків з податковими органами введений Єдиний електронний реєстр платників ПДВ.

Правові основи регулювання, організації та ведення податкового обліку і складання податкової звітності визначаються Податковим кодексом України (ПКУ).

Податкова звітність включає декларації, розрахунок тощо залежно від кількості податків і зборів, які повинен нараховувати і сплачувати суб'єкт господарювання.

Відповідно до п. 46.1 ПКУ **податкова декларація, розрахунок** – документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених Кодексом) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку.

Митні декларації прирівнюються до податкових декларацій для цілей нарахування та/або сплати податкових зобов'язань.

Додатки до податкової декларації є її невід'ємною частиною.

Зміст податкової декларації визначається її формою, яка встановлюється законодавством. На основі податкової декларації проводиться нарахування та/або сплата податку, збору (обов'язкового платежу).

Форми податкової звітності можуть мати назву «Декларація...», «Розрахунок...», «Звіт...», «Довідка...», «Повідомлення...», але незалежно від назви вони можуть бути або не бути податковими деклараціями. Так, податкова декларація з податку на прибуток підприємства, податковий розрахунок з плати за користування надрами, розрахунок суми збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства повною мірою можна віднести до податкової декларації, оскільки за цими формами податкової звітності нараховуються та сплачуються податкові зобов'язання. Водночас декларація про валютні цінності, доходи і майно, що належать резидентам України і знаходяться за її межами, Звіт про використання реєстраторів розрахункових операцій, Довідка про суми виплачених і утриманих з них податків фізичних осіб не є податковими деклараціями, оскільки вони не відповідають ознаці, яка є найважливішою при визначенні податкових звітних форм.

Розуміння сутності податкової декларації є важливим моментом у практичній діяльності платника податків, адже від цього залежить вид та розмір його відповідальності за неподання або затримку подання тієї чи іншої форми податкової звітності.

Платник податку на прибуток подає разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність (крім малих підприємств).

Платники податку на прибуток, малі підприємства, віднесені до таких відповідно до Господарського кодексу України, подають разом з річною податковою декларацією річну фінансову звітність у порядку, передбаченому для подання податкової декларації.

У складі фінансової звітності платник податків зазначає тимчасові та постійні податкові різниці за формою, встановленою Міністерством фінансів України (з 1 січня 2014 року).

Якщо згідно з правилами податкова звітність з окремого податку складається наростаючим підсумком, податкова декларація за результатами останнього податкового періоду року прирівнюється до річної податкової декларації. У такому разі річна податкова декларація не подається.

Якщо платник податків вважає, що форма податкової декларації, визначена центральним контролюючим органом, збільшує або зменшує його податкові зобов'язання, всупереч нормам ПКУ з такого податку чи збору, він має право зазначити цей факт у спеціально відведеному місці в податковій декларації.

У разі необхідності платник податків може подати разом з такою податковою декларацією доповнення до такої декларації, які складені за довільною формою, що вважатиметься невід'ємною частиною податкової декларації. Таке доповнення подається з поясненням мотивів його подання.

2.2. Вимоги до складення податкової звітності, порядок і термін її подання

2.2.1. Вимоги до складення податкової звітності

Форма податкової декларації встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики. Форма спрощеної податкової декларації з податку на прибуток підприємств, які оподатковуються за ставкою 0 %, та порядок переходу платників податків на подання такої декларації встановлюються Кабінетом Міністрів України

Форма податкової декларації повинна містити необхідні обов'язкові реквізити і відповідати нормам та змісту відповідних податку та збору.

Обов'язкові реквізити – це інформація, яку повинна містити форма податкової декларації та за відсутності якої документ втрачає визначений ПКУ статус із настанням передбачених законом юридичних наслідків.

До обов'язкових реквізитів податкової декларації відносять:

- тип документа (звітний, уточнюючий, звітний новий);
- звітний (податковий) період, за який подається податкова декларація;
 - звітний (податковий) період, що уточнюється (для уточнюючого розрахунку);
- повне найменування (прізвище, ім'я, по батькові) платника податків згідно з реєстраційними документами;
- код платника податків згідно з Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України або податковий номер;
- реєстраційний номер облікової картки платника податків або серію та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті);
- місцезнаходження (місце проживання) платника податків;
- найменування контролюючого органу, до якого подається звітність;
- дата подання звіту (або дата заповнення – залежно від форми);
- ініціали, прізвища та реєстраційні номери облікових карток посадових осіб платника податків;
- підписи платника податку – фізичної особи та/або посадових осіб платника податку, засвідчені печаткою платника податку (за наявності).

У окремих випадках, коли це відповідає сутності податку або збору та є необхідним для його адміністрування, форма податкової декларації додатково може містити такі обов'язкові реквізити:

- а) відмітку про звітування за спеціальним режимом;
- б) код виду економічної діяльності (КВЕД);
- в) код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ;
- г) індивідуальний податковий номер та номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість згідно з даними реєстру платників податку на додану вартість за звітний (податковий) період.

Декларація заповнюється таким чином, щоб забезпечити збереження записів у ній та можливість читання тексту (цифр) протягом установле-

ного терміну зберігання звітності. Декларація може бути заповнена від руки чорнильною чи кульковою ручкою або видрукувана (заповнення олівцем не допускається), без виправлень і помарок; у рядках, де відсутні дані для заповнення, має бути проставлений прочерк.

Податкова декларація повинна бути підписана:

- керівником платника податків або уповноваженою особою, а також особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації до контролюючого органу. У разі ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації безпосередньо керівником платника податку така податкова декларація підписується таким керівником та особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку;
- фізичною особою – платником податків або його законним представником;
- особою, що відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації згідно із договором про спільну діяльність або угодою про розподіл продукції.

Якщо податкова декларація подається податковими агентами – юридичними особами, то вона повинна бути підписана керівником такого агента та особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації такого агента, а якщо податковим агентом є платник податків – фізична особа, – то таким платником податків.

2.2.2. Порядок подання податкової звітності

Платник податків може подавати податкову звітність до контролюючого органу одним із двох способів:

- 1) на паперових носіях;
- 2) в електронному вигляді.

При обранні першого способу бланк звіту, що надрукований на папері, заповнюється від руки, а той, що набраний в електронному вигляді (наприклад, як текстовий документ чи документ «xls»), потім друкується. Така податкова звітність подається до контролюючого органу у двох примірниках, які підписуються посадовими особами власноруч і скріплюється печаткою. Підприємці, що працюють без печатки проставляють на податковій звітності букви «б. п.» Один екземпляр декларації повертається платнику з відміткою посадової особи податкового органу про дату її прийняття.

Подає звітність особисто платник податку чи його представник або направляє її поштою з повідомленням про вручення та описом вкладення.

У разі надсилання податкової декларації поштою, платник податку зобов'язаний здійснити таке відправлення на адресу відповідного контролюючого органу не пізніше ніж за 10 днів до закінчення граничного строку подання податкової декларації.

У разі втрати або зіскуптття поштового відправлення чи затримки його вручення контролюючому органу з вини оператора поштового зв'язку, такий оператор несе відповідальність відповідно до закону. У такому разі платник податків звільняється від будь-якої відповідальності за неподання або несвоєчасне подання такої податкової декларації.

Платник податків **протягом 5 робочих днів** з дня отримання повідомлення про втрату або зіскуптття поштового відправлення зобов'язаний надіслати поштою або надати особисто податковому органу другий примірник податкової декларації разом з копією повідомлення про втрату або зіскуптття поштового відправлення.

Незалежно від факту втрати або зіскуптття такого поштового відправлення чи затримки його вручення платник податків зобов'язаний сплатити суму податкового зобов'язання, самостійно визначену ним у такій податковій декларації, протягом строків, установлених ПКУ.

При обранні другого способу бланк звіту заповнюється в спеціальній програмі та зберігається як електронна таблиця у форматі «xml» з дотриманням умов щодо реєстрації електронного цифрового підпису (ЕЦП) посадових осіб у порядку, визначеному законодавством.

Платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації до контролюючого органу виключно в електронній формі. Крім того, всі платники ПДВ подають копії записів у Реєстрах виданих та отриманих податкових накладних теж виключно в електронному вигляді за допомогою телекомунікаційних мереж.

Під час прийняття податкової звітності уповноважена посадова особа контролюючого органу, в якому перебуває на обліку платник податків, зобов'язана перевірити наявність та достовірність заповнення всіх обов'язкових реквізитів. Інші показники, зазначені в податковій звітності платника податків, до її прийняття перевірки не підлягають.

За умови дотримання платником податків вимог до заповнення податкової звітності податкова декларація, яка надана платником і яка повинна бути зареєстрована датою її фактичного отримання контролюючим органом вважається прийнятою:

- за наявності на всіх аркушах, з яких складається податкова декларація та, за бажанням платника податків, на її копії, відмітки (штампу) контролюючого органу, яким отримана податкова декларація, із зазна-

ченням дати її отримання, або квитанції про отримання податкової декларації у разі її подання засобами електронного зв'язку, або поштового повідомлення з відміткою про вручення контролюючому органу, у разі надсилення податкової декларації поштою;

- у разі, якщо контролюючий орган не надає платнику податків повідомлення про відмову у прийнятті податкової декларації або не надсилає його платнику податків у встановлений строк (у разі отримання заповненої з порушенням вимог податкової декларації, надісланої поштою або засобами електронного зв'язку, – протягом п'яти робочих днів з дня її отримання, а при отриманні такої податкової декларації особисто від платника податку або його представника – протягом трьох робочих днів з дня її отримання).

Обов'язковим реквізитом електронного документа (документа, інформацію в якому зафіксовано у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа) є електронний підпис. Якщо електронний звіт підписано не електронним цифровим підписом (ЕЦП), то його необхідно обов'язково дублювати і подавати в паперовому вигляді.

ЕЦП накладається на документ за допомогою одного ключа – особистого, а перевіряється іншим ключем – відкритим. Носієм ключа може бути диск, флеш-карта або інші електронні носії.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про електронний цифровий підпис» від 22 травня 2003 р. № 852-IV документом, що підтверджує правомірність володіння особою відповідним особистим (персональним) ключем, є сертифікат. Сертифікат ключа видається центром сертифікації ключів. Центром сертифікації ключів може бути юридична особа незалежно від форми власності або фізична особа – суб'єкт підприємницької діяльності, яка надає послуги електронного цифрового підпису і яка посвідчила свій відкритий ключ у центральному посвідчувальному органі або посвідчувальному центрі з дотриманням вимог ст. 6 Закону № 852-IV і Порядку акредитації центру сертифікації ключів, затвердженого постановою КМУ від 13.07.2004 № 903.

Існує декілька поширених способів подання звітності в електронному вигляді: на магнітному носії (диску, флеш-карті тощо), мережею Інтернет.

Звіт на магнітному носії надається контролюючому органу власноручно. Програму для заповнення звітності контролюючий орган надає безкоштовно.

Якщо звіт подається мережею Інтернет, то спочатку, як правило, укладається двосторонній договір між контролюючим органом і платником податків.

У разі подання податкового документа в електронному вигляді платник податків має право не подавати податкові документи на паперових носіях.

Після підготовки платником податків податкового документа в електронному вигляді на нього накладаються ЕЦП посадових осіб платника податків у такому порядку: першим – ЕЦП головного бухгалтера (бухгалтера); другим – ЕЦП керівника; третім – ЕЦП, що є аналогом відбитка печатки платника податків.

За відсутності у платника податків посади бухгалтера електронні цифрові підписи посадових осіб платника податків накладаються у такому порядку: першим – ЕЦП керівника; другим – ЕЦП, що є аналогом відбитка печатки платника податків.

Платником податків фізичною особою – суб’єктом підприємницької діяльності електронні цифрові підписи накладаються у такому порядку: першим – ЕЦП платника податків – фізичної особи; другим – ЕЦП, що є аналогом відбитка печатки платника податків (за наявності).

Після накладання ЕЦП платник податків здійснює шифрування податкового документа в електронному вигляді та направляє його до контролюючих органів через телекомунікаційні канали зв’язку. Другий примірник податкового документа в електронному вигляді зберігається у платника податків.

Контролюючі органи приймають податкову звітність з 9-00 до 18-00 щодня, крім вихідних, святкових і неробочих днів.

Після одержання від платника податків податкового документа в електронному вигляді контролюючі органи здійснюють його розшифрування, перевірку ЕЦП, перевірку відповідності електронного документа до затвердженого формату (стандарту). **Підтвердженням** платнику податків передачі його податкових документів в електронному вигляді до контролюючого органу засобами телекомунікаційного зв’язку є **перша квитанція**, яка надсилається контролюючими органами на електронну адресу платника податків, з якої було надіслано податкову звітність. Другий примірник першої квитанції в електронному вигляді зберігається в контролюючому органі. Якщо на електронну адресу платника податків не надійшла перша квитанція, то податковий документ вважається неодержаним.

Підтвердженням платнику податків прийняття його податкових документів, що надійшли до бази даних органів Міністерства доходів і зборів, є **друга квитанція** в електронному вигляді у текстовому форматі, яка

надсилається протягом *двох годин з моменту прийняття* (неприйняття) податкової звітності (у разі її надходження до 16 години), в іншому випадку (у разі надходження податкового документа в електронному вигляді до контролюючих органів після 16 години) – протягом перших двох годин наступного робочого дня.

У другій квитанції зазначають реквізити прийнятого податкового документа в електронній формі, відповідність його до затвердженого формату (стандарту) електронного документа, результати перевірки ЕЦП, інформацію про платника податків, дату та час приймання, реєстраційний номер, податковий період, за який подається податкова звітність, та дані про відправника квитанції. На цю квитанцію накладається ЕЦП контролюючого органу, здійснюється її шифрування та надсилання платнику податків засобами телекомунікаційного зв'язку. Другий примірник другої квитанції в електронному вигляді зберігається в контролюючому органі.

Якщо надіслані податкові документи сформовано з помилкою, то платнику податків надсилається друга квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі про неприйняття податкових документів в електронному вигляді із зазначенням причин.

Датою та часом надання податкового документа в електронному вигляді до контролюючих органів є дата та час, зафіксовані у першій квитанції.

Прийняття податкової декларації є обов'язком контролюючого органу. Під час прийняття податкової декларації уповноважена посадова особа контролюючого органу, в якому перебуває на обліку платник податків, зобов'язана перевірити наявність та достовірність заповнення всіх обов'язкових реквізитів. Інші показники, зазначені в податковій декларації платника податків, до її прийняття перевірі не підлягають.

У разі отримання відмови контролюючого органу у прийнятті податкової декларації платник податків має право:

- подати податкову декларацію та сплатити штраф у разі порушення строку її подання;
- оскаржити рішення контролюючого органу.

У разі якщо в установленому законодавством порядку буде встановлено факт неправомірної відмови контролюючим органом (посадовою особою) у прийнятті податкової декларації, остання вважається прийнятою у день її фактичного отримання контролюючим органом.

Черговим кроком у технології подання податкової звітності став запроваджений з 01.01.14 р. сервіс «Електронний кабінет платника» на

офіційному сайті Міністерства доходів та зборів, за допомогою якого можна безпосередньо на цьому сайті заповнити необхідну форму декларації чи звіту, накласти на нього ЕЦП та передати на центральний сервер з приймання звітності. Такий порядок подання податкової звітності описано у п. 4.2 «Методичних рекомендацій щодо організації та проведення камеральних перевірок, крім перевірок податкової звітності про майновий стан і доходи та податкової декларації платника єдиного податку – фізичної особи-підприємця», затверджених наказом Міністерства доходів і зборів України від 14.06.13 р. № 165. Також у цих методичних рекомендаціях передбачено, що система одразу перевірятиме правильність показників податкової звітності та видаватиме повідомлення про прийняття податкової звітності. Якщо ж буде виявлена помилка, то платник не зможе зареєструвати звітність.

Кабінет міністрів розпорядженням від 07.08.13 р. № 587-р схвалив Концепцію створення та функціонування автоматизованої системи «Єдине вікно подання електронної звітності». Основними завданнями автоматизованої системи є забезпечення:

- уніфікації електронної звітності, яка подається до центральних органів виконавчої влади;
- спрощення процедури подання електронної звітності, що передбачає можливість її дистанційного подання до центральних органів виконавчої влади через одну точку доступу.

У перспективі всю звітність, яка подається до держорганів, можна буде подавати через «Єдине вікно». При цьому доцільно кількість звітів скоротити, а їх форми спростити.

2.2.3. Термін подання податкової звітності

Загальний порядок подання Податкової декларації визначений пунктом 18 статті 49 ПКУ, яка встановлює, що податкові декларації подаються **за базовий звітний (податковий) період, який дорівнює:**

- календарному місяцю (у тому числі в разі сплати місячних авансових внесків) – *протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;*
- календарному кварталу або календарному півріччю (у тому числі в разі сплати квартальних або піврічних авансових внесків) – *протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);*

- *календарному року, крім податку на доходи фізичних осіб – протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;*

- *календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб – до 1 травня року, що настає за звітним;*

- *календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб – підприємців – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.*

Якщо податкова декларація за квартал, півріччя, три квартали або рік розраховується наростаючим підсумком на підставі показників базових податкових періодів, з яких складаються такі квартал, півріччя, три квартали або рік (без урахування авансових внесків), то таку податкову декларацію подають у строки, визначені для такого базового звітного (податкового) періоду.

Під терміном «базовий звітний (податковий) період» слід розуміти перший звітний (податковий) період року, визначений відповідним розділом Податкового кодексу.

Якщо останній день строку подання податкової декларації припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем.

Якщо згідно з відповідним розділом ПКУ з питань окремого податку, збору звітний (податковий) період не встановлено, податкова декларація подається та податкове зобов'язання сплачується у строки, передбачені для місячного базового звітного (податкового) періоду, крім випадків, коли подання податкової декларації не передбачено податковим кодексом.

У податковому законодавстві передбачено подання податкової декларації незалежно від наявності (відсутності) податкових зобов'язань у платника податків (податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість). Єдиним виключенням з цього правила є збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства, в Порядку заповнення звіту з якого прямо передбачено, що якщо у платника збору в звітному (податковому) періоді відсутні операції з продажу алкогольних напоїв та пива (тобто відсутній об'єкт оподаткування), він може звіт і не подавати.

У разі якщо у майбутніх податкових періодах (з урахуванням строків давності) платник податків самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації (крім митної декларації), він зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації за формою чинного на час подання уточнюючого розрахунку.

Платник податків має право не подавати такий розрахунок, якщо уточнені показники зазначаються ним у складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно виявлені.

Платник податків, який до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний:

а) або надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму недоплати та штраф у розмірі *3 відсотків* від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку;

б) або відобразити суму недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за податковий період, який настає за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, збільшену на суму штрафу у розмірі *5 відсотків* від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми грошового зобов'язання з цього податку.

Якщо після подачі декларації за звітний період платник податків подає нову декларацію з виправленими показниками до закінчення граничного строку подання декларації за такий самий звітний період, то штрафи не застосовуються.

У разі якщо платник податків подає уточнюючий розрахунок до податкової декларації, поданої за період, що перевірявся, відповідний контролюючий орган має право на проведення позапланової перевірки платника податків за відповідний період.

2.3. Вимоги до підтвердження даних, визначених у податковій звітності

Вимоги до підтвердження даних, визначених у податковій звітності, передбачені статтею 44 ПКУ.

Для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених відповідними документами.

Тому первинні документи та облікові реєстри, що пройшли обробку, бухгалтерські звіти і баланси до передачі їх до архіву підприємства, повинні зберігатися в бухгалтерії у спеціальних приміщеннях або зачинених шафах під відповідальністю осіб, уповноважених головним бухгалтером. Видача первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів і балансів з бухгалтерії і з архіву підприємства, установи працівникам інших структурних підрозділів може провадитися тільки за рішенням головного бухгалтера.

Платники податків зобов'язані забезпечити зберігання зазначених вище документів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом не менш як 1095 днів з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи, а у разі її неподання – з передбаченого ПКУ граничного терміну подання такої звітності.

У разі ліквідації платника податків документи за період діяльності платника податків не менш як 1095 днів, що передували даті ліквідації платника податків, в установленому законодавством порядку передаються до архіву.

Терміни зберігання податкових документів, як і інших документів, визначено Наказом Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України «Про затвердження переліку типових документів, що створюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств, із зазначенням термінів зберігання документів» № 41 від 20 липня 1998 р., дія якого поширюється не тільки на підприємства, а й на фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності.

Для основної частини первинних документів встановлено термін зберігання в три роки за умови проведення перевірки податковими органами за період, до якого відносяться документи. Якщо перевірка не була проведена, то цей термін збільшується до закінчення перевірки. Терміни зберігання деяких документів наведено в табл. 2.1.

Якщо документи пов'язані з предметом перевірки, проведенням процедури адміністративного оскарження прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення або судового розгляду, то такі документи повинні зберігатися до закінчення перевірки та передбаченого законом строку оскарження прийнятих за її результатами рішень та/або вирішення справи судом, але не менше 1095 днів.

Таблиця 2.1 – Терміни зберігання документів

Номер статті	Вид документів	Термін зберігання документів		Примітки
		В установах, організаціях, на підприємствах, документи яких надходять до держархівів	В установах, організаціях, на підприємствах, документи яких не надходять до держархівів	
1	2	3	4	5
225	Документи (акти, виписки банків, відомості, розрахунки) про амортизаційні відрахування підприємств	5 р.	5 р.	–
232	Зведення і повідомлення про податкові надходження та заборгованість за ними: а) квартальні б) місячні	3 р. 1 р.	3 р. 1 р.	– –
235	Документи (розрахунки, довідки, таблиці) про загальнодержавні й місцеві податки та збори, про відрахування до бюджету	3 р.	3 р.	–
269	Прибутково-видаткові касові відомості та ордери: а) місячні б) щоденні	1 р. 1 р.	1 р. 1 р.	– –
284	Документи (акти, довідки, доповіді) про перевірку звітів, балансів, декларацій прибутків підприємств, організацій, господарських товариств: а) річних б) кварталних	5 р. 3 р.	5 р. 3 р.	– –

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5
285	Документи про адміністративні порушення податкового законодавства (протоколи, постанови про адміністративні правопорушення, квитанції про сплату штрафів, листування)	5 р. (1)	5 р. (1)	(1) Після накладення адміністративного стягнення
289	Документи (акти, довідки, відомості, доповідні записки) про надходження всіх видів податків та платежів у державний бюджет	5 р.	–	–
293	Декларації про прибуток: а) річні б) квартальні	5 р. 3 р.	– – –	– – –
308	Бухгалтерські звіти й баланси організацій та пояснювальні записки до них; додатки до балансу, спеціалізовані форми: а) зведені річні б) річні в) квартальні	Постійно Постійно 3 р. (1)	До ліквідації організації До ліквідації організації 3 р. (2)	(1) За відсутності річних – постійно. (2) За відсутності річних – до ліквідації організації
315	Первинні документи і додатки до них, що фіксують факт виконання господарських операцій і що є підставою для записів у реєстрах	3 р.	3 р.	

	бухгалтерського обліку та податкових записях			
--	--	--	--	--

Закінчення табл. 2.1

1	2	3	4	5
316	Особові рахунки: а) робітників та службовців, студентів (тривалість зберігання справи повинна дорівнювати різниці 75 років - "В", де "В" – вік особи на момент завершення справи). б) одержувачів пенсій і державної допомоги	75 р.-"В" 5 р. (1)	75 р.-"В" 5 р. (1)	(1) Після завершення виплати допомоги і пенсій; для одноразової допомоги – 1 р.
72Д	Податкові накладні	3 р.	3 р.	

У разі втрати, пошкодження або дострокового знищення документів, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, платник податків зобов'язаний **у п'ятиденний строк** з дня такої події письмово повідомити контролюючий орган за місцем обліку та митний орган, яким було здійснено митне оформлення відповідної митної декларації.

Платник податків зобов'язаний відновити втрачені документи **протягом 90 календарних днів** з дня, що настає за днем надходження повідомлення до контролюючого органу. У разі неможливості проведення перевірки платника податків терміни проведення таких перевірок переносяться до дати відновлення та надання документів до перевірки в межах визначених строків.

У випадку пропажі чи знищення первинних документів, облікових регістрів та звітів керівник підприємства (установи) письмово сповіщає про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їхньої пропажі чи знищення.

Для участі в роботі комісії запрошуюються представники органів слідства, охорони та державного пожежного нагляду.

Результати роботи комісії оформлюються актом, який затверджується керівником підприємства (установи). Копія акта направляється підприємствами (установами) в 10-денний термін органу, в сфері управління якого вони знаходяться, а також контролюючому органу. Крім того, установи подають у такий же термін копію акта до місцевого фінансового органу.

Для суб'єктів господарювання, які мають справу з готівкою, діючим законодавством регулюється порядок здійснення розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг та запроваджено застосування реєстраторів розрахункових операцій (далі – РРО), що створюють контрольну стрічку в електронній формі.

З 01.01.2013 р. розпочато підключення РРО до Системи зберігання і збору даних з метою подання суб'єктами господарювання електронних копій розрахункових документів і фіскальних звітних чеків РРО до Міндоходів України дротовими або бездротовими каналами зв'язку.

Копії розрахункових документів і фіскальних звітних чеків формуватимуться на контрольній стрічці в пам'яті РРО або в пам'яті модема, приєднаного до нього, і один раз на день автоматично передаватимуться на сервер обробки інформації Міндоходів України.

До суб'єктів господарювання застосовуватимуться фінансові санкції у розмірі 10 НМДГ (170 грн) у разі неподання до Міндоходів України звітності, пов'язаної із застосуванням РРО, розрахункових книжок та копій розрахункових документів і фіскальних звітних чеків з РРО дротовими або бездротовими каналами зв'язку.

2.4. Податкові зобов'язання та засоби забезпечення їх виконання

Згідно із *Податковим кодексом України податковим зобов'язанням* є сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством.

Податковим боргом є сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений Податковим кодексом строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання.

Іншими словами, якщо сума податкового зобов'язання не сплачена платником податків у визначений строк, то ця сума визнається сумою податкового боргу платника податків.

Податковий борг може погашатись самостійно платником податків, стягуватися примусово або списуватись. Органами, уповноваженими здійснювати заходи з погашення податкового боргу (органи стягнення), є виключно податкові органи, а також державні виконавці у межах їх компетенції.

У вітчизняному законодавстві визначено наступні **засоби забезпечення виконання зобов'язань** зі сплати податків та зборів:

- 1) податкова застава;
- 2) пеня;
- 3) штрафні санкції;
- 4) адміністративний арешт активів.

Податкова застава – спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк.

Орган стягнення має право в разі невиконання забезпеченого податковою заставою податкового зобов'язання одержати задоволення з вартості заставленого майна переважно перед іншими кредиторами у порядку, встановленому законом. Пріоритет заставодержателя на задоволення вимог із заставленого майна встановлюється відповідно до закону.

Пеня – сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки.

Нарахування пені починається:

а) при самостійному нарахуванні суми податкового зобов'язання платником податків – від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання, визначеного Податковим кодексом;

б) при нарахуванні суми податкового зобов'язання контролюючими органами – від першого робочого дня, що настає за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання, визначеного у податковому повідомленні-рішенні згідно з Податковим кодексом.

У разі коли *платник податків до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання та погашає його, пеня не нараховується.*

Це правило **не застосовується**, якщо:

а) платник податків не подає податкову декларацію за період, протягом якого відбулося таке заниження;

б) судом доведено скоєння злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою – платником податків щодо умисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов'язання.

Пеня нараховується:

1) після закінчення встановлених Податковим кодексом строків погашення узгодженого грошового зобов'язання на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності та без урахування суми пені) із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, що діє на день виникнення такого податкового боргу або на день його (його частини) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення у його сплаті;

2) у день настання строку погашення податкового зобов'язання, нарахованого контролюючим органом або платником податків у разі виявлення його заниження на суму такого заниження та за весь період заниження (в тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження) із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, що діє на день заниження;

3) у день настання строку погашення податкового зобов'язання, визначеного податковим агентом при виплаті (нарахуванні) доходів на користь платників податків – фізичних осіб, та/або контролюючим органом під час перевірки такого податкового агента із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, що діє на день виплати (нарахування) доходів на користь платників податків – фізичних осіб.

Пеня нараховується за такою формулою:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Сума} & = & \text{сума} & \times & \text{кількість днів} & \times & \text{ставка} \\ \text{пені} & & \text{боргу} & & \text{існування} & & \text{НБУ} \\ & & & & \text{боргу} & & \\ & & & & & \times & 120 \% : 365 \text{ днів} \end{array}$$

Штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) – плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового й іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи.

Податковим Кодексом України штрафні (фінансові) санкції встановлено за такі порушення:

1. Порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах.

2. Порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків.

3. Порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб – платників податків.

4. Неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності.

5. Порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

6. Порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою – підприємцем.

7. У разі визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання.

8. Відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди контролюючого органу.

9. Порушення порядку отримання та використання торгового патенту.

10. Порушення правил сплати (перерахування) податків.

11. Порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати.

12. Неподання або подання з порушенням строку банками чи іншими фінансовими установами податкової інформації контролюючим органам.

У разі застосування контролюючими органами до платника податків штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) йому надсилаються (вручаються) податкові повідомлення-рішення.

Процедура застосування адміністративного арешту активів платника податків як способу забезпечення податкового обов'язку регулюється Податковим кодексом України.

Адміністративний арешт активів платника податків є виключним способом забезпечення можливості погашення його податкового боргу.

Адміністративний арешт активів полягає у забороні вчиняти платником податків будь-які дії щодо своїх активів, які підлягають такому арешту, крім дій з їх охорони, зберігання та підтримання у належному функціональному та якісному стані. Арешт може бути накладений на будь-які активи юридичної особи, а для фізичної особи – на будь-які її активи, крім тих, що не підлягають арешту згідно із законодавством. Арешт активів може бути повним або умовним.

Повним арештом активів визнається виключна заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування його активами з їх тимчасовим вилученням або без такого. При вилученні активів ризик, пов'язаний з їх зберіганням або втратою їх функціональних чи

споживчих якостей, покладається на орган, який прийняв рішення про таке вилучення.

Умовним арештом активів визнається обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на такі активи, яке полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника відповідного податкового органу на здійснення будь-якої операції платника податків з такими активами. Зазначений дозвіл може бути наданий керівником податкового органу, якщо за висновком податкового керуючого здійснення окремої операції платником податків не призведе до збільшення його податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення.

Платник податків має право звернутися до контролюючого органу із заявою про **розстрочення та відстрочення** грошових зобов'язань або податкового боргу.

Розстроченням, відстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу є перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під проценти, розмір яких дорівнює розміру пені.

Підставою для розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є надання ним достатніх доказів існування обставин, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань та податкового боргу та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків.

2.5. Відповідальність за порушення податкового законодавства

Відповідно до податкового законодавства юридичні особи та їх відокремлені підрозділи після їх державної реєстрації чи включення відомостей про них до відповідних державних реєстрів підлягають взяттю на облік або реєстрації у контролюючих органах незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору.

Всі фізичні особи – платники податків та зборів реєструються у контролюючих органах шляхом включення відомостей про них до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків, а фізичні особи – підприємці та особи, які мають намір провадити незалежну професійну діяльність, підлягають взяттю на облік як самозайняті особи у контролюючих органах згідно з Податковим кодексом.

Неподання у строки заяв або документів для взяття на облік у відповідному контролюючому органі, реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних, неподання виправлених документів для взяття на облік чи внесення змін, подання з помилками чи у неповному обсязі, неподання відомостей стосовно осіб, що відповідають за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності, відповідно до вимог, встановлених Податковим кодексом, тягнуть за собою накладення штрафу:

- на самозайнятих осіб – у розмірі 170 гривень,
- на юридичних осіб, відокремлені підрозділи юридичної особи чи юридичну особу, що відповідає за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність, – у розмірі 510 гривень.

Неусунення таких порушень або ті самі дії, вчинені протягом року особою, до якої були застосовані штрафи за таке порушення, тягнуть за собою накладення штрафу в двократному розмірі, тобто відповідно в сумі 340 грн або 1020 грн.

Вчинення платниками податків, їх посадовими особами та посадовими особами контролюючих органів порушень законів з питань оподаткування та порушень вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену Податковим кодексом та іншими законами України.

За порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності:

- фінансова;
- адміністративна;
- кримінальна.

Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені.

Суми штрафних санкцій зараховуються до бюджетів, до яких згідно із законом зараховуються відповідні податки та збори.

За одне податкове правопорушення контролюючий орган може застосувати тільки один вид штрафної санкції, передбаченої ПКУ та іншими законами України. У разі вчинення платником податків двох або більше порушень законів з питань оподаткування й іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, штрафи застосовуються за кожне вчинене разове та триваюче порушення окремо.

Неподання або несвоєчасне подання платником податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати та сплачувати податки, збори, податкових декларацій (розрахунків) тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 170 гривень, за кожне таке неподання або несвоєчасне подання. Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1020 гривень за кожне таке неподання або несвоєчасне подання.

У такому ж розмірі встановлено штрафні санкції за незабезпечення платником податків зберігання первинних документів облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених строків їх зберігання та/або ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю.

Навмисне знищення документів, вчинене з корисливих мотивів чи внаслідок інших особистих інтересів, карається штрафом до 50 неоподатковуваних мінімумів чи обмеженням свободи до 3 років відповідно до ст. 357 Кримінального кодексу.

За недбале зберігання, псування, незаконне знищення, приховування, незаконну передачу іншій особі архівних документів, порушення порядку щодо доступу до документів, а також неповідомлення державної архівної установи про наявні архівні документи в разі виникнення загрози знищення або значного погіршення їх стану органами управління архівною справою і діловодством накладається:

- штраф на громадян – від 3 до 7 НМДГ (51–119 грн);
- штраф на посадових осіб – від 5 до 10 НМДГ (85–170 грн) або попередження.

Ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за одне з порушень, що перелічені вище, тягнуть за собою накладання штрафу:

- на громадян – від 7 до 20 НМДГ (119 – 340 грн);
- на посадових осіб – від 10 до 40 НМДГ (170–680 грн) (ст. 92¹ КпАП).

Наявність підстав, за яких контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість, тягне за собою накладення на платника податків штрафу в розмірі 25 % суми визначеного податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування, а при повторному протягом 1095 днів визначенні контролюючим органом суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування – штрафу у розмірі 50 % суми нарахованого податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування.

У разі якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання та/або авансових внесків з податку на прибуток підприємств протягом строків, визначених Податковим кодексом, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу у таких розмірах:

- при затримці до 30 календарних днів включно, що наступають за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 10 відсотків погашеної суми податкового боргу;
- при затримці більше 30 календарних днів, що наступають за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 20 відсотків погашеної суми податкового боргу.

Штрафні санкції накладаються також за ненарахування, неутримання та/або несплату (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків. Вчинення таких дій вперше тягне за собою накладення штрафу в розмірі 25 % суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету. Якщо ж ті самі дії вчинені повторно протягом 1095 днів, штраф накладається у розмірі 50 %, а вчинені протягом такого періоду втретє та більше – у розмірі 75 % суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Штрафи накладаються і на фізичних осіб – підприємців (групи 1 і 2) у разі порушення ними правил застосування спрощеної системи оподаткування. Зокрема за несплату (неперерахування) ними авансових внесків єдиного податку в порядку та у строки, визначені Податковим кодексом, штраф встановлений в розмірі 50 % обраної платником ставки єдиного податку.

Питання для самоконтролю

1. Що являє собою податкова звітність?

2. У яких випадках платник податків може не надавати податковому органу податкову звітність?
3. Назвіть обов'язкові реквізити податкової декларації.
4. Які способи подання податкової декларації вам відомі?
5. Назвіть звітні періоди подання до контролюючого органу податкової декларації.
6. Які засоби забезпечення виконання зобов'язань зі сплати податків та зборів ви знаєте?
7. Хто несе відповідальність за неподання податкової звітності, порушення строків її подання контролюючим органам та недостовірність інформації у податкових звітах?
8. Яку відповідальність несуть платники податків за порушення податкового законодавства?
9. У яких випадках не застосовуються штрафні санкції до платників податку?
10. В які строки починається й закінчується нарахування пені?
11. Що таке «податкове зобов'язання», «податковий борг»?
12. Які засоби забезпечення виконання зобов'язань зі сплати податків та зборів передбачені діючим законодавством?

Тестові завдання

1. На кого покладено зобов'язання зі складення податкової звітності?
 - а) на контролюючі органи;
 - б) на платника податків або його представника, або податкового агента;
 - в) на аудиторську фірму;
 - г) за домовленістю контролюючого органу і суб'єкта господарювання.
2. Податкова звітність – це що?
 - а) сукупність документів, які підлягають передачі контролюючим органам щорічно;
 - б) структурована система взаємопов'язаних податкоутворюючих показників, що характеризують діяльність платника податку за певний звітний період, статистику і динаміку об'єктів податкового обліку в грошових вимірниках;
 - в) сукупність регістрів аналітичного обліку;
 - г) встановлена на законодавчому рівні кількість звітних форм, однакових для будь-якого платника податків і зборів.

3. Ким встановлюється форма податкової декларації?

- а) центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики
- б) самостійно кожним платником податку з урахуванням особливостей його видів діяльності;
- в) контролюючим органом за місцезнаходженням платника податку;
- г) місцевими органами влади.

4. Що містить податкова звітність за своїм складом?

- а) реєстри аналітичного податкового обліку;
- б) сукупність форм звітності за назвою «Податкова декларація...» незалежно від показника (показників), що в ній відображений;
- в) податкові декларації (податковий звіт, розрахунок), включаючи додатки до них, за якими нараховуються та сплачуються податкові зобов'язання за тим чи іншим податком (збором);
- г) декларації за окремими податками і зборами та фінансову звітність.

5. Яким чином податкова декларація надходить до контролюючого органу?

- а) подається особисто платником податків на паперових носіях;
- б) надсилається поштовим відправленням обов'язково на паперових носіях;
- в) подається засобами електронного зв'язку в електронній формі;
- г) за вибором платника податків в один із зазначених вище способів.

6. Куди подаються податкові декларації подаються:

- а) до органів виконавчої влади;
- б) до органів статистики;
- в) до контролюючого органу;
- г) до контролюючого органу і одночасно до органів статистики.

7. Податкові декларації юридичними особами – платниками податків подаються:

- а) за календарний місяць;
- б) за календарний квартал;
- в) за календарний рік;
- г) за базовий звітний (податковий) період.

8. Базовий календарний період та строк подання декларації для платників податку на доходи фізичних осіб становить:

а) календарний квартал і подається протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу;

б) календарний рік і подається протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;

в) календарний рік і подається протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;

г) календарний рік і подається до 1 травня року, що настає за звітним.

9. Базовий календарний період та строк подання декларації для платників податку на доходи фізичних осіб-підприємців становить:

а) календарний квартал і подається протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу;

б) календарний рік і подається протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;

в) календарний рік і подається протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;

г) календарний рік і подається до 1 травня року, що настає за звітним.

10. Якщо згідно з відповідним розділом ПКУ з питань окремого податку, збору звітний (податковий) період не встановлено, податкова декларація подається у строки:

а) передбачені для місячного базового звітного (податкового) періоду;

б) передбачені для квартального базового звітного (податкового) періоду;

в) передбачені для річного базового звітного (податкового) періоду;

г) рекомендовані контролюючим органом за місцем реєстрації як платника податків.

11. Якщо базовий звітний (податковий) період дорівнює календарному місяцю, податкова декларація подається протягом:

а) 10 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

б) 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

в) 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

г) 5 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця.

12. Відповідно до податкового законодавства податкова декларація:

а) подається тільки за наявності податкових зобов'язань у платника податків;

б) не подається, якщо відсутні податкові зобов'язання у платника податків;

в) подається незалежно від наявності (відсутності) податкових зобов'язань у платника податків

г) не подається, якщо платник податку тимчасово не здійснює господарську діяльність.

13. Платники податків зобов'язані забезпечити зберігання первинних документів, реєстрів бухгалтерського і податкового обліку та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством, строком не менш як:

а) 365 днів з дня подання податкової звітності;

б) 365 робочих днів з дня подання податкової звітності;

в) 1095 днів з дня подання податкової звітності;

г) 1095 робочих днів з дня подання податкової звітності.

14. У разі втрати, пошкодження документів, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, платник податків зобов'язаний:

а) у 5-денний строк з дня такої події письмово повідомити контролюючий орган за місцем обліку та відновити втрачені документи протягом 90 календарних днів з дня, що настає за днем надходження повідомлення до контролюючого органу;

б) відновити втрачені (пошкоджені) документи протягом 90 календарних днів з дня встановлення такої втрати (пошкодження);

в) відновити втрачені (пошкоджені) документи протягом 45 календарних днів з дня встановлення такої втрати (пошкодження);

г) відновити втрачені (пошкоджені) документи протягом 90 календарних днів з дня встановлення такої втрати (пошкодження), після чого повідомити контролюючий орган.

15. Податкове зобов'язання – це:

- а) сума коштів, яку повинен сплатити платник податків;
- б) сума коштів, яку повинен сплатити податковий агент;
- в) сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена у встановлений законом строк;
- г) все з названого.

16. Платник податків зобов'язаний сплатити зазначену в декларації суму зобов'язання протягом:

- а) 20 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку для подання декларації;
- б) 10 календарних днів після одержання податкового повідомлення;
- в) 10 календарних днів після фактичної дати подання декларації;
- г) 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку подання декларації.

17. Податковий борг – це:

а) сума платежу в рахунок сплати податків і обов'язкових платежів, яка підлягає внесенню до бюджету протягом звітного періоду в установлений строк у розмірі, визначеному виходячи з прогностичних оцінок об'єкта оподаткування;

б) сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений Податковим кодексом строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання;

в) фінансова санкція, що стягується з платників за порушення встановлених строків сплати податків і обов'язкових платежів;

г) сума перевищення фактично сплаченої до бюджету суми над сумою, зазначеною у податковій декларації як зобов'язання.

Т е м а 3

ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Суб'єкти та об'єкт оподаткування, ставки податку на прибуток

Порядок нарахування і стягнення податку на прибуток підприємств регламентований розділом III Податкового кодексу України (ст. 133–160).

Платниками податку на прибуток є:

1) *з числа резидентів:*

- ✦ суб'єкти господарювання – юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами;
- ✦ відокремлені підрозділи платників податку, за винятком представництв;
- ✦ управління залізниці, яке отримує прибуток від основної діяльності залізничного транспорту;
- ✦ підприємства залізничного транспорту та їх структурні підрозділи, які отримують прибуток від неосновної діяльності залізничного транспорту;
- ✦ неприбуткові установи та організації у разі отримання прибутку від неосновної діяльності та/або доходів, що підлягають оподаткуванню відповідно до законодавства;

2) *з числа нерезидентів:*

- юридичні особи, що створені в будь-якій організаційно-правовій формі, та отримують доходи з джерелом походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України;
- постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників;

3) *спеціальні платники:*

- Національний банк України;
- установи кримінально-виконавчої системи та їх підприємства, які використовують працю спецконтингенту.

З метою оподаткування податком на прибуток **об'єктом оподаткування** є прибуток із джерелом походження з України та за її межами та

дохід (прибуток) нерезидента, що підлягає оподаткуванню згідно зі статтею 160 ПКУ, з джерелом походження з України (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Порядок формування об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств

Прибуток підприємства як об'єкт оподаткування визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду. Тобто формула розрахунку така:

$$\Pi^{\Pi} = D^{\Pi} - C^P - B^{\text{И}}.$$

Об'єкт оподаткування як результат розрахунку може мати позитивне або від'ємне значення. Від суми позитивного значення об'єкта оподаткування обчислюється (нараховується) за діючою ставкою сума зобов'язання з податку на прибуток.

Якщо об'єкт оподаткування платника податку з числа резидентів за підсумками податкового року має від'ємне значення, то за загальним правилом відповідно до п. 150.1 абз. 1 сума такого від'ємного значення підлягає включенню до витрат першого календарного кварталу наступного податкового року. Розрахунок об'єкта оподаткування за наслідками півріччя, трьох кварталів та року здійснюється з урахуванням зазначено-

го від'ємного значення попереднього року у складі витрат таких податкових періодів нарастаючим підсумком до повного погашення такого від'ємного значення.

Якщо від'ємне значення об'єкта оподаткування виникло у підприємств, які здійснюють діяльність, що підлягає патентуванню, сума такого від'ємного значення відшкодовується за рахунок доходів, отриманих у майбутніх податкових періодах від такої діяльності.

Якщо платником податку від'ємне значення об'єкта оподаткування декларується протягом чотирьох послідовних податкових періодів, контролюючий орган має право провести позапланову перевірку правильності визначення об'єкта оподаткування

Узагальнена схема обчислення податку на прибуток підприємств наведена на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Загальна схема обчислення податку на прибуток підприємств

Платник податку, який має у своєму складі відокремлені підрозділи, розташовані на території іншої, ніж такий платник податку, територіальної громади, може прийняти **рішення щодо сплати консолідованого податку** та сплачувати податок до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням філій, а також до бюджету територіальної громади за своїм місцезнаходженням.

Сума податку на прибуток відокремлених підрозділів за відповідний звітний (податковий) період визначається розрахунково, виходячи із загальної суми податку, нарахованого платником податку, розподіленого **пропорційно** питомій вазі суми витрат відокремлених підрозділів такого платника податку в загальній сумі витрат цього платника податку.

Приклад 3.1. ТОВ «Гарант», яке має в своїй структурі 3 філії, прийняло рішення про сплату консолідованого податку на прибуток. Результати фінансово-господарської діяльності за звітний період (в тис. грн) наведені в табл. 3.1.

Як би кожна філія і головне підприємство сплачували податок кожен сам за себе, то до бюджету надійшло б податку на суму 108,0 тис. грн. Філія 3 у зв'язку з від'ємним значенням об'єкта оподаткування податок не сплачувала б. При сплаті консолідованого прибутку нараховане зобов'язання з податку на прибуток в цілому становить 82,80 тис. грн ($460 \times 0,18$), тобто на 25,2 тис. грн ($82,8 - 108,0$) менше, але сплачувати податок доведеться всім підрозділам, незалежно від індивідуальних результатів податкового обліку.

У той же час філія 1 сплатить майже половину суми, яку їй треба було б сплатити самостійно, головне підприємство також сплатить значно менше – 28,15 тис. грн проти 72,0 тис. грн. Філія 3 повинна буде сплатити 25,67 тис. грн. Якщо у філії 3 недостатньо власних коштів, головне підприємство може надати їй поворотну фінансову допомогу, сума якої не оподатковується.

Вибір порядку сплати консолідованого податку на прибуток здійснюється платником податку самостійно **до 1 липня року**, що передуює звітному, про що повідомляються податкові органи за місцезнаходженням такого платника податку та його філій (відокремлених підрозділів). Зміна порядку сплати податку протягом звітного року не дозволяється.

У разі якщо станом на 1 січня звітного року платник податку не мав відокремлених підрозділів, але створив відокремлений підрозділ (підрозділи) в будь-який час протягом такого звітного року, такий платник податку має право прийняти рішення щодо сплати консолідованого податку в такому звітному році. Платник податку повідомляє податкові органи про прийняття такого рішення протягом 20 днів з моменту його прийняття.

Таблиця 3.1 – Розрахунок податку на прибуток Головного підприємства (платника податку)
та його відокремлених підрозділів (тис. грн)

№ з/п	Назва	Дохід	Собівартість	Інші витрати	Оподатковуваний прибуток	Податок при самостійній сплаті (ставка 18 %)	При консолідованій сплаті	
							питома вага витрат, %	податок
A	1	2	3	4	5 = 2-3-4	6 = 5×0,18	$7 = \frac{\text{гр.3 } p_i + \text{гр.4 } p_i}{p.5_{(\text{гр.3} + \text{гр.4})}} \cdot 100$	$8 = \frac{\text{гр.5 } p.5 \cdot 0,18 \cdot \text{гр.7 } p_i}{100}$
1	Філія 1	1500	1100	280	120	21,6	$\frac{1100 + 280}{9500 + 500} \cdot 100 = 13,80$	$\frac{460 \cdot 0,18 \cdot 13,8}{100} = 11,43$
2	Філія 2	2200	1900	220	80	14,4	21,20	$\frac{460 \cdot 0,18 \cdot 21,2}{100} = 17,55$
3	Філія 3	2960	2700	400	-140	–	31,00	$\frac{460 \cdot 0,18 \cdot 31,0}{100} = 25,67$
4	Головне підприємство	3800	3000	400	400	72,0	34,00	$\frac{460 \cdot 0,18 \cdot 34,0}{100} = 28,15$
5	Разом	10460	9500	500	460	108,0	100,00	82,8

Для того щоб задекларувати суми податку на прибуток, які будуть сплачуватись за місцезнаходженням філій, головне підприємство складає по кожній філії Розрахунок податкових зобов'язань зі сплати консолідованого податку на прибуток підприємства [57].

Податковою базою визнається грошове вираження прибутку як об'єкта оподаткування.

Ставки податку на прибуток поділяються на основну (базову) і пільгові. Узагальнення розміру ставок податку на прибуток наведено в табл. 3.2.

Також ПКУ передбачений перелік видів діяльності, прибуток яких повністю або частково звільняється від оподаткування, наприклад:

- прибуток підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів і які є їх повною власністю, отриманий від продажу (постачання) товарів, виконання робіт і надання послуг, крім підакцизних товарів, послуг із поставки підакцизних товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення тощо, де протягом попереднього звітного (податкового) періоду кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50 % середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш як 25 % суми загальних витрат на оплату праці;

- прибуток суб'єктів господарювання водо-, теплопостачання та водовідведення в межах витрат, передбачених інвестиційними програмами, погодженими органом місцевого самоврядування (в межах його компетенції) та схваленими національною комісією, на капітальні інвестиції в будівництво (реконструкцію, модернізацію) об'єктів водо-, теплопостачання та водовідведення, та/або сум, спрямованих на повернення кредитів, які використані для фінансування зазначених цілей;

- 80 % прибутку підприємств, отриманого від продажу на митній території України товарів власного виробництва за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України (устаткування, що працює на відновлюваних джерелах енергії; матеріали, сировина, устаткування та комплектуючі, які будуть використовуватись у виробництві енергії з відновлюваних джерел енергії; енергоефективне обладнання і матеріали, виробі, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів; засоби вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів; устаткування для виробництва альтернативних видів палива;

Таблиця 3.2 – Ставки податку на прибуток

№ з/п	Вид діяльності (операції)	База оподаткування	Ставка
1	Підприємницька діяльність (базова ставка) (п. 151.1, п.10 підрозд.4 розд. XX ПКУ)	Оподатковуваний прибуток підприємства	у 2013 р. – 19 %, у 2014 р. – 18 %, з 01.01.2015 р. – 17 % з 01.01.2016 р. – 16 %
2	Суб'єкти індустрії програмної продукції, які застосовують особливості оподаткування (п.10 підрозд.4 р. XX ПКУ)	Оподатковуваний прибуток підприємства	5 %
3	Страхова діяльність юридичних осіб – резидентів за договорами з інших видів страхової діяльності (п. 156.1, 156.2.1 ПКУ)	Доходи, отримані за результатами виконання таких договорів	3 %
4	Страхова діяльність за договорами довгострокового страхування життя і пенсійного страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення (п. 156.2.2 ПКУ)	Прибуток від страхової діяльності	0 %
5	Страхова діяльність у межах договорів страхування ризиків за межами України, за якими страхові виплати (страхові відшкодування) здійснюються на користь нерезидентів, крім вказаних в п. 3 (п. 160.6. абз. 3 ПКУ)	Суми виплат нерезидентам за такими договорами	4 % суми, що перераховується, за власний рахунок страховика у момент здійснення перерахування такої суми

Закінчення табл. 3.2

№ з/п	Вид діяльності (операції)	База оподаткування	Ставка
6	Страхова діяльність у межах договорів із обов'язкових видів страхування, за якими страхові виплати (страхові відшкодування) здійснюються на користь фізичних осіб – нерезидентів, а також за договорами страхування у межах системи міжнародних договорів "Зелена карта" (п. 160.6. абз. 2)	Суми виплат нерезидентам за такими договорами	0 %
7	Страхова діяльність за договорами страхування чи пере-страхування ризиків (у тому числі страхування життя) за умови, що такі договори страхування страховиками – резидентами безпосередньо були укладені зі страховиками і перестраховиками – нерезидентами, які мають відповідний рейтинг фінансової стійкості (п. 160.6. абз. 4)	Суми виплат нерезидентам за такими договорами	0 %
8	Страхова діяльність за договорами страхування чи пере-страхування ризиків (у тому числі страхування життя) зі здійсненням виплат на користь нерезидентів в інших випадках (п. 160.6. абз. 5)	Суми виплат нерезидентам за такими договорами	12 % суми таких виплат за власний рахунок у момент здійснення перерахування такої суми
9	Фрахт (п. 160.5)	Базова ставка такого фрахту	6 % (сплачує резидент, що виплачує такі доходи нерезиденту)
10	Надання нерезидентами рекламних послуг резидентам на території України (п. 160.7)	Суми виплат за надані послуги	20 % (за рахунок резидентів)
11	Операції з цінними паперами і деривативами (п. 151.4, 153.8, 153.9 ПКУ)	Прибуток, отриманий за кожною окремою операцією з цінними паперами	10 %

- 50 % прибутку, отриманого від здійснення енергоефективних заходів та реалізації енергоефективних проектів підприємств, що включені до Державного реєстру підприємств, установ, організацій, які здійснюють розроблення, впровадження та використання енергоефективних заходів та енерго-ефективних проектів¹ тощо.

Тимчасово, до 1 січня **2020** року, звільняються від оподаткування прибуток виробників біопалива, отриманий від продажу біопалива; прибуток підприємств, отриманий ними від діяльності з одночасного виробництва електричної і теплової енергії та/або виробництва теплової енергії з використанням біологічних видів палива тощо.

Тимчасово, строком **на 10 років**, починаючи з 1 січня 2011 року звільняються від оподаткування прибуток суб'єкта господарської діяльності, отриманий від надання готельних послуг у готелях категорій «п'ять зірок», «чотири зірки» і «три зірки», у тому числі новозбудованих чи реконструйованих або в яких проведено капітальний ремонт чи реставрація існуючих будівель і споруд (за умови, що дохід від реалізації послуг з розміщення шляхом надання номера для тимчасового проживання складає не менше 50 % сукупного доходу такого суб'єкта господарської діяльності за відповідний податковий (звітний) період, у якому застосовується пільга); прибуток, отриманий від основної діяльності підприємств легкої промисловості, крім підприємств, які виробляють продукцію на давальницькій сировині тощо.

ПКУ передбачено можливість застосування на період до 1 січня 2016 року ставки 0 % при дотриманні певних умов (рис. 3.3).

Якщо платники податку, які були звільнені від податку на прибуток, у будь-якому звітному періоді досягли показників щодо отриманого доходу, середньооблікової чисельності або середньої заробітної плати працівників, з яких хоча б один не відповідає зазначеним критеріям, то такі платники податку зобов'язані оподаткувати прибуток, отриманий у такому звітному періоді, за загальною ставкою.

Не можуть застосовувати нульову ставку податку на прибуток суб'єкти господарювання:

- які утворені в період після набрання чинності Податковим кодексом шляхом реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виділення, перетворення), приватизації та корпоратизації;
- які здійснюють:

¹ Норми діють протягом п'яти років з моменту отримання першого прибутку внаслідок підвищення енергоефективності виробництва.

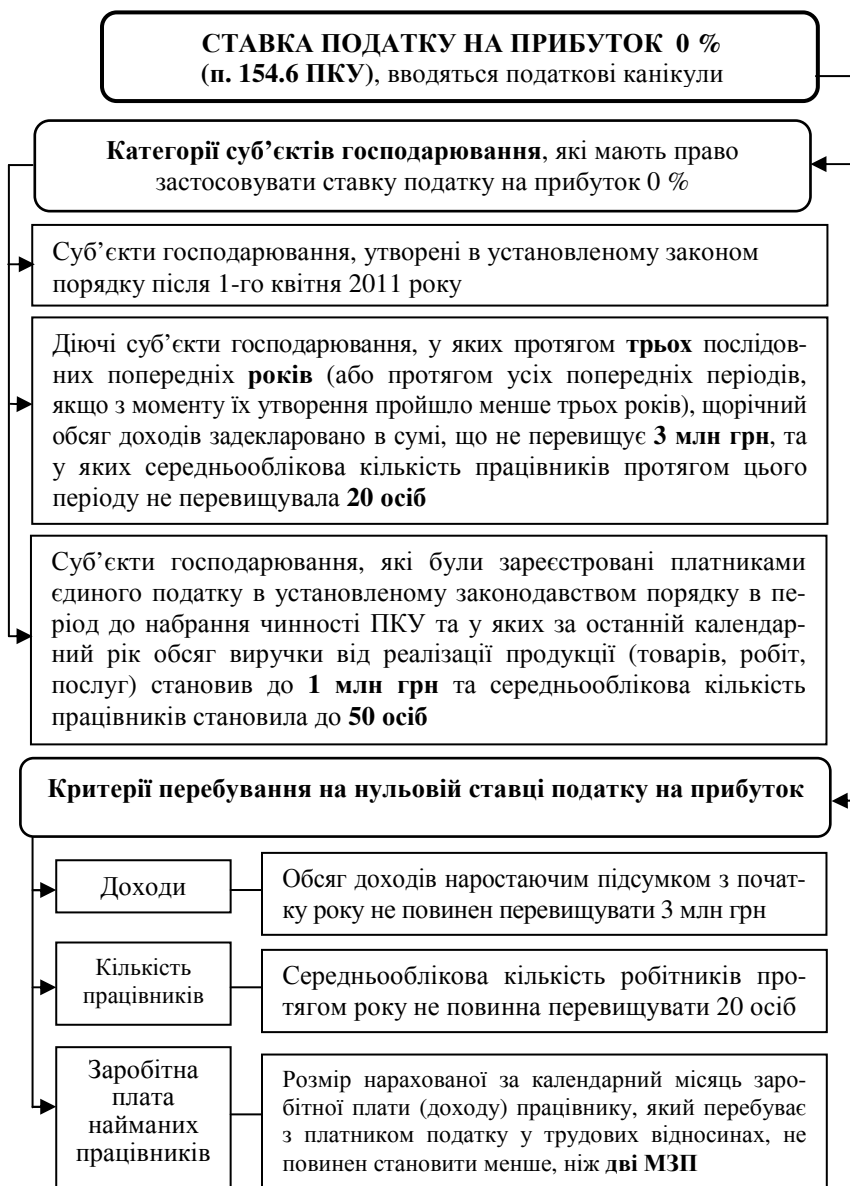


Рис. 3.3. Умови застосування ставки 0 % податку на прибуток

- ▲ діяльність у сфері розваг, до яких зокрема належать більярд, кельбан, боулінг, настільні ігри, дитячі відеоігри тощо;
- ▲ виробництво, оптовий продаж, експорт, імпорт підакцизних товарів;
- ▲ виробництво, оптовий та роздрібний продаж пально-мастильних матеріалів;
- ▲ діяльність з обміну валют;
- ▲ зовнішньоекономічну діяльність (крім діяльності у сфері інформатизації);
- ▲ виробництво продукції на давальницькій сировині;
- ▲ оптову торгівлю і посередництво в оптовій торгівлі;
- ▲ діяльність у сфері виробництва та розподілення електроенергії, газу та води;
- ▲ діяльність у сферах права, бухгалтерського обліку, інжинірингу; надання послуг підприємцям тощо.

Податковими періодами для податку на прибуток є календарні квартал, півріччя, три квартали, рік, облік ведеться наростаючим підсумком.

Базовим податковим (звітним) періодом є календарний квартал або календарний рік (останній діє для всіх платників податку на прибуток, за виключенням тих, які при настанні певних умов відповідно до абз. 9 і 10 п. 57.1 ст. 57 ПКУ переходять на застосування квартального періоду).

3.2. Доходи підприємства в податковому обліку – поняття, склад, порядок визнання

Господарська діяльність – це діяльність особи, що пов’язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, *спрямована на отримання доходу* і проводиться такою особою *самостійно* та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, дорученнями та агентськими договорами.

Доходи – загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами.

Доходи, що враховуються при обчисленні об’єкта оподаткування, включають доходи від операційної діяльності та інші доходи. Визнача-

ються вони на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів. Більшість доходів у платників виникає в результаті нарахування дебіторської заборгованості за покупцем, тому як первинні документи застосовують ті документи, на підставі яких визначається така заборгованість, – накладні, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт (наданих послуг) тощо.

У окремих платників податку (підприємства, що надають житлово-комунальні послуги, платники, що отримують бюджетні дотації тощо), які мають право на застосування касового методу визнання доходу, первинним документом є виписки з банківських рахунків про отримання грошей за операціями, що формують дохід.

У тих платників податку, в яких дата продажу збігається з датою отримання грошей (діяльність у сфері роздрібної торгівлі, ресторанного господарства, з надання послуг населенню, наприклад послуг пошти тощо), первинним документом, що підтверджує отримання доходу, є звіти реєстраторів розрахункових операцій, прибуткові касові ордери.

Дохід від операційної діяльності визнається в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше ніж сума компенсації, отримана в будь-якій формі, в тому числі при зменшенні зобов'язань, та враховує:

- дохід від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг, у тому числі винагороди комісіонера (повіреного, агента тощо);
- дохід банківських установ.

З метою оподаткування **під продажем (реалізацією) товарів** слід розуміти будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами *купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами*, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів.

Не вважаються продажем операції з надання товарів у межах договорів комісії, схову, доручення, інших цивільно-правових договорів, які не передбачають передачу прав власності на такі товари.

Під товарами з метою оподаткування розуміють матеріальні і нематеріальні активи, в т. ч. земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери і деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) і погашення.

До складу **інших доходів** відповідно до п. 135.5 ПКУ входять:

- доходи у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів (крім дивідендів, отриманих від юридичних осіб, які перебувають під його контролем і не є нерезидентами, що мають офшорний статус), процентів, роялті, від володіння борговими вимогами;
- доходи від операцій оренди/лізингу;
- суми штрафів та/або неустойки чи пені, фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду;
- вартість товарів, робіт, послуг, безоплатно отриманих у звітному періоді, визначена на рівні не нижче звичайної ціни;
- суми безнадійної кредиторської заборгованості;
- суми безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, крім випадків, коли операції з надання/отримання безповоротної фінансової допомоги проводяться між платником податку та його відокремленими підрозділами, які не мають статусу юридичної особи;
- суми поворотної фінансової допомоги (ПФД), отриманої платником податку у звітному періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду від осіб, які не є платниками цього податку (в тому числі нерезидентів), або від осіб, які мають пільги з цього податку;
- фактично отримані суми державного мита, попередньо сплаченого позивачем, що повертаються на його користь за рішенням суду;
- суми акцизного податку, сплаченого/нарахованого покупцями/покупцям підакцизних товарів (за їх рахунок) на користь платника такого акцизного податку, уповноваженого вносити його до бюджету, та рентної плати, а також сум збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію та природний газ тощо;
- доходи, не враховані при обчисленні доходу періодів, що передують звітному, та виявлені у звітному податковому періоді;
- доходи від операцій особливого виду: від операцій з розрахунками в іноземній валюті, від операцій з торгівлі цінними паперами та деривативами, від товарообмінних (бартерних) операцій, від операцій з реалізації необоротних активів тощо.

Як видно з перелічених доходів, у податковому обліку до складу групи «Інші доходи» входять доходи, які в бухгалтерському обліку відносяться до складу інших операційних доходів, доходів, що виникають у процесі іншої діяльності, фінансові доходи.

До складу інших доходів входить безповоротна фінансова допомога, склад якої наведено на рис. 3.4.

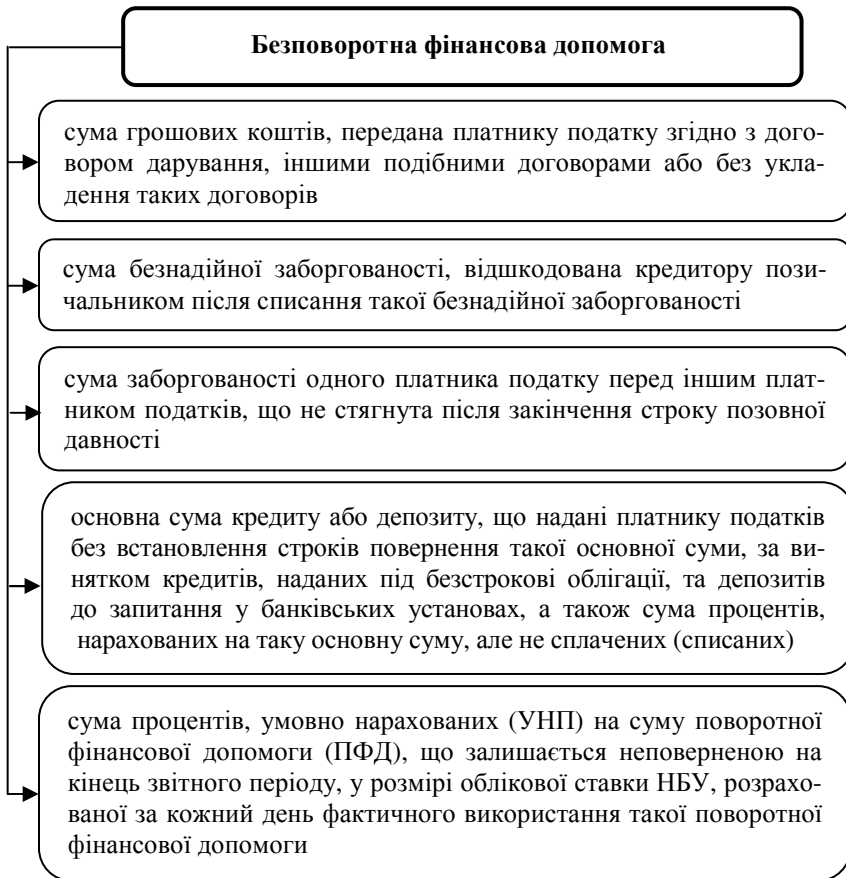


Рис. 3.4. Склад безповоротної фінансової допомоги

Тільки в податковому обліку відображається така складова безповоротної фінансової допомоги, як умовно нараховані проценти (УНП), пов'язані з сумами поворотної фінансової допомоги. Алгоритм розрахунку буде такий:

$$\text{УНП} = \frac{O \cdot (C_1 \cdot D_1 + \dots + C_n \cdot D_n)}{365 \cdot 100},$$

де O – сума ПФД, що залишається неповерненою на кінець звітного періоду, грн; C_n – ставка НБУ, що діє в періоді (n) користування ПФД, %; D_n – кількість днів використання ПФД у звітному періоді, протягом яких діяла певна ставка НБУ.

При поверненні ПФД суму УНП, яку раніше було віднесено до доходу, в наступних звітних (податкових) періодах не зменшують (не коригують).

Поверотна фінансова допомога – сума коштів, що надійшла платнику податків у користування за договором, який не передбачає нарахування процентів або надання інших видів компенсацій у вигляді плати за користування такими коштами, та є обов’язковою до повернення.

Податкові наслідки у одержувача ПФД – платника податку на прибуток залежать від двох обставин:

1) від кого вона отримана:

- від осіб, що не є платниками цього податку (в т. ч. нерезидентів, фізичних осіб – суб’єктів підприємницької діяльності або робітників підприємства, юридичних осіб, що працюють на спрощеній системі оподаткування, платників фіксованого сільгосподатку), або від осіб, які мають пільги з цього податку;

- від засновника/учасника (в тому числі нерезидента) такого платника податку;

- від свого головного підприємства;

- від платників податку на прибуток на загальних підставах.

2) коли повертаються грошові кошти:

- в звітному періоді, в якому ПФД була отримана;

- в одному з наступних звітних періодів.

Якщо ПФД надається головним підприємством своїм філіям, відділенням, іншими відокремленими підрозділами, що не мають статусу юридичної особи та що розташовані на території України, доходи і витрати не змінюються, умовні проценти не нараховуються.

У разі отримання ПФД від засновника/учасника і її повернення не пізніше 365 календарних днів податкові наслідки не виникають. Але якщо сума такої допомоги (її залишок) не повернена на кінець звітного періоду, що настав після закінчення вказаного строку, вона включається до складу доходів, а в звітному періоді її фактичного повернення виникнуть витрати.

Якщо ПФД отримана від неплатника податку на прибуток і залишається неповерненою на кінець такого звітного періоду (повністю або частково), підприємство включає залишок неповерненої ПФД до доходу. При поверненні суми допомоги (повністю або частково) в наступних податкових періодах сума такої ПФД (її повернена частина) буде включена до

складу податкових витрат за результатами податкового періоду, в якому здійснено таке повернення. Умовні проценти не нараховуються.

Якщо платник отримує ПФД від іншого звичайного платника податку на прибуток і не повертає її на кінець звітного періоду, сама сума такої допомоги в податковому обліку не відображається. Але податковий дохід збільшується на суму процентів, умовно нарахованих за кожний день фактичного використання неповерненої суми допомоги, у розмірі облікової ставки НБУ. Такі УНП прирівнюють до безповоротної фінансової допомоги.

Приклад 3.2. ТОВ «Технологія», для якого звітним періодом є квартал, 16.01.14 р. отримало поворотну фінансову допомогу в сумі 100 тис. грн і повернуло її 04.09.14 р. Облікова ставка НБУ з 10.01.14 до 31.05.14 р. становила 10,6 % річних, з 01.06.14 р. – 11 % річних. Залежно від статусу позикодавця в податковому обліку ТОВ «Технологія» будуть певні податкові наслідки (табл. 3.3).

Доходи, що не враховуються для визначення об'єкта оподаткування:

- сума попередньої оплати та авансів, отримана в рахунок оплати товарів, виконаних робіт, наданих послуг;
- суми податку на додану вартість (ПДВ), отримані (нараховані) підприємством – платником ПДВ у складі ціни продажу продукції (робіт, послуг), за винятком випадків, коли таке підприємство-продавець не є платником ПДВ;
- суми коштів або вартість майна, що надходять платнику податку у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права, емітовані таким платником податку, у тому числі грошові або майнові внески, згідно з договорами про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи;
- суми коштів або вартість майна, отримані за рішенням суду або в результаті задоволення претензій у порядку, встановленому законодавством як компенсація прямих витрат або збитків, понесених таким платником податку в результаті порушення його прав та інтересів, що охороняються законом, а також суми відшкодування немайнової шкоди за рішенням Європейського суду, якщо вони не були віднесені таким платником податку до складу витрат або відшкодовані за рахунок коштів страхових резервів;
- суми коштів у частині надмірно сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів), що повертаються або мають бути повернені платнику податку з бюджетів, якщо такі суми не були включені до складу витрат;

Таблиця 3.3 – Поворотна фінансова допомога та її податкові наслідки

Позико-давець	Податкові наслідки в звітному періоді			Підсумки
	I квартал	півріччя	три квартали	
Варіант А. Неплатник податку на прибуток	Доходи збільшують на суму ПФД, не поверненої на кінець звітного періоду (100 тис. грн)	Додаткових податкових наслідків немає (ПФД вже врахована у доходах за підсумками кварталу)	Витрати збільшують на суму поверненої ПФД (100 тис. грн)	Після повернення ПФД доходи дорівнюють витратам; УНП не нараховують. Чим більше заборгованість, тим більше податкове навантаження
Варіант Б. Платник податку на прибуток на загальних підставах	Доходи збільшують на суму УНП (2178,08 грн)*	Доходи збільшують на суму УНП (2675,62 грн)**.	Додаткових податкових наслідків немає (у доходах продовжує налічуватись сума УНП, нарахована за півріччя, – 4853,7 грн)	Доходи збільшуються тільки на суму УНП. Не відбувається різкого збільшення податкового навантаження. Чим довший строк використання, тим більше податкове навантаження
<p>* Доходи збільшуються на суму УНП за строк використання ПФД з 16.01.13 по 31.03.13 р., тобто за 75 днів. $\text{УНП} = 100000 \text{ грн} \times 10,6 \% : 365 \times 75 \text{ дн.} : 100 \% = 2178,08 \text{ грн.}$</p> <p>** До доходів включена сума УНП за період з 01.04.13 по 30.06.13 р. $100000 \text{ грн} \times (10,6 \% : 365 \times 61 \text{ дн.} + 11 \% : 365 \times 30 \text{ дн.}) : 100 \% = 2675,62 \text{ грн.}$</p> <p>Всього до доходів за півріччя наростаючим підсумком буде включено 4853,7 грн (2178,08+2675,62)</p>				
Варіант В. Якби звітним періодом для ТОВ був рік, то УНП не нараховувались, бо на кінець звітного періоду сума допомоги була повернена				

- суми доходів органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування від надання державних послуг (видачі дозволів (ліцензій), сертифікатів, посвідчень, реєстрації, інших послуг, обов'язковість придбання яких передбачено законодавством) у разі зарахування таких доходів до відповідних бюджетів;

- суми коштів у вигляді внесків, які:

- а) надходять до платників податку, що здійснюють недержавне пенсійне забезпечення відповідно до закону, від вкладників пенсійних фондів, вкладників пенсійних депозитних рахунків та осіб, які уклали договори страхування відповідно до Закону України «Про недержавне пенсійне забезпечення», а також осіб, що уклали договори страхування ризику настання інвалідності або смерті учасника недержавного пенсійного фонду відповідно до вказаного Закону;

- б) надходять та накопичуються за пенсійними вкладками, рахунками учасників фондів банківського управління відповідно до закону;

- в) надходять до інших неприбуткових установ і організацій згідно з вимогами ПКУ;

- суми коштів спільного інвестування, а саме коштів, залучених від інвесторів інститутів спільного інвестування (ICI), доходи від проведення операцій з активами таких інститутів та доходи, нараховані за активами зазначених інститутів, а також кошти, залучені від власників сертифікатів фондів операцій з нерухомістю, доходи від проведення операцій з активами фондів операцій з нерухомістю та доходи, нараховані за активами фондів операцій з нерухомістю, які створені відповідно до закону;

- суми отриманого платником податку емісійного доходу;

- номінальна вартість взятих на облік, але неоплачених (непогашених) цінних паперів, що засвідчують відносини позики, а також платіжних документів, емітованих (виданих) боржником на користь (на ім'я) платника податку як забезпечення або підтвердження заборгованості такого боржника перед зазначеним платником податку (облігацій, ощадних сертифікатів, казначейських зобов'язань, векселів, боргових розписок, акредитивів, чеків, гарантій, банківських наказів та інших подібних платіжних документів);

- дивіденди, отримані від інших платників податку;

- кошти або майно, які повертаються власнику корпоративних прав, емітованих юридичною особою, після повної і остаточної ліквідації такої юридичної особи – емітента, або в разі зменшення розміру статутного фонду такої особи, але за умови, що вони не перевищують вартість придбаних акцій, часток, паїв;

- кошти або майно, внесені до статутного капіталу, які не повернуті власнику корпоративних прав, емітованих платником податку, або не повернуті учаснику господарського товариства у зв'язку з недостатністю або відсутністю активів внаслідок погашення зобов'язань при припиненні діяльності такого платника шляхом ліквідації юридичної особи;

- кошти або майно, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги;

- вартість основних засобів безоплатно отриманих платником податку з метою здійснення їх експлуатації у таких випадках:

- а) якщо такі основні засоби отримані за рішенням центральних органів виконавчої влади або за рішеннями місцевих органів виконавчої влади чи органів місцевого самоврядування, прийнятих в межах їх повноважень;

- б) у разі отримання спеціалізованими експлуатуючими підприємствами об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж відповідно до рішень місцевих органів виконавчої влади та виконавчих органів рад, прийнятих у межах їх повноважень;

- в) у разі отримання підприємствами комунальної власності об'єктів соціальної інфраструктури, що перебували на балансі інших підприємств та утримувалися за їх рахунок;

- г) у разі отримання підприємствами залізничного транспорту загального користування основних засобів транспортної інфраструктури, що перебували на балансі інших підприємств, утримувалися за їх рахунок та були передані для експлуатації підприємствам залізничного транспорту за рішенням таких підприємств;

- кошти або майно, що надаються у вигляді допомоги громадським організаціям інвалідів, спілкам громадських організацій інвалідів та підприємствам і організаціям;

- кошти або вартість майна, що надходять комісіонеру (повіреному, агенту тощо) в межах договорів комісії, доручення, консигнації та інших аналогічних цивільно-правових договорів;

- основна сума отриманих кредитів, позик та інших доходів, які не враховуються для визначення об'єкта оподаткування;

- вартість безоплатно отриманого платником податку майна, що створене в результаті виконання заходів, передбачених державними цільовими, галузевими, регіональними програмами поліпшення стану безпеки, умов праці та виробничого середовища, програмами організації розроблення і виробництва засобів індивідуального та колективного за-

хисту працівників, а також іншими профілактичними заходами відповідно до завдань страхування від нещасних випадків;

- вартість об'єктів концесії, отриманих платником податків від концесієдавця та повернутих відповідно до договору концесії тощо.

Порядок визнання доходів регламентований ст. 137 ПКУ.

Датою отримання доходів, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, є звітний період, у якому такі доходи визнаються, незалежно від фактичного надходження коштів (*метод нарахувань*).

Порядок визнання різних видів доходу з метою визначення об'єкта оподаткування з податку на прибуток наведений в табл. 3.4.

Таблиця 3.4 – Порядок визнання доходів

Вид доходу	Дата виникнення доходу
<i>Дохід від операційної діяльності</i>	
Дохід від реалізації товарів	Дата переходу покупцеві права власності на такий товар (п. 137.1 ПКУ)
Дохід від надання послуг та виконання робіт	Дата складання акта або іншого документа, який підтверджує виконання робіт або надання послуг (п. 137.1 ПКУ)
Дохід у комітента від продажу товару за договором комісії (агентським договором)	Дата продажу товарів, що належать комітенту, яка зазначена у звіті комісіонера (агента) (п. 137.5 ПКУ)
Дохід від торгівлі товарами, послугами через автомати продажу товарів (послуг) або інше подібне обладнання, яке не передбачає наявності РРО	Дата вилучення з таких автоматів або подібного обладнання грошової виручки (п. 137.6 ПКУ)
Дохід від торгівлі товарами (роботами, послугами) через торговельні автомати із застосуванням жетонів, карток та інших замінників грошового знака, вираженого в грошовій одиниці України	Дата продажу таких жетонів, карток або інших замінників грошового знака, вираженого в грошовій одиниці України (п. 137.6 абз.2 ПКУ)
Дохід від торгівлі товарами, виконання робіт, надання послуг із використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, іменних або інших чеків	Дата оформлення відповідного рахунка (розрахункового документа) (п. 137.7 ПКУ)
Дохід від реалізації товарів, робіт, послуг за довгостроковими договорами (із технологічним циклом виробництва більше одного року і без поетапної здачі	Протягом дії договору дохід визнається розрахунковим шляхом за ступенем завершеності виробництва (операцій із надання послуг). У період переходу права власності покупцю (замовнику) коригується фактично отриманий дохід (п. 137.3 ПКУ)

Продовження табл. 3.4

Вид доходу	Дата виникнення доходу
<i>Інші доходи</i>	
Доходи у вигляді дивідендів, отримані від нерезидентів	У період отримання таких доходів (п. 137.16, пп. 153.3.6 ПКУ)
Доходи у вигляді відсотків, отриманих за цінними паперами, придбаними з метою їх продажу або утримання до дати погашення	За результатами податкового періоду, протягом якого була здійснена або повинна бути здійснена виплата таких відсотків згідно з умовами випуску цих цінних паперів (п. 137.18 ПКУ)
Доходи у вигляді відсотків, отриманих від кредитно-депозитних операцій	Дата нарахування процентів (комісійних та інших платежів, пов'язаних зі створенням або придбанням кредитів, вкладів (депозитів), визнана згідно з правилами бухгалтерського обліку (відсотки визнаються доходом у тому звітному періоді, до якого вони належать (п. 20 П(С)БО 15, п. 137.8 ПКУ)
Доходи власника іпотечного сертифіката участі за операціями з таким іпотечним сертифікатом	Дата нарахування протягом відповідного звітного періоду доходу за консолідованим іпотечним боргом (зменшеного на суму винагороди за управління та обслуговування іпотечних активів) (п. 137.9 ПКУ)
Суми безповоротної фінансової допомоги та безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг)	Дата фактичного отримання товарів (робіт, послуг) або за дата надходження коштів на банківський рахунок чи в касу платника податку (п. 137.10 ПКУ)
Доходи від отримання штрафів та /або неустойки чи пені за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду	Дата їх фактичного надходження (п. 137.13 ПКУ)
Доходи у вигляді вартості основних засобів, безоплатно отриманих або виготовлених чи споруджених за рахунок коштів бюджету або кредитів, залучених КМУ чи під гарантії КМУ, з метою здійснення їх експлуатації, які не враховані у складі доходу під час їх зарахування на баланс платника податку і які визнаються з метою оподаткування доходами в сумі, що дорівнює сумі амортизації відповідних активів	Дата нарахування такої амортизації (п. 137.17 ПКУ)

Закінчення табл. 3.4

Вид доходу	Дата виникнення доходу
<p>Доходом у разі отримання коштів цільового фінансування з фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів визнається:</p> <ul style="list-style-type: none"> сума коштів, що дорівнює частині амортизації об'єкта інвестування (основних засобів, нематеріальних активів), пропорційній частці отриманого платником податку з бюджету або за рахунок кредитів, залучених КМУ, цільового фінансування капітальних інвестицій у загальній вартості таких інвестицій в об'єкт; цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов витрачання таких коштів на виконання в майбутньому певних заходів цільове фінансування в інших випадках 	Момент нарахування амортизації об'єкта інвестування (пп. 137.2.1 ПКУ)
	Момент фактичного отримання фінансування (пп. 137.2.2 ПКУ)
	Періоди, протягом яких були здійснені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування (пп. 137.2.3 ПКУ)
Дохід від продажу іноземної валюти	Дата переходу права власності на іноземну валюту (п. 137.12 ПКУ)
Доходи концесіонера у вигляді вартості, визначеної на рівні звичайної ціни, основних засобів, отриманих платником податків від концесіодавця відповідно до Закону України "Про особливості передачі в оренду чи концесію об'єктів централізованого водо-, теплопостачання і водовідведення, що перебувають у комунальній власності", які визнаються в сумі, що дорівнює сумі амортизації відповідних активів	Дата нарахування амортизації (п. 137.19)
<p>Інші доходи, наприклад:</p> <p>а) суми перевищення доходів від продажу окремих об'єктів основних засобів і нематеріальних активів над їх балансовою вартістю;</p> <p>б) суми перевищення доходів від продажу невиробничих основних засобів над первісною вартістю їх придбання тощо</p>	Дата їх виникнення згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (п. 146.13 ПКУ)

У разі коли після продажу товарів (робіт, послуг) здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи перерахунок у випадках повернення проданих товарів чи права власності на такі товари (ре-

зультати робіт, послуг) продавцю, платник податку – продавець здійснює перерахунок доходів у звітному періоді, в якому сталася така зміна суми компенсації.

В бухгалтерському обліку для відображення доходів призначені рахунки класу 7. Інформація про доходи операційної діяльності (доходи від продажу товарів, виконання робіт, надання послуг) з метою оподаткування формується на відповідних субрахунках до рахунку 70 «Дохід від реалізації». Це сума операцій, яка після закінчення звітного періоду (кварталу) підлягає списанню в кредит субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

Суми наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернутих покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу, відображаються за дебетом субрахунку 704 «Вирахування з доходу». За кредитом цього субрахунку здійснюється списання дебетових оборотів на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності».

Інформація про інші доходи в бухгалтерському обліку узагальнюється: на рахунку 71 «Інший операційний дохід» за відповідними субрахунками, зокрема 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти», 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» (на цьому субрахунку також відображається дохід від реалізації необоротних активів і груп вибуття, утримуваних для продажу), 713 «Дохід від операційної оренди активів», 715 «Отримані штрафи, пені, неустойки», 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості», 718 «Дохід від безоплатно отриманих оборотних активів», 719 «Інші доходи від операційної діяльності»; на рахунку 73 «Інші фінансові доходи» за субрахунками 731 «Дивіденди отримані», 731 «Проценти отримані», 733 «Інші доходи від фінансових операцій»; на рахунку 74 «Інші доходи» за субрахунками 745 «Дохід від безоплатно отриманих активів» (дохід формується в сумі пропорційній сумі амортизації відповідних активів одночасно з нарахуванням амортизації), 746 «Інші доходи іншої діяльності».

3.3. Витрати підприємства в податковому обліку

3.3.1. Поняття, склад та визнання податкових витрат

Склад витрат підприємства з метою оподаткування регламентований статтями 135 – 143 ПКУ.

Витрати – сума будь-яких витрат платника податків у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, *здійснюваних для провадження господарської діяльності*, в результаті яких відбувається зменшення

економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником). Це визначення повністю узгоджується з аналогічним терміном, наведеним у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Зв'язок з господарською діяльністю – базова вимога для відображення витрат з метою оподаткування. Бухгалтерське поняття «основна діяльність» за своїм значенням найближче до податкового поняття «господарська діяльність».

Витрати визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених ПКУ. Платник податку для визначення об'єкта оподаткування має право на врахування витрат, підтверджених документами, що складені нерезидентами відповідно до правил інших країн.

Як і доходи, витрати в податковому обліку поділяються на дві групи – витрати операційної діяльності та інші витрати. До складу першої групи входять собівартість реалізованих товарів (готової продукції), виконаних робіт, наданих послуг, а також адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. До другої групи податкових витрат відносяться фінансові витрати, що не підлягають капіталізації, інші витрати звичайної діяльності тощо.

Загальна схема класифікації витрат згідно з ПКУ наведена на рис. 3.5.

Якщо порівняти склад собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг в податковому і бухгалтерському обліку, то він збігається. Але це за елементами.

Щодо вартісного показника собівартості, то він може відрізнятися у зв'язку, наприклад, з тим, що для виготовлення конкретного виду продукції може бути використаний безоплатно отриманий верстат, вартість якого в бухгалтерському обліку амортизується, а в податковому включається до складу доходів і не підлягає амортизації.

У податкових розрахунках застосовується принцип нарахування та відповідності доходів і витрат аналогічно тому, як і в бухгалтерському обліку.

Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг (крім нерозподілених постійних загальновиробничих витрат, які включаються до складу собівартості реалізованої продукції в період їх виникнення) визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

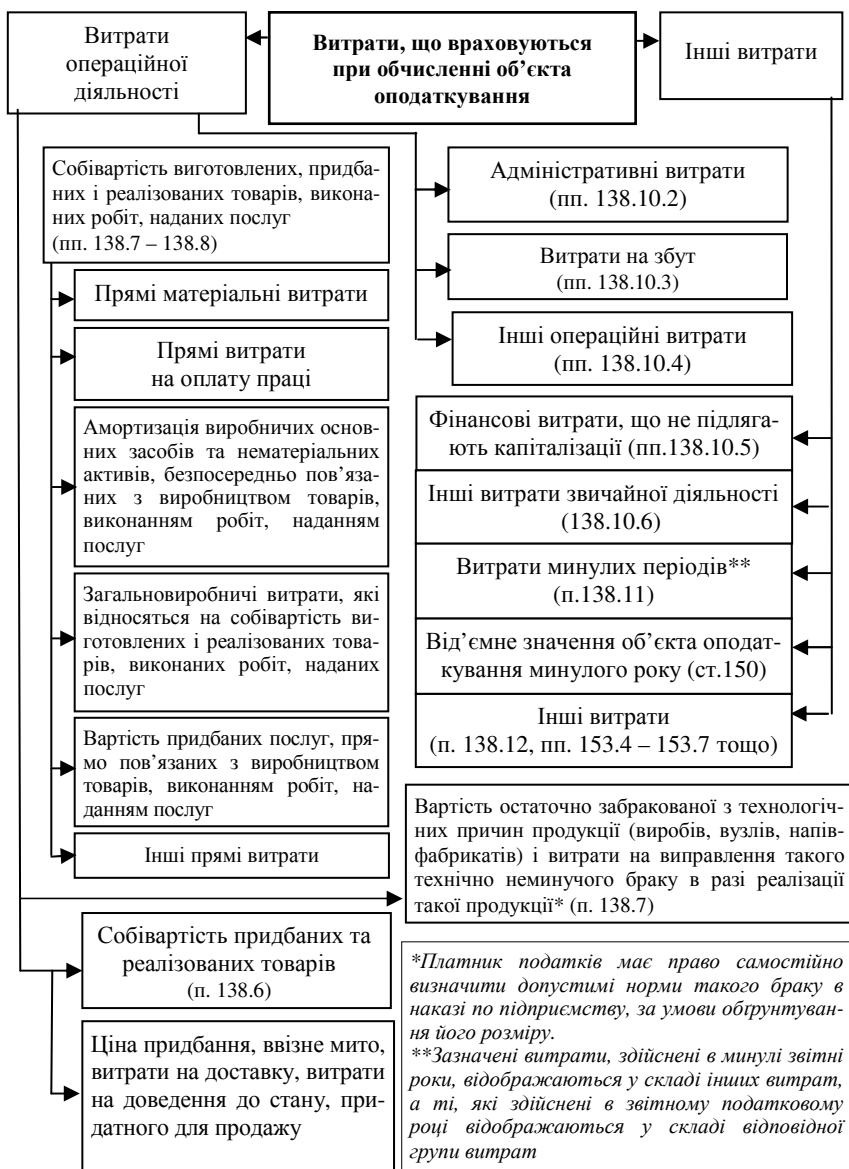


Рис. 3.5. Загальна схема класифікації витрат в податковому обліку

Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені згідно з правилами ведення бухгалтерського обліку.

Склад витрат, наведений у ПКУ і П(С)БО 16 «Витрати» практично збігається за загальновиробничими, адміністративними витратами і витратами на збут. Але деякі відхилення мають місце. Так, на відміну від П(С)БО 16 не потрапили до складу адміністративних витрат, а включені до складу інших операційних витрат суми нарахованих податків і зборів, в тому числі витрати на сплату збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з операцій купівлі іноземної валюти в безготівковій та/або готівковій формі, який з 01.04.14 р. справляється в розмірі 0,5 % від суми у гривнях, яку витрачено на купівлю іноземної валюти (без урахування комісійної винагороди за цією операцією). Також до складу інших операційних витрат включені «витрат на інформаційне забезпечення господарської діяльності платника податку, в тому числі з питань законодавства, на придбання літератури, оплату Інтернет-послуг і передплату спеціалізованих періодичних видань» (пп. 138.10.4 «в» ПКУ), які традиційно в бухгалтерському обліку відображаються у складі адміністративних витрат.

До складу інших витрат включаються фінансові витрати, інші витрати, пов'язані з проведенням господарської діяльності тощо (табл. 3.5).

У разі якщо після продажу товарів, виконання робіт, надання послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, в тому числі перерахунок у випадках повернення проданих товарів чи права власності на такі товари (результати робіт, послуг) продавцю, платник податку – покупець здійснює відповідний перерахунок витрат (балансової вартості основних засобів) у звітному періоді, в якому сталася така зміна суми компенсації.

У будь-якій статті витрат у бухгалтерському обліку (собівартість реалізованих товарів (продукції, робіт, послуг), загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати) можуть бути витрати, суми яких у складі податкових витрат відображаються за додержанням певних умов, що призводять або до обмеження їх суми, або зовсім не включаються до них (табл. 3.6).

Як було зазначено вище, до податкових включаються витрати, які безпосередньо пов'язані з господарською діяльністю. Наприклад, якщо придбана технічна література, яка не відповідає напрямку діяльності підприємства, то вона не може бути включена до складу податкових витрат. Також не будуть включені до витрат придбані для певних категорій найманих працівників продукти спеціального харчування, якщо вони не відповідають переліку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Таблиця 3.5 – Склад інших витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування

Стаття, пункт, пп. ПКУ	Склад інших витрат
Пп. 138.10.5. Фінансові витрати	Витрати на нарахування процентів (за користування кредитами та пози- ками, за випущеними облігаціями та фінансовою орендою)
	Інші витрати підприємства в межах норм, встановлених Податковим кодексом, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включені до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО)
П. 138.11 ¹	Суми витрат, не віднесені до складу витрат минулих звітних податкових періодів у зв'язку з втратою, знищенням або зіпсуванням документів, що підтверджують здійснення витрат, установлених цим розділом, та під- тверджених такими документами у звітному податковому періоді
	Суми витрат, не враховані в минулих податкових періодах у зв'язку з допущенням помилок та виявлені у звітному податковому періоді в розрахунку податкового зобов'язання
¹ Витрати, здійснені в минулі звітні роки, відображаються у складі інших витрат, а ті, які здійснені у звітному податковому році, – у складі витрат відповідної групи (собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг), загальнопромислових витрат, адміністративних витрат)	
Пп. 138.10.6. Інші витрати звичайної діяльності (крім фінансових витрат), не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг	Витрати на створення резерву сумнівної заборгованості, що визнаються витратами з метою оподаткування в сумі безнадійної дебіторської заборгованості
	1. Вартість вугілля та вугільних брикетів, безоплатно наданих в обсягах та за переліком професій, що встановлюються Кабінетом Міністрів України, в тому числі компенсації вартості такого вугілля та вугільних брикетів: працівникам з видобутку (переробки) вугілля та вуглебудівних підпри- ємств; 2. Пенсіонерам, які пропрацювали на підприємствах з видобутку (переробки) вугілля, вуглебудівних підприємствах з урахуванням вста- новленого законодавством мінімально відпрацьованого строку; 3. Інва- лідам і ветеранам війни та праці, особам, нагородженим знаками "Шах- тарська слава" або "Шахтарська доблесть" I, II, III ступенів, особам, інвалідність яких настала внаслідок загального захворювання, у разі якщо вони користувалися цим правом до настання інвалідності; 4. Сім'ям працівників, які загинули (померли) на підприємствах з видо- бутку (переробки) вугілля, що отримують пенсії у зв'язку із втратою годувальника
	Витрати платника податку, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення (крім витрат, що підлягають амортизації або відшкодуванню), які перебувають у його власності; витрати на самостійне зберігання, переробку, захоронення тощо
	Витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів (крім тих, вартість та строк використання яких відповідають ознакам, встановленим для основних засобів, та підлягають амортизації у складі нематеріальних активів), виданих державними органами для провадження господарської діяльності, в тому числі витрати на плату за реєстрацію підприємства в органах державної реєстрації, витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів на право здійснення за межами України вилову риби та морепродуктів, а також надання транспортних послуг

Таблиця 3.6 – Витрати, до яких встановлено обмеження
щодо включення до складу податкових витрат

№ з/п	Склад витрат	Припустимий розмір	База для розрахунку	Стаття, пункт ПКУ
1	2	3	4	5
1	Суми коштів або вартість товарів (робіт, послуг), добровільно перераховані (передані) протягом звітного року до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування, до неприбуткових організацій	У розмірі, що не перевищує 4 %	Оподатковуваний прибуток попереднього звітного року	Пп. 138.10.6. п. «а»
2	Суми коштів, перераховані роботодавцями первинним профспілковим організаціям на культурно-масову, фізкультурну та оздоровчу роботу, передбачені колективними договорами (угодами) відповідно до законодавства	У межах 4 %	Оподатковуваний прибуток за попередній звітний рік ¹	Пп. 138.10.6. п. «б»
¹ у разі якщо за результатами попереднього звітного року платником податку отримано від'ємний результат об'єкта оподаткування, то сума коштів, що перераховується, визначається з урахуванням оподаткованого прибутку, отриманого в році, що передує року декларування такого річного від'ємного значення, але не раніш як за чотири попередні звітні роки				
3	Суми коштів, перераховані підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за основним місцем роботи не менше як 75 % таких осіб, цим об'єднанням для проведення благодійної діяльності	Не більше 10 %	Оподатковуваний прибуток попереднього звітного року	Пп. 138.10.6. п. «в»
4	Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям, музеям-заповідникам	Не більше 10 %	Оподатковуваний прибуток попереднього звітного року	Пп. 138.10.6. п. «д»
5	Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані на користь резидентів для цільового використання з метою виробництва національних фільмів (у тому числі анімаційних) та аудіовізуальних творів	Не більше 10 %	Оподатковуваний прибуток за попередній податковий рік	Пп. 138.10.6. п. «е»

Продовження табл. 3.6

1	2	3	4	5
6	Суми коштів або вартість майна, які добровільно перераховані (передані) організаціям роботодавців та їх об'єднанням, створеним відповідно до закону з цього питання, у вигляді вступних, членських та цільових внесків	Не більше 0,2 %	Фонд оплати праці в розрахунку за звітний податковий рік	Пп. 138.12.3
7	Витрати, понесені (нараховані) у звітному періоді у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами (крім витрат, здійснених (нарахованих) на користь постійних представництв нерезидентів)	Не більше 4 %	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (за вирахуванням ПДВ та акцизного податку) за рік, що передусє звітному	Пп. 139.1.13
8	Будь-які витрати із страхування ризиків, пов'язаних із виробництвом національних фільмів	Не більше 10 %	Вартість виробництва національного фільму	Пп. 140.1.6
9	Витрати, понесені (нараховані) у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу (крім витрат, нарахованих на користь постійних представництв нерезидентів)	Не більше 5 %	Митна вартість обладнання, імпортованого згідно з відповідним контрактом	Пп. 139.1.14
10	Нарахування роялті у звітному періоді на користь нерезидента (крім нарахувань, що здійснюються суб'єктами господарювання у сфері телебачення і радіомовлення та нарахувань за надання права на користування авторським, суміжним правом на кінематографічні фільми іноземного виробництва, музичні та літературні твори)	Не більше 5 %	Дохід (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (за вирахуванням ПДВ та акцизного податку) за рік, що передусє звітному	Пп. 140.1.2
12	Витрати на придбання товарів (робіт, послуг) у нерезидентів, що мають офшорний статус, або при здійсненні розрахунків через таких нерезидентів чи через їх банківські рахунки	85 %	Фактична вартість таких товарів, робіт, послуг	Пп. 161.2
13	Добровільні внески на страхування (недержавне пенсійне забезпечення) найманої платником податку фізичної особи	Не більше 25 %*	Заробітна плата, нарахована найманій особі протягом податкового року, на який припадають такі податкові періоди	П. 142.2, п. 11 підрозд. 4 розд. XX

Закінчення табл. 3.6

1	2	3	4	5
14	Витрати, пов'язані з ремонтом і поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих	Не більше 10 %	Сукупна балансова вартість всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року	П. 146.12
*До прийняття змін до законодавства про пенсійну реформу 15 %				

Не включаються до складу податкових витрат витрати на відрядження, якщо відсутні документи, які підтверджують їх зв'язок з діяльністю платника податку. При визначенні об'єкта оподаткування враховуються такі **витрати подвійного призначення**:

- витрати на забезпечення найманих працівників спецодягом, взуттям, форменим одягом, мийними та знешкоджувальними засобами тощо, а також продуктами спецхарчування за переліком, що встановлюється Кабінетом Міністрів України, та/або галузевими нормами безплатної видачі працівникам спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту;

- витрати (крім тих, що підлягають амортизації), пов'язані з науково-технічним забезпеченням господарської діяльності, на винахідництво і раціоналізацію господарських процесів, проведення дослідно-експериментальних та конструкторських робіт, виготовлення та дослідження моделей і зразків, пов'язаних з основною діяльністю платника податку, витрати з нарахування роялті та придбання нематеріальних активів (крім тих, що підлягають амортизації) для їх використання в господарській діяльності платника податку тощо;

- витрати платника податку на професійну підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників робітничих професій, а також у разі якщо законодавством передбачено обов'язковість періодичної перепідготовки або підвищення кваліфікації;

- будь-які витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, проданих платником податку, вартість яких не компенсується за рахунок покупців таких товарів, у розмірі, що відповідає рівню гарантійних замін, прийнятих/оприлюднених платником податку;

- витрати на проведення реклами;

- будь-які витрати із страхування ризиків загибелі врожаю, транспортування продукції платника податку; цивільної відповідальності, пов'язаної з експлуатацією транспортних засобів, що перебувають у складі основних засобів платника податку; майна платника податку; об'єкта фінансового лізингу, а також оперативного лізингу, концесії державного чи комунального майна за умови, якщо це передбачено договором тощо;

- витрати на відрядження фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах або які є членами керівних органів платника податку;

- витрати платника податку (крім капітальних, які підлягають амортизації) на утримання та експлуатацію таких об'єктів, що перебували на балансі та утримувалися за рахунок платника податку станом на 1 липня 1997 року, але не використовуються з метою отримання доходу: дитячих ясел або садків; закладів середньої і середньої професійно-технічної освіти та закладів підвищення кваліфікації працівників такого платника податку; дитячих, музичних і художніх шкіл, шкіл мистецтв; спортивних комплексів, залів і майданчиків, що використовуються для фізичного оздоровлення та психологічної реабілітації працівників платника податку, клубів і будинків культури; дитячих таборів відпочинку і оздоровлення; гуртожитків тощо.

З метою визначення об'єкта оподаткування серед витрат згідно з Податковим кодексом України виділяють **витрати, які не включаються** до їх складу:

- витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності, а саме витрати на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку; придбання та розповсюдження подарунків (крім благодійних внесків неприбутковим організаціям); фінансування особистих потреб фізичних осіб);

- платежі платника податку в сумі вартості товару на користь коментента, принципала тощо за договорами комісії, агентськими договорами та іншими аналогічними договорами, перераховані платником на виконання цих договорів;

- суми попередньої (авансової) оплати товарів, робіт, послуг;

- витрати на погашення основної суми отриманих позик, кредитів (крім повернення поворотної фінансової допомоги, включеної до складу доходів);

- витрати на придбання, виготовлення, будівництво, реконструкцію, модернізацію та інше поліпшення основних засобів та витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, а також з придбанням (виготовленням) нематеріальних активів, які підлягають амортизації;

➤ витрати, пов'язані зі сплатою деяких податків:

- а) податку на прибуток;
- б) авансового внеску у зв'язку з виплатою дивідендів;
- в) податків на доходи фізичних осіб, які відраховуються із сум виплат таких доходів.

г) податку на додану вартість, включеного до ціни товарів (робіт, послуг), що придбаваються платником податку для виробничого або не-виробничого використання (крім платників податку, які не зареєстровані як платники податку на додану вартість).

У разі якщо платник податку, зареєстрований як платник податку на додану вартість, одночасно проводить операції з продажу товарів (виконання робіт, надання послуг), що оподатковуються податком на додану вартість та звільнені від оподаткування або не є об'єктом оподаткування таким податком, податок на додану вартість, сплачений у складі витрат на придбання товарів, робіт, послуг, які входять до складу витрат, та основних засобів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, включається відповідно до витрат або вартість відповідного об'єкта основних засобів чи нематеріального активу збільшується на суму, що не включена до податкового кредиту такого платника податку;

- витрати на виплату дивідендів;
- витрати на утримання органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання материнських компаній, які є окремими юридичними особами;
- витрати, не підтверджені відповідними розрахунками, платіжними або іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку і нарахування податку.

У разі втрати, знищення або зіпсуття зазначених документів платник податку має право письмово заявити про це контролюючому органу та здійснити заходи, необхідні для поновлення таких документів. Письмова заява має бути надіслана до/або разом із поданням розрахунку податкових зобов'язань за звітний податковий період. Платник податків зобов'язаний відновити втрачені, знищені або зіпсовані документи протягом **90 календарних днів** з дня, що настає за днем надходження такої заяви до контролюючого органу.

Якщо платник податку поновить зазначені документи в наступних податкових періодах, підтверджені витрати включаються до витрат за податковий період, на який припадає таке поновлення;

- сума збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності, яка враховується у зменшення податкового зобов'язання;

- витрати на сплату штрафів та/або неустойки чи пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду;
- витрати, нараховані у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу, сплачені на користь нерезидента, що має офшорний статус, і осіб, які не є бенефіціарними (фактичними) отримувачами (власниками) такої плати за послуги.

А також до податкових витрат *не включають*:

- нарахування роялті у звітному періоді на користь:

1) нерезидента (крім нараховань, що здійснюються суб'єктами господарювання у сфері телебачення і радіомовлення та нараховань за надання права на користування авторським, суміжним правом на кінематографічні фільми іноземного виробництва, музичні та літературні твори) в обсязі, що перевищує 4 % доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (за вирахуванням податку на додану вартість та акцизного податку) за рік, що передує звітному, а також у випадках, якщо виконується будь-яка з умов (пп. 140.1.2 ПКУ), а саме:

а) якщо особа, на користь якої нараховуються роялті, є нерезидентом, що має офшорний статус;

б) особа, на користь якої нараховується плата за такі послуги, не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) такої плати за послуги за виключенням випадків, коли бенефіціар (фактичний власник) надав право отримувати таку винагороду іншим особам;

в) роялті виплачуються щодо об'єктів, права інтелектуальної власності щодо яких вперше виникли у резидента України;

г) особа, на користь якої нараховуються роялті, не підлягає оподаткуванню у відношенні роялті в державі, резидентом якої вона є;

2) юридичної особи, яка звільнена від сплати податку на прибуток чи сплачує його за ставкою, іншою, ніж основна;

3) особи, яка сплачує податок у складі інших податків, крім фізичних осіб, які оподатковуються податком на доходи фізичних осіб;

- сума фактичних витрат товарів, крім витрат у межах норм природного убутку чи технічних (виробничих) витрат (п. 140.3 ПКУ).

3.3.2. Особливості врахування окремих видів витрат при визначенні об'єкта оподаткування

Витрати на відрядження відносяться до витрат подвійного призначення. До складу податкових витрат входять витрати на відрядження фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах із таким платником податку або є членами керівних органів платника податку. До таких фактично понесених витрат належать витрати:

- на проїзд (у тому числі перевезення багажу, бронювання транспортних квитків) як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження (у тому числі на орендованому транспорті);

- оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз);

- обов'язкове страхування (страхування життя або здоров'я особи, яка відряджена, або цивільної відповідальності (у разі використання транспортних засобів), якщо відповідно до законів країни відрядження або країн, по території яких здійснюється транзитний рух до країни відрядження, це обов'язково необхідно здійснити);

- оплату вартості проживання у готелях (мотелях), а також включених до таких рахунків витрат на харчування чи побутові послуги (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни);

- на найм інших жилих приміщень,

- оплату телефонних розмов,

- інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження, в тому числі будь-які збори і податки, що підлягають сплаті у зв'язку із здійсненням таких витрат.

Зазначені витрати можуть бути включені до складу витрат платника податку лише за наявності підтвердних документів, що засвідчують вартість цих витрат у вигляді транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), у тому числі електронних квитків за наявності:

- відривної частини посадкового талона;

- документа про сплату (платіжне доручення – при безготівковій оплаті, чек банкомата, квитанція платіжного терміналу та ін. – при оплаті банківською картою).

Також повинен бути і власне електронний квиток, тобто роздруковка маршруту (маршрут/квитанція).

До складу витрат на відрядження входять також витрати, не підтверджені документально, на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати), понесені у зв'язку з таким відрядженням:

- ▲ *у межах території України, – не більш як 0,2 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження,*

- ▲ *для відряджень за кордон – не вище 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження.*

Сума добових визначається в разі відрядження:

- у межах України та країн, в'їзд громадян України на територію яких не потребує наявності візи (дозволу на в'їзд), – згідно з наказом про відрядження та відповідними первинними документами;
- до країн, в'їзд громадян України на територію яких здійснюється за наявності візи (дозволу на в'їзд), – згідно з наказом про відрядження та відмітками уповноваженої службової особи Державної прикордонної служби України в закордонному паспорті або документі, що його замінює.

За відсутності зазначених відповідних підтвердних документів, наказу або відміток уповноваженої службової особи Державної прикордонної служби України в паспорті або документі, що його замінює, сума добових не включається до складу витрат платника податку.

У ПКУ для звичайних працедавців не передбачено будь-якого перерахунку розміру добових, якщо вартість харчування включена до рахунку на проживання або забезпечується стороною, що приймає відряджену особу.

Будь-які витрати на відрядження можуть бути включені до складу витрат платника податку за наявності документів, що підтверджують зв'язок такого відрядження з діяльністю такого платника податку, зокрема (але не виключно) таких: запрошень сторони, що приймає, діяльність якої збігається з діяльністю платника податку; укладеного договору чи контракту; інших документів, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини; документів, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозіумах, інших заходах, які проводяться за тематикою, що збігається з господарською діяльністю платника податку.

Порядок відображення **витрат на навчання** в податковому обліку податку на прибуток регламентується пп. 140.1.3 ПКУ. До податкових витрат включаються витрати на навчання будь-яких осіб (незалежно від того, працюють вони на підприємстві чи ні), але при цьому слід дотримуватись певних умов (рис. 3.6). Дата виникнення витрат на навчання визначається за датою отримання відповідної послуги.

Датою здійснення **витрат**, нарахованих платником податку у **вигляді сум податків та зборів**, вважається останній день звітного податкового періоду, за який проводиться нарахування податкового зобов'язання з податку та збору

Датою збільшення **витрат** платника податку від здійснення **кредитно-депозитних операцій**, у тому числі субординованого боргу є дата визнання процентів (комісійних та інших платежів, пов'язаних зі створенням або придбанням кредитів, вкладів (депозитів), визначена згідно з правилами бухгалтерського обліку.

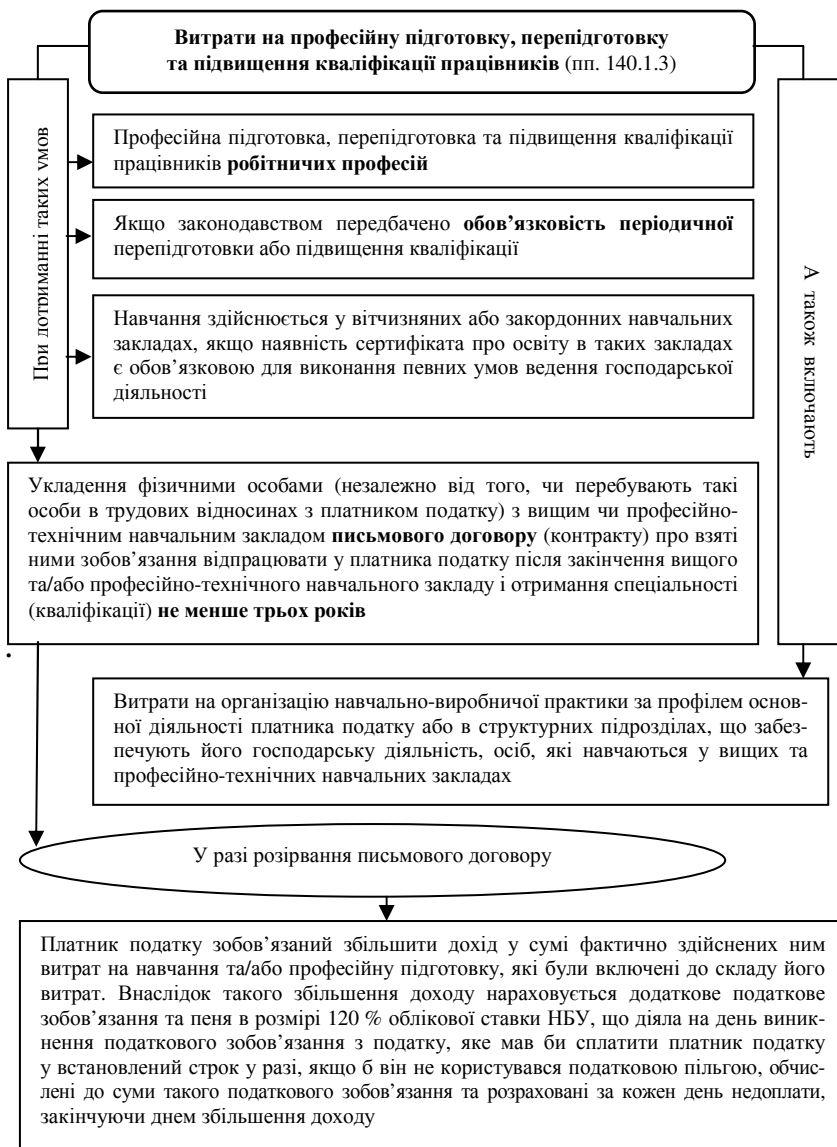


Рис. 3.6. Умови включення витрат на навчання до складу податкових витрат

Витрати, понесені платником податку, у вигляді **благодійних чи інших внесків** та/або вартості товарів (робіт, послуг) до неприбуткових організацій, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, включаються до складу витрат за датою фактичного перерахування таких внесків та/або вартості товарів (робіт, послуг).

Фактична вартість остаточно забракованої продукції не включається до складу витрат платника податку, крім втрат від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, в разі реалізації такої продукції. Платник податку має право самостійно визначати допустимі норми технічно неминучого браку в наказі по підприємству за умови обґрунтування його розміру. Такі самостійно встановлені платником податку норми діють до встановлення відповідних норм Кабінетом Міністрів України.

3.4. Податковий облік операцій з основними засобами і нематеріальними активами

3.4.1. Поняття та методи нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів

Амортизація – систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизуються, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Під терміном **«основні засоби»** слід розуміти матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Амортизації підлягають:

- витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності;

- витрати на самостійне виготовлення (створення) основних засобів, нематеріальних активів, вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, в тому числі витрати на оплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні (створенні) основних засобів та нематеріальних активів;

- витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року;

- витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме: іригація, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі;

- капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання об'єкта інвестування (основного засобу, нематеріального активу) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації по такому об'єкту;

- сума переоцінки вартості основних засобів, проведеної відповідно до п.146.21 ПКУ;

- вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів;

- вартість основних засобів, безоплатно отриманих або виготовлених чи споруджених за рахунок коштів бюджету або кредитів, залучених Кабінетом Міністрів України чи під гарантії Кабінету Міністрів України, у разі виконання зобов'язань за гарантією Кабінетом Міністрів України;

- вартість безоплатно отриманих для експлуатації підприємствами залізничного транспорту загального користування основних засобів транспортної інфраструктури, що перебували на балансі інших підприємств;

- вартість основних засобів, визначену на рівні звичайної ціни, отриманих в концесію відповідно до Закону України «Про особливості передачі в оренду чи концесію об'єктів централізованого водо-, теплопостачання і водовідведення, що перебувають у комунальній власності».

Не підлягають амортизації та повністю входять до складу витрат звітного періоду витрати:

- на утримання основних засобів, що знаходяться на консервації;
- на ліквідацію основних засобів;

- на придбання (виготовлення) сценічно-постановочних предметів вартістю до 5000 грн театральнo-видовищними підприємствами – платниками податку;

- на виробництво національного фільму та придбання майнових прав інтелектуальної власності на національний фільм.

Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування:

- ▲ витрати бюджетів на будівництво та утримання споруд благоустрою та жилих будинків, придбання і збереження бібліотечних і архівних фондів;

- ▲ витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування;

- ▲ витрати на придбання та збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок бюджетів;

- ▲ вартість гудвілу;

- ▲ витрати на придбання/самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення не виробничих основних засобів (термін «невиробничі основні засоби» означає необоротні матеріальні активи, які не використовуються в господарській діяльності).

З метою оподаткування основні засоби та інші необоротні активи класифікуються за 16-ма групами (табл. 3.7). Залежно від групи, до якої віднесений той або інший об'єкт основних засобів, встановлено мінімально допустимі строки їх амортизації (від 2 до 20 років).

Нематеріальні активи – право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється з урахуванням мінімально допустимих строків їх корисного використання (табл. 3.8).

Якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, то такий строк корисного використання визначається платником податку самостійно, але не може становити менше двох та більше 10 років безперервної експлуатації.

Таблиця 3.7 – Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації

Номер групи ОЗ	Складові групи основних засобів	Мінімально допустимі строки корисного використання, років	Методи амортизації відповідно до ст. 145 ПКУ
Група 1	Земельні ділянки	–	Не нараховується
Група 2	Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15	Прямолінійний. Зменшення залишкової вартості. Кумулятивний. Виробничий
Група 3	Будівлі	20	
	Споруди	15	
	Передавальні пристрої	10	
Група 4	Машини та обладнання, з них: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комунікатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 грн	5	Прямолінійний. Зменшення залишкової вартості. Прискореного зменшення залишкової вартості. Кумулятивний. Виробничий
		2	
Група 5	Транспортні засоби	5	
Група 6	Інструменти, прилади, інвентар	4	Прямолінійний. Зменшення залишкової вартості.
Група 7	Тварини	6	
Група 8	Багаторічні насадження	10	Кумулятивний. Виробничий
Група 9	Інші основні засоби	12	Прямолінійний. Виробничий
Група 10	Бібліотечні фонди	–	«50 % × 50 %». «100 %»
Група 11	Малоцінні необоротні матеріальні активи	–	
Група 12	Тимчасові (нетитульні) споруди	5	Прямолінійний. Виробничий
Група 13	Природні ресурси	–	Не нараховується
Група 14	Інвентарна тара	6	Прямолінійний. Виробничий
Група 15	Предмети прокату	5	
Група 16	Довгострокові біологічні активи	7	Прямолінійний. Зменшення залишкової вартості. Кумулятивний. Виробничий

Таблиця 3.8 – Класифікація нематеріальних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації

Групи нематеріальних активів (пп.145.1.1)	Складові групи нематеріальних активів	Строк дії права користування
Група 1	Права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище)	Відповідно до правовстановлюючого документа
Група 2	Права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа
Група 3	Права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа
Група 4	Права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років
Група 5	Авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки
Група 6	Інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа

Облік вартості, яка амортизується, нематеріальних активів ведеться за кожним з об'єктів, що входить до складу окремої групи.

У ПКУ до методів нарахування амортизації віднесені ті ж методи, які передбачені в П(С)БО 7, а саме:

1) *прямолінійний*, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

2) *метод зменшення залишкової вартості*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

3) *метод прискореного зменшення залишкової вартості*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється відповідно до строку корисного використання об'єкта і подвоюється;

4) *кумулятивний*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

5) *виробничий*, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Використання цих методів передбачене і для нарахування амортизації нематеріальних активів.

Податковим кодексом встановлено певні обмеження щодо вільного вибору платником податку методів нарахування амортизації залежно від об'єктів основних засобів. Зокрема, метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби). Амортизація об'єктів, що відносяться до групи 9 «Інші основні засоби», 12 «Тимчасові (не титульні) споруди», 14 «Інвен-

тарна тара» та 15 «Предмети прокату», має здійснюватись за прямолінійним або виробничим методом.

Об'єкти, що включені до групи 10 «Бібліотечні фонди» та 11 «Малоцінні необоротні матеріальні активи», платник податку має право амортизувати у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується, та решта 50 % вартості, яка амортизується, – у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу), внаслідок невідповідності критеріям визнання активом, або в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 % його вартості.

А на такі основні засоби, як земельні ділянки (група 1) та природні ресурси (група 13) амортизація не нараховується.

Нарахування амортизації з метою оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику для складання фінансової звітності, та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

3.4.2. Визначення вартості об'єктів амортизації та порядок нарахування амортизації

Вартість основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, **яка амортизується**, – первісна або переоцінена вартість основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Визначення термінів «первісна вартість», «переоцінена вартість» і «ліквідаційна вартість» в ПКУ відсутні. Отже, відповідно до пп. 14.1.84 ПКУ «інші терміни ... використовуються у значеннях, визначених ... національними ... положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Так, П(С)БО 7 «Основні засоби» дає визначення всіх трьох термінів.

Первісна вартість – це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів, яка застосовується для оцінки основних засобів при їх надходженні на підприємство (п. 4 П(С)БО 7).

Порядок формування первісної вартості об'єктів основних засобів детально викладено у пп. 146.5 – 146.10 ПКУ і наведено в табл. 3.9.

Переоцінена вартість – це вартість необоротних активів після переоцінки. Але податкова переоцінка відрізняється від бухгалтерської. Отже, переоцінена вартість завжди буде різна в бухгалтерському і податковому обліку.

Таблиця 3.9 – Формування первісної вартості об'єктів основних засобів

Напрями надходження	Склад первісної вартості об'єктів основних засобів
Придбання основних засобів за плату (п. 146.5)	Суми, що сплачуються постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків)
	Ресстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням/отриманням прав на об'єкт основних засобів
	Суми ввізного мита
	Суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються платнику)
	Витрати на страхування ризиків доставки основних засобів
	Витрати на транспортування, установлення, монтаж, налагодження основних засобів
	Фінансові витрати, включення яких до собівартості кваліфікаційних активів передбачено П(С)БО
	Інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою
Самостійне виготовлення основних засобів для власних виробничих потреб (п. 146.6)	Сума всіх виробничих витрат, здійснених платником податку, що пов'язані з їх виготовленням та введенням в експлуатацію, без урахування сплаченого ПДВ, у разі якщо платник податку зареєстрований платником ПДВ, незалежно від джерел фінансування
Основні засоби, що включені до статутного капіталу підприємства (п. 146.8)	Вартість, погоджена засновниками (учасниками) підприємства, але не вища від звичайної ціни
Об'єкт основних засобів, отриманий в обмін на подібний об'єкт (п. 146.9)	Вартість переданого об'єкта основних засобів, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації, але не вища від звичайної ціни об'єкта основних засобів, отриманого в обмін
Об'єкт основних засобів, отриманий в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт (п. 146.10)	Вартість переданого об'єкта основних засобів, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації, збільшений/зменшений на суму коштів чи їх еквівалента, що була передана/отримана під час обміну, але не вища від звичайної ціни об'єкта основних засобів, отриманого в обмін

Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації) за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Платники податку всіх форм власності мають право проводити переоцінку об'єктів основних засобів, застосовуючи щорічну індексацію вартості основних засобів, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації (K_i), який визначається за формулою

$$K_i = \frac{I_{(a-1)} - 10}{100},$$

де $I_{(a-1)}$ – індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація.

Якщо значення коефіцієнта індексації не перевищує одиницю, індексація не проводиться.

Збільшення вартості об'єктів основних засобів, що амортизується, здійснюється станом на кінець року (дату балансу), за результатами якого проводиться переоцінка, та використовується для розрахунку амортизації з першого дня наступного року

Облік вартості, яка амортизується ведеться за кожним з об'єктів, що входить до складу окремої групи, в тому числі вартості ремонту та поліпшення об'єктів основних засобів, отриманих безоплатно або наданих в оперативний лізинг (оренду) або отриманих в концесію чи створених (збудованих) концесіонером відповідно до законодавства, як окремий об'єкт амортизації.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не менше мінімально допустимого строку.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання, але він не може бути меншим, ніж визначений в ПКУ.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, що настає за місяцем зміни строку корисного використання (крім виробничого методу нарахування амортизації).

Амортизація нараховується помісячно, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта основних засобів в експлуатацію. Поча-

ток нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу має свої особливості, які не наведені в ПКУ, але викладені в п. 29 П(С)БО 7 «Основні засоби»: «Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починається з дати, що настає за датою, на яку об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання».

Нарахування амортизації об'єкта призупиняється на період його виведення з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин) на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації.

Нарахування амортизації окремого об'єкта припиняється, починаючи з місяця, що настає за місяцем виведення з експлуатації такого об'єкта основних засобів або передачі його до складу невиробничих необоротних матеріальних активів за рішенням платника податку або суду.

У разі зворотного введення об'єкта в експлуатацію або передачі його до складу виробничих основних засобів, для цілей амортизації приймається вартість, яка амортизується на момент його виведення з експлуатації (складу виробничих засобів) та збільшується на суму витрат, пов'язаних з ремонтом, модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією тощо. При цьому нарахування амортизації по такому об'єкту розпочинається у місяці, що настає за місяцем зворотного введення об'єкта в експлуатацію або передачі до складу виробничих засобів.

Амортизація основних засобів провадиться до досягнення залишкової вартості об'єктом його ліквідаційної вартості.

Амортизаційні відрахування розрахункового кварталу за кожним об'єктом основних засобів визначаються як сума амортизаційних відрахувань за три місяці розрахункового кварталу, обчислених із застосуванням обраного платником податку методу нарахування амортизації відповідно до кожної групи основних засобів.

Суми амортизаційних відрахувань не підлягають вилученню до бюджету, а також не можуть бути базою для нарахування будь-яких податків та зборів.

3.4.3. Витрати на ремонт, реконструкцію та інші поліпшення основних засобів в податковому обліку

Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних

від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми перевищення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення.

Сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих або отриманих у концесію чи створених (збудованих) концесіонером у розмірі, що *не перевищує 10 %* сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься платником податку *до складу витрат* того звітного податкового періоду, в якому були здійснені ремонтні витрати.

Перед початком ремонту чи будь-якого виду поліпшення керівник підприємства повинен надати відповідний наказ. Сам факт проведення будь-яких робіт, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, не свідчить про те, що такі основні засоби виведені з експлуатації, якщо немає відповідного наказу по підприємству.

Збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів на суму ремонтних витрат відповідно до п. 146.11 ПКУ вплине на величину вартості, що амортизується, і як наслідок, на суму амортизації. Для нарахування амортизації протягом строку корисного використання, що залишився після ремонту, платник податку повинен визначити вартість об'єкта, що амортизується, з урахуванням раніше нарахованого зносу.

Приклад 3.3. У червні 2014 р. на підприємстві був здійснений ремонт виробничого обладнання. «Ремонтний ліміт» використаний у I кварталі. Сума «ремонтних» витрат, що збільшує вартість об'єкта, дорівнює 9 тис. грн. Вартість об'єкта на початок року за даними бухгалтерського і податкового обліку, однакова (тис. грн.):

Первісна вартість 120

Нарахована амортизація (знос) 72

Залишкова вартість 48

Нарахована за I півріччя амортизація 12

Довідка. Строк корисного використання 5 років. Метод амортизації – прямолінійний

Визначити щомісячну суму амортизації обладнання після проведенні ремонту.

Розв'язання. За умовами прикладу бухгалтерський облік не відрізняється від податкового, тому, починаючи з липня 2014 р. (з місяця, що настає за місяцем, в якому об'єкт був відремонтований), амортизації буде підлягати вартість обладнання в сумі 45 тис. грн. Її можна обчислити так:

- виходячи із первісної вартості:

$$(120 + 9) - (72 + 12) = 45 \text{ тис. грн};$$

або

- виходячи із залишкової вартості на початок року:

$$48 - 12 + 9 = 45 \text{ тис. грн.}$$

З урахуванням місяця проведення ремонту обладнання експлуатувалось 3,5 роки (амортизація річна 24 тис. грн. $(120 : 5)$; строк експлуатації станом на 01.07.2014 р. 3,5 роки $((72 + 12) : 24)$; строк експлуатації після ремонту 1,5 роки $(5 - 3,5)$.

Щомісячна сума амортизації, починаючи з липня становитиме 2,5 тис. грн (45 тис. грн : 1,5 роки \times 12 міс. = 2,5 тис. грн).

Якщо в одному звітному періоді ремонтується декілька об'єктів, платник податку повинен розподілити ремонтні витрати за їх видами. Тобто необхідно виділити витрати, які будуть включені до складу собівартості і до складу адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

Для цього слід класифікувати відремонтовані об'єкти за їх призначенням і віднести ремонтні витрати до конкретного виду витрат. Частина вартості ремонтів, що може залишитись як сума перевищення 10 % ремонтного ліміту без будь-якого додаткового розподілу, збільшить вартість відповідного об'єкта. Але в ПКУ не вказано, відповідно з яким алгоритмом необхідно розподіляти витрати в межах 10 % ліміту. Тому платник податку самостійно визначається з порядком включення ремонтних витрат до складу податкових і закріплює його у внутрішньому документі підприємства (наприклад, в наказі про облікову політику). Не суперечить ПКУ і є логічним відображення ремонтних витрат у хронологічному порядку за датою здійснення ремонту.

Приклад 3.4. В І кварталі 2014 р. витрати на ремонт склали:

- у січні – легкового автомобіля в сумі 10000 грн;
- у лютому – будівлі цеху в сумі 150000 грн;
- у березні – будівлі складу в сумі 90000 грн.

Ремонтний ліміт на 2014 рік становить 200000 грн.

Визначити, яку частину ремонтних витрат платник податку може включити до витрат періоду, а яку – у вартість відремонтованих об'єктів.

Розв'язання. В січні ремонтні витрати понесені в межах ліміту. Тому вся сума витрат на ремонт автомобіля буде включена до складу адміністративних витрат. Залишок невикористаного ремонтного ліміту дорівнює 190000 грн $(200000 - 10000)$.

В лютому фактична сума під час ремонту приміщення цеху також знаходиться в межах ремонтного ліміту ($150000 < 190000$) і тому повністю включається до складу загальновиробничих витрат. Залишок невикористаного ремонтного ліміту дорівнює 40000 грн ($190000 - 150000$).

В березні до складу витрат на збут можна включити тільки частину витрат на ремонт приміщення складу, що знаходиться в межах ліміту і складає 40000 грн. Фактичні витрати з ремонту складу, що перевищили суму ремонтного ліміту, дорівнюють 50000 грн ($90000 - 40000$) і збільшують вартість приміщення складу.

У разі якщо договір оперативної оренди/лізингу чи концесії зобов'язує або дозволяє орендарю чи концесіонеру здійснювати ремонти та/або поліпшення об'єкта оперативної оренди/лізингу чи концесії, частина вартості таких ремонтів та/або поліпшень у сумі, що перевищує віднесену на витрати, амортизується орендарем чи концесіонером як окремий об'єкт в порядку, встановленому для групи основних засобів, до якої відноситься об'єкт оперативної оренди (лізингу) чи концесії, що ремонтується та/або поліпшується.

У разі повернення орендарем об'єкта оперативного лізингу/оренди орендодавцю внаслідок закінчення дії лізингового/орендного договору, а також у разі знищення, викрадення або зруйнування об'єкта оперативного лізингу/оренди такий орендар має право включити їх вартість за вирахуванням суми нарахованої амортизації до складу витрат. При цьому орендодавець не змінює вартість основних засобів, яка амортизується, або витрати на суму витрат, здійснених орендарем для поліпшення такого об'єкта.

3.4.4. Податкові наслідки операцій з вибуття основних засобів

Виведення з експлуатації будь-якого об'єкта основних засобів здійснюється за результатами ліквідації, продажу, консервації на підставі наказу керівника підприємства, а в разі їх примусового відчуження чи конфіскації – згідно із законом.

У разі ліквідації основних засобів за рішенням платника податку або в разі якщо з незалежних від нього обставин основні засоби (їх частина) зруйновані, викрадені чи підлягають ліквідації тощо, платник податку у звітному періоді, в якому виникають такі обставини, збільшує витрати на суму вартості, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації окремого об'єкта основних засобів.

Відповідно до п. 144.2 ПКУ повністю відносяться до складу витрат за звітний період витрати платника податку на ліквідацію основних засобів.

Вартість отриманих при ліквідації матеріальних цінностей, які можуть бути використані в господарській діяльності, а також реалізовані, відповідно до пп. 135.5.14 ПКУ у звітному періоді визнання таких товарно-матеріальних цінностей активами, їх вартість включається до складу доходів при обчисленні об'єкта оподаткування.

У разі їх наступного продажу у підприємства на дату переходу покупцеві права власності на такі матеріальні цінності виходячи з вартості продажу (без ПДВ) виникнуть доходи. Одночасно їх вартість, за якою вони раніше визнавались активом, включається до складу витрат як прямі матеріальні витрати.

При використанні таких матеріальних цінностей для проведення ремонту основних засобів, вони можуть бути включені до витрат в межах 10%-го обмеження витрат на ремонт.

Дохід від продажу або іншого відчуження об'єкта основних засобів та нематеріальних активів визначається згідно з договором про їх продаж або інше відчуження, але він має бути не нижчий від звичайної ціни такого об'єкта (активу).

До продажу або іншого відчуження основних засобів та нематеріальних активів порівнюються:

- операції із внесення таких основних засобів та нематеріальних активів до статутного фонду іншої особи;
- передача основних засобів у фінансовий лізинг (оренду).

Податкові наслідки операцій з продажу або іншого відчуження об'єкта основних засобів або нематеріальних активів наведено на рис. 3.7.

Приклад 3.5. Підприємство 25.05.2014 р. продає принтер за ціною 2040 грн, в т. ч. ПДВ 20 % – 340 грн. Вихідні дані становлять:

- балансова вартість принтера станом на 01.05.2014 р. – 1600 грн;
- первісна вартість об'єкта – 4800 грн;
- ліквідаційна вартість об'єкта дорівнює нулю;
- строк експлуатації об'єкта, що залишився, на 01.05.2014 р. – 10 місяців. Амортизація нараховується прямолінійним методом.

Визначити податковий результат від продажу принтера.

Розв'язання. Згідно з п. 146.2 ПКУ амортизація в податковому обліку нараховується щомісячно і при вибутті об'єкта її нарахування припиняється з місяця, що настає за місяцем вибуття такого об'єкта. Тому за травень необхідно нарахувати амортизацію в сумі 160 грн (1600 грн : 10 міс.). Балансова вартість принтера на момент продажу складе 1440 грн (1600 – 160). Дохід від продажу без ПДВ дорівнює 1700 грн (2040 – 340).

Знаходимо різницю між вартістю продажу принтера і його балансовою вартістю на момент продажу:

$$1700 \text{ грн} - 1440 \text{ грн} = 260 \text{ грн.}$$

Вартість продажу принтера (без врахування ПДВ) перевищила балансову вартість принтера, тому за результатами продажу даного об'єкта в податковому обліку доходи будуть збільшені на 260 грн.

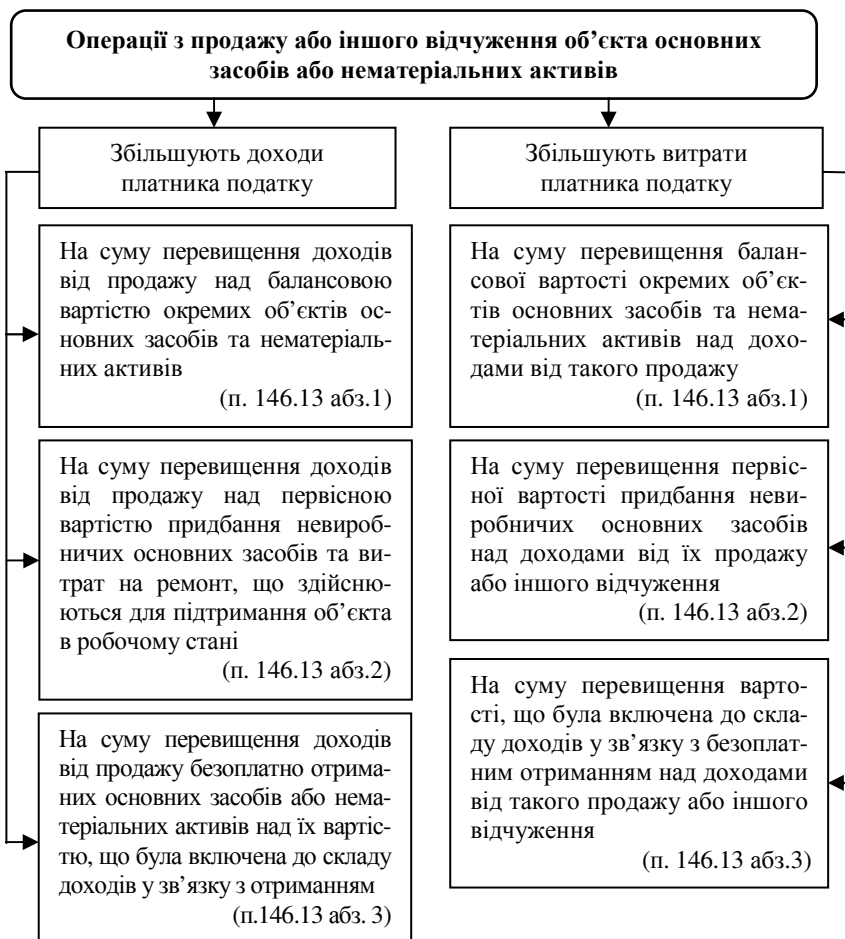


Рис. 3.7. Податкові наслідки операцій з продажу або іншого відчуження об'єкта основних засобів або нематеріальних активів

Приклад 3.6. Підприємство реалізує два об'єкти основних засобів, які використовувались у невиробничих цілях.

	Об'єкт 1	Об'єкт 2
Первісна вартість, грн.	7000	10300
Витрати на ремонт за період експлуатації, грн.	800	500
Вартість продажу, грн.	8400	9600

Визначити податковий результат від продажу кожного об'єкта.

Розв'язання. Знаходимо різницю між вартістю продажу і первісною вартістю кожного об'єкта.

Об'єкт 1 $8400 - 7000 = + 1400$ грн.

Об'єкт 2 $9600 - 10300 = - 700$ грн.

За об'єктом 1 маємо перевищення вартості продажу над первісною вартістю, тому для кінцевого визначення доходу від продажу можемо таку суму перевищення зменшити на суму витрат на ремонт:

$$1400 - 800 = + 600 \text{ грн.}$$

Податковий дохід від продажу об'єкта 1 становитиме 600 грн.

Щодо об'єкта 2, то первісна вартість вища за його вартість продажу і тому до податкових витрат включається тільки різниця (700 грн), без урахування витрат на ремонт.

3.5. Облік операцій з розрахунками в іноземній валюті в оподаткуванні

Оподаткування операцій з розрахунками в іноземній валюті здійснюється згідно з п. 153.1 ст. 153 ПКУ.

Доходи, отримані (нараховані) в іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів, виконанням робіт, наданням послуг, в частині їхньої вартості, що не була сплачена в попередніх звітних податкових періодах, перераховуються в національну валюту за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, що діяв на дату визнання таких доходів, а в частині раніше отриманої оплати – за курсом, що діяв на дату її отримання.

Витрати, здійснені (нараховані) платником податку в іноземній валюті у зв'язку з придбанням у звітному податковому періоді товарів, робіт, послуг у встановленому порядку, включаються до витрат такого звітного періоду шляхом перерахунку в національну валюту тієї частини їх вартості, що не була раніше оплачена, і перераховуються в національ-

ну валюту за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, що діяв на дату здійснення операції з такого придбання, а в частині раніше проведеної оплати – за курсом, що діяв на дату здійснення оплати.

З 04.04.2014 р. змінились правила розрахунку курсу гривні до іноземної валюти. Для цілей визначення податкових зобов'язань із податків та зборів (у тому числі митних платежів) протягом усієї доби застосовується офіційний курс НБУ гривні до інодоларів, що діє на 0 годин відповідної доби [69].

Приклад 3.7 За умовами договору підприємство 15.04.2014 року отримало від іноземного покупця часткову передоплату в сумі 20000 дол. (курс НБУ на дату зарахування коштів на валютний рахунок – 10,98 грн/дол.). Товар відвантажений 24.04.2014 р. на суму 50000 дол. (курс НБУ – 11,25 грн/дол.).

Визначити суму доходу від реалізації товарів на експорт.

Розв'язання. Відповідно до п. 6 П(С)БО 21 та п. 153.1.1 ПКУ сума доходу визначається шляхом перерахування в національну валюту:

- в частині отриманої передоплати за валютним курсом, що діяв на дату її отримання:

$$20000 \text{ дол.} \times 10,98 \text{ грн/дол.} = 219600 \text{ грн};$$

- в частині вартості товарів, що не була сплачена, за валютним курсом, що діяв на дату визнання таких доходів (дату переходу права власності):

$$(50000 \text{ дол.} - 20000 \text{ дол.}) \times 11,25 \text{ грн/дол.} = 337500 \text{ грн};$$

- загальна сума доходу, отриманого за даним договором, 557100 грн (219600 + 337500).

При здійсненні операцій, виражених в іноземній валюті, можуть виникнути курсові різниці, визначення яких і в бухгалтерському, і в податковому обліку регламентується П(С)БО 21 «Вплив іноземних валютних курсів». Курсові різниці нараховуються лише за монетарними статтями. До них відносять статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи та зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошових коштів чи їх еквівалентів.

Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату здійснення господарської операції та на дату балансу.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку курсових різниць залежить від статті, за якою їх розраховують (табл. 3.10).

Таблиця 3.10 – Порядок відображення курсових різниць у бухгалтерському обліку

Стаття, за якою визначають курсові різниці	Субрахунок, на якому відображають курсові різниці
1. Статті операційної діяльності	714 «Дохід від операційної курсової різниці»; 945 «Втрати від операційної курсової різниці»
2. Статті інвестиційної та фінансової діяльності	744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»; 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»
3. Статті, що відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході	423 «Накопичені курсові різниці»
4. Статті зобов'язань засновників при формуванні статутного капіталу	425 «Інший додатковий капітал»

В податковому обліку всі курсові різниці (незалежно від того, до якої діяльності вони належать), показують так:

- позитивне значення курсових різниць урахується у складі інших доходів платника податку;
- від'ємне значення курсових різниць урахується у складі інших витрат платника податку.

У разі здійснення операцій з продажу іноземної валюти до складу доходів або витрат платника податку відповідно включається позитивна або від'ємна різниця між доходом від продажу та балансовою вартістю такої валюти.

Балансова вартість іноземної валюти – це вартість іноземної валюти, визначена за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, на дату звітного балансу або на дату здійснення операції залежно від того, яка дата настала пізніше.

Тобто незалежно від того, яка валюта підлягає продажу (та, що перейшла з попереднього кварталу, чи отримана в кварталі її продажу) для ви-

значення результату від продажу валюти, мають порівнюватися два показники: дохід від продажу валюти (сума гривень, отримана від продажу валюти на МВРУ) і балансова вартість валюти на дату здійснення операції продажу (тобто вартість валюти, визначена за курсом НБУ на дату операції з продажу валюти).

Приклад 3.8. Станом на 31.03.2014 р. підприємство мало на валютному рахунку 140000 дол. за курсом НБУ 10,00 грн/дол. 15.04.2014 р. прийняте рішення про продаж 60000 дол. Курс МВРУ (курс продажу) – 12,45 грн/дол. Курс НБУ на дату продажу – 10,98 грн/дол.

Визначити податкові наслідки від операції продажу іноземної валюти.

Розв’язання. При здійсненні продажу валюти необхідно визначити результат від такого продажу, а також курсову різницю.

Визначаємо такі показники:

1) дохід від продажу інвалюти:

$$60000 \text{ дол.} \times 12,05 \text{ грн/дол.} = 723000 \text{ грн};$$

2) балансову вартість проданої інвалюти:

$$60000 \text{ дол.} \times 10,98 \text{ грн/дол.} = 658800 \text{ грн};$$

3) результат від продажу інвалюти:

$$723000 \text{ грн} - 658800 \text{ грн} = 64200 \text{ грн (дохід)};$$

або

$$(12,05 \text{ грн/дол.} - 10,98 \text{ грн/дол.}) \times 60000 \text{ дол.} = 54200 \text{ грн (дохід)}$$

4) курсову різницю, що нараховується лише на ту частину вартості валюти, яка продана:

$$(10,98 \text{ грн/дол.} - 10,00 \text{ грн/дол.}) \times 60000 \text{ дол.} = 58800 \text{ грн.}$$

Курсова різниця має позитивне значення, а тому враховується у складі доходів.

У разі придбання іноземної валюти до складу відповідно витрат або доходів звітного періоду включається позитивна або від’ємна різниця між курсом іноземної валюти до гривні, за яким купується іноземна валюта, та курсом, за яким визначається балансова вартість такої валюти.

Приклад 3.9. Підприємство 26.05.2014 р. перерахувало банку 445000 грн на придбання 30000 євро. Валюту було придбано 28.05.14 р. за курсом МВРУ 14,65 грн/євро (умовно). Курс НБУ склав на дату придбання 13,455 грн/євро, на 31.05.2014 р. – 13,43 грн/євро.

Придбана валюта була перерахована нерезиденту «А» 29.05.2014 р. в сумі 20000 євро, курс НБУ на цю дату склав 13,46 грн/євро, а нерезиденту «В» – 02.06.2013 р., курс НБУ склав 13,46 грн/євро.

Розв’язання. Для визначення податкових наслідків за операцією придбання валюти та її використання необхідно розрахувати такі показники:

1) результат від придбання інвалюти – 35850 грн включається у витрати:

$$(14,65 \text{ грн/євро} - 13,455 \text{ грн/євро}) \times 30000 \text{ євро} = 35850 \text{ грн};$$

2) суму збору до Пенсійного фонду – 2197,5 грн включається у витрати:

$$(14,65 \text{ грн/євро} \times 30000 \text{ євро}) \times 0,005 = 2197,5 \text{ грн}$$

3) курсові різниці на дату перерахування валюти нерезиденту «А» – 100 грн включається до доходів:

$$(13,46 \text{ грн/євро} - 13,455 \text{ грн/євро}) \times 20000 \text{ євро} = 100 \text{ грн};$$

4) курсові різниці на залишок придбаної і невикористаної валюти на кінець звітного періоду – 250 грн включається у витрати:

$$(13,43 \text{ грн/євро} - 13,455 \text{ грн/євро}) \times 10000 \text{ євро} = -250 \text{ грн};$$

5) курсові різниці на дату перерахування валюти нерезиденту «В» – 300 грн включається до доходів:

$$(13,46 \text{ грн/євро} - 13,43 \text{ грн/євро}) \times 10000 \text{ євро} = 300 \text{ грн}.$$

Операції з придбання однієї валюти за іншу слід розглядати як дві одночасно здійснені: продаж і придбання відповідної іноземної валюти. Тобто необхідно окремо визначити результати від продажу однієї валюти за гривні, а потім від придбання іншої інвалюти за гривні.

Іноземна валюта, отримана платником податку на окремий спеціальний рахунок у банку у вигляді гуманітарної або міжнародної технічної допомоги, а також у вигляді грантів (субгрантів) відповідно до програм Глобального фонду для боротьби із СНІДом, туберкульозом та малярією в Україні не враховується під час проведення перерахунків у національну валюту з метою оподаткування.

3.6. Облік дивідендів в оподаткуванні підприємств

Дивіденди – платіж, що здійснюється юридичною особою – емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв’язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку. Базою для нарахування і виплати дивідендів може бути чистий прибуток підприємства, а саме – дані графі 3 рядка 2350 «Чистий фінансовий результат: прибуток»

Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) форми № 2 (НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»), а у суб'єктів малого підприємництва – позитивне значення графі 3 рядка 2350 Звіту про фінансові результати форми № 2-м або № 2-мс.

У разі прийняття рішення щодо виплати дивідендів емітент корпоративних прав, на які нараховуються дивіденди, проводить зазначені виплати власнику таких корпоративних прав незалежно від того, чи є оподатковуваний прибуток, розрахований за правилами ПКУ, чи ні.

Емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховує та вносить до бюджету авансовий внесок із податку в розмірі діючої ставки податку на прибуток, нарахованої на суму дивідендів, що фактично виплачуються, без зменшення суми такої виплати на суму такого податку. Зазначений авансовий внесок вноситься до бюджету до/або одночасно з виплатою дивідендів. Загальна схема оподаткування дивідендів наведена на рис. 3.8.



Рис. 3.8. Загальна схема оподаткування дивідендів

Також не зобов'язані нараховувати та сплачувати авансовий внесок суб'єкти господарювання, що є платниками фіксованого сільськогосподарського податку.

Інші податкові наслідки отримання (виплати) дивідендів наведені на рис. 3.9.

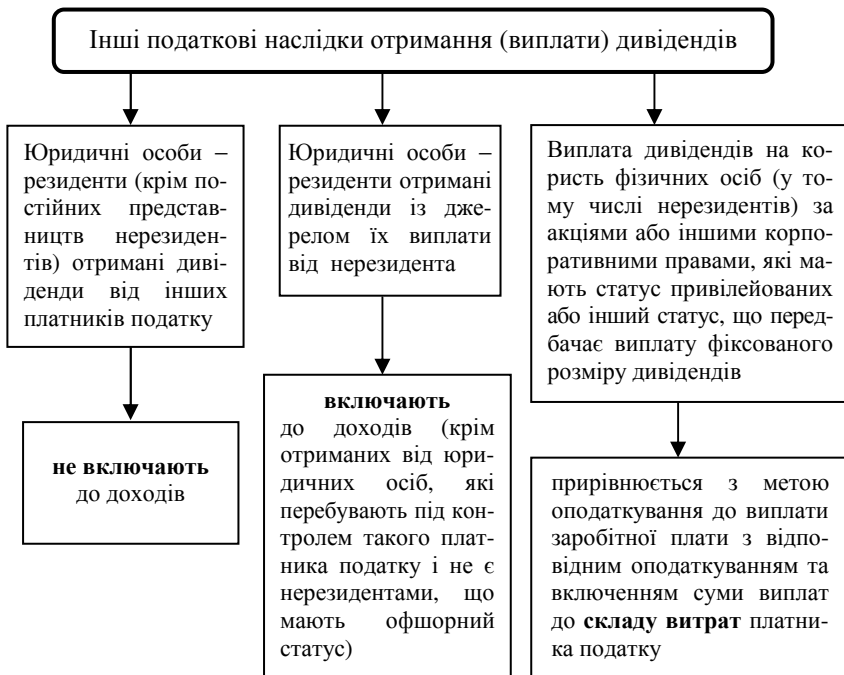


Рис. 3.9. Інші податкові наслідки отримання (виплати) дивідендів

Обов'язок із нарахування та сплати до бюджету авансового внеску у зв'язку з виплатою дивідендів покладається на будь - якого емітента корпоративних прав – резидента, що виплачує дивіденди, незалежно від того, чи є такий емітент або отримувач дивідендів платником податку на прибуток, має пільги зі сплати податку чи застосовує іншу ставку оподаткування.

Нормами ПКУ встановлено, що сума авансу, сплаченого протягом звітного періоду у зв'язку з виплатою дивідендів, ураховується при ви-

значенні податкових зобов'язань із податку на прибуток. Так, згідно з пп. 153.3.4 ПКУ:

- платник податку – емітент корпоративних прав, державне некоорпоративізоване, казенне чи комунальне підприємство зменшує суму нарахованого податку звітного періоду на суму авансового внеску, попередньо сплаченого протягом такого звітного періоду у зв'язку з нарахуванням дивідендів;
- у разі перевищення суми авансового внеску над сумою податкових зобов'язань за податком на прибуток за звітний період різниця переноситься у зменшення податкових зобов'язань наступного податкового періоду;
- при отриманні від'ємного значення об'єкта оподаткування такого наступного періоду – на зменшення податкових зобов'язань майбутніх податкових періодів до повного погашення.

Такий залік реалізується за допомогою додатка ЗП до Декларації з податку на прибуток [25]. При цьому «дивідендні» аванси заліковуються у зменшення нарахованого податку на прибуток в останню чергу, в тому числі й після зменшення його на щомісячні аванси звітного року.

3.7. Сумнівна і безнадійна заборгованість в податковому обліку

Порядок врегулювання безнадійної та сумнівної заборгованості регламентований п. 159.1 ст. 159 ПКУ. При цьому на заборгованість, яка виникла виключно за грошовими операціями, ця стаття не розповсюджується.

Під терміном «**сумнівна заборгованість**» слід розуміти заборгованість за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) або заборгованість зі сплати процентів (комісійних), щодо якої існує невпевненість в її погашенні боржником і яка відрізняється від безнадійної заборгованості.

Безнадійна заборгованість – це заборгованість, яка відповідає одній з таких ознак:

- заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності;
- прострочена заборгованість, що непогашена внаслідок недостатності майна фізичної особи, за умови, що дії кредитора, спрямовані на примусове стягнення майна боржника, не призвели до повного погашення заборгованості;
- заборгованість суб'єктів господарювання, визнаних банкрутами у встановленому законом порядку або припинених як юридичні особи у зв'язку з їх ліквідацією;

- заборгованість, яка виявилася непогашеною внаслідок недостатності коштів, одержаних після звернення кредитором стягнення на заставлене майно відповідно до закону та договору, за умови, що інші дії кредитора щодо примусового стягнення іншого майна позичальника, визначені нормативно-правовими актами, не призвели до повного покриття заборгованості;

- заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажорних обставин), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством;

- прострочена заборгованість померлих фізичних осіб, а також осіб, які у судовому порядку визнані безвісно відсутніми, недієздатними або оголошені померлими, а також прострочена заборгованість фізичних осіб, засуджених до позбавлення волі.

Відповідно до пп. 159.1.1 ПКУ платник податку – **продавець** товарів, робіт, послуг має право зменшити суму доходу звітного періоду на вартість відвантажених товарів, виконаних робіт, наданих послуг у поточному або попередніх звітних податкових періодах у разі, якщо покупець таких товарів, робіт, послуг затримує без погодження з таким платником податку оплату їх вартості (надання інших видів компенсації їх вартості). Таке право на зменшення суми доходу виникає, якщо протягом звітного періоду відбувається будь-яка з таких подій:

а) платник податку звертається до суду з позовом (заявою) про стягнення заборгованості з такого покупця або про порушення справи про його банкрутство чи стягнення заставленого ним майна;

б) за поданням продавця нотаріус вчиняє виконавчий напис про стягнення заборгованості з покупця або стягнення заставленого майна (крім податкового боргу).

Одночасно зі зменшенням суми доходу платник податку – продавець зобов'язаний зменшити суму витрат такого звітного періоду на собівартість таких товарів, робіт, послуг.

У разі якщо суд не задовольняє позов (заяву) такого продавця або задовольняє його частково чи не приймає позов (заяву) до провадження (розгляду) або задовольняє позов (заяву) покупця про визнання недійсними вимог щодо погашення заборгованості або її частини (крім припинення судом провадження у справі повністю або частково, у зв'язку з погашенням покупцем заборгованості або її частини після подання продавцем позову (заяви)), зобов'язаний збільшити:

- дохід відповідного податкового періоду на суму заборгованості (її частини), попередньо віднесеної ним до зменшення доходу ;

- витрати відповідного податкового періоду на собівартість (її частину, визначену пропорційно сумі заборгованості, включеної до доходу) товарів, робіт, послуг, за якими виникла така заборгованість, попередньо віднесено ним до зменшення витрат.

Після такого збільшення суми доходу і витрат у платника податку – продавця виникають певні негативні наслідки. Він зобов'язаний нарахувати пеню на суму додаткового податкового зобов'язання, розрахованого внаслідок такого збільшення доходів та витрат, яка визначена в розмірі 120 % річної облікової ставки НБУ, що діяла на день виникнення додаткового податкового зобов'язання. Розрахунок пені здійснюється за строк із першого дня податкового періоду, що настає за періодом, протягом якого відбулося зменшення доходу та витрат, до останнього дня податкового періоду, на який припадає збільшення доходу та витрат. Пеня сплачується незалежно від значення податкового зобов'язання платника податку за відповідний звітний період. Пеня не нараховується на заборгованість (її частину), списану або розстрочену внаслідок укладення мирової угоди відповідно до законодавства з питань банкрутства, починаючи з дати укладення такої мирової угоди.

Платник податку – покупець, який за різних причин не розраховується з продавцем за поставлений товар, зобов'язаний зменшити витрати на вартість заборгованості, визнану судом чи за виконавчим написом нотаріуса, у податковому періоді, на який припадає день набрання законної сили рішення суду про визнання (стягнення) такої заборгованості (її частини) або чинення нотаріусом виконавчого напису.

Якщо в наступних податкових періодах покупець погашає суму визнаної заборгованості або її частину (самостійно або за процедурою примусового стягнення), то він збільшує (відновлює) витрати на суму такої заборгованості (її частини) за наслідками податкового періоду, на який припадає таке погашення.

Водночас продавець, який зменшив суму доходу звітного періоду на вартість відвантажених товарів, виконаних робіт, наданих послуг, збільшує доходи на суму заборгованості (її частини) за такі товари, роботи, послуги, погашену покупцем, та збільшує витрати на собівартість (її частину, визначену пропорційно сумі погашеної заборгованості) цих товарів, робіт, послуг за наслідками податкового періоду, на який припадає таке погашення.

На етапі претензійного порядку врегулювання заборгованості податкові зобов'язання обох платників податку (як продавця, так і покупця) не змінюються.

3.8. Звітність з податку на прибуток підприємств: порядок складання, подання та виправлення помилок

Платники податку на прибуток незалежно від того, здійснювали вони господарську діяльність у звітному періоді чи ні, у встановленому законодавством порядку зобов'язані подати контролюючим органам податкову звітність у формі Податкової декларації з податку на прибуток підприємства [25]. Вона є базовою для заповнення інших форм декларації з податку на прибуток. Якщо підприємство на деякий час припинило виробництво або торгівлю декларація з податку на прибуток підприємства надається з прочерками.

Для окремих платників передбачені спеціальні форми декларації з податку на прибуток. Це стосується таких суб'єктів господарювання як:

- ✓ банки (форма декларації затверджена наказом Міндоходів від 06.02.14 р. № 121);
- ✓ страховики (для них форма декларації затверджена наказом Міндоходів від 27.01.14 р. № 84);
- ✓ неприбуткові організації (спеціальна звітність у формі Податкового звіту про використання грошових коштів неприбуткових установ та організацій, затверджена наказом Міндоходів від 27.01.14 р. № 85);
- ✓ учасники спільної діяльності без створення юридичної особи (форма податкової декларації затверджена наказом Міндоходів від 16.12.13 р. № 810);
- ✓ постійні представництва нерезидентів (подають звітність за однією з форм Розрахунку оподатковуваного прибутку та податку на прибуток, затверджених наказом Мінфіну від 25.06.13 р. № 610);
- ✓ платники податку – нульовики (подають декларацію за спрощеною формою, яка затверджена постановою КМУ від 15.02.12 р. № 98).

3.8.1. Строки подання декларації з податку на прибуток та сплати податку

В залежності від категорії платників податку на прибуток базовим податковим (звітним) періодом може бути календарний квартал або календарний рік. Звітний податковий період починається з першого календарного дня податкового періоду і закінчується останнім календарним днем податкового періоду.

До осіб, котрі сплачують податок на прибуток на підставі податкової декларації, яку подають до контролюючих органів за звітний (податковий) рік і які не сплачують авансові внески з податку на прибуток, відносяться:

- платники податку, у яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній річний звітний (податковий) період не перевищують 10 млн грн;

- неприбуткові установи (організації);

- виробники сільськогосподарської продукції;

- платники податку, які в попередньому році працювали на умовах сплати єдиного податку, а з 01 січня звітного року перейшли на загальну систему оподаткування;

- платники податку, зареєстровані протягом звітного року (новотворені).

Платники податку, у яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній річний звітний (податковий) період перевищують 10 млн грн, щомісяця сплачують авансові внески з податку на прибуток. Якщо в I кварталі звітного поточного року такими платниками отриманий прибуток, вони подають декларацію за звітний (податковий) рік.

Річна податкова декларація подається протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

У разі якщо платник податку, який сплачує авансовий внесок, за підсумками першого кварталу звітного (податкового) року не отримав прибутку або отримав збиток, він має право подати податкову декларацію та фінансову звітність *за перший квартал*. Такий платник податку авансових внесків у другому-четвертому кварталах звітного (податкового) року не здійснює, а податкові зобов'язання визначає на підставі податкової декларації за підсумками *першого півріччя, трьох кварталів та за рік*.

Платник податку, який за підсумками минулого звітного (податкового) року не отримав прибутку або отримав збиток, а за підсумками першого кварталу отримує прибуток, має подати податкову декларацію до контролюючого органу *за перше півріччя, три квартали звітного (податкового) року та за звітний (податковий) рік* для нарахування та сплати податкових зобов'язань.

Такими платниками декларація подається у строки, передбачені для базового податкового періоду – кварталу, тобто протягом 40 календарних днів, що настають за останнім днем звітного (податкового) періоду.

Сплата податку на прибуток здійснюється протягом 10-ти календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації.

Авансові внески з податку на прибуток встановлюються у розмірі не менше 1/12 нарахованої до сплати суми податку за попередній звітний

(податковий) рік. При цьому дванадцятимісячний період для сплати авансових внесків визначається починаючи з березня поточного звітного (податкового) року по лютий наступного звітного (податкового) року включно. Авансові внески з податку на прибуток сплачуються не пізніше 30 числа звітного місяця.

3.8.2. Склад звітності з податку на прибуток

Структурно Податкова декларація з податку на прибуток підприємства складається із трьох частин: вступної, основної та прикінцевої.

У вступній частині повинні бути заповнені всі реквізити, що визначають:

1) тип декларації (наявність відмітки в полі 1 «Тип декларації»):

- «звітна» – якщо податкова декларація подається вперше за звітний період;

- «звітна нова» – якщо платник виявив помилки в поданій податковій декларації і подає нову з виправленнями до закінчення граничного строку подання податкової декларації (санкції не застосовуються);

- «консолідована» – якщо платник має відокремлені підрозділи і обрав консолідовану сплату податку на прибуток;

- «уточнююча» – якщо платник виявив помилку після закінчення граничних строків подання податкової декларації та виправляє її шляхом подання уточнюючого розрахунку зі сплатою штрафів і пені (якщо помилка призвела до недоїмки);

2) звітний (податковий) період, за який подається податкова декларація (ставиться відмітка в полі 2 «Звітний податковий період»).

3) у разі подання уточнюючої податкової декларації в полі 3 вказується звітний період, який уточнюється;

4) повне найменування платника податку на прибуток (без скорочень типу ТОВ, ПАТ) відповідно до реєстраційних документів проставляється в полі 4;

5) у полі 5 – вказується код платника податку на прибуток за ЄДРПОУ. Для юридичних осіб і відокремлених підрозділів юридичних осіб – резидентів і нерезидентів цей код є податковим номером платника податків. В цьому полі також вказується код того виду економічної діяльності (КВЕД), який є для платника основним;

6) у полі 6 – місцезнаходження платника податку на прибуток. Це фактична адреса підприємства (податкова адреса юридичної особи) – місце ведення діяльності або розміщення офісу, з якого проводиться щоденне управління підприємством;

7) у полі 8 – найменування контролюючого органу, до якого подається податкова декларація;

8) у полі 9 – як обов’язковий реквізит ставлять відмітку про звітність за спеціальним режимом оподаткування, якою, наприклад, є Податкова декларація платника податку на прибуток, основною діяльністю якого є виробництво сільськогосподарської продукції, податкова декларація платника податку на прибуток – суб’єкта космічної діяльності, податкова декларація платника податку на прибуток за угодою про розподіл продукції, податкова декларація платника податку на прибуток за договором управління майном, податкова декларація постійного представництва нерезидента (податкова декларація з податку на прибуток підприємства подається у разі, якщо постійне представництво нерезидента визначає оподатковуваний прибуток у загальному порядку) та податкова декларація платника податку – суб’єкта індустрії програмної продукції щодо діяльності, прибуток від якої оподатковується за ставкою 5 відсотків.

В основній частині міститься таблиця показників, які характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства і власно розкривають зміст податкової декларації з податку на прибуток підприємства. Її форма передбачає додатки безпосередньо до самої декларації та додатки, які розшифровують відповідні показники окремих додатків до декларації (табл. 3.11).

Якщо базовим періодом для платника податку є квартальний, то всі додатки додаються до декларації щоквартально, за винятком одного – додатка ВО «Розрахунок витрат при здійсненні операцій з нерезидентом, що має офшорний статус» – він складається виключно за підсумками звітного (податкового) року.

Додаток «ВП» подається у разі виправлення помилки(ок) у складі звітної/звітної нової/консолідованої Податкової декларації з податку на прибуток підприємства.

Інформація про те, які додатки подаються платником податків разом із податковою декларацією, вказується шляхом проставляння у полі рядка «Наявність додатків» у відповідних клітинках позначки «х», крім клітинки під літерами «ПН», в якій проставляється кількість поданих додатків «ПН» до Податкової декларації.

Податкова декларація подається незалежно від того, чи виникло у звітному періоді податкове зобов’язання, але додатки не потрібно подавати, якщо відповідні рядки до неї не заповнюються. У незаповнених полях податкової декларації проставляють прочерк, суми вказуються в гривнях без копійок з округленням за загальноновстановленими правилами.

Таблиця 3.11 – Додатки до податкової декларації з податку на прибуток підприємства

№ з/п	Додаток (буквені коди)	Назва додатка	Складові додатка	Взаємозв'язок додатка з податковою декларацією
1	2	3	4	5
1	ІД	Інші доходи	Немає	До рядка 03 податкової декларації
2	СБ	Суми врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості	Немає	До рядка 03.11 додатка ІД та рядка 06.4.24 додатка ІВ до податкової декларації
3	ЦП	Немає	Таблиця 1. Розрахунок фінансових результатів від операцій з торгівлі цінними паперами та іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами Таблиця 2. Розрахунок фінансових результатів за операціями з деривативами (похідними інструментами)	До рядків 03.20 та 03.21 додатка ІД до податкової декларації
4	АМ	Немає	Таблиця 1. Нарахована амортизація за звітний період Таблиця 2. Витрати на ремонт та поліпшення основних засобів відповідно до п. 146.12 ст. 146 розділу III ПКУ Таблиця 3. Витрати на реконструкцію, модернізацію та інші поліпшення свердловин відповідно до п. 148.5 ст. 148 розділу III ПКУ	До рядка 06.4.27 додатка ІВ до податкової декларації Значення граfi 5 таблиці 1 заноситься до рядка 06.4.27 додатка ІВ до рядка 06.4 податкової декларації
5	ІВ	Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати	Немає	До рядка 06.4 податкової декларації

Продовження табл. 3.11

1	2	3	4	5
6	ТЦ	Немає	<p><i>Таблиця 1.</i> Самостійне коригування податкових зобов'язань платника податку з метою трансфертного ціноутворення</p> <p><i>Таблиця 2.</i> Пропорційне та/або зворотне коригування податкових зобов'язань платника податку з метою трансфертного ціноутворення</p>	<p>До рядків 03.28, 03.29 додатка ІД до рядка 03, 06.4.41, 06.4.42 додатка ІВ до рядка 06.4, 01.13, 01.14, 02.13, 02.14 таблиці 1, 01.16, 01.17, 02.16, 02.17 таблиці 2 додатка ЦП до рядків 03.20 та 03.21 додатка ІД до рядка 03 та 06.4.13 та 06.4.14 додатка ІВ до рядка 06.4 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства</p>
7	ВО	Розрахунок витрат при здійсненні операцій з нерезидентом, що має офшорний статус	Немає	До рядка 06.4.37 додатка ІВ до рядка 06.4 податкової декларації
8	ТП	Розрахунок податку на прибуток, отриманий від діяльності, що підлягає патентуванню	Немає	До рядків 08 та 12 податкової декларації
9	ПЗ	Немає	<p><i>Таблиця 1.</i> Розрахунок прибутку, що звільняється від оподаткування</p> <p><i>Таблиця 2.</i> Підстави для застосування пільги</p>	До рядка 09 податкової декларації

Закінчення табл. 3.11

1	2	3	4	5
10	ЗП	Немає	Таблиця 1. Зменшення нарахованої суми податку Таблиця 2. Розрахунок податку, що сплачується за місцезнаходженням відокремленого підрозділу	до рядка 13 податкової декларації
11	ПН	Немає	Таблиця 1. Розрахунок (звіт) податкових зобов'язань нерезидентів, якими отримано доходи із джерелом їх походження з України Таблиця 2. Розрахунок прибутку від операцій з безпроцентними (дисконтними) облігаціями чи казначейськими зобов'язаннями (рядок 16 таблиці 1)	До рядка 17 податкової декларації
12	АВ	Розрахунок авансового внеску з податку на прибуток на суму виплачених дивідендів	Немає	До рядка 20 податкової декларації
13	ВС	Інформація щодо нарахованих та перерахованих страховикам сум страхових платежів у розрізі страховиків	Немає	До Податкової декларації з податку на прибуток підприємства
14	ВП	Розрахунок податкових зобов'язань за період, у якому виявлено помилку (-ки)	Немає	До податкової декларації

За змістом показники, які зазначені в основній частині податкової декларації, можна об'єднати в такі групи:

I – рядки 01-22 – призначені для формування об'єкта оподаткування від усіх видів діяльності за звітний (податковий) період (рядки 01-07) і для визначення сум податку за цей період, враховуючи податок на прибуток від діяльності, що підлягає і не підлягає патентуванню, та податку на прибуток за звітний (податковий) період (рядки 08-14).

Рядки 15 і 16 заповнюються платниками податку, у яких базовим податковим періодом є календарний квартал. Зокрема, в рядку 15 платники показують податок на прибуток за результатами попереднього (звітного) податкового періоду поточного року (дані беруться з рядка 14 декларації з податку на прибуток підприємства за попередній звітний (податковий) період поточного року), а в рядку 16 вказують податок на прибуток, нарахований за результатами останнього календарного кварталу (звітного) податкового періоду, який обчислюється як різниця між сумою податку за звітний (податковий) період (рядок 14) і податком на прибуток за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року (рядок 15).

В наступних рядках відображаються суми податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам (рядки 17-19), суми нарахованого авансового внеску у зв'язку із виплатою дивідендів (рядки 20-22);

II – рядок 23 призначений для розрахунку авансового внеску з податку на прибуток, що підлягає сплаті щомісячно. Заповнюється він платником податку у Податковій декларації з податку на прибуток підприємства за рік (крім новостворених, виробників сільгосппродукції, неприбуткових установ та платників податків, у яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній річний звітний податковий період не перевищують 10 млн грн).

III – група рядків, призначених для самостійного виправлення помилок шляхом уточнення показників податкової декларації (рядки 24-38), з них у рядках 29-32 наводиться інформація за результатами самостійного виправлення помилок з податку на прибуток, який утримується при виплаті доходів (прибутків) нерезидентів, а рядки 34-37 призначені для самостійного виправлення помилок по авансових внесках з податку на прибуток. Крім того спеціальне поле відведено для дванадцятимісячного періоду для сплати авансових внесків, у відповідних клітинках якого проставляється:

– у рядку 1 – позначка «+» напроти місяця(ів), авансові внески по якому(их) уточнюються (виправляються помилки);

– у рядку 2 – сума до та після уточнення (виправлення помилок) щомісяця.

Податкова декларація повинна бути підписана керівником і головним бухгалтером, із зазначенням реєстраційних номерів їх облікових карток, прізвищ та ініціалів. Якщо облік на підприємстві ведеться самим керівником підприємства, то він має двічі розписатися – за керівника і за особу, відповідальну за ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Підписи посадових осіб повинні бути засвідчені печаткою підприємства. Наявність підписів посадових осіб свідчить про підтвердження ними достовірності інформації, наведеної в податковій декларації та додатках до неї.

Обов'язковим реквізитом також є дата подання податкової декларації. Підписи і дата подання проставляються в прикінцевій частині декларації.

3.8.3. Зміст та порядок заповнення декларації з податку на прибуток підприємства та додатків до неї

Як було зазначено вище, в основній частині декларації відображаються показники для формування об'єкта оподаткування прибутком та визначення суми податку на прибуток. Припустимо, що суб'єкт господарювання за підсумками минулого року не отримав прибутку, а в I кварталі поточного року отримав прибуток і складає декларацію з податку на прибуток за I півріччя (табл. 3.12).

Таблиця 3.12 – Фрагмент показників, які зазначені в основній частині податкової декларації з податку на прибуток підприємства за I півріччя 2014 року

Показники	Код рядка	Сума
1	2	3
Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (ряд. 02 + ряд. 03)	01	8300000
Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))	02	7800000
<...>		
Інші доходи	03 ІД	500000
Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (ряд. 05 + ряд. 06)	04	7500000
Витрати операційної діяльності, у тому числі:	05	645000

Закінчення табл. 3.12

1	2	3
Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)	05.1	645000
Інші витрати (сума рядків 06.1 – 06.5)	06	105000
Адміністративні витрати	06.1	55000
Витрати на збут	06.2	35000
Фінансові витрати відповідно до пп. 138.10.5 п. 138.10 ст. 138 розд. III ПКУ, у тому числі:	06.3	–
Проценти, що включаються до витрат з урахуванням обмежень, встановлених п. 141.2 ст. 141 розд. III ПКУ	06.3.1	–
Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати	06.4 IB	5000
Від’ємне значення об’єкта оподаткування попереднього звітного (податкового) року (від’ємне значення рядка 07 податкової декларації за попередній звітний (податковий) рік	06.5	10000
Об’єкт оподаткування від усіх видів діяльності (ряд. 01 – ряд. 04) (+, –)	07	80000
Об’єкт оподаткування від діяльності, що підлягає патентуванню (+, –)	08 ТП	–
Прибуток, звільнений від оподаткування, або збиток від діяльності, прибуток від якої звільняється від оподаткування (+, –)	09 ПЗ	–
<...>	10	
Податок на прибуток від діяльності, що не підлягає патентуванню (рядок 07 – рядок 08 – рядок 09 (при позитивному значенні) $\times C^* / 100$)	11	14400
Податок на прибуток від діяльності, що підлягає патентуванню, зменшений на вартість торгових патентів	12 ТП	–
Зменшення нарахованої суми податку	13 ЗП	–
Податок на прибуток за звітний (податковий) період (рядок 10 + рядок 11+ рядок 12 - рядок 13)	14	14400
Податок на прибуток за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року з урахуванням уточнень (рядок 14 податкової декларації за попередній звітний (податковий) період**	15	–
Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього календарного кварталу (звітного) податкового періоду (рядок 14 – рядок 15) (+, –)**	16	–
<...>		
* Основна ставка податку на прибуток у відсотках. У 2014 р. діє ставка 18 %.		
** Заповнюється платниками податків, у яких базовим податковим (звітним) періодом є календарний квартал.		

Як свідчать дані табл. 3.12, загальна сума доходів, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 01) складається із суми двох окремих складових доходу підприємства – доходу від реалізації товарів (робіт, послуг) (рядок 02) та інших доходів (рядок 03 ІД).

Ураховуючи, що термін «товари» з метою податкового обліку включає в себе не тільки реалізовану продукцію промисловими підприємствами та товарів у сфері торговельної діяльності, а також виробничі запаси та малоцінні і швидкозношувані предмети, то їх реалізація також відображається в рядку 02. Доходи відображаються за вирахуванням сум ПДВ (якщо особа зареєстрована платником ПДВ). В загальному випадку (якщо не застосовуються звичайні ціни, наприклад, при здійсненні контрольованих операцій) суму доходу за цією статтею можна звірити із сумою у бухгалтерському обліку за дебетом субрахунків 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», 712 «Доходи від реалізації інших оборотних активів», що підлягаю списанню для визначення фінансового результату. Відповідно до змін, внесених наказом Міністерства фінансів України від 27.06.13 р. № 627 до П(С)БО і Плану рахунків, доходи від надання в оренду інвестиційної нерухомості показуються на субрахунку 703. Тому у рядку 02 доцільно відображати такі доходи незалежно від того, чи є така діяльність для підприємства основною, чи ні.

У рядку 02 відображаються доходи від продажу, зменшені на суми, що підлягають вирахуванню і обліковуються за дебетом субрахунку 704 «Вирахування з доходу», зокрема надходження за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів тощо. Щодо сум, наданих після дати реалізації знижок покупцям або повернення товарів, які також у бухгалтерському обліку записуються в дебет субрахунку 704, то їх відображення в податковій декларації залежить від того, чи продаж і повернення товарів (або надання знижок) припадають на один звітний період, чи на різні звітні періоди. В першому випадку їх суми зменшують обсяг доходів, що відображений у рядку 02, а в другому – суми повернення товарів або перегляду суми компенсації за товари (надані знижки) показник рядка 02 не коригують. Таке коригування зі знаком «мінус» відображається у рядку 03.26 додатка ІД.

В рядку 02 показуються всі доходи від продажу товарів, робіт, послуг незалежно від того, чи здійснюється пільгова діяльність, чи ні, а також від того, чи підлягає патентуванню отриманий дохід, чи ні.

Якщо відображається дохід від продажу товарів за контрольованими операціями, він визначається за цінами, що не нижчі за звичайні.

Інформація про «Інші доходи» (рядок 03 податкової декларації) відображається на підставі даних додатку ІД, тобто спочатку формуються показники в додатку ІД, а потім переносяться загальною сумою дані з рядка 03 додатка ІД в рядок 03 податкової декларації.

Загальна сума витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 04 податкової декларації), складається із витрат операційної діяльності й інших витрат. Перелік витрат операційної діяльності наведено у пп. 138.1.1 ПКУ. У податковій декларації з податку на прибуток підприємства такі витрати відображаються в однойменному рядку 05. Окремо у рядку 05.1 із рядка 05 виділяються витрати, які становлять собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг). У загальному випадку показники рядка 05.1 декларації завжди дорівнюють показникам рядка 05, за виключенням банківських установ.

Витрати, що формують собівартість реалізованих продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати», визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від їх реалізації. Складовою виробничої собівартості є змінні та розподілені постійні загальновиробничі витрати, які включаються до неї в період виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг), а в період їх продажу – до собівартості реалізації, і відображаються в рядках 05.1 і 05. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції в період їх здійснення і відображаються також в цих рядках.

Але до собівартості реалізації за даними бухгалтерського обліку можуть потрапити витрати, які не визнаються витратами в податковому обліку (наприклад, витрати на створення забезпечень на виплату відпусток робітників виробництва включаються в бухгалтерському обліку до виробничої собівартості продукції у звітному періоді нарахування такого забезпечення, а до податкових витрат не включаються) або які визнаються з обмеженням суми (наприклад, якщо сировина, матеріали придбані у нерезидентів з офшорним статусом, то до податкової собівартості продукції їх вартість включається з коефіцієнтом 0,85).

Відокремити «неподаткові» витрати бухгалтерського обліку можна або шляхом обліку податкової собівартості на позабалансових рахунках, або скориставшись коефіцієнтом співвідношення податкових і бухгалтерських виробничих витрат для визначення податкової собівартості реалізації.

Приклад 3.10. У звітному періоді витрати виробництва за даними бухгалтерського та податкового обліку становили (грн):

Показник	За даними бухгалтерського обліку	За даними податкового обліку
Сальдо на початок звітного періоду за рах. 23 «Виробництво»	25000	23000
Виробнича собівартість готової продукції за звітний період, в тому числі	760000	693000
Вартість сировини (Дт 23 Кт 201, 631 тощо)	300000	255000
Витрати на оплату праці та єдиного соціального внеску (Дт 23 Кт 661, 651)	346000	346000
Витрати на створення забезпечення на оплату відпусток (Дт 23 Кт 471)	22000	–
Інші витрати виробництва (Дт 23 Кт 685, 131, 91 тощо)	92000	92000
Відпущено готової продукції на склад (Дт 26 Кт 23)	695000	631255 ²⁾
Сальдо на кінець звітного періоду за рах. 23	90000	
Сальдо на початок звітного періоду за рах. 26 «Готова продукція»	105000	97875
Списано собівартість реалізованої готової продукції за звітний період (Дт 901 Кт 26)	550000	501277 ⁴⁾
Сальдо на кінець звітного періоду за рах. 26	250000	227853

Визначити собівартість реалізованої готової продукції, що буде відображена в податковому обліку (рядок 05.1 податкової декларації).

Розв’язання. 1) Розрахуємо коефіцієнт співвідношення всіх виробничих витрат за даними податкового і бухгалтерського обліку (Кпв/бв):

$$K_{пв/бв} = \frac{23000 + 693000}{25000 + 760000} = \frac{713000}{785000} = 0,90828.$$

2) Визначимо суму виробничої собівартості виготовленої і відпущеної на склад готової продукції в податковому обліку (ГПпо):

$$ГПпо = 695000 \times 0,90828 = 631255 \text{ грн.}$$

3) Розраховуємо коефіцієнт співвідношення сумарної вартості готової продукції на складі з урахуванням залишку на початок періоду і

надходження за звітний період за даними податкового і бухгалтерського обліку ($K_{\text{гпо/гбо}}$):

$$K_{\text{гпо/гбо}} = \frac{97875 + 631255}{105000 + 695000} = \frac{729130}{800000} = 0,9114125$$

4) Обчислимо собівартість реалізованої у звітному періоді готової продукції в податковому обліку ($\text{ГПпо}_{\text{реал.}}$):

$$\text{ГПпо}_{\text{реал.}} = 550000 \times 0,9114125 = 501277 \text{ грн.}$$

5) Визначимо собівартість залишків готової продукції на складі на кінець звітного періоду в податковому обліку:

$$97875 + 631255 - 501277 = 227853 \text{ грн.}$$

У рядку 06 податкової декларації відображається загальна сума інших витрат, яка включає:

- адміністративні витрати (ряд. 06.1), перелік яких зазначений у пп. 138.10.2 ПКУ. Склад цих витрат відповідає аналогічним витратам за П(С)БО 16 «Витрати» (п. 18), крім сум податків, зборів та інших передбачених законодавством платежів, що відносяться в податковому обліку до інших операційних витрат;

- витрати на збут (ряд. 06.2), зазначені в пп. 138.10.3 ПКУ, що за своїм складом у бухгалтерському та податковому обліку не відрізняються. Але слід ураховувати, що до деяких витрат у податковому обліку встановлено обмеження за сумою, наприклад, щодо витрат на послуги з реклами і маркетингу, отримані від нерезидента, а якщо такі послуги отримані від нерезидента з офшорним статусом, то вони не включаються до складу податкових витрат у повному обсязі (п. 161.3 ПКУ). Включення до податкових витрат на гарантійну заміну товарів можливе тільки при дотриманні певних умов щодо ведення обліку покупців, які замінили товари, тощо;

- фінансові витрати (ряд. 06.3) відповідно до пп. 138.10.5 ПКУ. У цьому рядку відображаються витрати на виплату процентів за використання коштів, отриманих у фінансовий кредит, або товарів, отриманих за договором товарного кредиту. Також до цієї статті включаються проценти, нараховані за придбання товарів у розстрочку, користування майном згідно з договорами фінансового лізингу тощо. Із загальної суми витрат на виплату процентів окремою позицією відображають проценти, до яких встановлені обмеження. Стосується це платника податку, 50 % (і більше) статутного капіталу якого перебуває у власності або управлінні

нерезидента. При виплаті процентів таким нерезидентам до податкових відноситься сума, яка визначається за формулою

$$П = Дп + (ОП : 2),$$

де П – гранична сума процентів, яку можна віднести до складу податкових витрат звітного періоду; Дп – сума доходу у вигляді процентів, отримана протягом звітного періоду (рядок 03.2 додатка ІД); ОП – оподатковуваний прибуток, визначений попередньо без врахування доходів у вигляді процентів (Дп). При підрахунку цього прибутку не беруться також проценти, які повинні включатися до витрат і відображатися в рядку 06.3.1 податкової декларації.

- інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати (ряд. 06.4 ІВ). Заповнення цього рядка здійснюється шляхом перенесення загальної суми інших витрат з рядка 06.4 додатка ІВ.

Окремим рядком (06.5) показується від’ємне значення об’єкта оподаткування попереднього звітного (податкового) року (від’ємне значення рядка 07 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) рік).

Об’єкт оподаткування від усіх видів діяльності підприємства, включаючи ту, що патентується, та звільнену від оподаткування, визначається порівнянням рядків 01 та 04 і відображується у рядку 07. Результат може мати як позитивне ((+) прибуток), так і від’ємне значення ((–) збиток).

Окремим рядком (08 ТП) наводиться інформація про об’єкт оподаткування від діяльності, що підлягає патентуванню. В цей рядок Декларації переноситься звернутий результат (прибуток/збиток) від усіх видів діяльності, що підлягають патентуванню.

У рядку 09 відображається прибуток, звільнений від оподаткування, або збиток від діяльності, прибуток від якої звільняється від оподаткування (дані заносяться на підставі додатка ПЗ)

Показник рядка 11 характеризує суму податку з прибутку від діяльності, що не підлягає патентуванню і не є звільненою від оподаткування, і визначається за формулою: (рядок 07 – рядок 08 – рядок 09) × С (основна ставка податку) / 100). Значення цього рядка може бути тільки позитивним. При від’ємному значенні в ньому проставляється прочерк. При обчисленні показника враховуються знаки показників, зазначених у формулі рядків. Наприклад, якщо оподатковуваний прибуток від усіх видів діяльності складає 1500 грн (рядок 07), а від діяльності, що патентується та звільненої від оподаткування отримані збитки – відповідно (– 800 грн (рядок 08)) і (– 500 грн (рядок 09)), податок на прибуток становитиме $(1500 - (-800) - (-500)) \times 18 \% = 2800 \times 18 \% = 504$ грн.

У рядок 12 ТП переноситься значення з рядка 12 додатка ТП. Значення цього рядка може бути лише позитивним. При від'ємному значенні рядок прокреслюється.

Дані про зменшення нарахованої суми податку на суми сплачених авансових внесків при виплаті дивідендів, нарахованого платником податку на прибуток (при консолідованій сплаті) за місцезнаходженням відокремлених підрозділів, нарахованого авансового внеску з податку на прибуток тощо переносяться до рядку 13 ЗП декларації з рядка 13 таблиці 1 додатка ЗП.

Податок на прибуток за звітний (податковий) період розраховується у рядку 14 декларації як результат обчислення (рядок 10 + рядок 11 + + рядок 12 – рядок 13). Але якщо результат обчислення має від'ємне значення, то рядок 14 прокреслюється. При загальному збитку за звітний період (у рядку 07 стоїть сума з від'ємним значенням) у підприємства може виникнути зобов'язання зі сплати податку, якщо від діяльності, що патентується, ним отримано прибуток (у рядку 08 ТП стоїть сума зі знаком «+»).

У декларації виділено рядки, які заповнюють платники – «квартальники» і не заповнюють «річніки». Так, рядки 15, 16, 18, 19, 21 і 22 заповнюються лише платниками податків, які звітують щокварталу. До картки особового рахунку «річних» платників потрапляють дані з рядків 14, 17 і 20, а «квартальних» – із рядків 16, 19 і 22.

Тобто якщо для платника базовим звітним періодом є квартал, то у рядку 14 сума прибутку зазначається наростаючим підсумком, а у рядку 15 – за результатами попереднього звітного періоду поточного року (переноситься з рядка 14 декларації за попередній звітний період); результат останнього календарного кварталу (звітного) податкового періоду відображається у рядку 16.

Як було зазначено вище (табл. 3.11), для заповнення деяких рядків декларації спочатку необхідно сформулювати показники відповідних додатків, а в деяких випадках і для заповнення рядків в одному додатку слід попередньо заповнити інший додаток.

Розглянемо зміст і особливості складання деяких з додатків.

Додаток ІД «Інші доходи» призначений для розшифрування складових інших доходів, перелік яких докладно наданий у п. 135.5, п. 140.2 ПКУ, тобто в ньому наводяться дані про доходи підприємства, що не належать до доходів від продажу. У рядку 03.1 платник податку відображає дивіденди, отримані від нерезидентів (за винятком дивідендів, отриманих від юридичних осіб, які перебувають під його контролем та не є нерези-

дентами, котрі мають офшорний статус) за підсумками періодів їх отримання. *Наприклад*, якщо резидент у звітному періоді отримав від нерезидента (Білорусь) дивіденди в сумі 3000 дол. США і при цьому його частка у статутному капіталі нерезидента складає 45 %, тобто нерезидент є підконтрольним і не має офшорного статусу, то отримані дивіденди не визнаються доходом.

В бухгалтерському обліку дохід визнається у періоді прийняття рішення про виплату дивідендів, про що в бухгалтерському обліку робиться запис – Дт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» Кт 731 «Дивіденди отримані», тобто дохід відображується за методом нарахування. Для податкового обліку відповідно до ПКУ (п. 137.16, пп. 153.3.6) має значення дата отримання дивідендів (Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті» Кт 373).

У наступних рядках (03.2 – 03.3) наводяться доходи у вигляді процентів та роялті. Зокрема, відображаються проценти за користування коштами і товарами, за кредитно-депозитними операціями, за придбання товарів у розстрочку на дату нарахування за правилами бухгалтерського обліку. Проценти за облігаціями та іншими цінними паперами відображаються в тому періоді, протягом якого була здійснена або має бути здійснена виплата таких процентів. В обліку за такими операціями нарахування процентів відображається наступним записом: Дт 373 Кт 732 «Відсотки одержані».

На думку податківців, у рядку 03.2 також слід вказувати проценти, отримані від банку за користування коштами на поточному рахунку підприємства. В бухгалтерському обліку такі проценти включаються до складу інших доходів від операційної діяльності. В системі рахунків дана операція оформлюється таким записом: Дт 311 Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Сума роялті в податковому і бухгалтерському обліку зазначається на дату нарахування згідно з умовами договору. На рахунках бухгалтерського обліку їх нарахування відобразиться записом Дт 311 Кт 719.

У рядку 03.4 відображається прибуток від розміщення боргових вимог (облігацій, векселів), що вищий від номінальної вартості у період погашення/викупу таких вимог. *Наприклад*, ТОВ «Ліра» в рахунок оплати за отримані товари на суму 102000 грн (в т. ч. ПДВ 20 % – 17000 грн) надало постачальнику ТОВ «Мрія» вексель номінальною вартістю 99000 грн, емітований фірмою «Сила». Заборгованість ТОВ «Ліра» перед ТОВ «Мрія» вважається погашеною в повному обсязі. У рядку 03.4 відображається прибуток у сумі без ПДВ 2500 грн $((102000 - 99000) : 20 \times 100)$.

У рядку 03.7 наводяться доходи від операційної оренди і суборенди на дату їх нарахування. При цьому комунальні витрати, які орендар відшкодовує орендодавцю за окремими рахунками, орендодавець відображає в рядку 03.28 цього додатка.

Окремі рядки призначені для відображення: доходу від фактично отриманої суми штрафів (неустойки, пені) згідно з рішенням сторін договору, суду, відповідних держорганів; доходу від безоплатно отриманих у звітному періоді товарів (робіт, послуг); доходу від отримання безповоротної фінансової допомоги, при цьому окремою позицією виділяються суми умовно нарахованих відсотків на суму не поверненої на кінець звітнього періоду поворотної фінансової допомоги, та сума отриманої поворотної фінансової допомоги.

Суми акцизного податку, сплаченого/нарахованого покупцями/покупцям підакцизних товарів (за їх рахунок) на користь платника такого акцизного податку, уповноваженого ПКУ вносити його до бюджету, та рентної плати, а також суми збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну, теплову енергію та природний газ наводяться в рядку 03.14 додатка ІД. Відповідно сума акцизного податку, сплаченого/нарахованого на користь платника податку, не відображається у складі доходу від реалізації підакцизних товарів при заповненні рядка 02 декларації.

Податки (збори), відображені у рядку 03.14 додатка ІД повинні бути зіставними з сумою показників таких рядків:

- А15, В12, В13, Г11 декларації з акцизного податку;
- 5 податкового розрахунку з рентної плати за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні;
- 4 податкового розрахунку з рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами;
- 4 податкового розрахунку з рентної плати за транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України;
- 4 податкової декларації зі збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками;
- 4 податкової декларації зі збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.

Привертає до себе увагу інформація, яка наводиться у рядку 03.17. У цьому рядку відображається дохід від продажу, внеску до статутного капіталу іншої особи об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, а також від передачі об'єктів основних засобів у фінансовий лізинг.

У рядку 03.19 відображаються додатні курсові різниці від перерахунку монетарних активів підприємства (коштів, заборгованості), виражених в іноземній валюті. Додатні та від'ємні різниці від перерахунку монетарних активів не згортаються і наводяться окремо. Додатні різниці від операцій купівлі-продажу іноземної валюти в цьому рядку не показують, а наводять у рядку 03.28 цього додатка.

Рядки 03.20 і 03.21 призначені відповідно для відображення прибутку від операцій з торгівлі цінними паперами та прибутку за операціями з деривативами (похідними інструментами). Заповнюються ці рядки шляхом перенесення даних відповідно рядка 03.20 табл. 1 та рядка 03.21 табл. 2 додатка ЦП.

У рядку 03.25 зазначаються доходи від списання безнадійної кредиторської заборгованості. В бухгалтерському обліку списання такої заборгованості відображається таким записом: Дт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», Кт 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості».

Рядок 03.26 заповнюється, якщо після продажу товарів (робіт, послуг) змінюється сума компенсації, а також у випадку повернення проданих товарів. Коригування доходів відображається в тому випадку, якщо продаж товарів відбувся в попередніх звітних періодах.

У рядку 03.28 відображаються інші доходи платника податків, що не знайшли відображення в попередніх рядках додатка ІД. Наприклад, вартість виявлених під час інвентаризації і оприбуткованих на баланс активів, відшкодування шкоди винуватцем, доходи орендодавця у вигляді компенсації вартості комунальних послуг, одержаної від орендаря тощо.

Важливе значення має додаток ІВ «Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати», в якому розгорнуто і з достатнім ступенем аналітичності наведено витрати підприємства, які не відносяться до витрат операційної діяльності. Також у цьому додатку відображаються:

- інші витрати, передбачені п. 138.12 ПКУ, які не належать до інших витрат звичайної діяльності;
- витрати, не враховані в минулих звітних роках у зв'язку з допущенням помилок або з відновленням втрачених (зіпсованих) документів (п. 138.11 ПКУ). Якщо такі витрати стосуються минулих податкових періодів звітного року, то вони відображаються у складі витрат відповідної групи (собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг), адміністративних витрат чи витрат на збут).

Загальна сума витрат за додатком ІВ переноситься до рядка 06.4 ІВ декларації.

На підставі пп. 138.10.6 ПКУ заповнюються рядки 06.4.1 – 6.4.10 додатка ІВ. Спільним для цих витрат є наявність встановлених ПКУ обмежень щодо включення фактичних сум витрат до складу податкових. Якщо фактична сума витрат, до яких встановлено обмеження, перевищує гранично допустиму, сума такого перевищення не відображається у складі податкових витрат. В бухгалтерському обліку відображаються здійснені витрати за фактичною їх сумою. Тому на суму перевищень будуть виникати постійні податкові різниці.

Певну особливість має відображення витрат у рядку 06.4.4. Незважаючи на те, що його назва «Витрати на створення резерву сумнівної заборгованості», фактично сам факт створення резерву (в бухгалтерському обліку такі суми відразу списуються на витрати) у податковому обліку не відображається. Згідно з пп. «г» пп. 138.10.6 витрати на створення резерву сумнівної заборгованості визнаються витратами з метою оподаткування в сумі безнадійної дебіторської заборгованості у разі, якщо вона відповідає одній з ознак, встановлених пп. 14.1.11 ПКУ, наприклад, є заборгованістю за зобов'язаннями, за якими минув строк позовної давності.

При списанні безнадійної заборгованості за рахунок раніше створеного резерву підприємство відображає витрати в рядку 06.4.4. Сума списуваної безнадійної заборгованості понад створений резерв або якщо резерв не створювався, показується у складі інших витрат у рядку 06.4.35 додатка ІВ.

У рядку 06.4.9 «Витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів» відображають лише ті ліцензії, дозволи й очікуваний строк використання яких становить не більше одного року та/або вартість яких не перевищує 2500 грн. До податкових витрат буде включена та їх сума, яка припадає на звітний період. В бухобліку буде зроблений такий запис: Дт 93 «Витрати на збут», Кт 39 «Витрати майбутніх періодів».

Аналогічний підхід застосовується для відображення витрат на плату за реєстрацію підприємства в органах державної реєстрації (рядок 06.4.10).

Рядок 06.4.11 заповнюється у разі, якщо суб'єкт господарювання здійснює добровільні перерахування організаціям роботодавців у вигляді вступних, членських та цільових внесків. Але сума включається до витрат звітного періоду при дотриманні певних умов. Так, наприклад, якщо сума перерахованого членського внеску організації роботодавців у І кварталі 2013 року склала 900 грн, а сума фонду оплати праці, склад якого визначається відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати [9], 300 000 грн, то до витрат цього періоду можна включити тільки 500 грн ($250\,000 \times 0,2\%$). За півріччя сума фонду оплати праці дорівнює 525000 грн.

У такому випадку в цьому рядку буде значитись сума 900 грн (максимальна сума для даного звітного періоду становить 050 грн ($525000 \times 0,2\%$), але вона не може перевищувати фактично перераховану суму коштів). На рахунках бухгалтерського обліку буде відображений запис Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності», Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

У рядку 06.4.12 відображається від'ємний результат від перерахунку монетарних статей за курсом НБУ. В бухгалтерському обліку від'ємні курсові різниці будуть відображені записом Дт 945 «Втрати від операційної курсової різниці», Кт 302 «Каса в іноземній валюті», 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті», 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» тощо.

Від'ємний результат від операцій купівлі-продажу валюти наводиться у рядку 06.4.39 додатка ІВ.

Суми нарахованих податків і зборів, установлених ПКУ, а також інших обов'язкових платежів, установлених законодавчими актами, що відображені у рядку 06.4.13 додатка ІВ, повинні бути зіставними з сумою показників таких рядків:

- 5, 13 гр. 8, 9 Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності);

- «усього» гр. 11 Розрахунку суми збору за першу реєстрацію транспортних засобів;

- 6 Податкового розрахунку з плати за користування надрами для видобування корисних копалин;

- 5 податкового розрахунку з плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин;

- 1 гр. 6 податкової декларації збору за спеціальне використання поверхневих вод для потреб водного транспорту;

- 1 гр. 9 податкової декларації збору: за спеціальне використання поверхневих та підземних вод;

- 1.1, 1.2 податкової декларації екологічного податку;

- «разом» гр. 10 розрахунку суми збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;

- 1 гр. 7 податкової декларації збору за місця для паркування транспортних засобів тощо.

Тобто в цьому рядку відображаються податки і збори, установлені ст. 9 та 10 ПКУ (крім податку на прибуток та його авансового внеску, ПДВ, ПНФО, авансового внеску податку на прибуток при виплаті дивідендів, вартості патентів тощо), а також іншими законодавчими актами.

До даного рядка включаються також суми витрат на сплату судового збору позивача.

У рядку 06.4.16 відображаються витрати від операцій з необоротними активами, а саме: витрати, пов'язані з продажем основних засобів і нематеріальних активів або іншим відчуженням (див. рис. 3.6) та залишкова вартість ліквідованих основних засобів.

Особливістю заповнення рядка 06.4.19 є те, що в ньому відображаються тільки орендні платежі, сума яких не включена до собівартості продукції, адміністративних та збутових витрат. У бухгалтерському обліку нарахування таких орендних платежів відображується записом Дт 949 Кт 685, 39.

Рядок 06.4.24 «Суми врегулювання сумнівної та безнадійної заборгованості» заповнюється за даними додатка СБ, з якого від'ємне значення наводиться зі знаком «-», позитивне – звичайним записом. Підставою для складання додатка СБ є пп. 159.1.1 та 159.1.2 ПКУ.

Якщо після продажу товарів (робіт, послуг) змінюється сума компенсації або повертаються продані товари, то і продавець, і покупець здійснюють заповнення рядка 06.4.25. З витрат знімають собівартість проданих товарів (робіт, послуг). Запис робиться зі знаком «-». Перераховують тільки ті суми компенсації, які були відображені у складі податкових витрат. Дохід від такої операції коригується в рядку 03.26 додатка ІД.

У рядку 06.4.28 зазначаються обов'язкові виплати, а також компенсація вартості послуг, які надаються працівникам відповідно до чинного законодавства. Перелік таких виплат надано в п. 3 Інструкції зі статистики заробітної плати [9], зокрема: одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію; суми вихідної допомоги при припиненні трудового договору; витрати, пов'язані з навчанням робітників тощо. В бухгалтерському обліку буде зроблений запис Дт 949 Кт 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Наступні рядки (06.4.29–06.4.33) призначені для відображення сум внесків на довгострокове страхування життя, недержавне пенсійне забезпечення будь-якого виду, витрат на придбання послуг (робіт) з інжинірингу, в тому числі у нерезидента, нарахування роялті, в тому числі на користь нерезидента; витрат на консалтинг, в тому числі придбаних у нерезидента. До цих видів витрат ПКУ передбачені певні обмеження сум.

Окремим рядком 06.4.34 наводиться сума отриманої від неплатників податку на прибуток поворотної фінансової допомоги у отримувача в період її повернення особі, яка її надала, якщо у попередніх періодах при її отриманні був відображений дохід (рядок 03.10 додатка ІД).

У рядку 06.4.36 відображають витрати на інформаційне забезпечення господарської діяльності. У бухгалтерському обліку такі витрати є адміністративними.

У рядку 06.4.39 відображаються всі інші витрати, для яких немає обмежень, зокрема:

- витрати на оплату сервітуту;
- оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності і нарахований на всю суму лікарняних єдиний соціальний внесок;
- витрати на виготовлення візитних карток;
- зарплата працівникам, зайнятим у виробництві товарів (виконанні робіт, наданні послуг), під час вимушеного простою підприємства або за час перебування в щорічній відпустці;
- сума амортизації щодо основних засобів, переданих в оперативну оренду, а також інші витрати орендодавця щодо наданих в оренду основних засобів (зокрема, комунальні послуги) за умови, що здавання в оренду майна не належить до основної діяльності платника податку;
- витрати, не враховані в минулих звітних роках;
- витрати на проведення судової експертизи, інформаційне технічне забезпечення судового процесу, понесені позивачем;
- від'ємна різниця між доходом від продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю тощо.

Суб'єкт господарювання, який має власні основні засоби і який використовує їх у господарській діяльності, у складі податкової декларації з податку на прибуток підприємства подає додаток АМ, який складається з трьох таблиць, кожна з яких має своє призначення. У табл. 1 додатка АМ відображається нарахована амортизація за звітний період однією сумою з розшифровкою сум нарахованої амортизації:

- на основні засоби та інші необоротні активи;
- на нематеріальні активи;
- на витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин;
- на тимчасову податкову різницю, яка виникла за результатами інвентаризації основних засобів станом на 01.04.2011 р. Амортизація на цей об'єкт нараховується прямолінійним методом протягом трьох років. Ця сума (гр. 5 табл. 1) переноситься до рядка 06.4.27 додатка ІВ.

Значення інших граф табл. 1 додатка АМ до рядків інших додатків і декларації не переносяться – вони є складовими відповідних видаткових рядків декларації (05 – витрати операційної діяльності, 06.1 – адміністративні витрати, 06.2 – витрати на збут, 06.4.39 – інші витрати господарської діяльності).

У табл. 2 додатка АМ до податкової декларації відображаються витрати на ремонт та поліпшення основних засобів відповідно до п. 146.12 ПКУ без розшифровки за напрямками витрат. При цьому вказується балансова вартість основних засобів на початок звітного (податкового) року, визначається сума ліміту витрат на поліпшення на звітний (податковий) рік, фіксується фактична сума витрат на ремонт та поліпшення основних засобів, понесених у звітному періоді, та їх сума, що врахована у складі витрат звітного (податкового) періоду в межах ліміту.

У табл. 3 додатка АМ до декларації відображається сума витрат на реконструкцію, модернізацію та інші поліпшення свердловин відповідно до п. 148.5 ПКУ.

Платники податку на прибуток, які провадять діяльність, що підлягає патентуванню, заповнюють додаток ТП до декларації. Показники цього додатка розшифровують рядки 8 і 12 декларації. При заповненні додатка слід керуватися пп. 139.1.10 ПКУ, відповідно до якого вартість патентів враховується у зменшенні податкового зобов'язання платника податку.

При цьому платники податків, які провадять діяльність, що підлягає патентуванню, зобов'язані окремо визначати податок від кожного виду такої діяльності та окремо податок від діяльності, що не передбачає придбання патенту. Тому вони повинні вести окремий облік доходу (прибутку), отриманого від такої діяльності, та витрат, пов'язаних з отриманням такого доходу, з урахуванням від'ємного значення як результату розрахунку об'єкта оподаткування попереднього звітного (податкового) року. Результати обліку відображаються в додатку ТП за кожним видом діяльності, що потребує придбання патенту (у блоках А, Б, В, Г такого додатка).

Податок на прибуток від діяльності, що підлягає патентуванню, сплачується до бюджету в сумі, зменшеній на вартість торгових патентів, що дають право на провадження такого виду діяльності. У додатку ТП для такої суми призначено рядок 12. Для його заповнення платник податків повинен:

- визначити об'єкт оподаткування від діяльності, що підлягає патентуванню (ООп). Він може бути позитивним (прибуток), або від'ємним (збиток). Якщо для одного і того ж виду діяльності придбано декілька патентів, то фінансовий результат виводиться один;
- визначити податок на прибуток від діяльності, що патентується (ППп), помноживши позитивне значення ООп на ставку податку;
- зменшити ППп на вартість торгових патентів, строк дії яких припадає на звітний період (Тп), а позитивну різницю відобразити в рядку 12 додатка ТП.

Якщо підприємство провадить декілька видів діяльності, що підлягає патентуванню, то аналогічно слід чинити стосовно результатів від інших видів такої діяльності.

При заповненні додатка ТП можуть мати місце такі ситуації:

➤ *ситуація 1:* $ООп > 0$, при цьому різниця $(ППп - Тп) > 0$ – у цьому випадку підприємство має сплатити до бюджету податок на прибуток у сумі такої різниці (показник рядка 12 додатка ТП);

➤ *ситуація 2:* $ООп > 0$, при цьому різниця $(ППп - Тп) < 0$ – податок на прибуток від діяльності, що підлягає патентуванню, у звітному періоді не сплачується (у рядку 12 додатка ТП ставиться прочерк);

➤ *ситуація 3:* $ООп < 0$ – від діяльності, що підлягає патентуванню, отриманий збиток (у рядку 12 додатка ТП ставиться прочерк).

Приклад 3.11. ТОВ «Лілея» займається двома видами діяльності: оптовою торгівлею (не підлягає патентуванню) і роздрібною торгівлею (підлягає патентуванню).

За даними окремого обліку, дохід від роздрібної торгівлі у I півріччі 2013 р. становить 580 000 грн, витрати – 560 000 грн (у тому числі собівартість реалізованих товарів – 395 000 грн, інші витрати – 165 000 грн). Вартість торгового патенту, дія якого припадає на I півріччя 2013 р., 1500 грн.

Розв’язання. Визначаємо об’єкт оподаткування від діяльності, що підлягає оподаткуванню (ООп). Результат заноситься до рядка А4:

$$ООп = 580000 - 560000 = 20000 \text{ грн.}$$

Обчислюємо суму податку на прибуток від діяльності, що підлягає оподаткуванню (ППп):

$$ППп = 20000 \times 19 \% : 100 = 3800 \text{ грн.}$$

Знаходимо суму податку на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету (для ряд. А додатка ТП)

$$ППп - Тп = 3800 - 1500 = 2300 \text{ грн.}$$

Фрагмент додатка ТП за даними цього прикладу представлено на стор. 144.

Додаток ВС заповнюватимуть усі платники податку на прибуток. У ньому в розрізі страховиків зазначають нараховані та сплачені страхові платежі. Водночас додаток носить виключно довідкову функцію, оскільки його дані не переносяться напряму до якогось конкретного рядка декларації чи її додатка. За своїм призначенням він покликаний надати інформацію за контрагентами-єдинниками, інформацію про нараховані і оплачені страхові платежі страховиків.

Фрагмент додатка ТП за даними прикладу 3.11:

<...>

Додаток ТП

до рядків 08 та 12 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства

<...>

Розрахунок податку на прибуток, отриманий від діяльності, що підлягає патентуванню

Показники	Код рядка	Сума
1	2	3
Об'єкт оподаткування від діяльності, що підлягає патентуванню (A4 + B4 + B4 + Г4) (+, -)	08	20000
Сума податку на прибуток від діяльності, що підлягає патентуванню, зменшена на вартість торгових патентів (A + Б + В + Г)	12	2300
Доходи, отримані від здійснення торговельної діяльності у пунктах продажу товарів	A1	580000
Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг), понесена у зв'язку з отриманням доходів, зазначених у рядку A1	A2	395000
Інші витрати, понесені у зв'язку з отриманням доходів, зазначених у рядку A1, у тому числі:	A3	165000
Від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього звітного (податкового) періоду	A3.1	-
Об'єкт оподаткування: позитивний (+), від'ємний (-) (A1 – A2 – A3)	A4	20000
Вартість торгових патентів для здійснення торговельної діяльності у пунктах продажу товарів, дія яких припадає на звітний (податковий) період	A5	1500
Податок на прибуток, отриманий від здійснення торговельної діяльності у пунктах продажу товарів, зменшений на вартість торгових патентів (позитивне значення (A4×ряд.10 Податкової декларації / 100 – A5))	A	2300
....

Додаток «ВП» подається у разі виправлення помилки у складі звітної/звітної нової/консолідованої податкової декларації. За кожний звітний (податковий) період, у якому виявлено помилку, подається окремий додаток.

Якщо виправлення помилок здійснюється у звітній (звітній новій) податковій декларації за податковий період, що настає за періодом, у якому виявлено помилки, то в додатку ВП до Податкової декларації платник податку відображає правильні показники за податковий період, який уточнюється, та, порівнюючи їх з відповідними рядками податкової декларації, що уточнюється, визначає суму збільшення (зменшення) податкового зобов'язання з податку на прибуток, суму пені та штрафу.

Сума збільшення (зменшення) податкового зобов'язання, пені та штрафу з додатка ВП переноситься до частини «Самостійне виправлення помилок» (рядки 23–27) декларації.

Якщо виправлення проводиться в уточнюючій податковій декларації, то додаток ВП до податкової декларації не заповнюється, а правильні значення доходів, витрат, об'єкта оподаткування податком на прибуток зазначаються в такій податковій декларації. На підставі порівняння податкового зобов'язання такої податкової декларації та податкової декларації, що уточнюється, визначається сума збільшення (зменшення) податкового зобов'язання, пені та штрафу, які відображаються у частині «Самостійне виправлення помилок» (рядки 23–27).

Разом із податковою декларацією платник податку повинен надати до податкового органу пояснення проведених виправлень.

У податковій декларації за звітний податковий період, що настає за періодом, за який було здійснено виправлення, відображаються показники з урахуванням проведених виправлень.

Звіт про контрольовані операції складається платниками податків (крім НБУ), які зобов'язані подавати Звіт до Міністерства доходів і зборів України.

Звіт подається до 1 травня року, наступного за звітним, засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог закону щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису.

Звіт складається із заголовної, основної частини, додатка та інформації до додатка.

У заголовній частині наводяться дані про платника податків, який подає Звіт. В основній частині наводяться загальні відомості про операції з різними контрагентами, здійснені протягом звітного року. У додатку (додатках) наводяться дані про особу (осіб), яка (які) є стороною (сторон-

нами) контрольованої операції, та деталізовані відомості про контрольовану(i) операцію(ї).

Кількість додатків у Звіті відповідає кількості контрагентів – сторін контрольованих операцій, загальна сума здійснених операцій платника податків з кожним з яких відповідає вартісному критерію контрольованих операцій (загальна сума здійснених операцій платника податків з кожним контрагентом дорівнює або перевищує 50 мільйонів гривень (без урахування податку на додану вартість) за відповідний календарний рік).

Неподання платником податків звіту та/або обов'язкової документації про проведені ним протягом року контрольовані операції до центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, – тягне за собою накладання штрафу:

- ✓ у разі неподання звіту про контрольовані операції – в розмірі 5 відсотків загальної суми контрольованих операцій;

- ✓ у разі неподання великим платником податків документації за запитом податкового органу – в розмірі 100 мінімальних заробітних плати.

Штрафні санкції за порушення норм про трансфертне ціноутворення, вчинені у період з 1 вересня 2013 року по 1 вересня 2014 року, застосовуються у розмірі 1 грн за кожне порушення.

Питання для самоконтролю

1. Хто є платниками податку на прибуток підприємств?
2. Як визначається об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємства?
3. Які встановлені ставки податку на прибуток?
4. Хто має право застосовувати нульову ставку податку на прибуток і за яких умов?
5. Розкрийте особливості розрахунку податку на прибуток при консолідованій його сплаті.
6. Які встановлені податкові періоди з податку на прибуток?
7. Який період є базовим податковим (звітним) періодом для податку на прибуток ?
8. Що є підставою для визначення доходів і витрат з метою оподаткування?
9. Як класифікуються доходи з метою оподаткування?
10. Розкрийте сутність безповоротної і поворотної фінансової допомоги, порядок їх включення до доходів в податковому обліку.

11. Назвіть основні види доходів, що включаються та не включаються з метою визначення об'єкта оподаткування.
12. Який порядок визнання доходів в податковому обліку?
13. Який порядок визначення витрат та їх класифікації в податковому обліку?
14. Розкрийте порядок визначення собівартості реалізованої продукції та товарів.
15. Назвіть витрати, які включаються і не включаються до складу витрат в податковому обліку.
16. Назвіть витрати, щодо яких встановлено обмеження для включення до складу витрат з метою оподаткування.
17. За дотриманням яких умов витрати на професійну підготовку (перепідготовку) кадрів та витрати на відрядження включаються до складу витрат з метою оподаткування?
18. Який принцип формування доходів і витрат діє в податковому обліку?
19. Поняття та групування основних засобів в податковому обліку.
20. Поняття амортизації та порядок її визначення в податковому обліку.
21. У чому полягають особливості відображення витрат на ремонт та поліпшення основних засобів у податковому обліку?
22. Поняття «балансова вартість» доходів, витрат, зобов'язань від операцій з розрахунками в іноземній валюті.
23. Як оподатковуються дивіденди юридичної та фізичної особи?
24. Сумнівна та безнадійна заборгованості, їх відображення в податковому обліку.
25. Розкрийте особливості оподаткування прибутку при здійсненні діяльності, яка підлягає і не підлягає патентуванню.
26. Охарактеризуйте структуру декларації з податку на прибуток.
27. Наведіть зв'язок між рядками декларації та інформацією, що наведена у додатках.
28. В яких випадках податкові органи можуть відмовити платнику податку на прибуток в прийнятті Податкової декларації?

Тестові завдання

1. Якщо підприємство зареєстроване як платник податку на прибуток всередині податкового періоду, то перший звітний податковий період розпочинається:

а) з дати, на яку припадає початок такого обліку і яка закінчується останнім календарним днем наступного податкового періоду;

б) з дати, на яку припадає початок такого обліку і яка закінчується останнім календарним днем поточного року;

в) дати, на яку припадає початок такого обліку і яка закінчується останнім календарним днем такого податкового періоду;

г) з першого календарного дня податкового періоду, який настає після періоду реєстрації підприємства в податковій інспекції і який закінчується останнім календарним днем такого податкового періоду.

2. Якщо підприємство – платник податку на прибуток ліквідується, то останнім податковим періодом вважається:

а) період з першого календарного дня податкового періоду по останній календарний день податкового періоду, що передує періоду, в якому здійснюється ліквідація;

б) період з початку календарного року до дати ліквідації;

в) період, за який вже була надана остання декларація;

г) період, який підприємство встановлює самостійно.

3. Які податкові наслідки будуть мати суми безповоротної фінансової допомоги, отриманої підприємством – платником податку на прибуток від керівника?

а) в податковому обліку не відображається;

б) підлягає амортизації;

в) зменшує дохід підприємства в період її отримання;

г) збільшує дохід підприємства в період її отримання.

4. До складу доходів з метою оподаткування включаються суми:

а) попередньої оплати та авансів, отриманих у рахунок оплати товарів, виконаних робіт, наданих послуг;

б) коштів або вартість майна, що надходять платнику податку у вигляді прямих інвестицій у корпоративні права, емітовані таким платником податку;

в) штрафів та/або неустойки чи пені, фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду;

г) отриманого платником податку емісійного доходу.

5. Що є об'єктом оподаткування податку на прибуток підприємств?

а) прибуток, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на суму витрат звітного податкового періоду та плати за торгівлі патенти;

б) прибуток, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду від операційної діяльності на суму витрат такого звітного податкового періоду і сплаченого авансового внеску у зв'язку з виплатою дивідендів;

в) прибуток, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та на суму інших витрат звітного податкового періоду;

г) прибуток, який визначається шляхом збільшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та на суму інших витрат звітного податкового періоду.

6. Які податкові наслідки буде мати кредиторська заборгованість підприємства перед постачальником, за якою минув строк позовної давності?

а) збільшує витрати на суму ПДВ, що припадає на суму такої кредиторської заборгованості;

б) збільшує доходи на суму заборгованості без ПДВ;

в) збільшує доходи на суму заборгованості з урахуванням ПДВ;

г) така операція не відображається в податковому обліку.

7. Які з перерахованих операцій враховуються у складі доходів для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток?

а) дивіденди, отримані від інших платників податку;

б) поворотна фінансова допомога, отримана від засновників строком до 365 календарних днів;

в) суми безнадійної кредиторської заборгованості;

г) вартість майна, що надходить комісіонеру в межах договорів комісії.

8. В якому випадку суми отриманої поворотної фінансової допомоги включаються до складу доходів з метою визначення об'єкта оподаткування прибутком?

а) якщо її суми отримані від засновника і повертаються не пізніше 365 календарних днів з дня її отримання;

б) якщо її суми залишаються неповерненими на кінець звітного періоду, в якому вони отримані від осіб, що не є платниками податку на прибуток;

в) якщо вона отримана від платника податку його відокремленими підрозділами, що не мають статусу юридичної особи;

г) такі випадки не передбачені законодавством.

9. В якому випадку до складу доходу включаються суми умовно нарахуваних процентів?

- а) якщо отримана безповоротна фінансова допомога;
- б) якщо поворотна фінансова допомога отримана від осіб, що не є платниками податку на прибуток, і якщо вона не повернута на кінець звітного періоду;
- в) якщо поворотна фінансова допомога отримана від благодійної організації;
- г) якщо поворотна фінансова допомога отримана від звичайного платника податку на прибуток і якщо вона не повернута на кінець звітного періоду.

10. Підприємство добровільно перерахувало кошти неприбутковій організації в сумі 4000 грн. Оподатковуваний прибуток попереднього звітного року становив 60000 грн. На витрати буде віднесена сума:

- а) 4000 грн;
- б) 0 грн;
- в) 2400 грн;
- г) 1600 грн.

11. Витрати на придбання товарно-матеріальних цінностей у нерезидентів, розташованих на території офшорних зон включають до складу витрат:

- а) 100 %;
- б) 85 %;
- в) 75 %;
- г) 50 %.

12. Згідно з податковим законодавством амортизації підлягає:

- а) вартість безоплатно отриманих основних засобів;
- б) вартість основних засобів, що придбані з метою подальшої реалізації;
- в) вартість об'єкта основних засобів, що отриманий в операційну оренду;
- г) вартість об'єкта основних засобів, придбаного за договором фінансового лізингу.

13. Як в податковому обліку відображаються основні засоби, отримані як внесок до статутного капіталу?

- а) включаються до доходів;

- б) включаються до витрат;
- в) прирівнюються до придбання, збільшують балансову вартість відповідної групи основних засобів, підлягають амортизації;
- г) в податковому обліку не відображаються.

14. При застосуванні якого методу амортизації нарахування амортизації починається з дати, що настає за датою, на яку об'єкт основних засобів став придатний для використання?

- а) кумулятивного методу;
- б) виробничого методу;
- в) методу прискореного зменшення залишкової вартості;
- г) прямолінійного методу.

15. На початок звітного року балансова вартість об'єктів основних засобів становила:

- придбаних підприємством за кошти.....10000 грн;
- придбаних підприємством за бартерною угодою.....5000 грн;
- отриманих як внесок до статутного капіталу.....7000 грн;
- отриманих в операційну оренду.....6000 грн;
- отриманих безоплатно.....8000 грн.

Чому буде дорівнювати ліміт податкових витрат на проведення ремонтів основних засобів у звітному році?

- а) 2200 грн;
- б) 3000 грн;
- в) 1500 грн;
- г) 3600 грн.

16. Платником податку в звітному періоді реалізовані товари, вартість продажу яких 180 тис. грн, в тому числі ПДВ 20 % – 30 тис. грн. Собівартість реалізованих товарів – 100 тис. грн. Покупцем з причини не відповідності якості було повернуто товарів на суму 36 тис. грн, в тому числі ПДВ 20 % – 6 тис. грн. Собівартість повернутих товарів 20 тис. грн. Об'єкт оподаткування дорівнює (тис. грн):

- а) 64,0 ;
- б) 40,0 ;
- в) 0,0 ;
- г) 24,0.

17. У травні 2013 р. підприємство отримало поворотну фінансову допомогу в сумі 10000 грн від засновника – фізичної особи і повернуло її в жовтні 2013 р. Як відобразиться дана операція в податковому обліку?

а) підприємство повинне відобразити доходи в сумі 10000 грн при формуванні об'єкта оподаткування за I півріччя 2013 р.;

б) підприємство повинне відобразити у складі доходів суму умовно нарахованих процентів на неповернену суму фінансової допомоги (10000 грн), виходячи зі ставки НБУ у травні-червні 2013 р.;

в) підприємство повинне відобразити доходи в сумі 10000 грн за підсумками I півріччя і витрати в сумі 10000 грн в період повернення фінансової допомоги, тобто у IV кварталі 2013 р (за підсумками року);

г) дана операція в податковому обліку не відображається.

18. Які будуть податкові наслідки від оприбуткування отриманих при ліквідації основних засобів матеріальних цінностей, які можуть бути використані в господарській діяльності, а також реалізовані?

а) у звітному періоді визнання таких товарно-матеріальних цінностей активами їх вартість включається до складу податкових витрат;

б) у звітному періоді визнання таких товарно-матеріальних цінностей активами їх вартість включається до складу податкових доходів;

в) податкові наслідки за такою операцією відсутні;

г) правильної відповіді немає.

19. Як в податковому обліку відображаються витрати на придбання об'єктів основних засобів для невиробничого призначення?

а) в податковому обліку не відображаються;

б) включаються до складу податкових витрат;

в) підлягають амортизації;

г) зменшують балансову вартість виробничих засобів відповідної групи.

20. За якою формулою визначається сума податку на прибуток (Σ ПП), що підлягає сплаті до бюджету?

а) Σ ПП=ОП \times Спп;

б) Σ ПП=ОП \times Спп + АВ – ТП;

в) Σ ПП=ОП \times Спп – АВ – ТП;

г) Σ ПП=ОП – АВ – ТП,

де ОП – об'єкт оподаткування (оподатковуваний прибуток);

Спп – ставка податку на прибуток;

АВ – авансовий внесок, що сплачується при виплаті дивідендів;

ТП – плата за торговий патент.

21. Які будуть податкові наслідки у випадку продажу іноземної валюти за гривні?

а) доходи збільшаться на суму гривень, отриманих у зв'язку з таким продажем, а витрати збільшаться на суму балансової вартості такої іноземної валюти;

б) доходи або витрати збільшаться на суму відповідно позитивної або від'ємної різниці між доходом від продажу і балансовою вартістю іноземної валюти;

в) доходи збільшаться на суму гривень, отриманих у зв'язку з продажем іноземної валюти, витрати при цьому не виникнуть;

г) податкових наслідків така операція не матиме.

22. Вартість яких основних засобів підлягає амортизації відповідно до податкового законодавства?

а) вартість об'єктів основних засобів, що отримані в операційну оренду;

б) вартість основних засобів, що придбані з метою подальшої реалізації;

в) вартість безоплатно отриманих основних засобів;

г) понесені витрати на придбання об'єктів на умовах фінансового лізингу.

23. Коли починається нарахування амортизації основних засобів в податковому обліку?

А) з кварталу, що наступає за кварталом, в якому об'єкт був введений в експлуатацію;

б) з дати визнання об'єкта основних засобів активом;

в) з дати введення в експлуатацію придбаного об'єкта основних засобів,

г) з місяця, що наступає за місяцем введення об'єкта основних засобів в експлуатацію.

24. Який додаток складається тільки при поданні річної Податкової декларації з податку на прибуток?

А) ВО «Розрахунок витрат при здійсненні операцій з нерезидентом, що має офшорний статус»;

б) СБ «Суми врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості»;

в) ТП «Розрахунок податку на прибуток, отриманий від діяльності, що підлягає патентуванню»;

г) ВП «Розрахунок податкових зобов'язань за період, у якому виявлено помилку(-ки)».

25. На підставі наведених показників вкажіть алгоритм для обчислення суми оподаткованого прибутку.

1. доходи від реалізації товарів;
2. інші витрати підприємства;
3. собівартість реалізованих товарів;
4. дивіденди, отримані від резидента;
5. штрафи, пені отримані;
6. сплачена сума торгового патенту, що припадає на звітний період.

Відповідь:

- а) $1 - 2 - 3 + 4 + 5$;
- б) $1 - 2 - 3 + 5 - 6$;
- в) $1 - 2 - 3 + 5$;
- г) $1 - 3$.

26. Вкажіть, в які строки здійснюється сплата авансового внеску з податку на прибуток:

- а) щомісяця не пізніше 30 числа звітного місяця;
- б) щомісяця не пізніше 20 числа звітного місяця;
- в) протягом 10 календарних днів, наступних за звітним місяцем;
- г) щомісяця не пізніше 10 числа звітного місяця.

27. На підставі наведених показники вкажіть алгоритм для обчислення суми податку на прибуток до сплати.

1. доходи від реалізації товарів;
2. витрати операційної діяльності;
3. дивіденди, отримані від нерезидента;
4. штрафи, пені сплачені;
5. сплачена сума торгового патенту, що припадає на звітний період;
6. ставка податку на прибуток, %

Відповідь:

- а) $((1 + 3) - (2 + 4 + 5)) \times 6 / 100$;
- б) $((1 + 3) - 2) \times 6 / 100 - 5$;
- в) $(1 - (2 + 4)) \times 6 / 100$;
- г) $(1 - 2) \times 6 / 100 - 5$.

28. В I кварталі податкові доходи склали 500 000 грн, а витрати – 400 000 грн. Сплачений податок у зв'язку з виплатою дивідендів дорівнює 20 000 грн. За півріччя доходи і витрати відповідно дорівнюють 1 100 000 і 850 000 грн. Ставка податку на прибуток – 19%. Податок на прибуток до сплати у звітному періоді складе:

- а) 27500 грн; б) 47500 грн; в) 45500 грн; г) 43700 грн

29. Платник податку на прибуток у звітному періоді здійснив такі операції:

– реалізовано покупцям товарів на суму 60 000 грн (в тому числі ПДВ 20% – 10 000 грн), собівартість яких – 32 000 грн;

– отримана від підприємства-платника єдиного податку поворотна фінансова допомога – 40 000 грн. На кінець звітного періоду повернена частина цієї допомоги – 36 000 грн;

– придбані послуги у контрагента з офшорним статусом на суму 16 000 грн.

Чому буде дорівнювати база оподаткування податком на прибуток?

а) 68000 грн;

б) 22000 грн;

в) 35600 грн;

г) 70000 грн.

30. На початок звітного року балансова вартість об'єктів основних засобів в бухгалтерському і податковому обліку становила:

– придбаних підприємством за кошти50 000 грн;

– придбаних підприємством за бартерною угодою25 000 грн;

– отриманих як внесок до статутного капіталу35 000 грн;

– отриманих в операційну оренду30 000 грн;

– отриманих безоплатно40 000 грн.

Чому буде дорівнювати ліміт податкових витрат на проведення ремонтів основних засобів у звітному році (в грн)?

а) 11 000;

б) 15 000;

в) 7 500;

г) 1 800.

31. Якщо платник податків після подання податкової декларації з податку на прибуток підприємства за звітний період виявляє у ній помилки і подає нову декларацію з виправленими показниками до закінчення граничного строку подання декларації за такий самий звітний період, то який штраф застосовується?

а) адміністративний штраф у сумі 170 грн, якщо виявлені помилки не призвели до заниження податкового зобов'язання;

б) штраф у розмірі 3 % суми заниження податкового зобов'язання під час першого подання податкової декларації;

в) штраф у розмірі 5 % суми заниження податкового зобов'язання під час першого подання податкової декларації;

г) штрафи не застосовуються.

Т е м а 4

ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ З ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

4.1. Платники податку, об'єкт та база оподаткування, ставки податку

Податок на доходи фізичних осіб справляється згідно з розділом IV ПКУ (ст. 162 – 179).

Податок на доходи фізичних осіб – плата фізичної особи за послуги, які надаються їй територіальною громадою, на території якої така фізична особа має податкову адресу (місце постійного або переважного проживання платника податку, місце реєстрації платника податку, визначене згідно з законодавством), або розташовано особу, що виплачує оподатковувані доходи.

Платниками податку на доходи фізичних осіб є:

1) фізичні особи:

▲ резиденти, які отримують як доходи з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;

▲ нерезиденти, які отримують доходи з джерела їх походження в Україні (крім нерезидентів, які отримують доходи з джерела їх походження в Україні і які мають дипломатичні привілеї та імунітет щодо доходів, які вони отримують безпосередньо від провадження дипломатичної чи прирівняної до неї міжнародним договором діяльності);

2) податкові агенти.

Податкові агенти – суб'єкти/особи, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати ПДФО до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність податковим органам та нести відповідальність за порушення його норм. Податковими агентами є:

■ юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ);

- самозайнята особа (фізична особа – підприємець або фізична особа, яка провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником в межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності);

- представництво нерезидента.

Об'єктом оподаткування резидента є:

- ✓ загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;
- ✓ доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання);
- ✓ іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

Об'єктом оподаткування нерезидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні;
- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

Базою оподаткування є загальний оподатковуваний дохід – будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду. Склад загального оподаткованого доходу наведено на рис. 4.1.

До загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку **включаються:**

- ♦ доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового (контракту);
- ♦ суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору;
- ♦ доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема інтелектуальної (промислової) власності, та прирівняні до них права;
- ♦ оподатковуваний дохід (прибуток), не включений до розрахунку загальних оподатковуваних доходів минулих податкових періодів;
- ♦ доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним активом (творами науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами), об'єкти права інтелектуальної промислової власності та прирівняні до них права (роялті), у тому числі отримані спадкоємцями власника такого нематеріального активу;
- ♦ дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду;
- ♦ сума заборгованості за укладеним ним цивільно-правовими договорами, за якою минув строк позовної давності та яка перевищує суму,

що становить 50 % місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року;

- ♦ дохід у вигляді дивідендів, вигравішів, призів, процентів (крім процентів у сумі, що не перевищує в рік сімнадцять прожиткових мінімумів для працездатної особи, встановлених законом на 1 січня звітного податкового року та інших випадків, коли за дотриманням певних умов такі доходи не включається до оподатковуваного доходу);

- ♦ інвестиційний прибуток від проведення платником податку операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах, крім доходу від операцій з цінними паперами, які емітовані центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику, та на боргові зобов'язання НБУ;

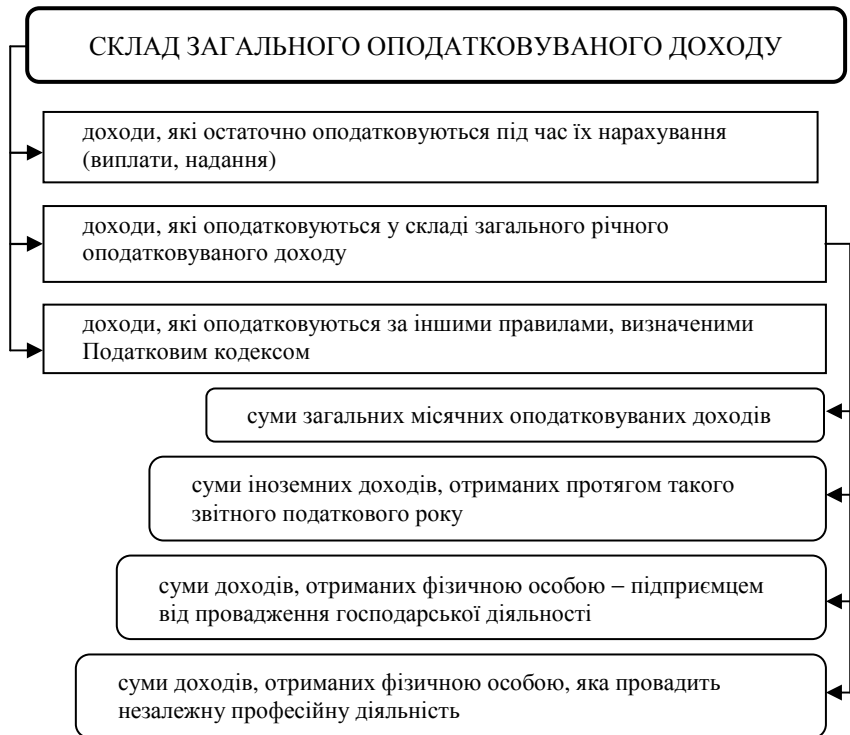


Рис. 4.1. Склад загального оподатковуваного доходу фізичної особи

- ♦ дохід у вигляді вартості успадкованого чи отриманого в подарунок майна у межах, що підлягає оподаткуванню;
- ♦ сума надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки;
- ♦ дохід, отриманий платником податку як додаткове благо;
- ♦ суми пенсій (включаючи суму їх індексації, нараховану відповідно до закону) або щомісячного довічного грошового утримання, отримуваних платником податку з Пенсійного фонду України чи бюджету згідно із законом, якщо їх розмір перевищує десять тисяч гривень на місяць, – у частині такого перевищення (з 2015 р.) тощо.

При визначенні бази оподаткування враховуються всі доходи платника податку, отримані ним як у грошовій, так і негрошовій формах.

При нарахуванні доходів у вигляді валютних цінностей або інших активів, вартість яких виражена в іноземній валюті або міжнародних розрахункових одиницях, такі доходи перераховується у гривні за валютним курсом НБУ, що діє на момент нарахування (отримання) таких доходів.

При нарахуванні (наданні) доходів у будь-якій негрошовій формі базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, помножена на підвищуючий коефіцієнт («натуральний коефіцієнт»), який обчислюється за такою формулою:

$$K = 100 : (100 - Cп),$$

де К – коефіцієнт; Сп – ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

«Натуральний» коефіцієнт застосовується:

- у разі коли відомий «чистий» дохід фізичної особи (наприклад, своєчасно не повернена сума надміру використаних коштів, отриманих під звіт) і необхідно визначити суму, яка підлягає оподаткуванню;
- при наданні фізичній особі додаткових благ у негрошовій формі (наприклад, безоплатно наданих товарів (робіт, послуг), сум знижок з ціни товарів (робіт, послуг), вартість неповерненого фірмового одягу тощо);
- у випадку відшкодування податковим агентом будь-яких витрат фізичній особі (крім тих, що підлягають обов'язковому відшкодуванню відповідно до законодавства або звільнених від оподаткування), зокрема, оплата за рахунок підприємства витрат на навчання фізичної особи не за профілем роботи підприємства, виплата страхових внесків на добровільне медичне страхування тощо;

➤ при наданні додаткових заохочувальних і компенсаційних виплат у негрошовій формі, які відповідно до п. 2.3. Інструкції зі статистики заробітної плати від 13.01.2004 р. № 5 відносяться до фонду оплати праці, наприклад, надані за рахунок підприємства путівки, різні подарунки робітникам до ювілейних дат, оплата харчування, вартість проїзних квитків, які персонально розподіляються між працівниками тощо.

Під час нарахування доходів у формі заробітної плати база оподаткування визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, – обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на суму податкової соціальної пільги за її наявності (рис. 4.2).

При нарахуванні доходів у вигляді винагороди за цивільно-правовими договорами за виконання робіт (надання послуг) база оподаткування визначається як нарахована сума такої винагороди, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (рис. 4.3).

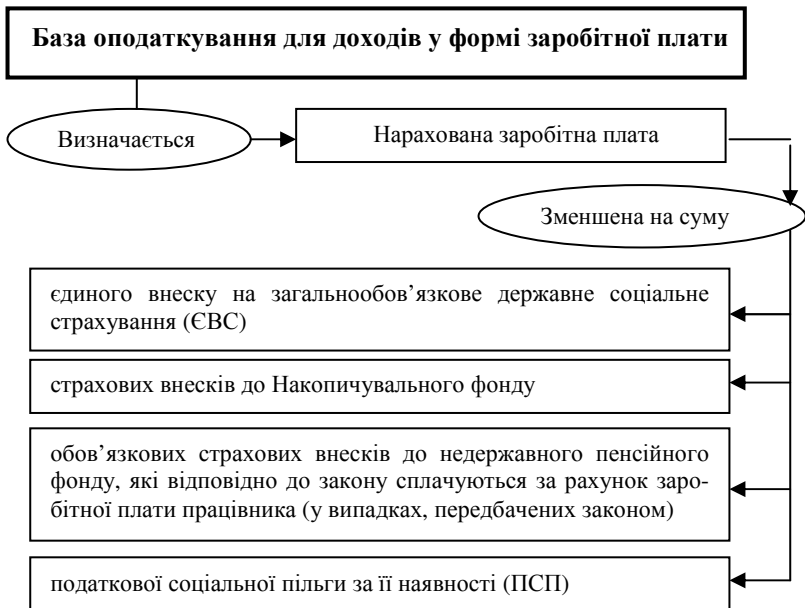


Рис. 4.2. База оподаткування при нарахуванні доходів у формі заробітної плати

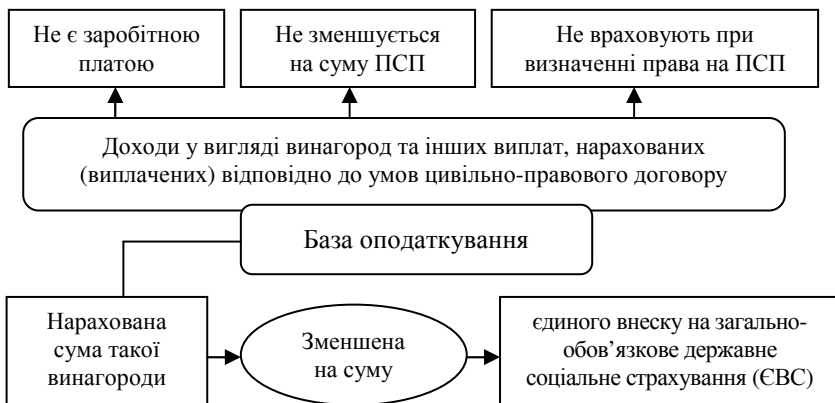


Рис. 4.3. База оподаткування при нарахуванні доходів у вигляді винагород за цивільно-правовими договорами

Відповідно до пп. 14.1.48 ПКУ **заробітна плата** – *основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму*. Тобто під заробітною платою для цілей обкладання ПДФО слід розуміти всі виплати, що є складовими фонду оплати праці підприємства відповідно до Закону про оплату праці.

Однак з метою оподаткування термін «заробітна плата» трактується ширше, ніж той, що визначений у Законі про оплату праці [53]. В п. 3 Інструкції зі статистики заробітної плати № 5 [9], розробленої відповідно до Закону про оплату праці, наведено перелік інших виплат, які не відносяться до фонду оплати праці, але для цілей оподаткування деякі з них підпадають під термін «заробітна плата», бо нараховуються (виплачуються) у зв'язку з відносинами трудового найму. Зокрема, це виплати, пов'язані з тимчасовою втратою працездатності [9, пп. 4.3.1 «д»], оплата вартості путівок, наданих на умовах інших, крім вказаних у пп. 4.3.24; нецільова благодійна допомога, в тому числі матеріальна (в сумі, що перевищує граничний її розмір, який не підлягає оподаткуванню).

До заробітної плати **прирівнюються:**

▲ **виплата дивідендів** на користь фізичних осіб (у тому числі нерезидентів) за акціями або іншими корпоративними правами, які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксо-

ваного розміру дивідендів чи суми, яка є більшою за суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану платником податку (пп. 153.3.7 ПКУ);

▲ **лікарняні** (оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця і допомоги з тимчасової непрацездатності). Даний висновок можна зробити з положень пп. 169.4.1 абз. 3 ПКУ, згідно з якими з метою оподаткування, а також з метою визначення граничної суми доходу, що дає право на отримання податкової соціальної пільги **доходи у вигляді заробітної плати за період її збереження, у тому числі** за час відпустки або **перебування на лікарняному**, (їх частина) відносяться до відповідних податкових періодів їх нарахування;

▲ **доплати (надбавки)** до посадових окладів робітників за роз'їзний (пересувний) характер роботи.

При визначенні бази оподаткування при нарахуванні доходів слід пам'ятати, що розмір утримання/нарахування ЄВС здійснюється в межах максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, яка дорівнює сімнадцяти розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом на дату такого нарахування. Максимальний розмір доходу, з якого стягується ЄВС у січні-грудні 2014 року становив 20706 грн (1218 грн × 17). Розмір ставки ЄВС в частині утримань, залежить від виду доходу і соціального статусу працівника, становить:

- для звичайних найманих робітників-застрахованих осіб – **3,6 %**;
- для робітників-інвалідів підприємств УТОГ і УТОС – **2,85 %**;
- для виплат по договорах цивільно-правового характеру – **2,6 %**;
- для виплат по лікарняним – **2,0 %**.

До доходів, які **не включаються** до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу відносяться:

◇ сума державної та соціальної матеріальної допомоги, державної допомоги у вигляді адресних виплат, житлових та інших субсидій або дотацій, компенсацій (включаючи грошові компенсації інвалідам, на дітей-інвалідів при реалізації індивідуальних програм реабілітації інвалідів), винагород і страхових виплат, які отримує платник податку з бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування та у формі фінансової допомоги інвалідам з Фонду соціального захисту інвалідів згідно із законом;

◇ сума доходів, отриманих платником податку у вигляді процентів, що нараховані на цінні папери, емітовані центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику, та на боргові зобов'язання НБУ;

◇ сума внесків на обов'язкове страхування платника податку відповідно до закону, інших, ніж єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

◇ сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платника податку, що вносяться за рахунок його роботодавця у розмірах, визначених законом;

◇ сума страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, – обов'язкові страхові внески до недержавного пенсійного фонду та фонду банківського управління;

◇ вартість безоплатного лікувально-профілактичного харчування, молока або рівноцінних з ним харчових продуктів, газованої солоної води, мийних і знешкоджувальних засобів, а також спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту, якими роботодавець забезпечує платника податку відповідно до Закону України «Про охорону праці», спеціального (форменого) одягу та взуття, що надається роботодавцем у тимчасове користування платнику податку, який перебуває з ним у трудових відносинах;

◇ аліменти, що виплачуються платнику податку згідно з рішенням суду або за добровільним рішенням сторін у сумах, визначених згідно із Сімейним кодексом України, за винятком виплати аліментів нерезидентом незалежно від їх розміру;

◇ кошти, отримані платником податку на відрядження або під звіт і розраховані згідно із законодавством;

◇ кошти або майно (майнові чи немайнові права, вартість робіт, послуг), отримані платниками податку як дарунок в межах граничних сум відповідно до законодавства;

◇ дивіденди, які нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою – резидентом, що нараховує такі дивіденди, за умови, що таке нарахування жодним чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента та в результаті якого збільшується статутний фонд емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів;

◇ кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на лікування та медичне обслуговування платника податку за рахунок коштів благодійної організації або його роботодавця, в тому числі в частині витрат роботодавця на обов'язковий профілактичний огляд працівника згідно із Законом України;

◇ сума, сплачена роботодавцем на користь вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладів за фізичну особу в розмірі, що не перевищує граничний розмір на кожний повний або неповний місяць підготовки чи перепідготовки такої фізичної особи, незалежно від того, чи перебуває ця особа у трудових відносинах з роботодавцем, але за умови, що вона уклала з ним письмовий договір (контракт) про взяті зобов'язання з відпрацювання у такого роботодавця після закінчення вищого та/або професійно-технічного навчального закладу і отримання спеціальності (кваліфікації) протягом не менше ніж три роки;

◇ доходи у вигляді процентів на поточні банківські рахунки, за якими на користь фізичних осіб здійснюються виключно виплати стипендій, пенсій, соціальної допомоги та інших передбачених законом соціальних виплат;

◇ кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на поховання платника податку;

◇ сума стипендії, яка виплачується з бюджету учню, студенту, ординатору, аспіранту або ад'юнкту в суму, що не перевищує граничний дохід за законодавством;

◇ вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування, у тому числі на реабілітацію інвалідів, на території України платника податку та/або його дітей віком до 18 років, які надаються йому безоплатно або із знижкою (у розмірі такої знижки) професійною спілкою, до якої зараховуються профспілкові внески платника податку – члена такої професійної спілки, створеної відповідно до законодавства України, або за рахунок коштів відповідного фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування;

◇ вартість дарунків (а також призів переможцям та призерам спортивних змагань), якщо їх вартість не перевищує 50 % однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року, за винятком грошових виплат у будь-якій сумі;

◇ сума коштів, отриманих як виграш, приз у державну грошову лотерею в розмірі, що не перевищує 50 мінімальних заробітних плат, розмір якої встановлюється законом;

◇ сума майнового та немайнового внеску платника податку до статутного фонду юридичної особи – емітента корпоративних прав, в обмін на такі корпоративні права;

◇ інші доходи, які відповідно до норм Податкового кодексу не включаються до складу загального місячного (річного) оподатковуваного доходу за іншими підставами.

Ставка податку становить 15 % бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених), у тому числі, але не виключно у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які виплачуються (надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами, виграшу у державну та недержавну грошову лотерею, виграш гравця (учасника), отриманий від організатора азартної гри.

Якщо база оподаткування в календарному місяці **перевищує десятикратний розмір** мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, то до **суми такого перевищення** застосовується ставка **17 %**.

Приклад 4.1. У січні 2014 року робітнику нарахована заробітна плата в сумі 15000 грн. Визначити суму податку на доходи фізичних осіб.

Розв'язання. Послідовність розрахунків з оподаткування доходу така:

1) Визначаємо базу оподаткування щодо нарахованого доходу:

$$15000 - 15000 \times 3,6 \% : 100 = 15000 - 540 = 14460 \text{ грн},$$

де 3,6 % – єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄВС) (нарахований дохід менший від максимальної суми, з якої сплачується єдиний соціальний внесок – 20706 грн, тому ЄВС утримується з усієї нарахованої суми доходу).

У зв'язку з тим, що база оподаткування перевищила 10-кратний розмір заробітної плати, встановленої на 1 січня (у 2014 р. – 12180 грн), з метою оподаткування дохід розподіляємо на частини, що підпадають під різні ставки оподаткування:

12180 грн – оподатковуються за ставкою 15 %;

2280 грн (14460 грн – 12180 грн) – оподатковуються за ставкою 17 %.

2) Визначаємо суму утриманого ПДФО за ставкою 15 %:

$$12180 \times 15 \% : 100 = 1827,00 \text{ грн.}$$

3) Визначаємо суму утриманого ПДФО за ставкою 17 %:

$$2280 \times 17 \% : 100 = 387,60 \text{ грн.}$$

4) Знаходимо загальну суму ПДФО, що підлягає утриманню з доходу:

$$1827,00 \text{ грн} + 387,60 \text{ грн} = 2214,60 \text{ грн.}$$

Приклад 4.2. У лютому 2014 року робітнику нарахована заробітна плата в сумі 21200 грн. Визначити суму податку на доходи фізичних осіб.

Розв'язання. Послідовність розрахунків з оподаткування доходу така:

1) Дохід робітника за лютий перевищив максимальний розмір бази для нарахування ЄВС на 494 грн (21200 – 20706). З суми перевищення ЄВС не буде стягуватись.

База оподаткування податком на доходи фізичних осіб з урахуванням обмежень з нарахування єдиного внеску становитиме 20454,58 грн (494 + (20706 – 20706 × 3,6 % : 100) = 494 + 19960,58).

2) За ставкою 15 % буде обкладатись дохід в сумі 12180 грн. Сума утриманого ПДФО буде дорівнювати 1827,00 грн.

$$12180 \times 15 \% : 100 = 1827,00 \text{ грн.}$$

3) За ставкою 17 % буде утримуватись податок з доходу 8274,58 грн (20454,58 – 12180):

$$\text{ПДФО} = 8274,58 \times 17 \% : 100 = 1406,68 \text{ грн.}$$

4) Загальна сума ПДФО, що підлягає утриманню з доходу за червень становить

$$1827,00 \text{ грн} + 1406,68 \text{ грн} = 3233,68 \text{ грн.}$$

Приклад 4.3. Фізична особа (не працівник підприємства) виконала роботи у березі 2014 р. за договором цивільно-правового характеру. На підставі акту виконаних робіт в цьому ж місяці виконавцю нарахована винагорода в сумі 13000 грн.

Визначити суму податку на доходи фізичних осіб.

Розв’язання. Послідовність розрахунків з оподаткування доходу така:

1) Розраховуємо суму ЄВС, що підлягає утриманню з нарахованого доходу:

$$13000 \text{ грн} \times 2,6 \% : 100 = 338,00 \text{ грн}$$

База оподаткування доходу становитиме 12662 грн (13000 – 338).

2) Визначаємо суму утриманого ПДФО за ставкою 15 %:

$$12180 \text{ грн} \times 15 \% : 100 = 1827,00 \text{ грн}$$

3) Визначаємо суму утриманого ПДФО за ставкою 17 %:

$$(12662 \text{ грн} - 12180 \text{ грн}) \times 17 \% : 100 = 81,94 \text{ грн}$$

4) Знаходимо загальну суму ПДФО, що підлягає утриманню з доходу

$$1827,00 \text{ грн} + 81,94 \text{ грн} = 1908,94 \text{ грн.}$$

Якщо до складу загального місячного оподатковуваного доходу, крім заробітної плати, уключаються інші види доходів, щодо яких установлено різні правила та/або ставки оподаткування, то з метою дотримання вимог п. 167.1 ПКУ (тобто визначення, який дохід оподатковується за ставкою 15 %, а який – за ставкою 17 %) слід насамперед оподатковувати доходи, що входять до складу заробітної плати, а далі формувати

оподатковуваний дохід у міру виникнення у платника податків кожного з видів оподаткованого доходу в хронологічному порядку їх нарахування (виплати), які підтверджуються первинними документами.

Приклад 4.4. Працівнику у лютому 2014 р. нараховано заробітну плату в сумі 12000 грн. Крім того, йому нараховано винагороду за договором підряду (акт підписано 28.02.14 р.) в сумі 4000 грн, а також надано нецільову благодійну допомогу (НБД) в сумі 2000 грн.

Визначити суму податку на доходи фізичних осіб.

Розв’язання. Послідовність розрахунків з оподаткування доходу така:

1) Розраховуємо суму ЄВС, що підлягає утриманню з нарахованого доходу:

- із заробітної плати: $12000 \times 3,6 \% : 100 = 432 \text{ грн};$
- із суми винагороди*: $4000 \times 2,6 \% : 100 = 104 \text{ (грн)}.$

*Загальна сума доходу – 16000 грн (12000 + 4000) не перевищила граничної суми доходу для утримання ЄВС – 20706 грн, тому ЄВС утримується з усієї суми нарахованого доходу.

2) Визначаємо базу оподаткування доходів у вигляді:

- заробітної плати: $12000 - 432 = 11568 \text{ грн};$
- винагороди: $4000 - 104 = 3896 \text{ грн};$
- НБД (відповідно до пп. 170.7.3 ПКУ): $2000 - 1710^* = 290 \text{ (грн)}$

*1710 грн – сума НБД, яка у 2014 році не включається до оподаткованого доходу.

3) Обчислюємо суму ПДФО:

а) за ставкою 15 %

- із заробітної плати: $11568 \times 15 \% : 100 = 1735,20 \text{ грн};$
- з винагороди: $(12180 - 11568) \times 15 \% : 100 = 91,80 \text{ грн};$

б) за ставкою 17 %:

- з винагороди: $(3896 - 612) \times 17 \% : 100 = 558,28 \text{ грн};$
- з НБД: $290 \times 17 \% : 100 = 49,30 \text{ грн}.$

Разом сума утриманого з працівника ПДФО за підсумками лютого 2014 року становитиме 2434,58 грн (1735,20 + 91,80 + 558,28 + 49,30).

Якщо платник податку отримує доходи у вигляді заробітної плати за період її збереження згідно із законодавством, у тому числі за час відпустки або перебування на лікарняному, то з метою визначення граничної суми доходу, що дає право на отримання податкової соціальної пільги, для цілей застосування прогресивної шкали ставок та в інших випад-

ках їх оподаткування, такі доходи (їх частина) відносяться до відповідних податкових періодів їх нарахування (пп. 169.4.1 абз. 3).

З 1 січня 2015 року оподаткування процентів, сума яких включається до оподатковуваного доходу, дивідендів, роялті та інвестиційного прибутку, нарахованих (виплачених) на користь фізичних осіб протягом звітного місяця, буде здійснюватись податковим агентом під час кожного нарахування (виплати) із застосуванням ставки 15 % (до 2015 року діяла ставка 5 %), що не виключає обов'язку отримувача таких доходів щодо здійснення річного перерахунку за сукупністю ставок.

При перерахунку загального річного оподатковуваного доходу для бази оподаткування доходів у формі процентів, сума яких підлягала оподаткуванню при їх виплаті протягом року, дивідендів, роялті та інвестиційного прибутку застосовуються такі ставки:

- ✓ якщо база оподаткування звітного податкового року не перевищує 204 прожиткових мінімуми – 15 %;

- ✓ якщо база оподаткування звітного податкового року перевищує 204 прожиткових мінімуми, але не перевищує 396 прожиткових мінімумів, до суми такого перевищення – 20 %;

- ✓ якщо база оподаткування звітного податкового року перевищує 396 прожиткових мінімумів, до суми такого перевищення – 25 %.

Ставка податку становить **5 %** бази оподаткування щодо доходу, нарахованого у вигляді інвестиційного прибутку від операцій з облігаціями внутрішніх державних позик, у тому числі від зміни курсу іноземної валюти та доходів в інших випадках, прямо визначених відповідними нормами ПКУ.

Ставка податку становить **30 %** бази оподаткування щодо доходу, нарахованого як виграш чи приз (крім виграшу у державній та недержавній грошовій лотереї та виграшу гравця (учасника), отриманого від організатора азартної гри) на користь резидентів або нерезидентів.

Як виняток, грошові виграші у спортивних змаганнях (крім винагород спортсменам – чемпіонам України, призерам спортивних змагань міжнародного рівня, у тому числі спортсменам-інвалідам) оподатковуються за ставкою 15 % (17 %).

Ставка податку становить **10 %** бази оподаткування щодо доходу у формі заробітної плати шахтарів – працівників, які видобувають вугілля, залізну руду, руди кольорових і рідкісних металів, марганцеві та уранові руди, працівників шахтобудівних підприємств, які зайняті на підземних роботах повний робочий день та 50 % і більше робочого часу на рік, а також працівників державних воєнізованих аварійно-рятувальних служб

(формувань), у тому числі центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері цивільного захисту, у вугільній промисловості тощо.

4.2. Податкова соціальна пільга – сутність та правила застосування

Податкова соціальна пільга (ПСП) – сума, на яку платник податку має право зменшити суму загального місячного оподаткованого доходу. Вона застосовується до доходу, який отриманий (нарахований) на користь платника податку протягом звітного податкового місяця:

- тільки у вигляді заробітної плати (інших прирівняних до неї відповідно до законодавства виплат, компенсацій та відшкодування);
- тільки за одним місцем його нарахування (виплати) з джерел на території України (тобто тільки від одного працедавця);
- в розмірі, що не перевищує суми, яка дорівнює сумі місячного прожиткового мінімуму, що діє для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень. Так, *прожитковий мінімум на 1 січня 2014 року встановлено у розмірі 1218 грн. Гранична сума доходу, що дає право на податкову соціальну пільгу: $1218 \text{ грн} \times 1,4 = 1705,2 \text{ грн} \approx 1710 \text{ грн}$* ;
- одному з батьків, що утримує двох і більше дітей віком до 18 років, одинокій матері (батькові), вдові (вдівцю), особі, що утримує дитину-інваліда, який визначається як добуток суми граничного доходу та відповідної кількості дітей.

Податкова соціальна пільга надається з урахуванням останнього місячного податкового періоду, в якому платник податку помер або оголошується судом померлим чи визнається судом безвісно відсутнім, або втрачає статус резидента, або був звільнений з місця роботи.

Податкова соціальна пільга **не може бути застосована** до:

- доходів платника податку, інших ніж заробітна плата;
- заробітної плати, яку платник податку протягом звітного податкового місяця отримує одночасно з доходами у вигляді стипендії, грошового чи майнового (речового) забезпечення учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів, військовослужбовців, що виплачуються з бюджету,
- доходу самозайнятої особи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності.

Якщо платник податку отримує доходи у вигляді заробітної плати за період її збереження згідно із законодавством, у тому числі за час відпустки або перебування платника податку на лікарняному, то з метою

визначення граничної суми доходу, що дає право на отримання податкової соціальної пільги, такі доходи (їх частина) відносяться до відповідних податкових періодів їх нарахування.

Розмір податкової соціальної пільги визначається соціальним статусом отримувача і становить:

- ♦ **50 %** (з 1 січня 2015 року – 100 %) розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, – для будь-якого платника податку.

Відповідно до Закону про бюджет на 2014 рік **прожитковий мінімум** для працездатної особи на 1 січня становить 1218 грн. Розмір загальної податкової соціальної пільги дорівнює 609,00 грн ($1218 \text{ грн} \times 50 \% : 100$);

- ♦ **100 % загальної суми пільги** – для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, – у розрахунку на кожну таку дитину.

У 2014 році розмір цієї пільги становить на кожну дитину віком до 18 років 609,00 грн;

- ♦ **150 % суми пільги**, визначеної за загальними правилами, – для платника податку, який:

- а) є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником – у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;

- б) утримує дитину-інваліда – у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;

- в) є особою, віднесеною законом до I або II категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи;

- г) є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом;

- г) є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства, крім інвалідів, пільга яким визначена підпунктом «б»;

- д) є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів;

- е) є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту».

У 2014 році розмір цієї пільги становив 913,50 грн ($609,00 \times 1,5$);

- ♦ **200 % суми пільги**, визначеної за загальними правилами, – для платника податку, який є:

а) Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями «За відвагу»;

б) учасником бойових дій під час другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, та інвалідом I і II групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;

в) колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою;

г) особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками;

г) особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року.

У 2014 році розмір цієї пільги становить 1218 грн (609,00 × 2).

Якщо заробітна плата (в тому числі вже зменшена на суму ЄВС) робітника, який має право на застосування податкової соціальної пільги, є меншою від суми даної пільги чи дорівнює їй (незалежно від причин), сума податку на доходи фізичних осіб буде дорівнювати нулю.

Приклад 4.5. *Одинокa мати має двох дітей віком до 18 років. Заробітна плата за квітні 2014 року нарахована в сумі 2500 грн. Визначити суму утриманого податку на доходи фізичної особи.*

Розв'язання. У заяві підставою для застосування ПСП вказаний пп. «а» пп. 169.1.3 ПКУ, тобто застосовується ПСП у розмірі 150 % на кожну дитину. Граничний розмір доходу для застосування цієї ПСП дорівнює 3420 грн (1710 грн × 2 дітей). Розмір ПСП для робітниці становитиме 1827,00 грн (913,50 × 2 дітей).

База оподаткування становить 583,00 грн (2500 грн – 2500 грн × 3,6 % – 1827,00);

ПДФО – 87,45 грн (583,00 грн × 15 %).

Платник податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, в тому числі дитину – інваліда, має право на дві ПСП, розмір якої визначається за формулою

$$(150 \times N_i^{**}) + (100 \times N^{*}),$$

де N^* – кількість дітей у віці до 18 років, що знаходяться на утриманні платника податку; N^{**} – кількість дітей-інвалідів у віці до 18 років, що знаходяться на утриманні платника податку (пп. 169.3.1 ПКУ).

Приклад 4.6. Робітник, який утримує трьох дітей віком до 18 років, з яких одна дитина – інвалід, отримав у березні 2014 року заробітну плату в сумі 4400 грн.

Дружина за своїм місцем роботи не користується правом на збільшення граничного розміру зарплати, що дає право на ПСП.

Визначити суму утриманого податку на доходи фізичної особи.

Розв’язання. Прожитковий мінімум для працездатної особи на 1 січня 2014 р. становив 1218 грн. Розмір загальної ПСП – 609,0 грн. Граничний розмір доходу для отримання основної (загальної) податкової пільги дорівнює 1710 грн.

Граничний розмір доходу для даного робітника дорівнює 5100 грн (1710×3 дітей). Робітник має право на застосування податкової соціальної пільги ($4400 \text{ грн} < 5100 \text{ грн}$). Відповідно до ПКУ розмір ПСП для робітника становитиме 2131,50 грн ($609,00 \text{ грн} \times 2 + 913,50$).

База оподаткування становитиме:

$4400 \text{ грн} - 4400 \text{ грн} \times 3,6 \% - 2131,50 \text{ грн} = 2110,10 \text{ грн}$.

Сума утриманого податку на доходи 316,52 грн ($2110,10 \times 15 \%$).

4.3. Сутність і порядок застосування податкової знижки

Податкова знижка для фізичних осіб, які не є суб’єктами господарювання, – це документально підтверджена сума (вартість) витрат платника податку – резидента у зв’язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів – фізичних або юридичних осіб протягом звітного року, на яку дозволяється зменшення його загального річного оподатковуваного доходу, одержаного за наслідками такого звітного року у вигляді заробітної плати.

Умови, яких слід дотримуватись для застосування права на нарахування податкової знижки, наведено на рис. 4.4.

Перелік витрат, дозволених до включення до податкової знижки, передбачений п. 166.3 ПКУ. Платник податку має право включити до податкової знижки у зменшення оподатковуваного доходу платника податку за наслідками звітного податкового року, визначеного з урахуванням утриманого ЄСВ і ПСП, такі фактично здійснені ним протягом звітного податкового року витрати:

- ✓ частину суми процентів, сплачених таким платником податку за користування іпотечним житловим кредитом;
- ✓ суму коштів або вартість майна, переданих платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям у розмірі, що не перевищує 4 % суми його загального оподаткованого доходу такого звітного року;
- ✓ суму витрат на оплату вартості державних послуг, пов'язаних з усиновленням дитини, включаючи сплату державного мита;

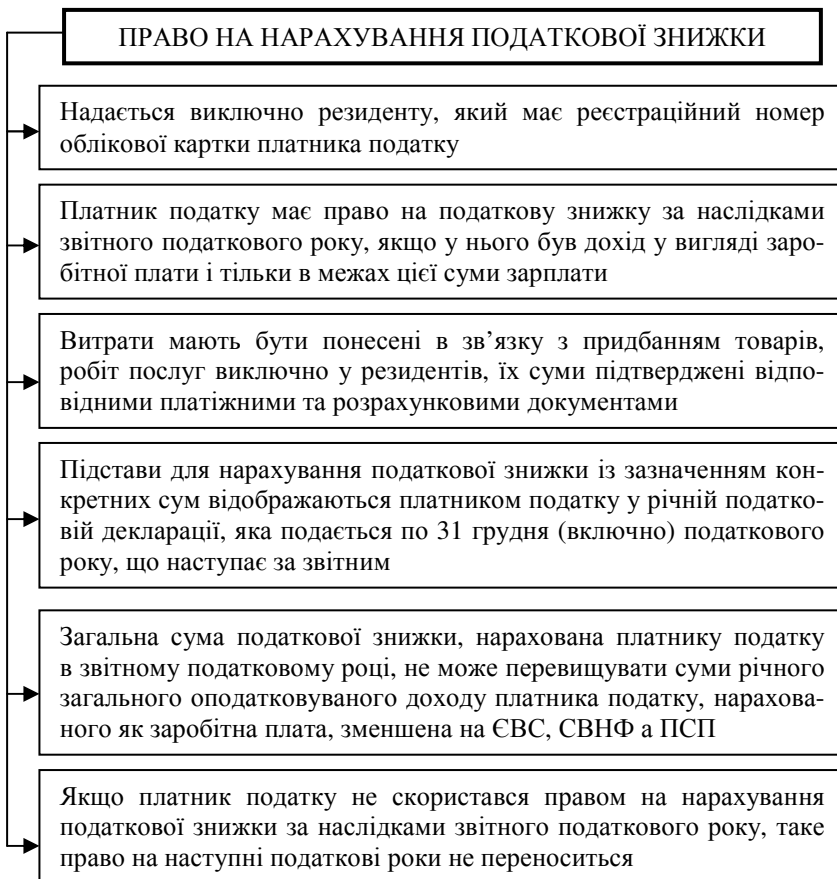


Рис. 4.4. Обмеження щодо права на нарахування податкової знижки

✓ суму коштів, сплачених платником податку на користь закладів освіти для компенсації вартості здобуття середньої професійної або вищої освіти такого платника податку та/або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, який не одержує заробітної плати. Така сума не може перевищувати розміру доходу для застосування ПСП на кожну особу, яка навчається, за кожний повний або неповний місяць навчання протягом звітного податкового року;

✓ суму коштів, сплачених платником податку на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування такого платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, у тому числі для придбання ліків (донорських компонентів, протезно-ортопедичних пристосувань тощо), а також суми коштів, сплачених платником податку, визнаного в установленому порядку інвалідом, на користь протезно-ортопедичних підприємств, реабілітаційних установ для компенсації вартості платних послуг з реабілітації, технічних та інших засобів реабілітації, наданих такому платнику податку або його дитині-інваліду у розмірах, що не перекриваються виплатами з фондів загальнообов'язкового державного соціального медичного страхування;

✓ суму витрат на оплату допоміжних репродуктивних технологій згідно з умовами, встановленими законодавством, але таку, що не перевищує суму, яка дорівнює третині доходу у вигляді заробітної плати за звітний податковий рік;

✓ витрати на переобладнання транспортного засобу для роботи на газі, біодизелі, інших видах біопалива. Транспортний засіб повинен належати платнику податку, який декларує податкову знижку. Обмеження щодо суми відсутні;

✓ суми витрат платника податку на сплату видатків на будівництво (придбання) доступного житла, визначеного законом, у тому числі на погашення пільгового іпотечного житлового кредиту, наданого на такі цілі, та процентів за ним.

У разі використання права на податкову знижку базою оподаткування є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального оподаткованого доходу на суми податкової знижки такого звітного року.

Відповідно до пп. 166.1.2 ПКУ платник податку, який має право на податкову знижку, може подавати річну податкову декларацію про майновий стан і доходи до 31 грудня (включно) року, що настає за звітним.

Сума податку на доходи фізичних осіб, зайво сплачена у зв'язку з декларуванням податкової знижки (ПДФО_{зн}) визначається за формулою

$$\text{ПДФО}_{\text{зн}} = \text{ПДФО}_{\text{факт}} - (\text{ЗП} - \text{В}_{\text{зн}}) \times \text{С}_{\text{пдфо}},$$

де $\text{ПДФО}_{\text{факт}}$ – сума фактично утриманого за рік ПДФО; ЗП – сума річної заробітної плати за вирахуванням ЄВС та ПСП; $\text{В}_{\text{зн}}$ – сума витрат, яку можна включити до податкової знижки за підсумками звітного року; $\text{С}_{\text{пдфо}}$ – ставка податку на доходи фізичних осіб.

Якщо дохід фізичної особи протягом року не перевищив в жодному місяці 10 МЗП (у 2013 р. – 11430 грн), то показник $\text{ПДФО}_{\text{зн}}$ можна обчислити так:

$$\text{ПДФО}_{\text{зн}} = \text{В}_{\text{зн}} \times 15 \, \%.$$

Якщо протягом року дохід фізичної особи у вигляді заробітної плати перевищив в одному з місяців 10 МПЗ в місяць, тобто до частини доходів застосовувалась ставка 17 %, контролюючий орган пропонує розраховувати показник $\text{ПДФО}_{\text{зн}}$ виходячи із ефективної ставки податку ($\text{С}_{\text{еф}}$):

$$\text{С}_{\text{еф}} = \text{ПДФО}_{\text{факт}} : \text{ЗП} \times 100 \, \%;$$

$$\text{ПДФО}_{\text{зн}} = \text{В}_{\text{зн}} \times \text{С}_{\text{еф}} : 100 \, \%.$$

Сутність такого підходу: визначити ефективну (середню) ставку ПДФО, за якою фактично протягом року обкладався дохід фізичної особи у вигляді заробітної плати.

4.3.1. Податкова знижка за витратами, пов'язаними з іпотечним житловим кредитуванням

Іпотечний житловий кредит – фінансовий кредит, що надається фізичній особі банківською чи іншою фінансовою установою відповідно до закону строком *не менш як на п'ять повних* календарних років для фінансування витрат, пов'язаних з придбанням квартири (кімнати) чи житлового будинку (його частини) або з будівництвом житлового будинку (його частини), що надаються у власність позичальника, з прийняттям кредитором такого житла (землі, що знаходиться під таким житловим будинком, у тому числі присадибної ділянки) у заставу.

Платник податку – резидент має право включити до податкової знижки частину суми процентів за користування іпотечним житловим кредитом, наданим позичальнику в національній або іноземній валютах, фактично сплачених протягом звітного податкового року. Таке право виникає якщо житловий будинок (квартира, кімната), що купується чи будується за рахунок іпотечного житлового кредиту, визначений платником

податку як основне місце його проживання, зокрема згідно з позначкою в паспорті про реєстрацію за місцезнаходженням такого житла (п. 175.1 абз. 3) і тільки за одним іпотечним кредитом протягом 10 послідовних календарних років, починаючи з року, в якому:

- ▲ об'єкт житлової іпотеки придбавається;

- ▲ збудований об'єкт житлової іпотеки переходить у власність платника податку та починає використовуватися як основне місце проживання.

У разі якщо будинок (квартиру, кімнату) збудовано за рахунок іпотечного житлового кредиту, частина суми процентів, що включається до податкової знижки платника податку – позичальника іпотечного житлового кредиту, нарахована в перший рік погашення такого кредиту, може бути включена до податкової знижки за результатами звітного податкового року, в якому збудований об'єкт житлової іпотеки переходить у власність платника податку та починає використовуватися як основне місце проживання, з послідовним перенесенням права на включення до податкової знижки наступних щорічних фактично сплачених платником податку сум процентів протягом 10 послідовних календарних років.

***Наприклад,** якщо платник податку у 2012 році взяв кредит на будівництво житла, яке було збудовано і введено в експлуатацію з реєстрацією основного місця проживання платника за відповідною адресою в 2015 році, то вперше декларувати податкову знижку в сумі сплачених процентів за іпотечним кредитом платник зможе за підсумками 2015 року. При цьому до податкової знижки за цей рік він включить суму процентів, фактично сплачених у 2012 році. Потім при декларуванні доходів за 2015 рік у податкову знижку платник включить суму процентів, фактично сплачених у 2013 році. І так протягом 10 років.*

Сума процентів, що враховується для податкової знижки, визначається з урахуванням коригуючого коефіцієнта, який враховує мінімальну площу житла (100 м^2) і розраховується за формулою

$$K = 100 : \text{ФП},$$

де ФП – фактична площа житла.

У разі якщо коефіцієнт більший ніж одиниця, до податкової знижки включається сума фактично сплачених процентів за іпотечним кредитом без застосування такого коефіцієнта.

Механізм визначення суми податкової знижки і суми податку на доходи фізичних осіб, що підлягає відшкодуванню, такий:

1) визначаємо чисту базу оподаткування: з нарахованої заробітної плати за звітний рік за вирахуванням утриманого з неї єдиного внеску (ЄВС) і податкової соціальної пільги (за її наявності) вираховують суму сплачених процентів за іпотечним кредитом з урахуванням коригуючого коефіцієнта;

2) знаходимо суму податку, яку необхідно було б сплатити з урахуванням податкової знижки: отриманий результат (дія 1) множимо на ставку податку;

3) розраховуємо суму податку до відшкодування як різницю між податком, який фактично утриманий із заробітної плати, і розрахунковою його сумою (за результатами дії 2).

Приклад 4.7. Фізична особа отримала іпотечний кредит для купівлі квартири загальною площею 140 м^2 з метою постійного проживання. Сума сплачених процентів за іпотечним кредитом у 2012 році становила 33600 грн. Сума нарахованої заробітної плати за цей рік – 170000 грн, з якої утримані соціальні внески – 6120 грн, податок з доходів – 25284,40 грн. Податкова соціальна пільга не застосовувалась.

У 2013 р. подано декларацію для застосування права на податкову знижку.

Визначити суму ПДФО до відшкодування фізичній особі.

Розв’язання: Варіант 1 – в основі розрахунків середньомісячний чистий дохід:

1) Розраховуємо значення коригуючого коефіцієнта

$$K = 100 \text{ м}^2 : 140 \text{ м}^2 = 0,7142857.$$

Сума відсотків з урахуванням коефіцієнта становить 24000 грн ($33600 \times 0,7143$).

2) Визначаємо чисту базу оподаткування

$$170000 - 6120 - 24000 = 139880 \text{ грн.}$$

3) Знаходимо суму податку, який необхідно було сплатити з урахуванням податкової знижки:

- середньомісячний чистий дохід до оподаткування:

$$139880 : 12 = 11656,67 \text{ (грн);}$$

- податок на доходи з середньомісячного чистого доходу:

$$10730 * \times 15 \% : 100 \% + (11656,67 - 10730) \times 17 \% : 100 \% = \\ = 1609,50 + 157,53 = 1767,03 \text{ (грн);}$$

* 10730 грн – це 10-кратний розмір мінімальної заробітної плати у 2012 році (максимальний розмір бази оподаткування для застосування ставки 15 %).

- податок на доходи за рік: $1767,03 \times 12 = 21204,36 \text{ (грн)}$

4) Отримуємо суму податку до відшкодування (повернення фізичній особі):

$$25284,40 - 21204,36 = 4080,04 \text{ грн.}$$

Варіант 2 – розрахунки за середньою ефективною ставкою (рекомендації контролюючих органів).

1) Розраховуємо ефективну (середню) ставку податку на доходи фізичних осіб:

$$C_{\text{ef}} = 25284,40 : (170000 - 6120) \times 100 \% = 15,4286063 \%$$

2) Обчислюємо податок на доходи фізичних осіб, що припадає на суму податкової знижки:

$$\text{ПДФО}_{\text{зн}} = 24000 \times 15,4286063 \% : 100 \% = 3702,87 \text{ грн.}$$

Як свідчать отримані результати, сума податку до повернення, обчислена за рекомендованою методикою контролюючих органів, нижча на 377,17 грн. (4080,04 – 3702,87).

4.3.2. Податкова знижка за витратами на оплату навчання

Платник податку має право включити до податкової знижки витрати на оплату вартості як власного навчання, так і навчання іншого члена сім'ї першого ступеня споріднення. На рис. 4.5 наведено, хто відноситься до членів сім'ї першого ступеня споріднення.

Платник податку може скористатись правом на податкову знижку виключно тоді, якщо він сплачував навчання члена сім'ї, який не отримував протягом звітного року заробітну плату. У разі якщо батько у звітному році сплачував за навчання сина, а син отримував доходи за цивільно-правовим договором (ЦПД), то батько може скористатись правом на податкову знижку, оскільки, хоча у сина і був дохід, це була не заробітна плата, а винагорода за ЦПД.

Право на податкову знижку не виникає, якщо витрати понесені на оплату навчання на військовій кафедрі, на підготовчих курсах, на будь-яких спеціалізованих курсах (наприклад, з іноземної мови), на навчання в ліцейх, гімназіях, в аспірантурі, але до податкової знижки включаються витрати на оплату навчання в магістратурі і інтернатурі, тому що таке навчання є одним з етапів професійної підготовки.

У договорі на навчання наводиться така інформація:

- 1) навчальний заклад, який буде надавати освітянські послуги;
- 2) студент, який буде користуватися цими послугами;
- 3) платник – особа, яка сплачуватиме навчання студента (сам студент чи інша особа, як правило, один з батьків).

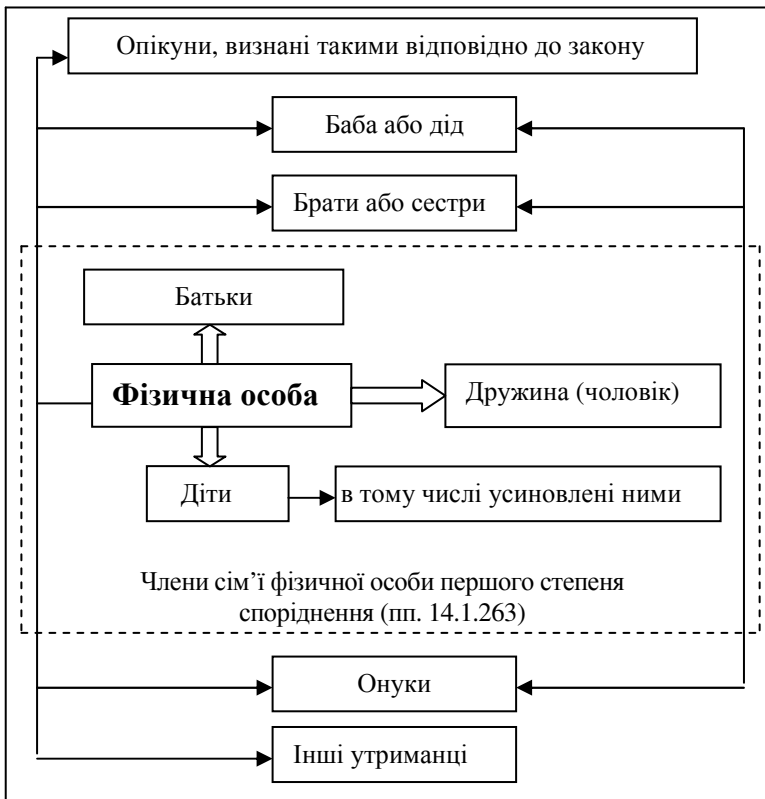


Рис. 4.5. Члени сім'ї фізичної особи першого ступеня споріднення

Кількість місяців навчання, що беруться в розрахунок суми податкової знижки, визначається навчальним закладом у договорі. Якщо договір такої інформації не містить, то платник податку, який бажає отримати податкову знижку, повинен надати довідку з навчального закладу відносно кількості місяців навчання в звітному періоді.

Відповідно до роз'яснень контролюючих органів, якщо за навчання сплачені кошти наперед, то до податкової знижки дозволено включити сплачені суми тільки за період навчання в звітному році. Суми, які сплачені за періоди навчання в наступному році, необхідно віднести до податкової знижки за підсумками такого (наступного) року.

Сума витрат за навчання, яка може бути включена до податкової знижки, не повинна перевищувати розмір граничного доходу для застосування податкової соціальної пільги в розрахунку на кожну особу, яка навчається, за кожний повний або неповний місяць навчання протягом звітного податкового року.

Вияток – перший і останній курс. Якщо особа в звітному році тільки поступила на перший курс, то на цей рік прийдеться тільки 4 навчальних місяці (з вересня по грудень), а якщо такий рік був останнім роком навчання і період навчання закінчився, наприклад, в червні – податкова знижка буде обмежена сумою, що припадає на 6 місяців.

Тобто, максимальна сума, яку можна віднести до податкової знижки, пов'язана не тільки з розміром доходу платника податку, який дає право на податкову пільгу (у 2013 р. – 1610 грн), але і з кількістю осіб, навчання яких сплатив платник податку. Наприклад, під час навчання у 2013 році двох дітей платник податку може віднести до податкової знижки фактично сплачену суму, але не більше 38640 грн (1610 грн \times 12 \times 2). Сума податкової знижки не може перевищувати розмір річної оподатковуваної заробітної плати платника податку.

Приклад 4.8. Мати сплатила у вересні 2013 р. за навчання своєї дитини за 1-й семестр на 1-му курсі ВНЗ 9750 грн. Відповідно до довідки ВНЗ тривалість навчання в І-му семестрі – з вересня 2013 р. по січень 2014 р., тобто 5 місяців.

Яку суму вона зможе включити до податкової знижки і отримати суму зайво сплаченого податку з доходу, якщо за 2013 рік нею отриманий дохід в сумі 39500 грн, в тому числі заробітна плата – 36200 грн, з якої утримані соціальні внески – 1303,20 грн, податкова соціальна пільга не застосовувалась, податок з доходів фізичних осіб (ПДФО) – 5234,52 грн (умовно).

Розв'язання. Плата за місяці навчання, що припадають на 2013 рік, становить 7800 грн (9750 : 5 міс. \times 4 міс.). Максимальна сума витрат, яку можна включити до податкової знижки, дорівнює 6440 грн (1610 грн \times 4 міс.). Сума оподатковуваного доходу, що враховується для застосування податкової знижки, за 2013 рік становить 34896,80 грн (36200 – 1303,20).

Сума оподатковуваного доходу у вигляді заробітної плати значно перевищує суму плати за навчання, але фактичні витрати, сплачені за

навчання, перевищують гранично допустимі (7800 грн > 6440 грн), тому до податкової знижки включається сума в межах граничної, тобто 6440 грн. Особа має право зменшити всю суму оподаткованого доходу на суму податкової знижки: $34896,8 - 6440 = 28456,80$ грн.

Сума ПДФО до сплати становить 4268,52 грн ($28456,80 \times 15 \% : 100 \%$).

Сума ПДФО до повернення (фактично сплачених податок мінус податок, що підлягає сплаті) – 966 грн ($5234,52 - 4268,52$).

4.3.3. Податкова знижка на суми у вигляді пожертвувань або благодійних внесків

Відповідно до пп. 166.3.2 ПКУ фізична особа має право включити до податкової знижки суму коштів або вартість майна, переданих нею у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, зареєстрованим в Україні та внесеним до Реєстру неприбуткових організацій та установ на дату передачі таких коштів та майна. Тобто скористатись правом на податкову знижку може тільки фізична особа-резидент, яка протягом звітного року не була суб'єктом господарювання (пп. 14.1.171 ПКУ) і отримувала заробітну плату.

Сума коштів або вартість майна, переданих платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків не повинна перевищувати 4 % суми його загального оподаткованого доходу такого звітного року. До такого доходу включають не тільки заробітну плату, але і винагороду за ЦПД та інші оподатковані виплати.

Приклад 4.9. Загальний оподатковуваний дохід Тарасенко Р. Л. у 2013 р. склав 26960 грн. У вересні цього року він перерахував 300 грн благодійному фонду, а в листопаді сплатив 2000 грн за державні послуги у зв'язку з всиновленням дитини. Яку суму за підсумками 2013 року він може віднести до податкової знижки?

Розв'язання. До податкової знижки за підсумками 2012 року він може віднести повністю сплачену суму за державні послуги у зв'язку з всиновленням дитини (2000 грн). Максимальна сума благодійного внеску, що може бути включена до податкової знижки, становить 1078,40 грн. ($26960 \times 4 \% : 100 \%$). Фактична сума благодійних внесків значно менша від припустимої (300 грн < 1078,40 грн) і тому повністю включається до податкової знижки.

4.4. Оподаткування операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого і рухомого майна

Порядок оподаткування доходів громадян від продажу (обміну) об'єктів нерухомого та рухомого майна регламентується відповідно ст. 172 і 173 ПКУ.

Порядок оподаткування доходу від продажу нерухомості залежить від виду об'єктів нерухомості, кількості продажів протягом одного календарного року об'єкта житлової нерухомості, резидентського статусу фізичної особи.

У табл. 4.1 узагальнено ставки оподаткування доходу від продажу нерухомого майна.

Таблиця 4.1 – Оподаткування операцій з продажу (обміну) нерухомого майна

Дохід від продажу (обміну)	Продаж (обмін) не частіше ніж один раз на рік	Продаж (обмін) частіше ніж один раз на рік
1. Житлового будинку, квартири або їх частини, кімнати, садового (дачного) будинку (включаючи земельну ділянку, на якій розташовані такі об'єкти, а також господарсько-побутові споруди та будівлі, розташовані на такій земельній ділянці), а також земельної ділянки, що не перевищує норми безоплатної передачі, визначеної ст. 121 Земельного кодексу України залежно від її призначення, та за умови перебування такого майна у власності платника податку понад три роки	Не оподатковується (п. 172.1)	5 % від вартості продажу (п. 172.2)
Умова щодо перебування такого майна у власності платника податку понад три роки не розповсюджується на майно, отримане таким платником у спадщину		
2. Інших об'єктів нерухомості, а також об'єктів незавершеного будівництва	5 % від вартості продажу (п. 172.2)	
3. Об'єктів нерухомості , що здійснюється фізичними особами – нерезидентами	15 % (17 %) від вартості продажу (п. 172.9)	
Дохід від продажу об'єкта нерухомого майна визначається виходячи з ціни, зазначеної у договорі купівлі-продажу, але такої, що не нижча за оціночну вартість такого нерухомого майна		
Для цілей оподаткування під продажем розуміється будь-який перехід права власності на об'єкти нерухомості, крім їх успадкування та дарування		

При обміні об'єкта нерухомості на інший (інші) дохід платника податку у вигляді отриманої ним грошової компенсації від відчуження нерухомого майна, визначеного у п. 1 гр. 2 табл. 4.1, не оподатковується, а у п. 1 гр. 3 та п. 2 і 3 табл. 4.1 – оподатковується за ставкою 5 %.

Під час проведення операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомості між фізичними особами нотаріус посвідчує відповідний договір за наявності оціночної вартості такого нерухомого майна та документа про сплату податку до бюджету стороною (сторонами) договору та щокварталу подає до органу державної податкової служби за місцем розташування державної нотаріальної контори або робочого місця приватного нотаріуса інформацію про такий договір, включаючи інформацію про його вартість та суму сплаченого податку.

Дохід платника податку від продажу (обміну) об'єкта рухомого майна (крім легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів) протягом звітного податкового року оподатковується за ставкою 5 % (п. 173.1 ПКУ). Визначається такий дохід виходячи з ціни, зазначеної у договорі купівлі-продажу (міни), але такої, що не нижча від оціночної вартості цього об'єкта, визначеної згідно із законом.

Дохід від продажу (обміну) легкового автомобіля, мотоцикла, мопеда визначається виходячи з ціни, зазначеної у договорі купівлі-продажу (міни), але такої, що не нижча від середньоринкової вартості відповідного транспортного засобу або не нижча від його оціночної вартості, визначеної згідно із законом (за вибором платника податку).

Середньоринкова вартість легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів визначається щокварталу центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері економічного розвитку, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України (для кожної марки, моделі таких транспортних засобів з урахуванням року випуску та пробігу, на підставі аналізу фактичних цін продажу відповідних транспортних засобів), і оприлюднюється на офіційному веб-сайті цього органу в режимі вільного доступу до 10 числа місяця, що настає за звітним кварталом.

Дохід, отриманий платником податку від продажу (обміну) протягом звітного (податкового) року одного з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда, не підлягає оподаткуванню. Дохід, отриманий платником податку від продажу (обміну) протягом звітного (податкового) року двох та більше об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда, підлягає оподаткуванню за ставкою 5 % (п. 173.2 ПКУ).

Дохід від операцій з продажу (обміну) об'єктів рухомого майна, що здійснюються фізичними особами – нерезидентами, оподатковується за ставками 15 % (17 %) (п. 173.6 ПКУ).

У разі якщо стороною договору купівлі-продажу об'єкта рухомого майна є юридична особа чи фізична особа – підприємець, така особа вважається податковим агентом платника податку і здійснює утримання податку. Якщо об'єкт рухомого майна продається (обмінюється) за посередництвом юридичної особи (її філії, відділення, іншого відокремленого підрозділу) або представництва нерезидента чи фізичної особи – підприємця, такий посередник виконує функції податкового агента стосовно подання до органу державної податкової служби інформації про суму доходу та суму сплаченого до бюджету податку в порядку та строки, встановлені для податкового розрахунку, а платник податку під час укладення договору зобов'язаний самостійно сплатити до бюджету податок з доходу від операцій з продажу (обміну) об'єктів рухомого майна.

4.5. Оподаткування доходу, отриманого в результаті прийняття у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав

З метою оподаткування об'єкти спадщини платника податку поділяються на такі групи:

а) об'єкт нерухомості;

б) об'єкт рухомого майна, зокрема:

✓ предмет антикваріату або витвір мистецтва;

✓ природне дорогоцінне каміння чи дорогоцінний метал, прикраса з використанням дорогоцінних металів та/або природного дорогоцінного каміння;

✓ будь-який транспортний засіб та приладдя до нього;

✓ інші види рухомого майна;

в) об'єкт комерційної власності, а саме: цінні папери (крім депозитного (ощадного), іпотечного сертифіката), корпоративне право, власність на об'єкт бізнесу як такий, тобто власність на цілісний майновий комплекс, інтелектуальна промислова) власність або право на отримання доходу від неї, майнові та немайнові права;

г) сума страхового відшкодування (страхових виплат) за страховими договорами, а також сума, що зберігається відповідно на пенсійному депозитному рахунку, накопичувальному пенсійному рахунку, індивіду-

альному пенсійному рахунку спадкодавця – учасника накопичувальної системи пенсійного забезпечення;

д) готівка або кошти, що зберігаються на рахунках спадкодавця, відкритих у банківських і небанківських фінансових установах, у тому числі депозитні (ощадні), іпотечні сертифікати, сертифікати фонду операцій з нерухомістю);

е) грошові заощадження, поміщені до 2 січня 1992 року в установи Ощадного банку СРСР та державного страхування СРСР, що діяли на території України, а також у державні цінні папери (облігації Державної цільової безпроцентної позики 1990 року тощо) та грошові заощадження громадян України, поміщені в установи Ощадного банку України та колишнього Укрдержстраху протягом 1992–1994 років, погашення яких не відбулося.

Спадкування здійснюють за заповітом або за законом. Право на спадкування виникає у день відкриття спадщини. Для прийняття спадщини встановлено термін – шість місяців, який починається з часу відкриття спадщини.

Особами, відповідальними за сплату (перерахування) податку до бюджету, є спадкоємці, які отримали спадщину.

Дохід у вигляді вартості успадкованого майна (кошти, майно, майнові чи немайнові права) у межах, що підлягає оподаткуванню, зазначається в річній податковій декларації, крім спадкоємців – нерезидентів, які зобов'язані сплатити податок до нотаріального оформлення об'єктів спадщини, та спадкоємців, які отримали у спадщину об'єкти, що оподатковуються за нульовою ставкою податку на доходи фізичних осіб, а також іншими спадкоємцями – резидентами, які сплатили податок до нотаріального оформлення об'єктів спадщини.

Ставки оподаткування об'єктів спадщини узагальнено в табл. 4.2.

Нотаріус зобов'язаний надсилати інформацію про видачу свідоцтв про право на спадщину податковому органу у строки, встановлені для податкового кварталу, за формою № 1ДФ.

Оподаткування **подарунків**, отриманих фізичними особами залежить від форми надання – грошова, негрошова; статусу дарувальника – юридична особа, фізична особа – підприємець, фізична особа; статусу отримувача – наймані працівники, сторонні особи.

Відповідно до пп. 2.3.2 Інструкції зі статистики заробітної плати № 5 [9], до складу інших заохочувальних і компенсаційних виплат, що включаються до фонду оплати праці, відносяться одноразові заохочення, не пов'язані з конкретними результатами праці (наприклад, до ювілейних та пам'ятних дат, як у грошовій, так і в натуральній формі). Тому дохід працівника у вигляді подарунка, отриманого від працедавця, є заробітною платою.

Таблиця 4.2 – Оподаткування спадщини

Спадкоємці	Об'єкт спадщини	Ставка оподаткування
1. Члени сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення	«а», «б», «в», «г», «д»	0 %
2. Особа, яка є інвалідом I групи або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування	«а», «б», «д»	0 %
3. Дитина-інвалід	«а», «б»	0 %
4. Будь-який спадкоємець	«є»	0 %
5. Не є членами сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення	Будь-який об'єкт	5 %
6. Успадковується спадкоємцем від спадкодавця-нерезидента та спадкоємцем – нерезидентом від спадкодавця –резидента	Будь-який об'єкт	15 % (17 %)

Подарунки, надані юридичними особами або фізичними особами – підприємцями стороннім особам з метою оподаткування ПДФО прирівнюються до додаткового блага.

Сума подарунку, наданого у негрошовій формі і вартість якого не перевищує 50 % мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року відповідно до пп. 165.1.39 ПКУ, не включається до складу загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку, тобто така сума не оподатковується. Вартість подарунку, що перевищує 50 % мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року, підлягає оподаткуванню на загальних підставах (за ставкою 15 % (17 %)).

База оподаткування ПДФО щодо наданого у негрошовій формі подарунку буде визначатись як вартість такого подарунку (зменшена на вартість подарунку, що не підлягає оподаткуванню), обчислена за звичайними цінами із застосуванням «натурального» коефіцієнта.

Оскільки подарунок – це заробітна плата, то загальна вартість подарунка, з урахуванням неоподаткованої частини, буде враховуватись з метою визначення граничного розміру доходу для застосування податкової соціальної пільги. При визначенні бази оподаткування вартість подарунка, що підлягає оподаткуванню, зменшується на суму ЄВС і ПСП

(за наявності права на неї). До бази стягнення ЄВС включається вся сума доходу робітника у вигляді вартості подарунка, а «натуральний» коефіцієнт застосовується тільки до частини вартості подарунка, яка обкладається ПДФО. ЄВС утримується за ставкою 3,6 %.

Приклад 4.10. Робітнику підприємства в березні 2014 р. нарахована заробітна плата в сумі 2500 грн і наданий подарунок (фотоапарат) вартістю 3600 грн. Визначимо суму податку на доходи фізичних осіб.

Розв’язання. Нарахований загальний місячний оподатковуваний дохід (ЗМОД) такого платника податку складатиме 5491,00 грн, з яких 2500,00 грн – заробітна плата; 2991,00 грн – вартість подарунка, що включається до ЗМОД (3600,00 грн – 609,00 грн, де 609,00 грн – вартість подарунку, яка не включається до складу ЗМОД у 2014 р. (50 % мінімальної заробітної плати встановленої на 1 січня 2014 р.), відповідно до пп.165.1.39 ПКУ).

1. Розраховуємо базу оподаткування ПДФО із заробітної плати:
 $2500,00 - 2500,00 \times 3,6 \% : 100 = 2500 - 90 = 2410,00 \text{ грн.}$

2. Визначаємо вартість подарунка, що підлягає оподаткуванню ПДФО з урахуванням «натурального» коефіцієнта:
 $2991,00 \times 1,176471 = 3518,82 \text{ грн.}$

3. Утримуємо ЄВС із загальної вартості подарунка (Пенсійний фонд України в листі від 16.09.2011 р. № 19693/03-30, від 20.03.2012 р. № 6288/03-30 зауважив, що при нарахуванні ЄВС на суми виплат, що здійснюються в натуральній формі, підвищуючий коефіцієнт не застосовується)

$$3600 \times 3,6 \% : 100 = 129,60 \text{ (грн)}$$

4. Розраховуємо базу оподаткування ПДФО із вартості подарунка:
 $3518,82 - 129,60 = 3389,22 \text{ грн.}$

5. Знаходимо суму ПДФО із нарахованого доходу:
 $\text{ПДФО} = 2410 \times 15 \% : 100 + 3389,22 \times 15 \% : 100 = 869,88 \text{ грн.}$

Кошти, майно, майнові чи немайнові права, вартість робіт, послуг, подаровані платнику податку фізичною особою, оподатковуються згідно з правилами, встановленими для оподаткування спадщини.

Подарунки у грошовій формі включаються у місячний (річний) оподатковуваний дохід незалежно від суми і обкладаються ПДФО.

4.6. Особливості оподаткування окремих видів доходів

4.6.1. Оподаткування дивідендів при їх виплаті фізичним особам

Дивіденди - платіж, що здійснюється юридичною особою – емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку.

При цьому позитивне або від'ємне значення об'єкта оподаткування, розраховане згідно з розділом III ПКУ, не впливає на порядок нарахування дивідендів (пп. 14.1.49 ПКУ).

Доходи фізичних осіб, отримані у вигляді дивідендів, підлягають обкладенню ПДФО під час їх виплати і за їх рахунок. Зобов'язання з утримання та перерахування ПДФО до бюджету покладаються на податкових агентів. Податковим агентом платника податків визнається емітент корпоративних прав або, за його дорученням, інша особа, що здійснює нарахування й виплату таких доходів, включаючи платників єдиного податку та юридичних осіб, звільнених від сплати податку на прибуток.

Дивіденди, що виплачуються фізичним особам (у тому числі нерезидентам) оподатковувались за ставкою **5 %** до 2015 р., а з 2015 р. – оподатковуватимуться за ставкою **15 % (17 %)**.

У деяких випадках виплата дивідендів прирівнюється до виплати заробітної плати. Це стосується дивідендів, що виплачуються:

- ♦ за акціями або іншими корпоративними правами, які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає сплату фіксованого розміру дивідендів;

- ♦ у сумі, яка перевищує суму виплат, розраховану на яку-небудь іншу акцію (корпоративне право) такого емітента.

У такому разі ПДФО на суми дивідендів, що виплачуються фізичним особам (у тому числі нерезидентам), нараховується за ставкою **15 % (17 %)**.

Сума доходу у вигляді дивідендів з іноземним джерелом їх виплат включається до загального річного оподатковуваного доходу платника податку – отримувача, який зобов'язаний подати річну податкову декларацію, та який оподатковується за ставкою **15 %** (до 2015 р. оподатковувався за ставкою **5 %**).

Якщо нараховані суми дивідендів фізичним особам-засновникам спрямовані на збільшення статутного капіталу (реінвестиція дивідендів) і при цьому пропорційне співвідношення часток учасників у статутному

капіталі емітента не змінюється, то ПДФО із суми дивідендів, виплачених фізичним особам, не нараховується.

Перерахування податку з доходу необхідно здійснювати одночасно з отриманням коштів у банку на виплату дивідендів, а якщо кошти перераховують на картковий рахунок фізичної особи – одночасно з поданням платіжного доручення на таке перерахування.

Податкові агенти зобов'язані подавати у строки для податкового кварталу (протягом 40 календарних днів, що настають за звітним кварталом) податковий розрахунок суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також суми утриманого з них податку (форма № 1ДФ) до контролюючого органу за місцем свого розташування.

Приклад 4.11. За підсумками 2013 року ТОВ «Даніель» нарахувало засновникам – фізичним особам дивіденди в сумі 200000,00 грн. Було прийнято рішення, що суму 60000,00 грн слід спрямувати на збільшення статутного капіталу пропорційно їх часткам, а залишок суми – виплатити в грошовій формі. Розмір статутного капіталу до виплати дивідендів становив – 1500000 грн.

Визначити суму ПДФО та дивідендів до виплати.

Розв'язання. Розрахунок реінвестованої суми дивідендів на збільшення статутного капіталу (СК) засновниками пропорційно їх часткам показано в табл. 4.3.

Таблиця 4.3 – Розрахунок суми дивідендів, спрямованих до статутного капіталу (СК)

Засновники	До виплати дивідендів		Дивіденди, спрямовані на збільшення СК, грн	Після виплати дивідендів	
	внесок, грн	частка в (СК), %		внесок, грн	частка в СК, %
1. Іванов І.П.	300000	20	16000 (80000×0,2)	316000	20
2. Горов Т.І.	450000	30	24000 (80000×0,3)	474000	30
3. Козак Р.Г.	750000	50	40000 (80000×0,5)	790000	50
Всього	1500000	100	80000	1580000	100

В нашому випадку незмінними залишилися частки засновників після розподілу реінвестованої суми дивідендів, тому їх сума 80000 грн не обкладається податком з доходів. Частина дивідендів спрямована на виплату дивідендів у грошовій формі становить 120000 грн (200000 – 80000). Сума ПДФО, утриманого у частині виплачених дивідендів

дорівнює 6000 грн ($120000 \times 5\% : 100$). Сума дивідендів до виплати 114000 грн ($120000 - 6000$).

4.6.2. Оподаткування виграшів та призів

Оподаткування виграшів та призів регламентується п. 170.6 ПКУ.

Податковим агентом платника податку під час нарахування (надання) на його користь доходу у вигляді призів (виграшів) у лотерею чи в розіграші, призів та виграшів у грошовій формі, одержаних за перемогу та/або участь в аматорських спортивних змаганнях, у тому числі у більярдному спорті, є особа, яка здійснює таке нарахування (виплату).

Порядок оподаткування доходів, отриманих у вигляді виграшів або призів узагальнено на рис. 4.6.



Рис. 4.6. Оподаткування виграшів та призів

Під час нарахування (виплати) доходів у вигляді виграшів у лотерею або в інших розіграшах, які передбачають попереднє придбання платником податку права на участь у таких лотереях чи розіграшах, не беруться до уваги витрати платника податку у зв'язку з отриманням такого доходу. Зазначені доходи остаточно оподатковуються під час їх виплати за їх рахунок.

4.6.3. Оподаткування благодійної допомоги

Оподаткування благодійної допомоги регламентується положеннями 170.7 ПКУ. Режим оподаткування благодійної допомоги залежить від виду допомоги, джерела її виплати, категорії платників, цілей її отримання та напрямів використання.

У загальному випадку не підлягає оподаткуванню та включенню до складу загального місячного або річного оподатковуваного доходу платника податку благодійна, у тому числі гуманітарна допомога, яка надходить на його користь у вигляді коштів або майна (безоплатно виконаної роботи, наданої послуги) та відповідає встановленим вимогам.

Для цілей оподаткування благодійна допомога поділяється на цільову та нецільову.

Цільовою є благодійна допомога, яка надається під визначені умови та напрями її витрачання, а **нецільовою** вважається допомога, яка надається без встановлення таких умов або напрямів її витрачання.

Не підлягає включенню до оподатковуваного доходу цільова або нецільова благодійна допомога, яка надходить платнику податку, постраждалому внаслідок:

а) екологічних, техногенних та інших катастроф у місцевостях, оголошених згідно з Конституцією України зонами надзвичайної екологічної ситуації, у граничних сумах, визначених Кабінетом Міністрів України;

б) стихійного лиха, аварій, епідемій та епізоотій загальнодержавного або місцевого характеру, які завдали або створюють загрозу здоров'ю громадян, навколишньому природному середовищу, викликали або можуть викликати людські жертви або втрату власності громадян, у зв'язку з якими рішення про залучення благодійної допомоги було прийнято відповідно Кабінетом Міністрів України або органом місцевого самоврядування, у граничних сумах, визначених Кабінетом Міністрів України.

Благодійна допомога, що надається на зазначені цілі, повинна розподілятися через державний чи місцевий бюджет або через банківські рахунки благодійних організацій, Товариства Червоного Хреста України, внесених до Реєстру неприбуткових організацій та установ.

Вважається цільовою благодійною допомогою та не підлягає оподаткуванню профспівкова виплата, здійснена за рішенням профспілки, прийнятим в установленому порядку на користь члена такої профспілки, який має статус постраждалого внаслідок вищезазначених обставин.

Підпунктом 170.7.3 ПКУ визначено умови надання нецільової благодійної допомоги, у тому числі матеріальної, суми якої не включаються до оподаткованого доходу, а саме:

- ◇ така допомога може надаватись тільки резидентами – юридичними або фізичними особами;

- ◇ отримувати нецільову матеріальну допомогу можуть як працівники, так і не працівники підприємства. ПКУ не встановлено обмеження щодо обов'язкової наявності трудових відносин між благодійником і отримувачем нецільової благодійної допомоги;

- ◇ загальна сума наданої на користь платника податку нецільової благодійної допомоги протягом звітного податкового року сукупно не повинна перевищувати граничний розмір доходу, який дає право на застосування податкової соціальної пільги (у 2014 р. – 1710 грн).

Особливості оподаткування матеріальної допомоги показано на рис. 4.7.

Умови надання цільової благодійної допомоги, суми якої не включаються до оподаткованого доходу, визначено пп.170.7.4 ПКУ (рис. 4.8).

Благодійна допомога, отримана дитячими будинками **сімейного типу або прийомними сім'ями**, **звільняється** від оподаткування, якщо її сума (вартість) не перевищує **триста тисяч** гривень протягом звітного податкового року під час дії договору державної опіки.

Приклад 4.12. На підставі заяви робітника підприємства від 28.06.2014 р. йому надана нецільова благодійна допомога (НБД) у вигляді продукції власного виробництва, вартість якої 4800 грн (в тому числі ПДВ 20 % – 800 грн). В місяці її надання робітнику нарахована заробітна плата в сумі 9000 грн. У квітні звітного року НБД вже була виплачена в сумі 500 грн. Визначити суму ПДФО.

Розв'язання: 1) Визначаємо базу оподаткування доходу у вигляді заробітної плати:

$$9000 - 9000 \times 3,6 \% : 100 = 8676 \text{ (грн)},$$

База оподаткування заробітної плати не перевищує граничної суми доходу для застосування ставки податку 15 % (8676 < 12180):

$$\text{ПДФО}_{\text{зи}} = 8676 \times 15 \% : 100 = 1301,40 \text{ грн.}$$

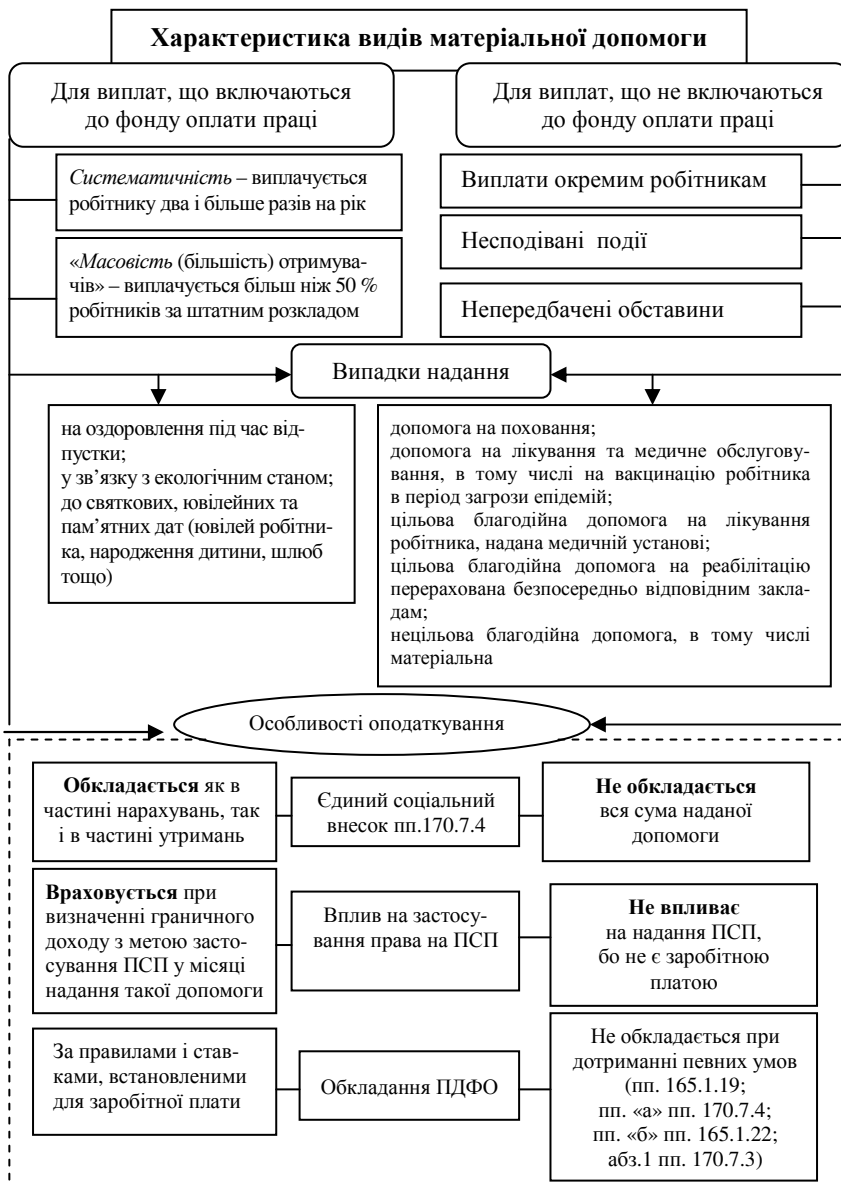
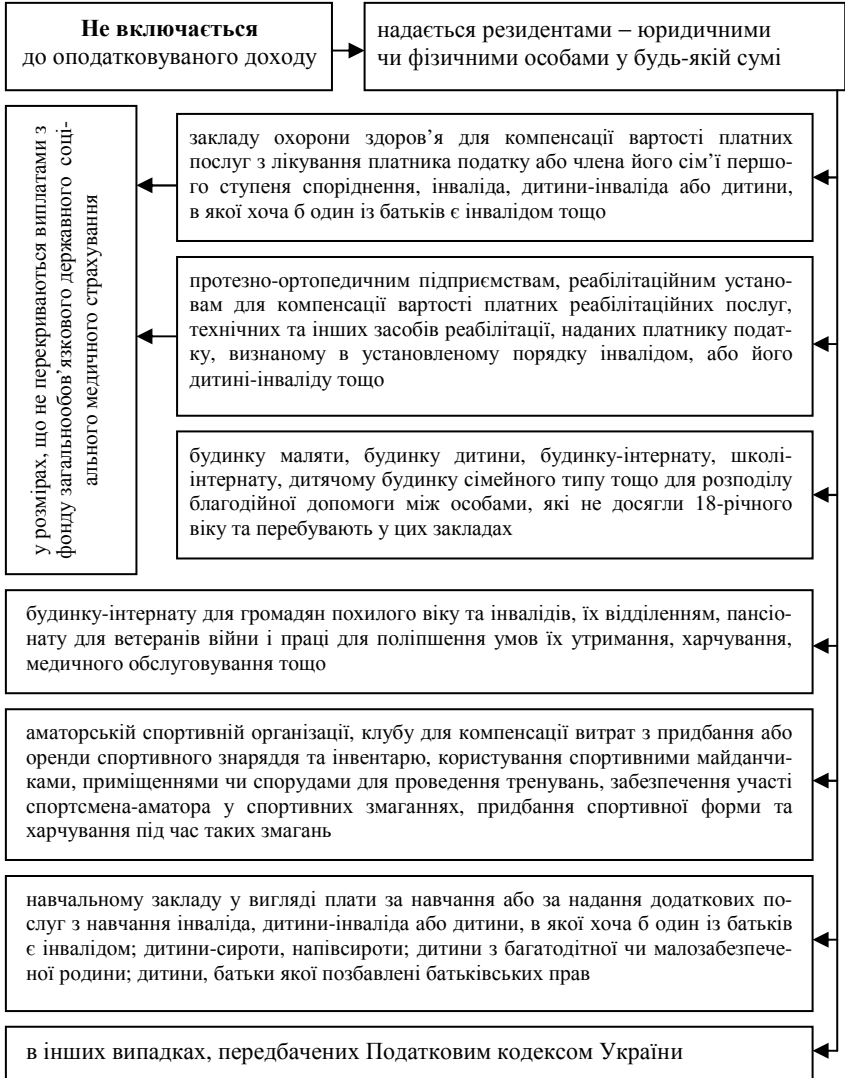


Рис. 4.7. Види матеріальної допомоги та її оподаткування

Цільова благодійна допомога



4.8. Умови надання цільової благодійної допомоги

2) Знаходимо оподатковуваний дохід у вигляді НБД.

НБД надана в сумі 4800 грн, яка є чистим доходом робітника. Відповідно до пп. 170.7.3 ПКУ не підлягає оподаткуванню НБД на рік в сумі 1710 грн (для 2014 р.), а сума 3590 грн (4800 – (1710 – 500)) повинна обкладатись ПДФО.

У зв'язку з тим, що НБД надана в негрошовій формі для визначення оподаткованого доходу НБД, необхідно застосувати коригуючий («натуральний») коефіцієнт.

Частина нарахованої суми НБД, яка буде обкладатись за ставкою 15 %, становитиме 3504 грн (12180 – 8676).

Сума ПДФО за ставкою 15 % щодо частини НБД становить:

$$\text{ПДФО}_{\text{НБД } (15\%)} = 3504 \times 15\% : 100 = 525,60 \text{ грн.}$$

Частина суми виплаченого «чистого» доходу як НБД, що обкладена за ставкою 15 %, дорівнює 2978,40 грн (3504 – 525,60).

Сума чистого доходу як НБД, яка буде обкладатись за ставкою 17 %, складе 611,60 грн (3590 – 2978,40).

Знаходимо суми даного доходу з урахуванням «натурального» коефіцієнта (1,204819):

$$611,60 \times 1,204819 = 736,87 \text{ грн;}$$

$$\text{ПДФО}_{\text{НБД } 17\%} = 736,87 \times 17\% : 100 = 125,27 \text{ грн.}$$

Загальна сума ПДФО, що утримана з доходу як НБД дорівнює 650,87 грн. (525,60 + 125,27).

Нарахований дохід як НБД становить 5450,87 грн, в тому числі

1210,00 грн – сума, яка при наданні НБД у травні не обкладається ПДФО;

3504,00 грн – сума НБД, що оподатковується за ставкою 15 %;

736,87 грн – сума НБД, що оподатковується за ставкою 17 %.

Чистий дохід, виплачений робітнику як НБД становить 4800 грн (5450,87 – 650,87).

4.6.4. Оподаткування суми надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт, не повернутої у встановлений строк

Суми, отримані на відрядження або під звіт та не повернуті підзвітною особою протягом встановленого строку, підлягають оподаткуванню. Податковим агентом платника податку при оподаткуванні таких сум є особа, що видала таку суму:

а) на відрядження – в сумі, що перевищує суму витрат платника податку на таке відрядження;

б) під звіт для здійснення окремих цивільно-правових дій від імені та за рахунок особи, що їх надала, – у сумі, що перевищує суму фактичних витрат платника податку на здійснення таких дій.

Сума податку, нарахована на суму такого перевищення, утримується особою, що видала такі кошти, за рахунок будь-якого оподатковуваного доходу (після його оподаткування) платника податку за відповідний місяць, а при недостатності суми такого доходу – за рахунок оподатковуваних доходів наступних звітних місяців, до повної сплати суми такого податку.

У разі коли платник податку припиняє трудові або цивільно-правові відносини з особою, що надала такі кошти, така сума податку утримується за рахунок останньої виплати оподатковуваного доходу під час проведення остаточного розрахунку, а при недостатності суми такого доходу непогашена частина податку включається до складу податкового зобов'язання платника податку за наслідками звітного податкового року.

Якщо повне утримання такої суми податку є неможливим внаслідок смерті платника податку або визнання його за рішенням суду безвісно відсутнім або померлим, то така сума утримується при нарахуванні доходу за останній для такого платника податку податковий період, а в непогашеній частині визнається безнадійною до сплати.

Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, подається за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Строки подання Звіту встановлені пп. 170.9.2 і 170.9.3 ПКУ і залежать від мети (на відрядження чи під звіт) і форми надання коштів (в готівковій чи безготівковій формі). Для наочності строки подання Звіту узагальнено в табл. 4.4.

За наявності надміру витрачених коштів їх сума повертається платником податку в касу або зараховується на банківський рахунок особи, що їх видала, до або під час подання зазначеного звіту. У разі неповернення таких коштів у встановлені строки, сума надміру витрачених коштів включається до оподатковуваного доходу платника податку, прирівнюється до доходів у грошовій формі і підлягає перерахунку із застосуванням «натурального» коефіцієнта. Податок стягується за ставками 15 % (17 %).

Таблиця 4.4 – Строки надання Звіту про використання коштів,
наданих на відрядження або під звіт

Мета видачі коштів	Форма надання коштів		
	готівка	безготівкова форма із застосуванням корпоративних платіжних карток і платіжних документів	
		розрахунки проводились готівкою, що знята з платіжних карток	розрахунки проводились у безготівковій формі
	Строк надання звіту		
Для вирішення вироб- ничих (господарських) потреб	До закінчення 5-го банківського дня, що настає за днем, у якому робітник завершує виконання окремої цивільно- правової дії за дорученням та за рахунок особи, що ви- дала кошти під звіт (пп. 170.9.2 «б»)		
Для покриття витрат на відрядження	До закінчення 5-го банківського дня, що настає за днем, у якому робітник завер- шує відрядження	До закінчення 3-го банківського дня після завер- шення відря- дження	Не перевищує 10 банківських днів після завершення відрядження (до 20 банківських днів за наявності поважних причин
Для вирішення вироб- ничих (господарських) потреб під час відря- дження			

Приклад 4.13. Робітнику підприємства 19.02.2014 р. видана під звіт готівка в сумі 2500 грн для придбання телефону, який був куплений того ж дня за ціною 2100 грн. Авансовий звіт поданий і затверджений 25.02.2014 р. Залишок підзвітних сум в розмірі 400 грн не був повернений робітником під час подання звіту. Визначити податкові наслідки даної ситуації.

Розв’язання. Робітник порушив строки повернення невикористаних коштів, що були отримані під звіт. З урахуванням «натурального» коефіцієнта до оподатковуваного доходу робітника включається сума 470,59 грн ($400 \times 1,176471$). За умови, що нарахований дохід за лютий не перевищив 10-кратний розмір МЗП, встановленої на 01.01.2014 р, сума податку становитиме 70,59 грн ($470,59 \times 15 \% : 100$).

4.6.5. Доходи як додаткові блага та їх оподаткування

Додаткові блага – це кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються (надаються) платнику податку податковим агентом, якщо такий дохід **не є**:

- ♦ заробітною платою;

- ♦ не пов'язаний з виконанням обов'язків трудового найму;
- ♦ не є винагородою за цивільно-правовими договорами (угодами), укладеними з таким платником податку (крім випадків, прямо передбачених нормами розділу IV ПКУ) (пп. 14.1.47).

Якщо податковий агент оплачує навчання (як працівника, так і не працівника), не виконуючи вимог пп. 165.1.21 ПКУ, тобто навчання здійснюється не за профілем роботи суб'єкта господарювання, то тоді вся сума, сплачена за навчання фізичної особи, є додатковим благом цієї особи з відповідним оподаткуванням.

Якщо платник податку припинив трудові відносини з роботодавцем, який оплачував його навчання, протягом періоду навчання або до закінчення 3-го календарного року після навчання, то у такому разі сума, сплачена підприємством за навчання цієї особи, прирівнюється до додаткового блага, отриманого фізичною особою протягом року, у якому відбулося припинення трудових відносин, та обкладається ПДФО.

Деякі доходи як додаткове благо наведені на рис. 4.9.

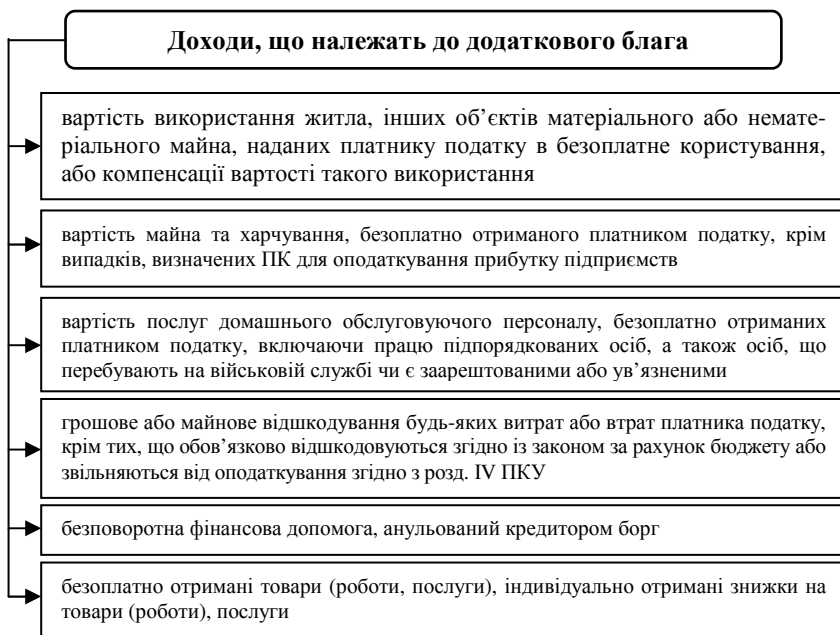


Рис. 4.9. Деякі доходи як додаткове благо

Не вважаються додатковим благом доходи, отримані у таких випадках:

- ▲ якщо безоплатне користування житлом чи іншим майном або компенсація вартості такого використання надаються працівнику відповідно до його трудового договору (контракту) або передбачені нормами колективного договору чи законом у встановлених ними межах;

- ▲ доходи одержано у формі та розмірах, що підлягають включенню роботодавцем до собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг згідно із розд. III ПКУ;

- ▲ кошти, вартість проживання, проїзду, харчування, спортивного одягу, інвентарю, колясок для інвалідів, у тому числі призначених для участі інвалідів в фізкультурно-реабілітаційних та спортивних заходах, лікарських засобів та інших доходів, наданих (виплачених) платнику податку – учаснику спортивних (крім професійного спорту), фізкультурно-оздоровчих заходів, заходів з фізкультурно-оздоровчої діяльності та фізкультурно-спортивної реабілітації, що фінансуються з бюджету та/або бюджетними організаціями, іншими неприбутковими організаціями, внесеними до Реєстру неприбуткових організацій та установ на дату надання таких коштів.

4.7. Порядок нарахування та перерахунку, сплати податку на доходи фізичних осіб до бюджету

Особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку на доходи у вигляді заробітної плати, є працедавець, який виплачує такі доходи на користь платника податку.

Якщо доходи на користь платника податку нараховує (виплачує) податковий агент, то він зобов'язаний утримувати податок від суми такого доходу за його рахунок, використовуючи відповідну ставку податку. Податок при цьому підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету під час виплати оподатковуваного доходу єдиним платіжним документом. Банки не мають права приймати платіжні документи на виплату доходу, які не передбачають сплати (перерахування) цього податку до бюджету. У разі коли оподатковуваний дохід нараховується, але не виплачується платнику податку особою, що його нараховує, податок, який підлягає утриманню, сплачується (перераховується) до бюджету у строки, встановлені законом для місячного податкового періоду.

Якщо окремі види оподатковуваних доходів (прибутків) не підлягають оподаткуванню при їх нарахуванні чи виплаті, то платник податку

зобов'язаний самостійно включити суму таких доходів до складу загального річного оподатковуваного доходу та подати річну декларацію з цього податку (до 1 травня року, що настає за звітним).

Якщо оподатковуваний дохід виплачується у негрошовій формі чи готівкою з каси резидента, то податок сплачується (перераховується) до бюджету протягом банківського дня, що настає за днем такої виплати.

Якщо оподатковуваний дохід нараховується податковим агентом, але не виплачується (не надається) платнику податку, то податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, підлягає перерахуванню до бюджету податковим агентом у строки, встановлені для місячного податкового періоду.

Платник податку, що отримує доходи від особи, яка не є податковим агентом, та іноземні доходи, зобов'язаний включити суму таких доходів до складу загального річного оподатковуваного доходу та подати податкову декларацію за наслідками звітного податкового року, а також сплатити податок з таких доходів. Особою, яка не є податковим агентом, вважається нерезидент або фізична особа, яка не має статусу суб'єкта підприємницької діяльності або не є особою, яка перебуває на обліку в органах державної податкової служби як особа, що провадить незалежну професійну діяльність.

Порядок сплати податку за різних варіантів виплати доходу узагальнено на рис. 4.10.

Роботодавець платника податку зобов'язаний здійснити, у тому числі за місцем застосування податкової соціальної пільги, перерахунок суми доходів, нарахованих такому платнику податку у вигляді заробітної плати, а також суми наданої податкової соціальної пільги:

а) за наслідками кожного звітного податкового року під час нарахування заробітної плати за останній місяць звітного року;

б) під час проведення розрахунку за останній місяць застосування податкової соціальної пільги у разі зміни місця її застосування за самостійним рішенням платника податку або у випадках, визначених пп. 169.2.3 ПКУ;

в) під час проведення остаточного розрахунку з платником податку, який припиняє трудові відносини з таким роботодавцем.

Метою перерахунку є уточнення суми заробітної плати, нарахованої працівнику за кожний конкретний місяць звітного року, для перегляду права працівника на застосування ПСП в кожному окремому місяці звітного року, а також для правильного застосування прогресивної ставки ПД ФО.

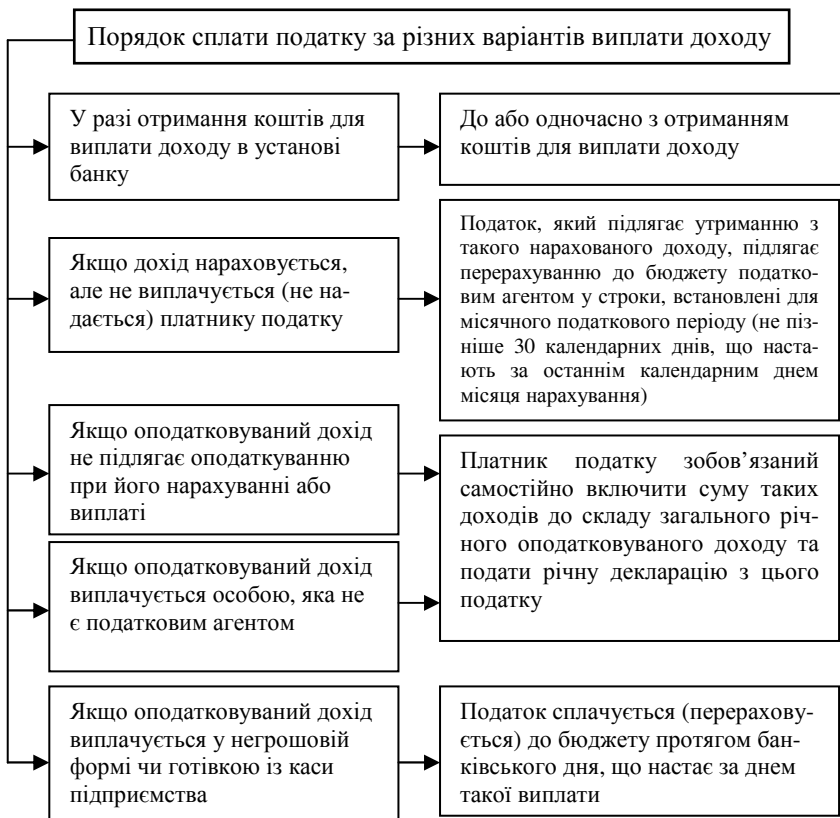


Рис. 4.10. Порядок сплати податку за різних варіантів виплати доходу

Тобто, роботодавець та/або податковий агент має право здійснювати перерахунок сум нарахованих доходів, утриманого податку за будь-який період та у будь-яких випадках для визначення правильності оподаткування, незалежно від того, чи має платник податку право на застосування податкової соціальної пільги.

Якщо внаслідок здійсненого перерахунку виникає недоплата утриманого податку, то сума такої недоплати стягується роботодавцем за рахунок суми будь-якого оподатковуваного доходу (після його оподаткування) за відповідний місяць, а в разі недостатності суми такого доходу – за рахунок оподатковуваних доходів наступних місяців, до повного по-

гашення суми такої недоплати. Якщо внаслідок проведення остаточного розрахунку з платником податку, який припиняє трудові відносини з роботодавцем, виникає сума недоплати, що перевищує суму оподатковуваного доходу платника податку за останній звітний період, то непогашена частина такої недоплати включається до складу податкового зобов'язання платника податку за наслідками звітного податкового року та сплачується самим платником.

У разі коли податковий агент до або під час виплати доходу на користь платника податку не здійснює нарахування, утримання або сплату (перерахування) податку, відповідальність за погашення суми податкового зобов'язання або податкового боргу, що виникає внаслідок таких дій, покладається на такого податкового агента. При цьому платник податку – отримувач таких доходів звільняється від обов'язків погашення такої суми податкових зобов'язань або податкового боргу.

Контроль за правильністю та своєчасністю сплати податку здійснює податковий орган за місцезнаходженням юридичної особи.

4.8. Звітність підприємств щодо доходів та податку на доходи фізичних осіб

4.8.1. Призначення та порядок складання податкового розрахунку за формою № 1ДФ

Податкові агенти зобов'язані подавати до контролюючих органів податковий розрахунок за формою № 1ДФ. У ньому відображаються відомості про будь – який дохід, нарахований (виплачений) фізичній особі.

До податкових агентів відносять: юридичних осіб (їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи), самозайнятих осіб, представництва нерезидентів – юридичних осіб, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі) нараховують (виплачують, надають) доходи фізичній особі та/або зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі.

Форма Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (ф. № 1ДФ) та Порядок заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку затверджені наказом Міністерства доходів і зборів від 21 січня 2014 року № 49.

Податковий розрахунок подається до контролюючого органу за місцезнаходженням податкового агента – юридичної особи або її відокремлених підрозділів чи до контролюючого органу за податковою адресою фізичної особи – податкового агента.

Звіт за формою № 1ДФ може подаватися до контролюючого органу в електронній формі, на паперовому носії разом з електронною формою на електронному носії інформації та паперовому носії, якщо кількість рядків у податковому розрахунку не більше п'яти.

Податковий розрахунок (паперовий) готується у двох примірниках. Один примірник подається до контролюючого органу. Другий – з підписом особи, відповідальної за приймання розрахунку, штампом та проставленим номером порції, отриманим при обов'язковій реєстрації розрахунку в контролюючому органі, – повертається податковому агенту.

Звітним податковим періодом для подання звіту за формою № 1ДФ є календарний квартал. Звіт подається протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу. Якщо останній день строку подання податкового розрахунку припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем.

Щоб заповнити цю форму необхідно визначити код ознаки доходу, повний їх перелік (183 ознаки) наведено в довіднику ознак доходів (додаток до Порядку заповнення та подання ф. № 1ДФ) [60]. Найпоширеніші ознаки доходів представлено в додатку А.

Податковий розрахунок подається податковими агентами із штатною чисельністю працівників до 1000 осіб єдиним документом на всіх, що працюють, з обов'язковим заповненням їхніх податкових номерів або серії та номера паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків) – однією порцією. Якщо штатна чисельність працівників є більшою ніж 1000 осіб, можливе подання податкового розрахунку кількома порціями, кожна з яких являє собою окремий податковий розрахунок із своїм номером порції. Аркуші окремого податкового розрахунку зшиваються.

У вступній частині податкового розрахунку наводяться такі реквізити:

- номер сторінки податкового розрахунку;
- тип розрахунку («Звітний», «Звітний новий» чи «Уточнюючий»);
- податковий номер юридичної особи – податкового агента, податковий номер або серія та номер паспорта фізичної особи – податкового

агента, яка подає розрахунок. Заповнення клітинок проводиться зліва направо (для юридичних осіб доповнюється зліва нулями до восьми цифр, якщо значущих цифр менше 8);

- номер порції;
- вид особи («Юридична особа» або «Самозайнята фізична особа»);
- «Працювало у штаті» – проставляється найбільша з місячних за звітний період (на перше число місяця) облікова кількість штатних працівників облікового складу юридичної особи чи самозайнятої фізичної особи;
- «Працювало за цивільно-правовими договорами» – кількість працівників за цивільно-правовими договорами у звітному періоді;
- найменування юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові самозайнятої фізичної особи, податкова адреса юридичної особи чи самозайнятої фізичної особи, що подає податковий розрахунок;
- податковий номер та найменування контролюючого органу, до якого подається податковий розрахунок;
- «Звітний період» – відображаються арабськими цифрами порядковий номер звітного кварталу у рік.

Інформація про осіб, яким нараховані доходи, суми нарахованого та виплачено доходу, суми утриманого і перерахованого податку тощо наведена у табличній формі 9-ма графами.

Так, у графі 1 «№ з/п» відображається порядковий номер кожного рядка, що заповнюється.

У графі 2 «Податковий номер або серія та номер паспорта*» відображається реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта фізичної особи (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і які мають відмітку у паспорті).

У графі 3а «Сума нарахованого доходу» відображається (за звітний квартал) дохід, який нараховано фізичній особі відповідно до ознаки доходу. У разі нарахування доходу його відображення у графі 3а є обов'язковим незалежно від того, виплачені такі доходи чи ні.

Нарахований дохід відображається повністю, без вирахування податку на доходи фізичних осіб, суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхових внесків до Накопичувального фонду, у випадках, передбачених законом, – обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону

сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, суми податкової соціальної пільги за її наявності.

У графі 3 «Сума виплаченого доходу» відображається сума фактично виплаченого доходу платнику податку податковим агентом.

Заробітна плата, що виплачується у встановлені терміни в наступному місяці, повинна бути відображена в податковому розрахунку за той період, у який входить попередній місяць, за який заробітну плату було нараховано. Наприклад, до податкового розрахунку за I квартал входить заробітна плата за січень (нарахована у січні та виплачена в лютому, за лютий (нарахована у лютому та виплачена в березні), за березень (нарахована в березні та виплачена у квітні).

У графі 4а «Сума нарахованого податку» відображається сума податку, нарахованого та утриманого з доходу, нарахованого платнику податку згідно із законодавством.

У графі 4 «Сума перерахованого податку» відображається фактична сума перерахованого податку до бюджету.

Сума нарахованого доходу у графі 3а, сума виплаченого доходу у графі 3, сума нарахованого податку на доходи фізичних осіб у графі 4а та сума перерахованого до бюджету податку на доходи фізичних осіб у графі 4 відображаються у грошовій формі, виражених у національній валюті (у гривнях з копійками).

У графі 5 «Ознака доходу» зазначається ознака доходу згідно з довідником ознак доходів. Щодо кожної фізичної особи потрібно заповнювати стільки рядків, скільки ознак доходів вона має. Про кожну ознаку доходу фізичної особи потрібно заповнювати тільки один рядок з обов'язковим заповненням графі 2.

Графа 6 заповнюється тільки на тих фізичних осіб, які приймалися на роботу у звітному періоді, а графа 7 – тільки на тих фізичних осіб, які були звільнені у звітному періоді за місцем роботи, на якому вони отримували дохід у вигляді заробітної плати, або які були звільнені до початку звітного періоду, але отримували доходи у звітному періоді.

У графі 8 «Ознака податкової соціальної пільги» відображається ознака податкової соціальної пільги (з 01 до 04). За відсутності у фізичної особи пільг у звітному періоді у графі 8 проставляється прочерк. Допускається наявність кількох рядків з однією ознакою доходу тільки у разі наявності у фізичної особи кількох ознак пільг за такою ознакою доходу (наявність різних пільг у кожному з трьох місяців кварталу).

У графі 9 «Ознака (0, 1)» відображається ознака «0», якщо рядок потрібно ввести, чи ознака «1», якщо рядок потрібно вилучити. Графа 9

заповнюється тільки для звітнього нового та уточнюючого податкового розрахунків.

В останньому рядку розрахунку вказуються загальні суми нарахованого доходу за графою 3а, виплаченого доходу за графою 3, нарахованого податку за графою 4а та перерахованого податку за графою 4.

У кінці податкового розрахунку проставляються:

- ✓ кількість заповнених рядків, кількість фізичних осіб, на яких подано інформацію, та кількість аркушів у податковому розрахунку. При визначенні кількості заповнених рядків підсумковий рядок не враховується;
- ✓ податковий номер або серія та номер паспорта керівника та головного бухгалтера юридичної особи, який подає розрахунок, підпис (засвідчується печаткою), ініціали, прізвище, телефон.

Приклад 4.14. У березні 2014 року підприємство видало працівникові Петренко О.Л. (податковий номер 1318171615) кошти в розмірі 7500 грн на придбання комп'ютера. Разом з авансовим звітом працівник надав товарний чек на купівлю комп'ютера вартістю 7110 грн. Залишок підзвітної суми (390 грн) Петренко О.Л. до кінця місяця в касу не повернув. В I кварталі йому нараховано такі доходи:

- зарплату в сумі 10500 грн, з якої утримано ЄВС – 378 грн, ПНФО – 1518,30 грн;
- дохід у вигляді неповерненої суми, виданої під звіт, у розмірі 390 грн.

Відобразити дані доходи у формі № 1ДФ.

Розв'язання. Згідно з Довідником ознак доходів, затвердженим наказом № 49 [60], з ознакою «101» відображаються доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору, а з ознакою «118» – сума надміру витрачених коштів, отриманих на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки, розмір якої обчислюється відповідно до пп. 164.2.11 та п. 165.1.11 ПКУ). Тобто розмір доходу у зв'язку з неповерненням у строк невикористаних коштів, що були отримані під звіт відображається в сумі 390 грн. А при визначенні бази оподаткування застосовується коефіцієнт:

$$\text{База оподаткування} = 390 \text{ грн} \times 1,176471 = 458,82 \text{ грн}$$

$$\text{ПНФО} = 458,82 \text{ грн} \times 15\% = 68,82$$

Фрагмент форми № 1ДФ показано у табл. 4.5.

Таблиця 4.5 – Фрагмент заповнення форми № 1ДФ

№ з/п	Податковий номер або серія та номер паспорта											Сума нарахованого доходу (грн, коп.)		Сума виплаченого доходу (грн, коп.)		Сума утриманого податку (грн. коп.)				Ознака доходу	Дата				Ознака ПСП	Ознака (0, 1)		
																нарахованого		перерахованого			прийняття на роботу		звільнення з роботи					
1	2											3а		3		4а		4		5	6		7		8	9		
	1	1	9	1	8	1	7	1	6	1	5	10500	00	10500	00	1518	30	1518	30	101	-	-	-	-	-	-	-	-
	2	1	9	1	8	1	7	1	6	1	5	390	00	390	00	68	82	68	82	118	-	-	-	-	-	-	-	-

Таблиця 4.6 – Фрагмент заповнення форми № 1ДФ

№ з/п	Податковий номер або серія та номер паспорта										Сума нарахованого доходу (грн, коп.)		Сума виплаченого доходу (грн, коп.)		Сума утриманого податку (грн. коп.)				Ознака доходу	Дата						Ознака ПСП	Ознака (0, 1)		
															нарахованого		перерахованого			прийняття на роботу			звільнення з роботи						
1	2										3а		3		4а		4		5	6			7			8	9		
		1	2	2	3	3	4	4	5	5	0	0	4400	00	4400	00	316	52	316	52	101	03	03	14	-	-	-	02	-
		2	2	2	3	3	4	4	5	5	0	0	-	-	-	-	-	-	-	-	101	-	-		-	-	-	04	-

Приклад 4.15. Відобразити у формі № 1ДФ нарахований дохід і утриманий ПНФО за результатами прикладу 4.6.

Додаткові дані: податковий номер робітника 2233445500.

Робітник був прийнятий на роботу 3 березня 2014 року (це перший робочий день місяця).

Розв'язання. Нараховану заробітну плату робітникові показуємо у формі № 1ДФ з ознакою «101». Для інформації про застосування ПСП призначено графу 8 форми № 1ДФ. Ознака ПСП відображається згідно з довідником ознак (додаток до Порядку № 49). Так, підвищена ПСП на дитину-інваліда (пп. 169.1.3 ПКУ) у розмірі 913,5 грн (у 2014 році) – відображається за кодом 02, а загальна ПСП (пп. 169.1.2 ПКУ), що надається особам, які утримують двох і більше дітей віком до 18 років (609 грн у розрахунку на кожну неповнолітню дитину), – за кодом «04».

Фрагмент форми № 1ДФ показано у табл. 4.6.

Результати перерахунку суми нарахованих роботодавцем доходів та утриманого податку (що проводиться у грудні кожного року) наводяться в Податковому розрахунку за формою № 1ДФ за IV квартал звітного року. У графі 4 і 4а сума ПДФО збільшується/зменшується за фактично донараховану/повернену працівнику суму ПДФО.

4.8.2. Виправлення помилок у формі № 1ДФ та відповідальність за порушення, пов'язані з нарахування ПДФО

Нерідко при оподаткуванні доходів фізичних осіб і заповненні податкового розрахунку за формою № 1ДФ податкові агенти допускають помилки, які можуть призвести до негативних наслідків. Уникнути нарахування (або знизити розмір) штрафів і пені можна, якщо вчасно виявити і виправити помилки.

Дані раніше поданої звітності можна змінити на підставі:

- самостійно виявлених податковим агентом помилок; податкового повідомлення, направлено на адресу податкового агента в разі виявлення помилок контролюючим органом.

Якщо помилки у формі № 1ДФ виявлено до закінчення граничного строку подання звітності, то подається звітний новий податковий розрахунок.

Уточнюючий податковий розрахунок подається у разі необхідності проведення коригувань податкового розрахунку після закінчення строку його подання. Уточнюючий розрахунок може подаватися як за звітний період, так і за будь-який попередній період з урахуванням строків давності (у межах 1095 календарних днів).

Порядок заповнення звітнього нового та уточнюючого податкових розрахунків є однаковим. Вони подаються на підставі інформації з попередньо поданого податкового розрахунку і містять інформацію лише за рядками й реквізитами, які уточнюються. Для заповнення також використовується інформація з повідомлень про виявлені помилки, які відправляються контролюючими органами до податкового агента.

Для вилучення одного помилкового рядка з попередньо введеної інформації потрібно повторити всі графи такого рядка і у графі 9 указати «1» – на виключення рядка.

Для введення нового або пропущеного рядка потрібно повністю заповнити всі його графи і у графі 9 указати «0» – на введення рядка. Отже, для заміни одного помилкового рядка іншим потрібно виключити помилкову інформацію та ввести правильну інформацію, тобто повністю заповнити два рядки, один з яких виключає попередньо внесену інформацію, а другий вносить правильну інформацію. У такому разі в першому рядку в графі 9 указується «1» – рядок на вилучення, а в другому – «0» – рядок на введення.

Приклад 4.16. У січні 2014 року за результатами перевірки підприємства із розрахунків з ПДФО податковим інспектором донараховано до сплати до бюджету податкове зобов'язання в сумі 847,06 грн. Ця сума визначена як податок, не утриманий при виплаті доходу фізичній особі – не працівникові підприємства у III кварталі 2013 року. Дохід було виплачено не суб'єкту підприємницької діяльності на суму 4800 грн за товар, поставлений у жовтні 2013 року.

На підставі акта перевірки інспектор виписав податкове повідомлення за формою «Р», у якому вказав суму податкового зобов'язання та фінансові санкції за виявлене порушення. Донарахована сума ПДФО погашається за рахунок коштів податкового агента.

Розв'язання. Оскільки фізична особа на руки отримала 4800 грн, база нарахування податку і сума ПДФО визначаються так:

$$4800,00 \text{ грн} \times 1,176471 \times 15 \% = 847,06 \text{ грн}$$

Крім того, підприємству приписано відкоригувати дані раніше поданої форми № 1ДФ.

Для виправлення помилки до контролюючих органів потрібно подати уточнюючий розрахунок (табл. 4.7).

Відповідальність за своєчасне та повне перерахування сум податку до відповідного бюджету несе юридична особа або її відокремлений підрозділ, що нараховує (виплачує) оподатковуваний дохід.

Таблиця 4.7 – Уточнюючий розрахунок за формою № 1ДФ (фрагмент)

(податковий номер юридичної особи (податковий номер або серія та номер паспорта* самозайнятої фізичної особи))

юридична особа

самозайнята фізична особа

Форма № 1ДФ

Звітний

Звітний новий

X Уточнюючий

Податковий розрахунок
сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку

(найменування юридичної особи чи прізвище, ім'я, по батькові самозайнятої фізичної особи)

(податкова адреса юридичної особи чи самозайнятої фізичної особи)

за _____

(звітний період)

Працювало у штаті

Працювало за цивільно-правовими договорами

ПОРЦІЯ №

№ з/п	Податковий номер або серія та номер паспорта*	Сума нарахованого доходу (грн., коп.)	Сума виплаченого доходу (грн., коп.)	Сума утриманого податку (грн., коп.)				Ознака доходу	Дата				Ознака подат. соц. пільги	Ознака (0, 1)
				нарахованого	перерахованого				прийняття на роботу (дд/мм/рррр)	звільнення з роботи (дд/мм/рррр)				
1	2	3а	3	4а	4			5	6	7			8	9
	1234567890	5647 06	5647 06	847	06	-	-	101						0
	x	x	5647 06	5647 06	847	06	-	x	x	x				

Особами, що відповідають за погашення суми податкового зобов'язання або податкового боргу з податку, є:

а) податковий агент, на якого при нарахуванні податку покладається відповідальність за таке нарахування, утримання та сплату (перерахування) податку до бюджету;

б) платник податку – при нарахуванні податку контролюючим органом на підставі поданої декларації;

в) платник податку – при самостійному нарахуванні податку його платником.

Особою, яка несе відповідальність за неповне або несвоєчасне повернення суми надміру сплаченого податку, у тому числі внаслідок застосування права на податкову знижку, є:

а) податковий орган, який порушує строки подання розрахунку такої суми або занижує його розмір;

б) орган Державного казначейства України, що порушує строки такого повернення або занижує його розмір.

Нарахування таких штрафів самостійно здійснюється органом Державного казначейства України у порядку, встановленому КМУ.

Повернення суми надміру сплаченого податку, у тому числі внаслідок застосування права на податкову знижку, та штрафів здійснюється органом державного казначейства за рахунок доходів бюджету, до якого зараховується такий податок.

Податковий розрахунок за формою № 1ДФ має статус податкової декларації, і суми податку на доходи фізичних осіб, що відображені в ній, визнається узгодженими сумами податкових зобов'язань, які у разі неповної або несвоєчасної сплати стягуються до бюджету разом із сплатою штрафів і пені.

Згідно з положеннями ПКУ за неподання, подання з порушенням встановлених строків, подання не у повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку, якщо такі недостовірні відомості або помилки призвели до зменшення та/або збільшення податкових зобов'язань платника податку та/або до зміни платника податку передбачено штраф у розмірі 510 грн. Якщо протягом року платником було повторно вчинено такі самі дії – до нього буде застосовано штраф у розмірі 1020 гривень.

З 1 січня 2014 року штрафні санкції за помилки у податковому розрахунку за формою № 1ДФ не застосовуються у разі, коли недостовірні відомості або помилки не призвели до зменшення та/або збільшення по-

даткових зобов'язань платника податку та/або до зміни платника податку, наприклад, допущена помилка щодо кількості працюючих в штаті або працюючих за цивільно-правовими договорами.

Також штрафи не застосовуються, якщо податковим агентом самостійно був перерахований раніше обчислений податок на доходи в результаті проведення перерахунку ПДФО, перерахунку або обмеження податкової соціальної пільги та виправляється у наступних податкових періодах протягом податкового (звітного) року згідно з ПКУ. При наданні податковим агентом уточнюючого звіту за формою № 1ДФ, внаслідок виконання ним вимог п.169.4 ст.169 ПКУ, штрафні санкції у зв'язку із заниженням податкових зобов'язань в минулих податкових періодах в розмірах 3(5) % до нього не застосовуються.

Разом з цим, згідно зі ст. 163 прим. 4 Кодексу про адміністративні правопорушення за неповідомлення або несвочасне повідомлення контролюючим органам за встановленою формою відомостей про доходи громадян передбачено відповідальність у вигляді попередження або штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій, а також на громадян – суб'єктів підприємницької діяльності. Розмір такого штрафу – від двох до трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (від 34 грн до 51 грн).

За такі ж дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за те ж порушення, до посадових осіб підприємств, установ і організацій, а також на громадян - суб'єктів підприємницької діяльності буде застосовано штраф у розмірі від трьох до п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (від 51 грн до 85 грн).

4.8.3. Призначення та порядок складання декларації про майновий стан і доходи фізичних осіб

Подання податкової декларації про майновий стан і доходи передбачено Конституцією України, Податковим кодексом. Форма декларації та Інструкція щодо її заповнення, затверджені наказом Міндоходів України від 11.12.13 № 793 [26].

Річна декларація про майновий стан і доходи (податкова декларація) подається платником податку, який:

а) зобов'язаний подавати таку декларацію згідно з нормами чинного законодавства;

б) має право подати таку декларацію для отримання податкової знижки.

Платники податку декларацію про майновий стан і доходи обов'язково подають у таких випадках:

- якщо протягом податкового (звітного) року оподатковувані доходи нараховувалися (виплачувалися, надавалися) у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, платнику податку у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами (ЦП-договорами) двома або більше податковими агентами і при цьому загальна річна сума таких оподатковуваних доходів *перевищує сто двадцять* розмірів мінімальної заробітної плати (120 МЗП), встановленої законом на 1 січня звітного податкового року (пп. «є» п. 176.1). Межа 120 МЗП діє незалежно від того, чи повний рік працював платник. Це необхідно для перерахунку ПДФО у зв'язку із застосуванням прогресивної ставки ПДФО – 15 (17) %. Інші доходи, що обкладаються ПДФО за ставкою 15 (17) %, не беруть участі в перерахунку;

- у разі отримання доходів не від податкових агентів. Наприклад, від фізичних осіб, які не є приватними підприємцями, або від нерезидентів пп. 168.2.1;

- при здійсненні операцій з інвестиційними активами (цінними паперами, корпоративними правами) за той звітний рік, у якому фактично отримано такі доходи. Декларація подається навіть у тому випадку, якщо такі операції були проведені у звітному році виключно через податкового агента – торговця цінними паперами;

- якщо у звітному році закінчився строк позовної давності за заборгованістю, що виникла в межах ЦП-договору (позики, купівлі-продажу, надання послуг тощо), якщо сума такої заборгованості перевищує суму, що становить 50 % місячного прожиткового мінімуму, який діє для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, крім сум податкової заборгованості, за якими минув строк позовної давності. Підприємство-кредитор має тільки повідомити про виникнення такого доходу, відобразивши його суму з ознакою доходу «107» у формі № 1ДФ у періоді, в якому минув строк позовної давності. Податок сплачується платником самостійно;

- якщо платнику податків у звітному році анульовано (прощено) борг за самостійним рішенням кредитора з причини, не пов'язаної із процедурою банкрутства, до закінчення строку позовної давності (пп. «д» пп. 164.2.17 ПКУ);

- у разі отримання нецільової благодійної допомоги від фізичної або юридичної особи, розмір якої протягом звітного податкового року перевищує її граничний розмір (п.п. 170.7.3);

- якщо у звітному році іноземець набув статусу резидента України (п.п. 170.10.4) тощо
- у разі отримання іноземних доходів. Такі доходи оподатковуються за ставкою 15 (17) %

У зазначених вище випадках декларація подається щорічно, до 1 травня року, який настає за звітним.

Якщо при декларуванні іноземних доходів платнику потрібен час, щоб отримати довідку про сплату податку за кордоном, граничний строк подання Декларації можна перенести на кінець року. Для цього слід подати заяву до органу Міндоходів.

У добровільному порядку платник податків може подати Декларацію у зв'язку з декларуванням податкової знижки до 31 грудня року, що настає за звітним, а також для повернення суми надміру сплаченого ним ПДФО, але не пізніше 30 квітня року, що настає за звітним.

Обов'язок платника податку щодо подання податкової декларації вважається виконаним і податкова декларація не подається, якщо такий платник податку отримував доходи:

- ♦ від податкових агентів, які не включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу;
- ♦ виключно від одного податкового агента незалежно від виду та розміру нарахованого (виплаченого, наданого) доходу, крім випадків, прямо передбачених ПКУ;
- ♦ від операцій продажу (обміну) майна, дарування, при нотаріальному посвідченні договорів за якими був сплачений податок;
- ♦ у вигляді об'єктів спадщини, які оподатковуються за нульовою ставкою та/бо з яких сплачено податок до нотаріального оформлення договору;
- ♦ якщо було отримано доходи у вигляді зарплати і винагороди за ЦП-договорами від двох та більше податкових агентів і при цьому загальна річна сума оподатковуваних доходів, нарахованих (виплачених, наданих) такими податковими агентами, не перевищує 120 МЗП.

Платники податку звільняються від обов'язку подання декларації незалежно від видів та сум отриманих доходів платниками податку, які:

- є неповнолітніми або недієздатними особами і при цьому перебувають на повному утриманні інших осіб та/або держави станом на кінець звітного податкового року;
- перебувають під арештом або є затриманими чи засудженими до позбавлення волі, перебувають у полоні або ув'язненні на території інших держав станом на кінець граничного строку подання декларації;

- перебувають у розшуку станом на кінець звітного податкового року;
- перебувають на строковій військовій службі станом на кінець звіт-ного податкового року.

Податкова декларація про майновий стан і доходи складається з восьми розділів та семи додатків до декларації, які містять розрахунки окремих видів доходів (витрат) (табл. 4.8 та 4.9).

Достовірність даних декларації та додатків до неї підтверджується власноручним підписом фізичної особи – платника податку або особи, уповноваженої на заповнення декларації.

Платники податку – резиденти, які виїжджають за кордон на постій-не місце проживання, зобов'язані подати до контролюючого органу пода-ткову декларацію не пізніше 60 календарних днів, що передують виїзду.

Контролюючий орган протягом 30 календарних днів після надхо-дження податкової декларації зобов'язаний перевірити визначене податко-ве зобов'язання, сплату належної суми податку і видати довідку про таку сплату та про відсутність податкових зобов'язань з цього податку, що по-дається до органів митного контролю під час перетину митного кордону і є підставою для проведення митних процедур.

Податкова декларація заповнюється платником податку самостійно або іншою особою, нотаріально уповноваженою платником податку здій-снювати таке заповнення.

Таблиця 4.8 – Розділи декларації про майновий стан і доходи

Розділи декларації	Назва розділів
I	Загальні відомості
II	Доходи, які включаються до загального річного оподатковуваного доходу
III	Доходи, отримані фізичною особою – підприємцем від впрова-дження господарської діяльності
IV	Доходи, отримані фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність
V	Розрахунок податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб
VI	Розрахунок податкових зобов'язань у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок
VII	Відомості про нерухоме майно
VIII	Відомості про рухоме майно

Таблиця 4.9 – Додатки до декларації про майновий стан і доходи

Додаток	Назва
Додаток 1	Інформація про особу, уповноважену на заповнення декларації
Додаток 2	Розрахунок податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб, отриманих від операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого (рухомого) майна та/або від надання нерухомості в оренду (суборенду), житловий найм (піднайм) та/або в результаті прийняття у спадщину чи дарунок майна
Додаток 3	Розрахунок податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб, отриманих від операцій з інвестиційними активами
Додаток 4	Розрахунок податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб, отриманих з джерел за межами України
Додаток 5	Розрахунок податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб, отриманих фізичною особою – підприємцем від провадження господарської діяльності
Додаток 6	Перелік сум витрат, що включаються до складу податкової знижки
Додаток 7	Розрахунок податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб

Обов'язок щодо заповнення та подання податкової декларації від імені платника податку покладається на таких осіб:

- опікуна або піклувальника – щодо доходів, отриманих малолітньою/неповнолітньою особою або особою, визнаною судом недієздатною;
- спадкоємців (розпорядників майна, державних виконавців) – щодо доходів, отриманих протягом звітного податкового року платником податку, який помер;
- державного виконавця, уповноваженого здійснювати заходи щодо забезпечення майнових претензій кредиторів платника податку, визначеного в установленому порядку банкрутом.

Платники податків мають здійснювати перерахунок за поданою декларацією у такому порядку:

1. Задекларована річна загальна сума доходів у вигляді заробітної плати та винагороди за ЦПД зменшується на фактично утримані протягом звітного року суми єдиного соціального внеску (ЄВС), страхових

внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, – обов’язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які сплачуються за рахунок заробітної плати робітника, а також на суму податкової соціальної пільги (ПСП) (за її наявності). Таким чином отримують річну базу для оподаткування (БО_р);

2. Частина суми в межах 120 розмірів мінімальної заробітної плати (120 МЗП) на 1 січня звітного податкового року оподатковується ПДФО за ставкою 15 %, сума перевищення – за ставкою – 17 %. Тобто розрахункова сума податку за рік (СП_р) обчислюється за формулою

$$\text{СП}_р = 120 \text{ МЗП} \times 15 \% + (\text{БО}_р - 120 \text{ МЗП}) \times 17 \%$$

3. Розрахована сума ПДФО (СП_р) зменшується на суму податку, фактично утриманого податковими агентами протягом звітного року (СП_{заг}), тобто визначаємо суму податку, яку необхідно доплатити або повернути (П), за формулою

$$\text{П} = \text{СП}_р - \text{СП}_{\text{заг}}$$

Позитивна різниця ПДФО підлягає сплаті платником податку до відповідного бюджету в порядку, встановленому ПКУ.

Приклад 4.17. Іванову С. С. у січні 2013 року була нарахована заробітна плата: одним із роботодавців у сумі 3000 грн, другим – ще 4000 грн. За лютий – грудень 2013 р. роботодавцем за основним місцем роботи нарахована заробітна плата в сумі 165000 грн. Загальна сума нарахованого доходу становить 172000 грн (165000 + 3000 + 4000). Сума утриманого єдиного соціального внеску – 6192 грн. Податкова соціальна пільга не застосовувалась. Сума утриманого податку з заробітної плати 25691,80 грн.

Здійснити річний перерахунок ПДФО.

Розв’язання. Визначаємо суму річної бази оподаткування:

$$\text{БО}_р = 172000 - 6192 = 165808 \text{ грн.}$$

Знаходимо суму ПДФО за результатами перерахунку:

$$\text{а) } 120 \text{ МЗП} = 1147 \times 120 = 137640 \text{ грн,}$$

де 1147 грн – мінімальна заробітна плата, встановлена на 01.01.2013 р.

$$\text{б) } \text{СП}_р = 137640 \times 15 \% + (165808 - 137640) \times 17 \% = 25434,56 \text{ грн.}$$

Порівнюємо розрахункову суму податку з фактично утриманою податковими агентами протягом року:

$$\text{П} = 25434,56 \text{ грн} - 25691,80 \text{ грн} = - 257,24 \text{ грн.}$$

Поверненню підлягає зайво сплачений податок в сумі 257,24 грн.

Платник податку до 01 березня року, що настає за звітним періодом, має право звернутися із запитом до відповідного контролюючого органу з проханням надати роз'яснення щодо заповнення декларації, а контролюючий орган зобов'язаний надати безоплатні послуги за таким зверненням.

Фізична особа зобов'язана самостійно до 1 серпня року, що настає за звітним, сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій нею податковій декларації (рядок 13.01 розділ V Декларації).

Якщо податок нараховує органом Міндоходів, про що буде надіслано податкове повідомлення-рішення, то розрахуватися з бюджетом потрібно протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання такого повідомлення.

Результатом декларування може бути переплата ПДФО (заповнено рядок 13.02 розділу V декларації). Як правило, це відбувається внаслідок декларування податкової знижки. Надміру сплачена сума податку повертається платнику на його банківський рахунок або поштовим переказом на адресу, зазначену в Декларації, протягом 60 календарних днів після подання Декларації.

4.9. Оподаткування доходів та порядок складання податкової звітності фізичної особи-підприємця, що перебуває на загальній системі оподаткування

Загальна система оподаткування для фізичних осіб-підприємців має найбільш складну систему ведення бізнесу з точки зору обліку та звітності. Проте вона дозволяє займатися будь-яким видом діяльності та немає інших обмежень, що притаманні спрощеній системі оподаткування. Також посилюється контроль з боку податкових органів за підприємцями на загальній системі, адже розмір податку на доходи фізичних осіб напряму залежить від результатів господарської діяльності.

Об'єкт оподаткування підприємця визначають за такою формулою:

Чистий дохід (об'єкт оподаткування)	=	Оподатковуваний дохід (виручка у грошовій та негрошовій формах)	–	Витрати (документально підтверджені, пов'язані з господарською діяльністю підприємця та які безпосередньо стосуються отриманого доходу)
-------------------------------------	---	---	---	---

Тобто чистий дохід визначають за касовим методом.

Витрати визначають так само, але у розрахунок їх включають у разі отримання доходу, до якого дані витрати стосуються.

Фізичні особи-підприємці, зареєстровані як платники податку на додану вартість, не включають до витрат і доходу суми податку на додану вартість, що входять до ціни придбаних або проданих товарів (робіт та послуг).

Якщо дохід отримано в одному році, а витрати під цей дохід понесено в наступному році, їх уже не можна враховувати для цілей оподаткування. Якщо доходи отримано в поточному податковому році, а витрати під ці доходи понесено (отримано та оплачено) в минулому податковому році, то їх (витрати) враховують для визначення об'єкта оподаткування поточного податкового року.

Приклад 4.18. *Підприсмець у минулому звітному податковому році отримав і оплатив товари на суму 50000 грн, крім того ПДВ20 % – 10000 грн. У поточному податковому році товари продано за 65000 грн, крім того ПДВ 20 % – 13000 грн (товар передано покупцю, оплата від покупця надійшла).*

Розв'язання. *Чистий дохід підприємця в поточному податковому році становитиме 15000 грн (65000 — 50000).*

Фізичні особи – підприємці, що перебувають на загальній системі оподаткування повинні вести облік власних доходів і витрат у Книзі обліку доходів і витрат і мати підтвердні документи щодо походження товару.

Форму Книги та Порядок її заповнення затверджено наказом Міністерства доходів і витрат № 481 [11]. Книга ведеться за вибором платника податку в паперовому або електронному вигляді.

У разі обрання самозайнятою особою ведення Книги у паперовому вигляді:

- самозайнята особа зобов'язана подати до контролюючого органу за основним місцем обліку примірник Книги, на титульному аркуші якої зазначаються: прізвище, ім'я та по батькові, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта, податкова адреса, номер та дата свідоцтва про право на здійснення незалежної професійної діяльності (за наявності);
- книга прошнурована, пронумерована, безоплатно реєструється в контролюючому органі. Книга засвідчується підписом керівника або заступника контролюючого органу та скріплюється печаткою;
- записи у Книзі виконуються розбірливо чорнилом темного кольору або кульковою ручкою. Внесення виправлень здійснюється шляхом нового запису, який засвідчується підписом самозайнятої особи;

- у разі необхідності реєстрації нової Книги протягом податкового (звітного) періоду записи в ній продовжуються наростаючим підсумком, а попередня Книга залишається у самозайнятої особи.

У разі обрання самозайнятою особою ведення Книги в електронній формі:

- самозайнята особа зобов'язана: отримати посилені сертифікати відкритих ключів, сформованих акредитованими центрами сертифікації ключів, включених до системи подання податкових документів в електронному вигляді, укласти договір про визнання електронних документів з контролюючим органом та сформував заяву на отримання Книги і надіслати її до контролюючого органу за місцем податкового обліку засобами електронного зв'язку з дотриманням умов щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством;

- контролюючий орган за місцем податкового обліку реєструє заяву самозайнятої особи на отримання Книги у реєстрі поданих заяв та протягом 3 робочих днів формує і надсилає самозайнятій особі повідомлення про реєстрацію Книги із зазначенням реєстраційного номера Книги та дати її реєстрації;

- після отримання самозайнятою особою повідомлення про реєстрацію Книги така особа здійснює операції з її ведення;

- у Книзі в електронному вигляді допускаються виправлення помилок або коригування шляхом доповнення рядка, в якому відображається від'ємне або позитивне значення.

Дані Книги заповнюються у гривнях з копійками та використовуються підприємцем для заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи. Книгу і первинні документи підприємець зберігає та подає їх для перевірок працівникам контролюючого органу.

Записи у Книзі виконуються за підсумками робочого дня, протягом якого отримано дохід.

Підприємці заносять до Книги відомості в такому порядку:

1) у графі 1 зазначається дата запису в інші графи Книги (графи 2-8) про отримані доходи або понесені витрати чи підведені підсумки. Дати до графи 1 Книги заносять у хронологічному порядку. Робити це потрібно лише у день, коли записують дані про отриманий дохід, повернутої покупцем оплати за товар (послугу), понесені витрати;

2) у графі 2 відображається сума доходу, отриманого від здійснення господарської або незалежної професійної діяльності із сумарним підсумком за місяць, квартал, рік, зокрема, кошти, що надійшли на поточний рахунок, в касу платника податків та/або отримано готівкою, сума забор-

гованості, за якою минув строк позовної давності (дохід виникає, тільки якщо суму заборгованості буде списано в кредитора), вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг). У графі 2 Книги не потрібно фіксувати інформацію про доходи, не пов'язані з господарською діяльністю. Вони підлягають обкладенню податком на доходи фізичних осіб у загальному порядку.

Доходи в графі 2 Книги відображають загальною сумою за день. Доходи від підприємницької діяльності в грошовій формі відображають в графі 2 Книги в складі суми денного доходу в день зарахування суми таких доходів на поточний рахунок та/або до каси. Якщо відбулося відвантаження товарів, підписано акт наданих послуг, виконаних робіт, то до одержання грошей дохід у графі 2 не показують. Але у зворотній ситуації, коли спочатку буде отримано передоплату або звичайну оплату за товари (послуги), її суму в день одержання треба внести в графу 2 в складі загального денного доходу.

Найчастіше виручкою к негрошовій формі є вартість товарів (робіт, послуг), які надходять у результаті бартерної операції. Дохід у продавця при бартері виникне лише після того, як він передасть свій товар (роботи, послуги) й одержить товар контрагента. Тобто в графі 2 сума доходів, отриманих внаслідок бартерної операції, зіграє під час визначення денної суми доходу для графі 2 Книги в день другої події, що завершує правочин. Вартість безоплатних товарів/послуг уключають у дохід загальносистемника і записують до графі 2 Книги в день передачі прав власності на такі товари;

3) у графі 3 вказується сума повернутих самозайнятою особою коштів за товари (роботи та послуги) та/або повернутої передплати;

4) графа 4 розраховується як різниця між отриманим доходом від здійснення господарської або незалежної професійної діяльності (графа 2) та сумою повернутих самозайнятою особою коштів за товари (роботи та послуги) (графа 3);

5) у графі 5 зазначаються реквізити документа, який підтверджує понесені витрати, що безпосередньо пов'язані з отриманим доходом. Такий документ повинен засвідчувати факт оплати товарів (робіт, послуг). Ним можуть бути, зокрема, платіжне доручення, прибутковий касовий ордер, квитанція, фіскальний чек, акт закупки (виконаних робіт, наданих послуг). Кожний документ записують окремо;

6) у графі 6 відображається сума витрат, які документально підтверджені та безпосередньо пов'язані з отриманням доходу за підсумками дня;

7) у графі 7 відображається сума витрат на оплату праці та нарахування на оплату праці найманих осіб, понесені у звітному місяці;

8) у графі 8 відображається сума фактично понесених інших витрат, безпосередньо пов'язаних з одержанням доходу, які не зазначені в графах 6 та 7, зокрема, витрати на сплату послуг, зв'язку, орендних та комунальних платежів тощо;

9) у графі 9 зазначається сума чистого оподаткованого доходу, яка розраховується як різниця між сумою доходу за звітний період (графа 4) та сумою понесених витрат від провадження господарської або незалежної професійної діяльності (графи 6, 7, 8).

Підсумки у Книзі підбиваються щомісячно. Це обумовлено тим, що під час остаточного розрахунку податку на доходи фізичних осіб за результатами податкового року, буде враховуватися місячний чистий дохід для визначення ставки оподаткування 15 % або 17 %.

Дані книги використовують для складання податкової декларації за звітний податковий період (рік) та для аналізу підприємницької діяльності.

Книгу і первинні документи зберігає підприємець (самозайнята особа) та подає їх (паперовий варіант) для перевірок працівникам контролюючого органу.

Звітним періодом для підприємця є календарний рік.

Фізична особа – підприємець вважається податковим агентом працівника – фізичної особи, яка перебуває з нею у трудових, цивільно-правових відносинах, або будь-якої іншої фізичної особи щодо будь-яких оподатковуваних доходів, нарахованих (виплачених, наданих) на користь такої особи.

Фізичні особи – підприємці застосовують реєстратори розрахункових операцій відповідно до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг».

Фізичні особи – підприємці подають до контролюючого органу податкову декларацію за місцем своєї податкової адреси за результатами календарного року у строки, встановлені для річного звітного податкового періоду, в якій також зазначаються авансові платежі з податку на доходи.

Авансові платежі з податку на доходи фізичних осіб розраховуються підприємцем самостійно, але не менш як 100 відсотків річної суми податку з оподаткованого доходу за минулий рік (у співставних умовах), та сплачуються до бюджету по 25 відсотків щокварталу (до 15 березня, до 15 травня, до 15 серпня і до 15 листопада).

У разі зменшення суми отриманого доходу за попередній календарний квартал поточного року більше ніж на 20 відсотків у порівнянні з розрахунковою очікуваною сумою доходу на такий квартал платник податку має право зменшити суму авансового платежу, що підлягає сплаті у наступний строк, пропорційно зменшенню суми зазначеного доходу. Для такого зменшення суми авансового платежу фізичною особою – підприємцем до настання строку сплати такого авансового платежу до контролюючого органу подається заява у довільній формі, що містить розрахунок зменшення суми авансового платежу та коротке пояснення обставин, що призвели до зменшення суми отриманого доходу.

Остаточний розрахунок податку на доходи фізичних осіб за звітний податковий рік здійснюється платником самостійно згідно з даними, зазначеними в річній податковій декларації, з урахуванням сплаченого ним протягом року податку на доходи фізичних осіб та збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності на підставі документального підтвердження факту їх сплати.

Під час перерахунку річного доходу платники податку застосовують ставку податку 17 % до частини середньомісячного річного оподаткованого доходу, що перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року. Розмір середньомісячного річного оподаткованого доходу розраховується як сума загальних місячних оподатковуваних доходів, які обкладались за ставкою 15 %, поділена на кількість календарних місяців, протягом яких платником податку було одержано такі доходи у податковому (звітному) році, за який здійснюється декларування.

Надмірно сплачені суми податку підлягають зарахуванню в рахунок майбутніх платежів з цього податку або поверненню платнику податку в установленому порядку.

Питання для самоконтролю

1. Хто є платниками податку з доходів фізичних осіб?
2. Охарактеризуйте об'єкт та базу оподаткування ПДФО.
3. Що таке податкова соціальна пільга? Порядок її застосування?
4. Які існують ставки ПДФО та порядок їх застосування?
5. Який зміст податкової знижки? Хто має право на податкову знижку?
6. Особливості застосування податкової знижки за витратами на навчання.

7. Особливості застосування податкової знижки за витратами, пов'язаними з іпотечним житловим кредитуванням.

8. Охарактеризуйте порядок оподаткування доходів фізичних осіб від продажу рухомого та нерухомого майна.

9. Охарактеризуйте порядок оподаткування спадщини та подарунків.

10. Охарактеризуйте особливості оподаткування надміру витрачених коштів, отриманих на відрядження чи під звіт і своєчасно не повернених.

11. Розкрийте порядок оподаткування доходів у формі додаткового блага.

12. Який порядок нарахування та сплати податку з доходів фізичних осіб?

13. Призначення та заповнення форми № 1ДФ.

14. Як здійснюється виправлення помилок у формі № 1ДФ?

15. Хто повинен подавати декларацію про майновий стан та доходи платника податків?

16. Розкрийте зміст та строки подання Декларації про майновий стан та доходи?

17. В чому полягають особливості оподаткування доходів фізичних осіб, що знаходяться на загальній системі оподаткування?

Тестові завдання

1. Що включається до складу загального місячного оподаткованого доходу?

а) доходи від надання майна в оренду;

б) аліменти, які виплачуються платнику податку;

в) сума стипендії, яка виплачується студенту, аспіранту із бюджету і яка не перевищує розміру встановленого прожиткового мінімуму для працездатної особи на місяць з урахуванням коефіцієнта 1,4;

г) грошові кошти, надані роботодавцем як допомога на лікування і медичне обстеження.

2. Які з перелічених видів виплат не включаються в загальний оподатковуваний дохід громадян?

а) компенсаційні виплати в межах норм, передбачених законодавством;

б) виплати за листками непрацездатності з догляду за хворою дитиною;

- в) суми одержуваних аліментів;
- г) оплата навчальних відпусток.

3. З яких видів доходів громадян податок не утримується?

- а) з сум компенсації втрати частини заробітної плати в зв'язку з порушенням термінів її виплати;
- б) з сум одноразових заохочень за виконання важливих виробничих завдань;
- в) з сум вихідної допомоги, передбаченої чинним законодавством;
- г) з суми дивідендів, що нараховані на користь платника податку у вигляді акцій, емітованих юридичною особою – резидентом, яка нараховує такі дивіденди.

4. Які доходи прирівнюються з метою оподаткування до доходів в негрошовій формі?

- а) видані під звіт кошти на відрядження;
- б) безоплатне надання фізичній особі товарів (робіт, послуг);
- в) отримана сума винагороди за цивільно-правовим договором;
- г) виплати дивідендів на користь фізичних осіб за акціями, які мають статус привілейованих.

5. До яких з перелічених доходів застосовується податкова соціальна пільга при утриманні податку на доходи фізичних осіб?

- а) до заробітку, що отриманий за сумісництвом на іншому підприємстві;
- б) до заробітку, що отриманий в натуральній формі на підприємстві;
- в) до доходу, отриманого за межами України;
- г) до доходу самозанятої особи від підприємницької діяльності.

6. Як визначається мінімальний розмір податкової соціальної пільги?

- а) 50 % суми однієї мінімальної заробітної плати, діючої на дату нарахування доходу;
- б) 50 % суми прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року;
- в) 50 % однієї мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного податкового року;
- г) 100 % суми прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року.

7. Чому дорівнює розмір податкової соціальної пільги для одиної матері у розрахунку на кожную дитину віком до 18 років дорівнює?

а) 50 % прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленої законом на 1 січня звітного року;

б) 100 % суми пільги, визначеної за загальними правилами;

в) 150 % суми пільги, визначеної за загальними правилами;

г) 200 % суми пільги, визначеної за загальними правилами.

8. Якщо оподатковуваний дохід виплачується готівкою з каси податкового агента, то у який термін податок сплачується до бюджету?

а) до кінця місяця, в якому виплачено дохід;

б) у день виплати доходу;

в) напередодні виплати доходу;

г) протягом банківського дня, що настає за днем такої виплати.

9. Якщо оподатковуваний дохід нараховується, але своєчасно не виплачується, то податок, який повинен бути утриманий з такого доходу:

а) не нараховується;

б) перераховується в бюджет на дату фактичної виплати доходу;

в) перераховується в бюджет не пізніше 10 днів після встановленої дати для виплати заробітної плати;

г) перераховується не пізніше ніж 30-й календарний день місяця, що настає за місяцем, за який нарахований дохід.

10. Чи утримується податок з доходів, які виплачуються фізичним особам у формі дивідендів?

а) не утримується;

б) утримується за рахунок підприємства – емітента корпоративних прав;

в) утримується за їх рахунок за ставкою 15 % (17 %);

г) утримується за їх рахунок за ставкою 5 %.

11. В якому випадку сума, сплачена працедавцем на користь закладу освіти (оплата за навчання) найманої особи, прирівнюється до додаткового блага та підлягає оподаткуванню у загальному порядку?

а) якщо працедавець визнається банкрутом;

б) якщо наймана особа за підсумками навчального року має академзаборгованість;

в) якщо наймана особа припиняє трудові відносини з працедавцем впродовж такого навчання;

г) такі випадки не передбачені.

12. Якщо платник податку не скористався правом на нарахування податкової знижки за наслідками звітного податкового року, то чи переноситься таке право на наступні податкові роки?

- а) не переноситься;
- б) переноситься повністю;
- в) переноситься тільки у розмірі 50 %;
- г) переноситься, якщо у робітника мінімальна заробітна плата.

13. Протягом якого періоду фізична особа може застосувати право на податкову знижку за іпотечним кредитом?

- а) щорічно, але тільки щодо одного об'єкта житлової іпотеки і тільки протягом 20 календарних років;
- б) щорічно протягом 10 календарних років, але тільки щодо одного об'єкта іпотеки незалежно від призначення нерухомості;
- в) щорічно, але тільки щодо одного об'єкта житлової іпотеки і тільки протягом 10 календарних років;
- г) тільки один раз за будь-який рік протягом 10 календарних років.

14. Яка частина процентів за іпотечним кредитом включається до податкового кредиту?

- а) сума сплачених процентів пропорційно питомій вазі нарахованої заробітної плати в загальному доході за рік;
- б) фактично сплачена сума процентів за іпотечним кредитом, що припадає на площу житла в межах 100 м²;
- в) фактично сплачена сума процентів за іпотечним кредитом, що припадає на площу житла в межах 200 м²;
- г) фактично сплачена сума процентів без будь-яких обмежень.

15. У які строки для застосування права на податкову знижку фізична особа повинна подати декларацію про доходи?

- а) до 1 лютого року, що настає за звітним;
- б) до 1 травня року, що настає за звітним;
- в) до 1 липня року, що настає за звітним;
- г) до 31 грудня року, що настає за звітним.

16. За якою ставкою утримується податок при отриманні спадщини від спадкодавця-резидента членами сім'ї першого ступеня споріднення?

- а) 0 %;
- б) 5 %;
- в) 15 %;
- г) 30 %.

17. Як фізична особа може реалізувати своє право на податкову знижку за іпотечним кредитом?

- а) подає заяву і декларацію про доходи до бухгалтерії підприємства;
- б) подає декларацію про доходи до податкового органу за місцем проживання;
- в) подає декларацію про доходи до установи банку, де отриманий іпотечний кредит;
- г) подає декларацію про доходи до податкового органу за місцем роботи.

18. В якому випадку податок з доходу від продажу майна утримується за ставкою 15 %?

- а) продаж нежитлової нерухомості;
- б) продаж об'єктів нерухомості фізичною особою - нерезидентом;
- в) продаж житлової нерухомості протягом звітного року частіше ніж один раз;
- г) продаж двох і більше легкових автомобілів протягом року.

19. За якою ставкою обкладається дохід, отриманий фізичною особою від продажу протягом звітного року одного з об'єктів рухомого майна у вигляді або легкового автомобіля, або мотоцикла, або мопеда?

- а) 1 %;
- б) 5 %;
- в) 15 % (17 %);
- г) не підлягає оподаткуванню.

20. За якою ставкою оподатковуються суми зайво отриманих грошових коштів на відрядження або під звіт і не повернутих у встановлений строк?

- а) 5 %;
- б) 30 %;
- в) 15 % (17 %);
- г) не оподатковуються.

21. За яких умов форма № 1ДФ повинна подаватись до контролюючого органу?

- а) якщо протягом звітного періоду доходи фізичним особам не нараховувались;
- б) в разі нарахування доходу фізичній особі незалежно від того, виплачувались такі доходи чи ні, обкладаються вони податком на доходи фізичних осіб чи ні;
- в) в разі нарахування доходу фізичній особі незалежно від того, виплачувались такі доходи чи ні, але вони повинні обкладатись податком на доходи фізичних осіб;
- г) лише в разі нарахування доходів та обов'язково їх виплати.

22. Який строк подання звітності з податку на доходи фізичних осіб за формою № 1ДФ?

- а) щомісяця;
- б) щоквартально;
- в) за перше і друге півріччя;
- г) один раз на рік.

23. У які строки для застосування права на податкову знижку фізична особа повинна подати декларацію про доходи?

- а) до 1 лютого року, що настає за звітним;
- б) до 1 травня року, що настає за звітним;
- в) до 1 липня року, що настає за звітним;
- г) до 31 грудня року, що настає за звітним.

24. В поточному місяці працівнику підприємства нарахована заробітна плата – 10500 грн та винагорода за цивільно-правовим договором (акт підписаний) – 3700 грн.

Довідка. Станом на 1 січня поточного року прожитковий мінімум для працездатної особи і мінімальна зарплата встановлені в розмірі 1240 грн.

Чому буде дорівнювати сума утриманого податку на доходи фізичних осіб?

- | | |
|-----------------|-----------------|
| а) 2079,10 грн; | в) 2085,39 грн; |
| б) 1822,84 грн; | г) 2101,74 грн. |

Т е м а 5

ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ, ЩО ЗАСТОСОВУЮТЬ СПРОЩЕНУ СИСТЕМУ ОПОДАТКУВАННЯ

5.1. Загальне поняття спрощеної системи оподаткування

Відповідно до кількості працюючих та доходів від будь-якої діяльності за рік суб'єкти господарювання можуть належати до суб'єктів малого підприємництва, в тому числі до суб'єктів мікропідприємництва, середнього або великого підприємництва. У Господарському кодексі [66, ст. 55] та в Законі України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» [55] наведено параметри їх поділу (табл. 5.1).

Таблиця 5.1 – Критерії визнання суб'єктів господарювання суб'єктами малого підприємництва

Параметри	Суб'єкти господарювання		
	Мікро-підприємництво (фізичні і юридичні особи)	Мале підприємництво (фізичні і юридичні особи)	Велике підприємництво (юридичні особи)
Середня кількість працівників за звітний період (календарний рік)	Не перевищує 10 осіб	Не перевищує 50 осіб	Перевищує 250 осіб
Обсяг діяльності	Річний дохід не перевищує суму, еквівалентну за середньорічним курсом НБУ		Річний дохід перевищує суму еквівалентну за середньорічним курсом НБУ
	2 млн євро	10 млн євро	50 млн євро
Інші суб'єкти господарювання відносяться до суб'єктів середнього підприємництва			

Суб'єкти малого підприємництва можуть обрати загальну або спрощену систему оподаткування.

Удосконалення та спрощення порядку ведення обліку з метою оподаткування та запровадження спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва, що відповідають критеріям, встановленим у податковому законодавстві, є одним з напрямів державної політики у сфері розвитку малого і середнього підприємництва в Україні.

Спрощена система оподаткування, обліку і звітності – особливий механізм стягнення податків і зборів, який встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених главою 1 розділу XIV ПКУ, з одночасним введенням спрощеного обліку і звітності. Обрати спрощену систему оподаткування самостійно можуть як фізичні особи – підприємці, так і юридичні особи (табл. 5.2).

Таблиця 5.2 – Поділ суб'єктів господарювання на групи для сплати єдиного податку

Критерій	Групи платників єдиного податку					
	Фізичні особи – підприємці				Юридичні особи	
	перша	друга	третя	п'ята	четверта	шоста
Обсяг доходу протягом календарного року не перевищує	150 тис. грн	1 млн грн	3 млн грн	20 млн грн	5 млн грн	20 млн грн
Кількість працівників	Не використо- вують працю найманих осіб	Не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, що знаходяться у трудових відносинах			Середньо- облікова кількість працівників не перевищує	Кількість осіб, що знаходяться у трудових відносинах, не обме- жена
		одночасно не перевищує		не обме- жена		
		10 осіб	20 осіб		50 осіб	

З 1 січня 2014 року новостворений суб'єкт господарювання може бути добровільно зареєстрований платником єдиного податку одразу після його державної реєстрації в автоматичному режимі. Для цього заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування слід подати державному реєстратору як додаток до реєстраційної картки на проведення державної реєстрації юридичної особи або фізичної особи – підприємця.

Сканована електронна копія такої заяви передається державним реєстратором до органів доходів і зборів одночасно з відомостями з реєстраційної картки.

Реєстрацію платника єдиного податку орган Міндоходів проводить протягом 2 робочих днів з дня отримання від держреєстратора електронної копії заяви.

З 1 січня 2014 року фізичні особи – підприємці, які бажають обрати спрощену систему оподаткування, отримувати свідоцтво платника єдиного податку не будуть. Замість свідоцтва зареєстрований платник єдиного податку може за бажанням отримати витяг з Реєстру платників єдиного податку. Витяг платники одержуватимуть безоплатно. Діятиме витяг до внесення змін до реєстру.

Фізичні особи – підприємці, що обрали спрощену систему оподаткування (єдиний податок), не зобов'язані вести бухгалтерський облік.

Щодо юридичних осіб, в тому числі платників, що обрали спрощену систему оподаткування (єдиний податок), то обов'язковість ведення бухгалтерського обліку покладено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [46, ст. 2]. При цьому суб'єкти господарювання, що віднесені до четвертої та шостої групи платників єдиного податку, можуть складати спрощений фінансовий звіт за формами, передбаченими П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». Облік вони можуть вести із застосуванням Спрощеного Плану рахунків. За основу облікових реєстрів можуть бути взяті реєстри з Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами № 422 [14].

Підприємства, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат та не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть узагальнювати інформацію в реєстрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

Так суб'єкти господарювання групи 4 і групи 6, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів і витрат, та не зареєстровані платниками ПДВ, мають право систематизувати інформацію про господарські операції із прийнятих до обліку первинних документів у спеціальних облікових реєстрах без застосування плану рахунків і подвійного запису та на їх основі складати спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства. Такий підхід передбачений як Законом про бухгалтерський облік (п. 2), так і П(С)БО 25 (п. 9). Правила такого обліку викладено Міністерством фінансів України у Методичних рекомендаціях № 720 [13]. При цьому ніхто не забороняє платникові єдиного податку вести традиційний облік, зафіксувавши це в наказі про облікову політику підприємства.

За умови дотримання сукупності критеріїв, наведених у табл. 5.1, фізичні особи – підприємці, що обрали **першу групу** для сплати єдиного податку, можуть здійснювати виключно роздрібний продаж товарів з торгівельних місць на ринках та/або провадити господарську діяльність з надання побутових послуг населенню, а ті, що обрали **другу групу**, – здійснювати господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства. Для платників єдиного податку цих груп не передбачено можливість бути платниками ПДВ.

Юридичні особи (**група 4, 6**) і фізичні особи (**група 3, 5**) можуть займатися **будь-яким видом діяльності**, крім тих, що **заборонені**, зокрема такими:

- організація, проведення азартних ігор;
- обмін іноземної валюти;
- виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (наприклад, алкогольних напоїв, пива, всіх видів тютюнових виробів, нафтопродуктів – бензин, дизпаливо, керосин тощо, скраплений газ, автомобілі легкові, мотоцикли тощо), крім продажу паливно-мастильних матеріалів у роздріб в ємностях до 20 л та діяльності фізичних осіб, пов’язаної з роздрібним продажем пива і столових вин;

- видобуток, виробництво, реалізація дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння, в тому числі органогенного походження (крім виробництва, поставки, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння. Фізичним особам-підприємцям здійснювати таку діяльність дозволено тільки в групах 3 і 5. Також фізичні особи – платники єдиного податку, які є суб’єктами ювелірного, ринку не можуть бути платниками ПДВ);

- видобуток, реалізація корисних копалин, крім реалізації корисних копалин місцевого значення;

- діяльність у сфері фінансового посередництва, крім діяльності у сфері страхування, яка здійснюється страховими агентами, сюрвейерами, аварійними комісарами і аджастерами, визначеними розділом III ПКУ;

- діяльність з управління підприємствами;

- діяльність з надання послуг пошти (крім кур’єрської діяльності) та зв’язку (крім діяльності, що не підлягає ліцензуванню);

- діяльність з продажу предметів мистецтва і антикваріату, діяльність по організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату;

- діяльність по організації, проведенню гастрольних заходів.

Не можуть бути платниками єдиного податку **фізичні особи – підприємці (група 1–3)**, які здійснюють технічні випробування та дослідження (група 74.3 класифікації ДК 009:2005), діяльність у сфері аудиту, а також надають в оренду земельні ділянки площею понад 0,2 га, житлові приміщення загальною площею більше 100 м² та нежитлові приміщення (споруди, будівлі) і/або їх частини, загальна площа яких перевищує 300 м².

Право на застосування спрощеної системи оподаткування не розповсюджується:

- ▲ на фізичних і юридичних осіб – нерезидентів;
- ▲ на страхових (перестрахових) брокерів, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії, інші фінансові установи, визначені законом; реєстраторів цінних паперів;
- ▲ суб'єктів господарювання, в статутному капіталі яких сукупність часток, що належать юридичним особам, які не є платниками єдиного податку, дорівнює або перевищує 25 %;
- ▲ представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичних осіб, які не є платниками єдиного податку;
- ▲ суб'єктів господарювання, які на день подачі заяви про реєстрацію платником єдиного податку мають податковий борг, крім безнадійного податкового боргу, що виник у результаті дії обставин непереборної сили (форс-мажорні обставини).

Платники єдиного податку повинні застосовувати **розрахунки** за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) виключно у **грошовій формі** (готівковій і/або безготівковій).

Платники єдиного податку **не сплачують** такі податки і збори:

- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності фізичної особи та обкладені єдиним податком;
- податок на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім випадків, коли фізичними та юридичними особами сплачується єдиний податок за ставками з урахуванням ПДВ;
- земельний податок, крім земельного податку на земельні ділянки, які не використовуються ними для здійснення господарської діяльності;
- збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

Інші податки і збори, прописані в ПКУ, платники єдиного податку сплачують у загальному порядку.

5.2. Порядок визначення доходів та їх склад

Визначення доходу здійснюється з метою оподаткування єдиним податком та для надання права суб'єкту господарювання зареєструватися платником єдиного податку та/або перебувати на спрощеній системі оподаткування.

До доходів осіб, що знаходяться на спрощеній системі оподаткування, включаються:

1) Дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівкою та/або безготівково). Дохід юридичної особи – платників єдиного податку включає дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи.

Основними видами таких доходів є:

- дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- дохід від продажу оборотних активів (малоцінних і швидкозношувальних предметів, виробничих запасів, тари, запчастин, поворотних відходів тощо);
- безповоротна фінансова допомога;
- дохід від надання майна в оренду тощо.

Датою виникнення таких доходів є дата надходження коштів на поточний рахунок у банку або готівки в касу підприємства (підприємця).

У разі здійснення торгівлі товарами або послугами з використанням торговельних автоматів чи іншого подібного обладнання, що не передбачає наявності реєстратора розрахункових операцій, датою отримання доходу вважається дата вилучення з таких торговельних апаратів та/або подібного обладнання грошової виручки.

У разі якщо торгівля товарами (роботами, послугами) через торгівельні автомати здійснюється з використанням жетонів, карток та/або інших замінників грошових знаків, виражених у грошовій одиниці України, датою отримання доходу вважається дата продажу таких жетонів, карток та/або інших замінників грошових знаків, виражених у грошовій одиниці України;

2) Суми винагороди повіреного (агента) за договорами доручення, транспортного експедирування або за агентськими договорами (без транзитних сум). Дата виникнення такого договору залежить від умов договору:

- при виплаті довірителем винагороди повіреному окремою сумою дохід виникає на дату отримання таких коштів;

- при утриманні винагороди з виручки за реалізований товар, отриманої повіреним від покупця, – на дату отримання коштів від покупця.

Якщо фізична особа – платник єдиного податку є посередником за договором комісії на реалізацію, то всю суму отриманих від покупців коштів відповідно до фіскальної позиції контролюючих органів необхідно включити до доходу, оскільки зазначений договір не потрапив до виключного переліку договорів, який міститься в п. 292.4 ПКУ. Щодо юридичних осіб – платників єдиного податку, які здійснюють торгівлю за договорами комісії, то податківці дійшли висновку, що такі особи транзитні, отримані від покупців суми до доходу не включають, їх доходом є тільки сума винагороди;

3) Дохід у сумі поворотної фінансової допомоги, не поверненої протягом 12 календарних місяців. Дохід виникає на дату закінчення 12 місяців з моменту отримання такої допомоги;

4) Отримані кошти як неустойка, штрафи, пеня за порушення умов договорів щодо ведення господарської діяльності;

5) Доходи в матеріальній або нематеріальній формі:

- вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг). Датою виникнення таких доходів є дата підписання платником єдиного податку акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг);

- кредиторська заборгованість, щодо якої минув строк позовної давності (для платників єдиного податку груп 3 і 5, які є платниками ПДВ, та груп 4 і 6). Датою отримання такого доходу є дата списання цієї заборгованості.

При продажу основних засобів юридичними особами – платниками єдиного податку дохід визначається як різниця між сумою коштів, отриманою від продажу таких основних засобів, та їх залишковою балансовою вартістю, що склалася на день продажу.

Таким чином, доходи платників єдиного податку згідно з ПКУ включаються до об'єкта обкладення не за принципом нарахування, що застосовується в бухгалтерському обліку, а за касовим принципом.

До доходу фізичної особи – підприємця, що обкладається єдиним податком, не включаються отримані пасивні доходи у вигляді процентів, дивідендів, роялті, страхові виплати і відшкодування, а також доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській

діяльності. Але такі доходи будуть обкладатись податком на доходи фізичних осіб.

Не включаються до доходів для обкладання єдиним податком:

- ✓ суми податку на додану вартість (якщо особа зареєстрована платником ПДВ);

- ✓ суми коштів, отриманих за внутрішніми розрахунками між структурними підрозділами платника єдиного податку;

- ✓ суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, та суми кредитів;

- ✓ суми коштів цільового призначення, що надійшли від Пенсійного фонду та інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, з бюджетів або державних цільових фондів, у тому числі в межах державних або місцевих програм;

- ✓ суми коштів (аванс, передплата), що повертаються покупцю товару (робіт, послуг) – платнику єдиного податку та/або повертаються платником єдиного податку покупцю товару (робіт, послуг), якщо таке повернення відбувається внаслідок повернення товару, розірвання договору або за листом-заявою про повернення коштів;

- ✓ суми податку на додану вартість, що надійшли у вартості товарів (виконаних робіт, наданих послуг), відвантажених (поставлених) у період його перебування на загальній системі оподаткування;

- ✓ суми коштів, що надійшли як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період сплати інших податків і зборів, встановлених ПКУ, вартість яких була включена до доходу юридичної особи при обчисленні податку на прибуток підприємств або загального оподатковуваного доходу фізичної особи – підприємця;

- ✓ суми коштів та вартість майна, внесені засновниками або учасниками платника єдиного податку до статутного капіталу платника;

- ✓ суми коштів у частині надмірно сплачених податків і зборів, встановлених ПКУ, та суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що повертаються платнику єдиного податку з бюджетів або державних цільових фондів;

- ✓ дивіденди, отримані платником єдиного податку – юридичною особою від інших платників податків, оподатковані в порядку, визначеному ПКУ.

Не є доходом суми податків і зборів, утримані (нараховані) платником єдиного податку під час здійснення ним функцій податкового агента, а також суми єдиного соціального внеску, нараховані платником єдиного податку відповідно до закону.

5.3. Ставки єдиного податку

Ставки єдиного податку встановлюються у відсотках до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року (фіксовані ставки), та у відсотках до доходу (відсоткові ставки). Фіксовані ставки єдиного податку встановлюються сільськими, селищними та міськими радами для фізичних осіб – підприємців залежно від виду господарської діяльності з розрахунку на календарний місяць. Такі ставки встановлені для фізичних осіб – платників єдиного податку за першою та другою групами. Відсоткова ставка єдиного податку встановлюється для інших груп платників єдиного податку (табл. 5.3).

Таблиця 5.3 – Ставки єдиного податку

Показник	Групи платників єдиного податку					
	Фізичні особи-підприємці				Юридичні особи	
	перша	друга	третя	п'ята	четверта	шоста
Ставка єдиного податку	1–10 % мінімальної заробітної плати	2–20 % мінімальної заробітної плати	Платник ПДВ			
			3 % до доходу	5 % до доходу	3 % до доходу	5 % до доходу
			Не платник ПДВ			
			5 % до доходу	7 % до доходу	5 % до доходу	7 % до доходу
Розмір підвищеної ставки єдиного податку	15 % до доходу, отриманого з порушенням правил застосування єдиного податку				Подвійний розмір ставки	
					6 % або 10 %	10 % або 14 %

Якщо платники єдиного податку порушують правила перебування на спрощеній системі оподаткування до суми доходу, що отриманий з порушенням цих правил, то застосовуються підвищені ставки. До таких порушень відносяться:

- перевищення обсягу граничного доходу для відповідної групи платників єдиного податку;
- отримання доходу від провадження діяльності, не зазначеної у свідоцтві платника єдиного податку (для групи 1 чи 2);
- отримання доходу із застосуванням іншого, ніж грошовий спосіб, розрахунку;
- отримання доходу від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування.

Платники єдиного податку, які у звітному календарному кварталі перевищили обсяг доходу для групи до якої вони відносяться, з наступного календарного кварталу на підставі заяви, яка подається не пізніше 20 числа місяця, що настає за кварталом, в якому допущено таке перевищення, повинні перейти на застосування ставки єдиного податку наступних груп або відмовитись від застосування спрощеної системи оподаткування. Так, наприклад, якщо платником єдиного податку групи 2 сума отриманого доходу у червні за підсумками з початку року досягла 1050000 грн, тобто перевищення граничної суми доходу для групи 2 становило 50000 грн, то така особа повинна додатково сплатити з такої суми єдиний податок за ставкою 15 %, що в сумі дорівнює 7500 грн ($50000 \times 0,15$). З 1 липня підприємець може перейти на сплату єдиного податку до групи 3 або 5 чи перейти на загальну систему оподаткування.

5.4. Звітність платників єдиного податку

5.4.1. Податковий (звітний) період та правила подання звітності платниками єдиного податку

Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку 1-ї та 2-ї груп є календарний рік, 3–6-ї груп – календарний квартал.

Податковий (звітний) період починається з першого числа першого місяця податкового (звітного) періоду і закінчується останнім календарним днем останнього місяця податкового (звітного) періоду.

При переході суб'єктів господарювання зі сплати інших податків і зборів (з загальної системи) на спрощену систему оподаткування перший податковий (звітний) період починається з першого числа місяця, що настає за наступним податковим (звітним) кварталом, у якому таким особам виписано свідоцтво платника єдиного податку, і закінчується останнім календарним днем останнього місяця такого періоду.

Для зареєстрованих в установленому порядку фізичних осіб – підприємців, які до закінчення місяця, в якому відбулася державна реєстрація, подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку, встановленої для 1-ї або 2-ї групи, перший податковий (звітний) період починається з першого числа місяця, що настає за місяцем, у якому виписано свідоцтво платника єдиного податку.

Для зареєстрованих в установленому законом порядку суб'єктів господарювання (новостворених), які до закінчення місяця, в якому відбула-

ся державна реєстрація, подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку, встановленої для 3 – 6-ї групи, перший податковий (звітний) період починається з першого числа місяця, в якому відбулася державна реєстрація.

Для суб'єктів господарювання, які утворюються в результаті реорганізації (крім перетворення) будь-якого платника податку, що має непогашені податкові зобов'язання чи податковий борг, які виникли до такої реорганізації, перший податковий (звітний) період починається з першого числа місяця, що настає за податковим (звітним) кварталом, у якому погашено такі податкові зобов'язання чи податковий борг і подано заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування (група 4 або 6).

У разі державної реєстрації припинення юридичних осіб та державної реєстрації припинення підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця, які є платниками єдиного податку, останнім податковим (звітним) періодом вважається період, у якому до контролюючого органу подано заяву щодо відмови від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з припиненням провадження господарської діяльності.

Основні правила подання звітності платниками єдиного податку наведено у табл. 5.4.

Таблиця 5.4 – Правила подання звітності по єдиному податку

Показник	Групи платників єдиного податку					
	Фізичні особи				Юридичні особи	
	перша	друга	третя	п'ята	четверта	шоста
Форма декларації	Податкова декларація платника єдиного податку – фізичної особи				Податкова декларація платника єдиного податку – юридичної особи	
Періодичність подання	Раз на рік, якщо не перевищено граничний обсяг доходу/не здійснено перехід до «старшої» групи платників єдиного податку		щоквартально			
Строк подання декларації	Протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року		Протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року			
Куди подається	Податкова декларація подається до контролюючого органу за місцем податкової адреси					

Платники єдиного податку 1-ї та 2-ї групи у разі перевищення протягом року обсягу доходу або самостійного прийняття рішення про перехід на сплату податку за ставками, встановленими для платників єдиного податку 2-ї, 3-ї або 5-ї групи, подають до контролюючого органу податкову декларацію у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду. Подання податкової декларації у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду, звільняє таких платників від обов'язку подання податкової декларації у строк, встановлений для річного податкового (звітного) періоду.

Податкова декларація по єдиному податку обов'язково подається в електронній формі тільки платниками єдиного податку – юридичними особами, у яких середньооблікова кількість осіб, що перебувають з ними у трудових відносинах, перевищила 50 осіб. Всі інші платники єдиного податку подають звітність у паперовій формі особисто або уповноваженою особою або надсилають по пошті з повідомленням про вручення та описом вкладення.

5.4.2. Порядок нарахування та строки сплати єдиного податку

Платники єдиного податку 1-ї і 2-ї груп сплачують єдиний податок шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця. Такі платники єдиного податку можуть здійснити сплату єдиного податку авансовим внеском за весь податковий (звітний) період (квартал, рік), але не більш як до кінця поточного звітного року.

Нарахування авансових внесків для платників єдиного податку цих груп здійснюється контролюючими органами на підставі заяви такого платника єдиного податку щодо розміру обраної ставки єдиного податку, заяви щодо періоду щорічної відпустки та/або заяви щодо терміну тимчасової втрати працездатності.

Платники єдиного податку 1-ї і 2-ї груп, які не використовують працю найманих осіб, звільняються від сплати єдиного податку протягом одного календарного місяця на рік на час відпустки, а також за період хвороби, підтвердженої копією листка (листків) непрацездатності, якщо вона триває 30 і більше календарних днів.

Платники єдиного податку 3 – 6-ї груп сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал. У такий же строк сплачується єдиний податок, нарахований за перевищення граничного обсягу доходу, встановленого для групи, до якої відноситься платник єдиного податку.

У разі припинення платником єдиного податку провадження господарської діяльності податкові зобов'язання із сплати єдиного податку нараховуються такому платнику до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому до контролюючого органу подано заяву щодо відмови від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з припиненням провадження господарської діяльності.

Сплата єдиного податку здійснюється за місцем податкової адреси.

5.4.3. Ведення обліку і складення звітності платниками єдиного податку

Декларацію по єдиному податку подають всі без виключення платники цього податку, незалежно від того, виникло в них у звітному періоді податкове зобов'язання чи ні.

Форма декларації платника єдиного податку – фізичної особи – підприємця, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 21 грудня 2011 року № 1688 (у редакції наказу від 7 листопада 2012 року № 1159). Цим же наказом затверджена форма декларації платника єдиного податку – юридичної особи.

Форма декларації одна для всіх груп платників єдиного податку – фізичних осіб (група 1, 2, 3, 5) і одна для юридичних осіб (група 4 та 6).

Структурно декларація платника єдиного податку – фізособи – підприємця складається з 7 розділів. При цьому розділ I «Загальні відомості», розділ VI «Визначення податкових зобов'язань по єдиному податку» та розділ VII «Визначення податкових зобов'язань у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок» заповнюють фізособи – платники єдиного податку всіх груп. Якщо у звітному періоді не уточнюються показники попередніх декларацій, то у цьому розділі проставляються прочерки.

У розділі I вказується загальна інформація про підприємця та інформація про контролюючий орган, до якого подається декларація. Так, у полі 1 наводиться інформація про тип податкової декларації (звітна, звітна нова, уточнююча, а також довідково). Декларація може бути довідковою. Вона подається до контролюючого органу з метою отримання довідки про доходи за інший період, ніж квартальний (річний) податковий (звітний) період, наростаючим підсумком. Довідкові декларації не ведуть до нарахування податкових зобов'язань по єдиному податку. Терміни представлення таких декларацій можуть бути довільними (представляються у разі потреби, що виникає у підприємця). При цьому платник податків не звільняється від обов'язку представлення декларації в строк, встановлений для квартального (річного) податкового періоду.

Також у розділі I зазначають звітний (податковий період), за який подається або уточнюється податкова декларація (поле 2), прізвище, ім'я, по батькові платника податку та реєстраційний номер його облікової картки (поле 3); податкова адреса (поле 4) та найменування контролюючого органу, до якого подається податкова декларація (поле 5).

У полі 6 вказується вид діяльності, який фактично здійснювався у звітному періоді, а не всі види діяльності, які внесені у ЄДР або прописані у свідоцтві платника єдиного податку. У полі 7 вказується фактична чисельність працівників у звітному періоді.

Основна частина декларації платників єдиного податку фізичних осіб-підприємців складається з п'яти розділів. Нумерація рядків декларації наскрізна. У розділах II (рядки 1-5), III (рядки 6-10), IV (рядки 11-15) та V (рядки 16-20) вказуються показники діяльності кожної окремої групи платників єдиного податку. Так, розділ II заповнює група 1, розділ III заповнює група 2, розділ IV призначений для групи 3, розділ V – для групи 5. У розділах декларації, які не відповідають групі платника єдиного податку, рекомендується проставити прочерки. Наприклад, платник групи 2 заповнює розділ III, а в розділах II та IV проставляє прочерки.

Платникам єдиного податку 1-ої і 2-ї групи у податковій декларації належить заповнити дві таблиці. В першій таблиці платник єдиного податку записує суму єдиного податку, яку він сплачував у кожному місяці кварталу. Якщо підприємець сплатив єдиний податок за весь податковий (звітний) період (квартал, рік), то сплачену суму по місяцям не розбивають. Її записують однією цифрою в рядку, який відповідає місяцю і кварталу сплати.

У другій таблиці розділу II (III) декларації відображають дані про доходи, які отримані протягом календарного року за час роботи в 1-й (2-й) групі платників єдиного податку. Для заповнення таких показників беруть підсумкові дані графі 7 Книги обліку доходів.

Окремими рядками на підставі даних граф 8, 9 Книги обліку доходів відображають обсяг доходів, що оподатковуються за ставкою 15 % (залежно від причини застосування цієї ставки). Якщо «штрафних» доходів протягом роботи не було, то у відповідних рядках другої таблиці розділу II (III) декларації ставлять прочерки.

Розділи IV (рядки 11-15) і V (рядки 16-20) складаються з однієї таблиці. Для її заповнення дані беруться з Книги обліку доходів або Книги обліку доходів і витрат, у залежності від того, яку з них платник єдиного податку складав під час роботи у групі 3 або 5. Платники єдиного податку цих груп у податковій декларації відображають:

- обсяг доходу, що оподатковується, окремими рядками за кожною з обраних ставок єдиного податку (група 3 – 3 % (5 %), група 5 – 5 % (7 %));

- обсяг доходу, що оподатковується за ставкою 15 % (окремими рядками залежно від причини застосування такої ставки).

Якщо платник єдиного податку протягом року працював у різних групах, йому необхідно буде заповнити декілька розділів декларації.

Розділ VI (рядки 21-29) призначений для визначення податкових зобов'язань по єдиному податку. Порядок заповнення її рядків представлено у табл. 5.5.

Зразок заповнення декларації платника єдиного податку – фізичної особи 1-ї групи наведено у додатку Б.

Таблиця 5.5 – Заповнення розділу VI податкової декларації платника єдиного податку – підприємця

Код рядка	Правила заповнення
21	Відображають загальну суму доходу за звітний (податковий) період. Для цього здійснюють підсумок показників всіх рядів у розділах II, III, IV і V декларації
22	Вказують суму податку, обчислену за ставкою 15 %. Для цього результат підсумку показників рядів у розділах II, III, IV і V декларації без даних рядків 01, 06, 11, 12, 16, 17 множать на 15 %, тобто (рядок 21 – рядок 01 – рядок 06 – рядок 11 – – рядок 12 – рядок 16 – рядок 17) × 15 %)
23	Показують обчислену суму єдиного податку платниками групи 3 за ставкою 3 % (рядок 11 × 3 %)
24	Показують обчислену суму єдиного податку платниками групи 3 за ставкою 5 % (рядок 12 × 5 %)
25	Вказують суму єдиного податку, розраховану платниками групи 5 за ставкою 5 % (рядок 16 × 5 %)
26	Вказують суму єдиного податку, розраховану платниками групи 5 за ставкою 7 % (рядок 17 × 7 %)
27	Наводиться загальна сума нарахованого за звітний (податковий) період єдиного податку (рядок 22 + рядок 23 + рядок 24 + рядок 25 + рядок 26)
28	Вказують суму нарахованого єдиного податку за попередній звітний (податковий) період (значення рядка 27 декларації попереднього звітного (податкового) періоду)
29	Вказують суму єдиного податку, яка підлягає нарахуванню та сплаті в бюджет за підсумками поточного звітного (податкового) періоду (рядок 27 – рядок 28)

Декларація платника єдиного податку – юридичної особи складається з чотирьох розділів.

У розділі I вказується загальна інформація про платника (поле 5), інформація про контролюючий орган (поле 6), до якого подається декларація, середньооблікова кількість працівників у звітному періоді (поле 7). А також вказується тип декларації (поле 1) по аналогії як в декларації платника єдиного податку – фізичної особи – підприємця. У полі 2 наводяться дані з поміткою в кожному кварталі про перебування платника єдиного податку у групі 4 або 6.

Підставою для відображення у полі 5 коду виду економічної діяльності (КВЕД) є витяг з Єдиного державного реєстру юросіб і фізосіб-підприємців (ЄДР). Відображають код основного виду економічної діяльності.

У Розділах II (рядки 1–15) та III (рядки 16–30) наводиться розрахунок податкового зобов'язання для платників єдиного податку 4-ї та 6-ї групи відповідно. Юридичні особи – платники єдиного податку фіксують показники в цих розділах декларації в гривнях з копійками.

Для заповнення розділів II і III дані про доходи визначаються на підставі показників бухгалтерського обліку з урахуванням вимог ПКУ щодо їх формування з метою обкладення єдиним податком.

Основну частину декларації можна умовно розділити на два підрозділи: «Показники» і «Самостійне виявлення помилок». Розділ «Показники» складається з 9 рядків. Деякі з них заповнюються на підставі облікових даних, інші розраховуються математично на підставі даних декларації.

Рядок 1 (16) декларації є сумою рядків 2 (17)–6 (21) і його значення характеризує загальну суму доходу, включаючи суму доходу, отриманого з порушенням правил застосування єдиного податку, за податковий (звітний) період.

Рядки 2 (17)–6 (21) заповнюються платником податків на підставі облікових даних. Оскільки рядки декларації мають наскрізну нумерацію, кожен платник податків вибирає потрібні саме йому рядки для заповнення (2 (17) або 3 (18) відповідно). Так, платники єдиного податку групи 4 (ставка 3 %) і групи 6 (ставка 5%), які є платниками ПДВ, відображають у рядку 2 (17) суму доходу, отриманого в межах установленого обмеження, а платники, що не сплачують ПДВ і застосовують ставку 5 % (група 4) або 7% (група 6), для відображення такого доходу запис роблять у рядку 3 (18). У рядках 4–6 (група 4) або 19–21 (група 6) платники єдиного податку зазначають дохід, отриманий з порушенням вимог, який обкладається за ставкою у подвійному розмірі.

У рядку 7 (22) вказують визначену суму єдиного податку. Наочно заповнення рядків декларації показано в табл. 5.6.

Таблиця 5.6 – Заповнення рядків декларації платника єдиного податку – юридичної особи

Код рядка	Код рядків, які враховуються для застосування ставки			
	платниками групи 4		платниками групи 6	
	3 %	5 %	5 %	7 %
1 (16)	Загальна сума доходу за податковий (звітний) період			
	ряд. 2 + ряд. 4 + + ряд. 5 + ряд. 6	ряд. 3 + ряд. 4 + + ряд. 5 + ряд. 6	ряд. 17 + ряд. 19 + + ряд. 20 + ряд. 21	ряд. 18 + ряд. 19 + + ряд. 20 + ряд. 21
7 (22)	Сума єдиного податку за податковий (звітний) період			
	ряд. 7.1 + ряд. 7.3	ряд. 7.2 + ряд. 7.3	ряд. 22.1 + ряд. 22.3	ряд.22. 2 + ряд. 22.3
7.1 (22.1)	Сума єдиного податку за ставкою для платників ПДВ			
	ряд. 2 × 3 %		ряд. 17 × 5 %	
7.2 (22.2)	Сума єдиного податку за ставкою для неплатників ПДВ			
		ряд. 3 × 5 %		ряд. 18 × 7 %
7.3 (22.3)	Сума єдиного податку, що обчислюється у подвійному розмірі ставки			
	(ряд. 4 + ряд. 5 + + ряд. 6) × 6 %	(ряд. 4 + ряд. 5 + + ряд. 6) × 10 %	(ряд. 19 + ряд. 20 + + ряд. 21) × 10 %	(ряд. 19 + ряд. 20 + ряд. 21) × 14 %
8 (23)	ряд. 7 декларації за минулий податковий (звітний) період		ряд. 22 декларації за минулий податковий (звітний) період	
9 (24)	Сума єдиного податку до сплати за податковий (звітний) квартал			
	ряд. 7 – ряд. 8		ряд. 22 – ряд. 23	

У Розділі IV наводиться зведена інформація щодо розрахунку податкового зобов'язання у разі переходу протягом календарного року на іншу групу платника єдиного податку.

Податкова декларація складається наростаючим підсумком та подається до контролюючого органу за місцем податкової адреси.

Питання для самоконтролю

1. Що розуміється під спрощеною системою оподаткування?
2. Хто може (не може) бути платником єдиного податку?
3. При дотриманні яких умов можна перейти на спрощену систему оподаткування?

4. Від сплати яких податків і зборів звільнені платники єдиного податку?
5. Які види діяльності можуть здійснювати фізичні особи – підприємці 1-ї, 2-ї, 3-ї та 5-ї груп?
6. Які види діяльності заборонені для платників єдиного податку?
7. Що включається до доходів для цілей стягнення єдиного податку?
8. Що не є доходом та не включається до доходу для цілей стягнення єдиного податку?
9. Яка дата формування доходу з метою стягнення єдиного податку?
10. Які ставки єдиного податку?
11. Який податковий період встановлено для платників єдиного податку?
12. Розкрити особливості ведення обліку доходів і витрат платниками єдиного податку залежно від обраної групи.
13. В яких випадках і в які строки контролюючі органи можуть анулювати Свідцтво платника єдиного податку?
14. Як часто може здійснюватись перехід на спрощену систему оподаткування та змінюватись ставка податку?
15. Охарактеризуйте зміст, порядок складання та строки подання звітності платників єдиного податку фізичних та юридичних осіб?

Тестові завдання

1. За якими параметрами суб'єкти господарювання відносяться до малого підприємництва?
 - а) за обсягом прибутку за рік, кількістю працівників на кінець року;
 - б) за обсягом витрат за рік, розміром матеріально-технічної бази, середньою кількістю працівників;
 - в) за обсягом доходів за рік, середньою кількістю працівників;
 - г) за обсягом доходів за останній квартал року та середньою кількістю працівників в цьому періоді.
2. Яку максимальну кількість найманих працівників може мати приватний підприємець – платник єдиного податку групи 2?
 - а) до 10 осіб з урахуванням членів сім'ї;
 - б) до 10 осіб без урахування членів сім'ї;
 - в) до 20 осіб з урахуванням членів сім'ї;
 - г) обмежень немає.

3. Для яких груп платників єдиного податку не встановлені обмеження щодо кількості найманих працівників?

- а) для груп 3 і 4;
- б) для груп 4-6;
- в) для груп 5-6;
- г) обмеження встановлені для всіх груп.

4. Які форми розрахунків можуть застосовувати юридичні особи – платники єдиного податку?

- а) розрахунки векселями;
- б) бартер та безготівкові розрахунки;
- в) взаємозалік зустрічних вимог, розрахунки векселями;
- г) готівкові та безготівкові розрахунки.

5. За яким методом формується при спрощеній системі оподаткування об'єкт оподаткування?

- а) за методом нарахування;
- б) за касовим методом;
- в) за методом першої події;
- г) за методом останньої події.

6. За якою ставкою сплачується єдиний податок, якщо підприємець здійснює одночасно декілька видів підприємницької діяльності?

- а) за кожний вид діяльності відповідно до встановленої для нього ставки;
- б) за середньою ставкою, обчисленою за ставками окремих видів діяльності;
- в) за найменшою ставкою, що кратна кількості видів діяльності;
- г) за найбільшою ставкою.

7. Які податки і збори доведеться обов'язково сплатити приватним підприємцям, крім єдиного податку?

- а) податок на доходи фізичних осіб в частині своїх власних (підприємницьких) доходів;
- б) податок на доходи фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником єдиного податку;
- в) збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- г) збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

8. Провадження якого виду діяльності не дозволяє застосувати спрощену систему оподаткування?

- а) надання побутових послуг населенню;
- б) діяльність у сфері ресторанного господарства;
- в) діяльність з надання послуг зв'язку;
- г) виготовлення ювелірних виробів за індивідуальним замовленням.

9. Які з наведених операцій не є доходом для платників єдиного податку групи 4 і 6?

- а) отримання на поточний рахунок передоплати за майбутню поставку продукції;
- б) зарахування на поточний рахунок сум штрафу за невиконання умов договору покупцем;
- в) отримання суми дивідендів;
- г) списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності.

10. Які з наведених операцій включаються до доходу юридичних осіб для обкладення єдиним податком?

- а) суми поворотної фінансової допомоги, отриманої у звітному місяці;
- б) вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів;
- в) суми податку на додану вартість;
- г) сума отриманих кредитів.

11. Які з наведених операцій включаються до доходу юридичних осіб для обкладення єдиним податком?

- а) сума грошових коштів, отриманих від продажу основних засобів;
- б) суми отриманих внесків до статутного капіталу;
- в) суми кредиторської заборгованості щодо якої минув строк позовної давності;
- г) суми отриманих дивідендів від інших платників податку.

12. Для якої групи платників єдиного податку звітним податковим періодом є календарний квартал?

- а) для будь-якої групи суб'єктів господарювання, що обрали спрощену систему оподаткування;
- б) для платників фізичних осіб – підприємців груп 1 і 2;
- в) для юридичних осіб – платників єдиного податку груп 4 і 6;
- г) для платників єдиного податку груп 3 – 6.

13. Для якої групи платників єдиного податку звітним податковим періодом є календарний рік?

- а) тільки для фізичних осіб групи 1;
- б) для фізичних осіб груп 1 і 2;
- в) для фізичних осіб груп 1 – 3;
- г) для фізичних осіб групи 5 і юридичних осіб групи 6.

14. Як повинен діяти платник єдиного податку за ставкою групи 2 у разі перевищення граничного обсягу доходу?

- а) сплатити додатково встановлену фіксовану суму єдиного податку як штрафну санкцію;
- б) сплатити з усієї суми отриманого доходу податок за ставкою 15 %;
- в) сплатити з суми перевищення граничного обсягу доходу податок за ставкою 15 %;
- г) додатково податок не сплачувати, а перейти до застосування ставки наступних груп або перейти на загальну систему оподаткування.

15. Платники єдиного податку якої групи мають право сплачувати єдиний податок шляхом авансового внеску за весь податковий період, але не більше ніж до кінця поточного року?

- а) тільки платники групи 1;
- б) платники груп 1 і 2;
- в) платники груп 1 – 3;
- г) платники груп 5 і 6.

16. Хто має право не сплачувати єдиний податок у період відпустки ?

- а) тільки платники єдиного податку групи 1;
- б) платники єдиного податку групи 2 незалежно від наявності найманих працівників;
- в) платники єдиного податку груп 1 і 2, якщо вони не використовують працю найманих осіб;
- г) єдиний податок сплачується платниками податку всіх груп незалежно від перебування у відпустці.

17. Як і у які строки сплачують єдиний податок платники груп 1 і 2?

- а) авансовим внеском не пізніше 10 числа поточного звітного місяця;
- б) авансовим внеском не пізніше 20 числа поточного звітного місяця;
- в) не пізніше 20 числа місяця, що настає за поточним звітним місяцем;
- г) не пізніше 20 числа місяця, що настає за звітним кварталом.

18. В які строки суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи сплачують єдиний податок?

- а) протягом 10 календарних днів, що настають за звітним місяцем;
- б) протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за квартал;
- в) протягом 20 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за квартал;;
- г) не пізніше 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом.

19. Перехід на спрощену систему оподаткування для юридичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності можливий:

- а) тільки з початку календарного року (1 січня);
- б) двічі на рік – з 1 січня або 1 липня;
- в) з будь-якого податкового періоду (1 січня, 1 квітня, 1 липня, 1 жовтня);
- г) з початку кожного місяця.

20. Платники єдиного податку якої групи повинні відображати результати підприємницької діяльності у Книзі обліку доходів?

- а) платники єдиного податку групи 1 та 2;
- б) платники єдиного податку груп 1, 2, а також групи 3, які є платниками ПДВ;
- в) платники єдиного податку груп 1, 2, 3, 5, які не є платниками ПДВ;
- г) платники єдиного податку групи 5.

21. Платники єдиного податку якої групи повинні відображати результати підприємницької діяльності у Книзі обліку доходів і витрат?

- а) платники єдиного податку групи 1 та 2;
- б) платники єдиного податку групи 3, які не є платниками ПДВ;
- в) платники єдиного податку груп 3 і 5, які є платниками ПДВ,
- г) платники єдиного податку груп 4 та 6.

22. У поточному місяці у юридичної особи – платника єдиного податку за ставкою 7 % (група 6) мали місце такі операції:

- ✓ відвантажено продукцію в звітному місяці – 250000 грн;
- ✓ отримано на поточний рахунок кошти від покупців за відвантаженою в попередньому місяці продукцію – 140000 грн;
- ✓ отримано передоплату за продукцію – 90000 грн;

✓ зараховано на поточний рахунок суму поворотної фінансової допомоги – 10000 грн.

Чому дорівнюватиме сума єдиного податку?

- а) 34300 грн;
- б) 33600 грн;
- в) 16100 грн;
- г) 27300 грн.

23. У поточному місяці у юридичної особи – платника єдиного податку за ставкою 5 % (група б) мали місце такі операції:

✓ відвантажено продукцію в рахунок отриманої передоплати – 30000 грн, в тому числі ПДВ 20 % – 5000 грн;

✓ отримано на поточний рахунок кошти від покупців за відвантаженої в попередньому місяці продукцію – 72000 грн, в тому числі ПДВ 20 % – 12000 грн;

✓ отримано відсотки від банку за користування вільними коштами – 100 грн;

✓ отримано суми штрафу від покупців за порушення умов договору – 1000 грн.

Чому дорівнюватиме база обкладання єдиним податком?

- а) 61000 грн;
- б) 61100 грн;
- в) 86100 грн;
- г) 102000 грн.

24. У поточному місяці у платника єдиного податку за ставкою 5 % (група 4) мали місце такі операції:

✓ отримано без вимоги компенсації матеріалів на суму – 20000 грн;

✓ отримано суму передоплати від покупців – 150000 грн;

✓ списано суму кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності – 30000 грн;

✓ зараховано на поточний рахунок дивіденди – 40000 грн;

✓ відвантажено покупцям продукцію на суму – 360000 грн;

Чому дорівнюватиме база обкладання єдиним податком?

- а) 200000 грн;
- б) 550000 грн;
- в) 530000 грн;
- г) 190000 грн.

Т е м а 6

ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

6.1. Платники податку на додану вартість, умови їх реєстрації

Податок на додану вартість (ПДВ) – це непрямий податок, який включається в ціну товарів, робіт, послуг і сплачується до бюджету за рахунок коштів покупця. Порядок його справляння регламентований розділом V (ст. 180 – 211) ПКУ. Порядок реєстрації платників ПДВ регулюється нормами Положення № 26 [31].

До категорії платників ПДВ входять:

- особи, які провадять господарську діяльність і бажають добровільно зареєструватися платниками ПДВ, у тому числі юридичні особи та фізичні особи-підприємці, які є платниками єдиного податку за ставкою, що передбачає включення ПДВ до складу єдиного податку, та які добровільно переходять на сплату єдиного податку за ставкою, котра передбачає сплату ПДВ;
- особи, які є платниками єдиного податку за ставкою, котра передбачає сплату ПДВ;
- особи, що зареєстровані або підлягають реєстрації як платники податку;
- особи, що ввозять товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яких покладається відповідальність за сплату податків відповідно до Митного кодексу;
- особи, які використовують, в тому числі при ввезенні товарів на митну територію України, податкову пільгу не за цільовим призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання, а також інші особи, які використовують податкову пільгу, яка для них не призначена;
- особи, які ведуть облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без створення юридичної особи;
- особи – управителі майна, які ведуть окремий облік ПДВ за операціями, пов'язаними з використанням майна, отриманого в довірче управління;
- особи, які здійснюють операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, безгосподарного майна, майна, за яким не звер-

нувся власник до кінця строку відповідального зберігання, а також майна, що в установлених законом випадках переходить у власність держави;

- особи, уповноважені сплачувати податок з операцій поставки послуг підприємствами залізничного транспорту за їх основним видом діяльності, які перебувають у підпорядкуванні такого платника податків у встановленому законом порядку;

- особи-інвестори (оператори), які ведуть окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції;

- особи, які є отримувачами послуг від нерезидентів, в тому числі їх постійних представництв, не зареєстрованими як платники ПДВ, місце постачання яких знаходиться на митній території України.

Будь-яка особа, що підлягає обов'язковій реєстрації, чи така, що прийняла рішення про добровільну реєстрацію як платник податку, подає до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) реєстраційну заяву.

У разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі нарахована (сплачена) протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 300000 грн (без урахування ПДВ), то така особа підлягає обов'язковій реєстрації і подає заяву не пізніше **10-го числа** календарного місяця, що настає за місяцем, в якому уперше досягнуто зазначену суму оподатковуваних операцій.

Якщо особа приймає рішення про перехід зі спрощеної системи оподаткування, що не передбачає сплати ПДВ, на загальну систему оподаткування, вона може зареєструватись як платник ПДВ за умови, що загальна сума від здійснення оподатковуваних операцій з постачання товарів/послуг протягом останніх 12 календарних місяців у сукупності перевищує 300000 грн. (без ПДВ). Реєстраційну заяву така особа подає не пізніше **10-го числа** першого календарного місяця, в якому здійснено перехід на загальну систему оподаткування.

Суб'єкти господарювання, які здійснюють операції постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, яке на законних підставах переходить у власність держави тощо, незалежно від обсягів таких операцій і від того який режим оподаткування використовують такі особи згідно із законодавством, підлягають обов'язковій реєстрації і подають заяву не пізніше ніж за **20** календарних днів до початку податкового періоду, з якого такі особи вважатимуться платниками ПДВ (п. 183.3 ПКУ; пп. 3.5.2 «б» Положення № 26). У такий же строк здійснюється реєстра-

ція за заявою особи, яка провадить оподатковувані операції і обсяги яких менше 300000 грн, але яка вважає за доцільне добровільно зареєструватися як платник податку, а також особи, яка переходить зі спрощеної системи оподаткування, що не передбачає сплати ПДВ, на загальну систему оподаткування, за умови здійснення оподатковуваних ПДВ операцій.

Платники єдиного податку груп 3–6, які добровільно реєструються як платники ПДВ (змінюють ставку єдиного податку), подають реєстраційну заяву не пізніше ніж **за 15 календарних днів** до початку календарного кварталу, з якого буде застосовуватись ставка єдиного податку, що передбачає сплату ПДВ.

Платники єдиного податку (групи 1–4), які перевищили допустимий обсяг доходу для таких платників і які одночасно відповідають вимогам, установленим для платників «старших» груп та вимогам щодо граничного обсягу оподатковуваних операцій для обов'язкової реєстрації (300000 грн), або які приймають рішення про добровільну реєстрацію платником ПДВ, можуть перейти на єдиний податок зі сплатою ПДВ. У такому випадку Реєстраційна заява подається одночасно із заявою про зміну ставки єдиного податку **не пізніше 20-го числа місяця**, що настає за календарним кварталом, у якому допущено перевищення обсягу доходу.

Свідectво про реєстрацію особи як платника ПДВ орган державної податкової служби зобов'язаний видати не пізніше наступного робочого дня після бажаного (запланованого) дня реєстрації платника податку, зазначеного у його заяві, або протягом **5 робочих днів** від дати надходження реєстраційної заяви, якщо бажаний (запланований) день реєстрації у заяві не зазначено чи такий день настає раніше від дати, що припадає на останній день строку, встановленого для реєстрації платника податку органом державної податкової служби.

Платники податку, які уклали з відповідним контролюючим органом договір про визнання електронних документів, можуть подати реєстраційну заяву засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

Реєстраційна заява про добровільну реєстрацію як платника податку може бути подана державному реєстратору як додаток до реєстраційної картки, що подається для проведення державної реєстрації юридичної особи або фізичної особи-підприємця. Електронна копія реєстраційної заяви, виготовлена шляхом сканування, передається державним реєстратором до контролюючих органів одночасно з відомостями з реєстраційної

картки на проведення державної реєстрації юридичної особи або фізичної особи – підприємця.

При визначенні загального обсягу оподатковуваних операцій для ПДВ-реєстрації (обов'язкової, добровільної) податківці наполягають на тому, що необхідно враховувати обсяги таких операцій:

- що підлягають оподаткуванню за основною ставкою 20 %;
- що оподатковуються за ставкою «7 %», «0 %»;
- звільнених і тимчасово звільнених від обкладання ПДВ.

Щодо 12-місячного періоду, за який розраховується обсяг оподатковуваних операцій, слід зазначити таке:

▲ новостворені суб'єкти господарювання розраховують обсяги з моменту реєстрації. В них розрахунковий період може бути менший за 12 місяців (якщо обсяг 300 тис. грн досягнутий раніше);

▲ останній місяць розрахункового періоду враховується повністю (після його закінчення), незважаючи на те, що момент досягнення 300 тис. грн може приходиться на початок такого місяця.

Особі, що реєструється як платник податку, присвоюється індивідуальний податковий номер, який використовується для сплати податку. Індивідуальний податковий номер є єдиним для всього інформаційного простору України і зберігається за платником ПДВ до моменту анулювання реєстрації платника ПДВ. Індивідуальний податковий номер ставити:

♦ для юридичних осіб – 12-розрядний числовий код такої структури: 1–7-й знаки – перші 7 знаків коду за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України (код ЄДРПОУ) без контрольного числа; 8-й та 9-й знаки – код області за системою кодування, прийнятою в органах державної податкової служби; 10-й та 11-й знаки – код адміністративного району за системою кодування, прийнятою в податкових органах; 12-й знак – контрольний розряд, алгоритм формування якого встановлює центральний орган державної податкової служби;

♦ для фізичних осіб – 10-значний реєстраційний номер облікової картки платника податків.

Якщо особи, не зареєстровані як платники податку, ввозять товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню згідно із законом, то такі особи сплачують податок під час митного оформлення товарів без реєстрації як платники такого податку.

Звітний (податковий) період – період, за який платник податку зобов'язаний проводити розрахунки податку та сплачувати його до бюджету. Звітний (податковий) період для подання податкової декларації з ПДВ

до контролюючих органів дорівнює одному **календарному місяцю**, а в особливих випадках, застережених ПК, – **календарному кварталу**.

В окремих випадках податковий період може бути менший або більший за один календарний місяць, зокрема:

✓ якщо особа реєструється як платник ПДВ з іншого дня, ніж перший день календарного місяця, то першим звітним періодом є період, який розпочинається від дня такої реєстрації та закінчується останнім днем першого повного календарного місяця;

✓ якщо податкова реєстрація особи анулюється в інший день, ніж останній день календарного місяця, то останнім звітним (податковим) періодом є період, який розпочинається з першого дня такого місяця та закінчується днем такого анулювання.

Особи, які мають право сплачувати податок на прибуток за ставкою 0 % (до 01.01.16 р.), або платники єдиного податку за ставкою 3 % можуть обрати квартальний податковий період. Заява про вибір квартального податкового періоду подається разом з декларацією за наслідками останнього податкового періоду календарного року.

Квартальний податковий період починає застосовуватися з першого податкового періоду наступного календарного року до кінця такого року.

Якщо платник ПДВ втрачає право на застосування нульової ставки податку на прибуток, він зобов'язаний самостійно перейти на місячний податковий період, починаючи з місяця, на який припадає перевищення допустимого обсягу операцій.

Якщо платник єдиного податку переходить на сплату інших податків, він зобов'язаний перейти на місячний звітний період по ПДВ, починаючи з першого місяця такого періоду.

6.2. Об'єкт оподаткування податком на додану вартість

Об'єктом оподаткування є операції з:

1) постачання товарів та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, в тому числі операції з передачі права власності:

- ◇ на об'єкти застави позичальнику (кредитору);
- ◇ на товари, що передаються на умовах товарного кредиту;
- ◇ об'єкта фінансового лізингу у користування лізингоотримувачу/орендарю;

2) ввезення товарів на митну територію України;

3) вивезення товарів за межі митної території України.

4) поставки послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

Перевезення вважається міжнародним, якщо воно здійснюється за єдиним міжнародним перевізним документом. Таким документом може бути:

- авіаційна вантажна накладна (Air Waybill);
- міжнародна автомобільна накладна (CMR);
- накладна СМГС (накладна УМВС);
- коносамент (Bill of Lading); накладна ЦІМ (CIM);
- вантажна відомість (Cargo Manifest), інші документи, передбачені законами України.

З метою оподаткування **постачання товарів** – це будь-яка передача права на розпоряджання товарами як власника, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду.

Постачання послуг – це будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності.

Постачанням товарів також **вважаються**:

а) фактична передача матеріальних активів іншій особі на підставі договору про фінансовий лізинг (повернення матеріальних активів згідно з договором про фінансовий лізинг) чи іншої домовленості, відповідно до якої оплата відстрочена, але право власності на матеріальні активи передається не пізніше дати здійснення останнього платежу;

б) передача права власності на матеріальні активи за рішенням органу державної влади або органу місцевого самоврядування чи відповідно до законодавства;

в) будь-яка із зазначених дій платника податку щодо матеріальних активів, якщо платник податку мав право на віднесення сум податку до податкового кредиту у разі придбання зазначеного майна чи його частини:

- ♦ безоплатна передача майна іншій особі;
- ♦ передача майна у межах балансу платника податку, що використовується у господарській діяльності платника податку для його подальшого використання з метою, не пов'язаною із господарською діяльністю такого платника податку;

♦ передача у межах балансу платника податку майна, що планувалося для використання в оподатковуваних операціях, для його використання в операціях, що звільняються від оподаткування або не підлягають оподаткуванню;

г) передача (внесення) товарів (у тому числі необоротних активів) як вклад у спільну діяльність без утворення юридичної особи, а також їх повернення;

д) ліквідація платником податку за власним бажанням необоротних активів, які перебувають у такого платника;

е) передача товарів згідно з договором, за яким сплачується комісія (винагорода) за продаж чи купівлю. Тобто отримання коштів комісіонером від комітента для придбання товару (комісія за купівлю) або передача комітентом товарів комісіонеру для продажу (комісія за продаж) – це події для нарахування податкових зобов'язань з ПДВ.

Також **до поставки прирівнюється** використання виробничих запасів, інших товарів/послуг не у виробничій діяльності (псування, крадіжка тощо).

Під об'єкт оподаткування також підпадають такі ситуації:

- якщо поворотна тара не повертається постачальнику протягом 12 календарних місяців;

- здійснюється безоплатне ввезення в режимі імпорту тощо.

Не є постачанням товарів такі випадки:

- основні виробничі засоби або невиробничі засоби ліквідуються у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили;

- ліквідація основних засобів здійснюється без згоди платника податку, у тому числі в разі викрадення необоротних активів;

- платник податку надає органу державної податкової служби відповідний документ про знищення, розібрання або перетворення необоротних активів в інший спосіб, внаслідок чого необоротний актив не може використовуватися за первісним призначенням.

Не є об'єктом оподаткування операції з:

- 1) випуску (емісії), розміщення у будь-які форми управління та продажу (погашення, викупу) за кошти цінних паперів, що випущені в обіг (емітовані) суб'єктами підприємницької діяльності, Національним банком України, Міністерством фінансів України, органами місцевого самоврядування;

- 2) передачі майна у схов (відповідальне зберігання), у концесію, а також у лізинг (оренду), крім передачі у фінансовий лізинг; повернення

майна із схову (відповідального зберігання) його власнику, а також майна, попередньо переданого в лізинг (оренду) лізингодавцю (орендодавцю), крім переданого у фінансовий лізинг; нарахування та сплати процентів або комісій у складі орендного (лізингового) платежу у межах договору фінансового; передачі майна в заставу;

3) надання послуг з інкасації, розрахунково-касового обслуговування, залучення, розміщення та повернення коштів за договорами позики, депозиту тощо;

4) торгівлі за грошові кошти або цінні папери борговими зобов'язаннями;

5) виплат у грошовій формі заробітної плати (інших прирівняних до неї виплат), дивідендів, роялті у грошовій формі або у вигляді цінних паперів, які здійснюються емітентом;

6) надання комісійних (брокерських, дилерських) послуг із торгівлі та/або управління цінними паперами (корпоративними правами) тощо;

7) постачання позашкільним навчальним закладом вихованцям, учням і слухачам платних послуг у сфері позашкільної освіти;

8) сплати орендної плати або концесійного платежу за договорами відповідно оренди або концесії цілісного майнового комплексу державного або комунального підприємства;

9) ввезення на митну територію України, вивезення за межі митної території України незалежно від обраного митного режиму товарів, митна вартість яких не перевищує еквівалент **150 євро**;

10) ввезення на митну територію України товарів, сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент **150 євро**:

- ♦ у несупроводжуваному багажі;
- ♦ на адресу одного одержувача (юридичної чи фізичної особи) в одній депеші від одного відправника у міжнародних поштових відправленнях;

- ♦ на адресу одного одержувача (юридичної чи фізичної особи) протягом однієї доби у міжнародних експрес-відправленнях;

11) ввезення на митну територію України фізичними особами в ручній поклажі та/або в супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент **1000 євро**, через пункти пропуску через державний кордон України, відкриті для повітряного сполучення;

12) ввезення на митну територію України фізичними особами в ручній поклажі та/або в супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких не переви-

щує еквівалент **500 євро** та сумарна вага яких не перевищує **50 кг**, через інші, ніж відкриті для повітряного сполучення, пункти пропуску через державний кордон України;

13) інші операції, передбачені ст. 196 ПКУ.

Звільняються від оподаткування операції з:

1) постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят за переліком, затвердженим постановою КМУ від 08.09.97р. № 996;

2) постачання послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, у тому числі навчання аспірантів і докторантів, навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також послуг з виховання та навчання дітей у будинках культури, дитячих музичних, художніх, спортивних школах і клубах, школах мистецтв та послуг з проживання учнів або студентів у гуртожитках;

3) постачання:

▲ технічних та інших засобів реабілітації, комплектуючих і напівфабрикатів для їх виготовлення (крім автомобілів), послуг з їх ремонту та доставки; товарів спеціального призначення, у тому числі виробів медичного призначення для індивідуального користування, для інвалідів та інших пільгових категорій населення, визначених законодавством України за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України;

▲ легкових автомобілів для інвалідів уповноваженому органу виконавчої влади з їх оплатою за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів та коштів фондів загальнообов'язкового державного страхування, а також операції з їх безоплатної передачі інвалідам.

Перелік комплектуючих виробів і напівфабрикатів для виготовлення технічних та інших засобів реабілітації (крім автомобілів) для інвалідів та інших пільгових категорій населення, операції з поставки яких звільняються від обкладання податком на додану вартість, затверджено постановою КМУ від 02.02.2011 р. № 79;

4) постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я;

5) постачання путівок на санаторно-курортне лікування, оздоровлення та відпочинок на території України фізичних осіб віком до 18 років; інвалідів, дітей-інвалідів;

6) постачання послуг з:

- утримання дітей у дошкільних закладах, школах-інтернатах;
- утримання осіб у будинках-інтернатах для громадян похилого віку та інвалідів, дитячих будинках-інтернатах, пансіонатах для ветеранів

війни і праці, геріатричних пансіонатах, реабілітаційних установах, територіальних центрах соціального обслуговування (надання соціальних послуг);

- харчування дітей у дошкільних, загальноосвітніх та професійно-технічних навчальних закладах та громадян у закладах охорони здоров'я. Порядок надання таких послуг затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 р. № 116 тощо;

7) постачання послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом (крім таксі), тарифи на які регулюються в установленому законом порядку;

8) постачання житла (об'єктів житлового фонду), крім їх першого постачання;

9) надання благодійної допомоги, зокрема безоплатного постачання товарів/послуг благодійним організаціям, утвореним і зареєстрованим відповідно до законодавства, а також надання такої допомоги благодійними організаціями набувачам (суб'єктам) благодійної допомоги відповідно до законодавства про благодійництво та благодійні організації.

Не підлягають звільненню від оподаткування операції з надання благодійної допомоги у вигляді підакцизних товарів, цінних паперів, нематеріальних активів та товарів (робіт, послуг), призначених для використання у господарській діяльності;

10) безоплатної передачі в державну власність чи комунальну власність територіальних громад сіл, селищ, міст або у їх спільну власність об'єктів усіх форм власності, які перебувають на балансі одного платника податку і передаються на баланс іншого платника податку, якщо такі операції проводяться за рішенням Кабінету Міністрів України, центральних та місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, прийнятим у межах їх повноважень.

Також операції з безоплатної передачі об'єктів з балансу юридичної особи будь-якої форми власності на баланс іншої юридичної особи, яка перебуває в державній або комунальній власності, що проводяться за рішенням органу державної влади України або органу місцевого самоврядування, прийнятим у межах їх повноважень, незалежно від того, чи є суб'єкти операції платниками податку;

11) безкоштовної передачі приладів, обладнання, матеріалів, крім підакцизних, науковим установам та науковим організаціям, вищим навчальним закладам III-IV рівнів акредитації, внесеним до Державного реєстру наукових організацій, яким надається підтримка держави;

12) постачання (передплати) періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок (крім видань еротичного характеру),

учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників вітчизняного виробництва, словників українсько-іноземної мови або іноземно-української мови, доставки таких періодичних видань друкованих засобів масової інформації на митній території України;

13) інші операції, передбачені п. 197.1 ПКУ.

Звільняються від оподаткування операції з постачання товарів (крім підакцизних товарів) та послуг (крім послуг, що надаються під час проведення лотерей і розважальних ігор та послуг з постачання товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку здійснювати постачання товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари), що безпосередньо виготовляються підприємствами та організаціями, які засновані громадськими організаціями інвалідів, де кількість інвалідів, які мають у таких організаціях основне місце роботи, становить протягом попереднього звітного періоду не менш як 50 % середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу, і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш як 25 % суми загальних витрат з оплати праці, що належать до складу витрат згідно з правилами оподаткування податком на прибуток підприємств.

Безпосереднім вважається виготовлення товарів/послуг, у результаті якого сума витрат з переробки (обробка, інші види перетворення) сировини, комплектувальних виробів, складових частин, інших покупних товарів/послуг, які використовуються при виготовленні таких товарів/послуг, становить не менш як 8 % ціни постачання таких виготовлених товарів/послуг.

6.3. Порядок визначення бази оподаткування

Механізм нарахування ПДВ побудований на визначенні податкової бази.

База оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості (у разі здійснення контрольованих операцій – такої, що не нижча від звичайних цін, визначених відповідно до Податкового кодексу) з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку

на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками-суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів)

До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг. До складу договірної (контрактної) вартості не включаються суми неустойки (штрафів та/або пені), три проценти річних та інфляційні, що отримані платником податку внаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань.

Базою оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України, є договірна (контрактна) вартість, але така, що не нижча митної вартості таких товарів, визначеної відповідно до розділу III Митного кодексу України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів. При визначенні бази оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України, для перерахунку іноземної валюти у валюту України застосовується офіційний курс валюти України до іноземної валюти, встановлений НБУ, що діє на 0 годин дня подання митної декларації, а у разі, якщо митна декларація не подається, – дня визначення податкових зобов'язань.

Особливості формування бази оподаткування ПДВ в окремих випадках узагальнені у табл. 6.1.

Таблиця 6.1 – База оподаткування ПДВ окремих господарських операцій

Типи господарських операцій	База оподаткування
1	2
Постачання товарів/послуг у межах балансу для невиробничого використання	Вартість їх придбання (п.189.1, 198.5 ПКУ)
Використання виробничих або невиробничих засобів, інших товарів/послуг в операціях, що не є господарською діяльністю (в тому числі зіпсуття, нестача)	
Переведення товарів/послуг з оподаткованої діяльності до операцій, що звільнені від оподаткування або що не є об'єктом оподаткування	

Продовження табл. 6.1

1	2
Переведення виробничих основних засобів до складу невиробничих основних засобів (в тому числі псування, нестача)	Балансова (залишкова) вартість, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи із звичайної ціни) (п. 189.1, 198.5 ПКУ)
Переведення основних засобів, що використовувались в оподатковуваній діяльності до операцій, операцій, що звільнені від оподаткування або що не є об'єктом оподаткування	
Вартість тари, визначеної як поворотна або заставна	До бази оподаткування не включається . У разі якщо у строк більше ніж 12 календарних місяців з моменту надходження поворотної тари, вона не повертається відправнику, її вартість включається до бази оподаткування отримувача (п. 189.2 ПКУ)
Постачання вживаних товарів (комісійна торгівля), що придбані в осіб, не зареєстрованих як платники податку	Комісійна винагорода (абз. 1 п. 189.3 ПКУ)
Постачання однорідних вживаних товарів, придбаних у фізичних осіб, не зареєстрованих як платники податку, у межах договорів, що передбачають передання права власності на такі товари	Позитивна різниця між ціною продажу та ціною придбання таких товарів (абз. 2 п. 189.3 ПКУ)
Передача/отримання товарів/послуг у межах договорів комісії (консигнації), поручки, довірчого управління (посередницькі операції)	Вартість постачання цих товарів (п. 189.4 ПКУ)
Постачання об'єкта, поверненого неплатником ПДВ з фінансового лізингу	Позитивна різниця між ціною продажу і ціною придбання таких товарів (п. 189.5 ПКУ)
Ліквідація основних виробничих або невиробничих засобів за самостійним рішенням платника податку	Вартість за звичайними цінами, але така, що не нижча від балансової вартості на момент ліквідації (п. 189.9 ПКУ)
Постачання неплатникам ПДВ сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки, раніше придбаних (заготовлених) у фізичних осіб неплатників ПДВ	Торгова націнка (надбавка), встановлена платником податку (п.189.12 ПКУ)

Закінчення табл. 6.1

1	2
Постачання товарів/послуг, які є об'єктом оподаткування, під забезпечення боргових зобов'язань покупця, наданих такому платнику податку у формі простого або переказного векселя, або інших боргових інструментів, випущених таким покупцем або третьою особою	Договірна вартість без урахування дисконтів або інших знижок з номіналу такого векселя, а за процентними векселями – така договірна вартість, збільшена на суму процентів, нарахованих або таких, що повинні бути нараховані на суму номіналу такого векселя (п. 189.7 ПКУ)

6.4. Ставки податку на додану вартість

Ставки податку на додану вартість установлюються від бази оподаткування у таких розмірах:

а) 20 % (основна);

б) 0 %;

в) 7 %.

Нульова ставка застосовується до операцій:

1) З вивезення товарів за межі митної території України:

а) у митному режимі експорту;

б) у митному режимі реекспорту;

в) у митному режимі безмитної торгівлі;

г) у митному режимі вільної митної зони.

2) Постачання товарів:

✓ для заправки або забезпечення морських, повітряних суден, космічних кораблів, наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних Сил України;

✓ магазинами безмитної торгівлі виключно фізичним особам, які виїжджають за митний кордон України, або фізичним особам, які переміщуються транспортними засобами, що належать резидентам та знаходяться за межами митного кордону України.

3) Постачання таких послуг:

▲ послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів всіма видами транспорту;

▲ послуг, що передбачають роботи з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та виве-

зеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або отримувачем – нерезидентом;

- ▲ послуг з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси;

- ▲ послуг з перевезення пасажирів швидкісними поїздами Інтерсіті+.

У разі якщо операції з постачання товарів звільнено від оподаткування на митній території України, до операцій з експорту таких товарів застосовується нульова ставка.

Ставка 7 % застосовується до операцій:

- з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України;

- постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я.

Всі інші операції, крім операцій, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, та операцій, до яких застосовується нульова ставка та ставка 7 %, оподатковуються за основною ставкою 20 %.

На лікарські засоби і вироби медичного призначення згідно з постановою КМУ «Про заходи щодо стабілізації цін на лікарські засоби і вироби медичного призначення» від 17.10.08 р. № 955 встановлені граничні постачальницько-збутові надбавки та граничні торговельні (роздрібні) надбавки. При цьому граничні постачальницько-збутові надбавки не можуть бути вище ніж 10 % до задекларованої зміни оптово-відпускної ціни з урахуванням мита, ПДВ. А граничні торговельні (роздрібні) надбавки не можуть бути вище 10 % до закупівельної ціни з урахуванням ПДВ.

6.5. Правила ведення податкового обліку податку на додану вартість

До державного бюджету сплачується не вся нарахована, виходячи з оборотів з реалізації, сума ПДВ, а лише різниця між нарахованою сумою і сумою ПДВ, яка оплачена або підлягає оплаті конкретним платником при купівлі сировини, матеріалів, товарів тощо. Це забезпечує оподатку-

вання не всіх оборотів, а лише величини вартості, що додається до матеріальних затрат та закупівельних цін.

Кожний платник податку самостійно розраховує суму ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету.

Механізм обчислення суми ПДВ до сплати в бюджет базується на зіставленні сум податкового зобов'язання і сум податкового кредиту.

Податкове зобов'язання – це загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді.

Датою виникнення податкових зобов'язань з поставки товарів/послуг, у тому числі в межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів та без права власності на такі товари/послуги, вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що стала раніше:

- ♦ дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівкові грошові кошти – дата їх оприбуткування в касі платника податку, а при відсутності такої – дата інкасації готівкових коштів у банківській установі, що обслуговує платника податку;

- ♦ дата відвантаження товарів, а у разі *експорту товарів* – дата оформлення митної декларації, а для робіт, послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

У разі постачання товарів або послуг з *використанням торговельних автоматів* або іншого подібного устаткування (без застосування касового апарата датою виникнення податкових зобов'язань вважається дата виймання з таких торговельних апаратів або подібного устаткування грошової виручки.

У разі постачання товарів за договорами *товарного кредиту* (товарної позики, розстрочки), умови яких *передбачають сплату* (нарахування) *відсотків*, датою збільшення податкових зобов'язань у частині таких відсотків вважається дата їх нарахування згідно з умовами відповідного договору.

Якщо постачання товарів або послуг здійснюється через торговельні автомати з *використанням жетонів, карток* або інших замінників національної валюти, то датою збільшення податкових зобов'язань вважається дата постачання таких жетонів, карток або інших замінників національної валюти.

У разі якщо постачання товарів/послуг з використанням *кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, іменних або інших чеків*, датою збільшення податкових зобов'язань вважається дата, що засвідчує факт постачання платником податку товарів/послуг покупцю, оформлена податковою накладною, або дата виписування відповідного рахунка (товарного чека), залежно від того, яка подія відбулася раніше.

Датою виникнення податкових зобов'язань *орендодавця* (лізингодавця) для операцій фінансової оренди (лізингу) є дата фактичної передачі об'єкта фінансової оренди (лізингу) у користування орендарю (лізингогоотримувачу).

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі постачання товарів/послуг *з оплатою за рахунок бюджетних коштів* є дата зарахування таких коштів на банківський рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якій іншій формі, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед бюджетом.

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі *ввезення товарів на митну територію України* є дата подання митної декларації для митного оформлення.

Датою виникнення податкових зобов'язань *за операціями з постачання послуг нерезидентами*, місцем надання яких є митна територія України, є дата списання коштів з банківського рахунка платника податку в оплату послуг або дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом, залежно від того, яка з подій відбулася раніше.

Датою виникнення податкових зобов'язань *виконавця довгострокових договорів* (контрактів) є дата фактичної передачі виконавцем результатів робіт за такими договорами (контрактами).

У зв'язку зі знищенням або зруйнуванням основних засобів внаслідок дії обставин непереборної сили, в інших випадках, коли така ліквідація здійснюється без згоди платника податку, у тому числі у разі їх викрадення, що підтверджується відповідно до законодавства, або коли платник податку подає до контролюючого органу відповідний документ про знищення, розібрання або перетворення основних виробничих або невиробничих засобів у інший спосіб, внаслідок чого вони не можуть використовуватися за первісним призначенням, а також у разі якщо отримуються комплектувальні вироби, складові частини, компоненти або інші відходи, які оприбутковуються на матеріальних рахунках з метою їх

використання в господарській діяльності платника податкові зобов'язання **не нараховуються**.

Податковий кредит – це сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду.

Право на віднесення сум податку **до податкового кредиту** виникає у разі здійснення **операцій** з:

а) придбання або виготовлення товарів (у тому числі в разі їх ввезення на митну територію України) та послуг;

б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності);

в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України;

г) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу.

Тобто суми ПДВ, сплачені при придбанні товарів/послуг і необоротних активів, включаються до податкового кредиту, якщо товари/послуги передбачається використовувати в операціях, які обкладаються ПДВ за ставкою 20, 7 або 0 %, і в межах господарської діяльності (загальне правило).

Датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, яка відбулася раніше, що підтверджено податковою накладною, а саме:

- дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;
- дата отримання платником податку товарів/послуг.

Це правило застосовується також до таких операцій, як отримання товарів/послуг у межах договорів комісії, доручення, інших ЦПД та без права власності на такі товари/послуги.

Для операцій із ввезення на митну територію України товарів датою виникнення права на віднесення сум податку до податкового кредиту є дата сплати податку за податковими зобов'язаннями (а це дата подання митної декларації для митного оформлення, тобто платник податку має право віднести суми ПДВ до податкового кредиту вже в період сплати

«імпортного» ПДВ), а для операцій з постачання послуг нерезидентом на митній території України – дата сплати (нарахування) податку за податковими зобов'язаннями, що були включені отримувачем таких послуг до податкової декларації попереднього періоду.

Датою виникнення права орендаря (лізингоотримувача) на збільшення податкового кредиту для операцій фінансової оренди (лізингу) є дата фактичного отримання об'єкта фінансового лізингу таким орендарем.

Датою виникнення права замовника на віднесення сум до податкового кредиту з договорів (контрактів), визначених довгостроковими, відповідно є дата фактичного отримання замовником результатів робіт (оформлених актами виконаних робіт) за такими договорами (контрактами).

Податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг (у разі здійснення контрольованих операцій – не вище рівня звичайних цін, визначених відповідно до статті 39 ПКУ) та складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

- придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку;

- придбанням (будівництвом, спорудженням) основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи, у тому числі при їх імпорті, з метою подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

Право на нарахування податкового кредиту виникає незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні засоби почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду.

Якщо платник податку придбаває (виготовляє) товари/послуги та необоротні активи, які призначаються для їх використання в операціях, що не є об'єктом оподаткування або звільняються від оподаткування, то суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з таким придбанням (виготовленням), **не відносяться** до податкового кредиту. Якщо платник ПДВ є платником податку на прибуток, то він має право такі суми ПДВ віднести до складу податкових витрат або включити їх до вартості відповідного об'єкта основних засобів або нематеріальних активів.

На підставі бухгалтерської довідки до податкового кредиту платник податку може включити суми податку, сплачені у вартості товарів/послуг, необоротних активів, що не були включені до складу податкового кредиту при придбанні або виготовленні таких товарів/послуг, необоротних активів, у разі якщо такі товари починають використовуватись в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності, у тому числі в операціях з переведення невиробничих необоротних активів до складу виробничих необоротних активів.

Не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені податковими накладними (або підтверджені податковими накладними, оформленими з порушенням вимог ПКУ) чи не підтверджені митними деклараціями, іншими документами, передбаченими ПКУ.

Якщо платник податку **не включив** у відповідному звітному періоді до податкового кредиту суму податку на додану вартість на підставі отриманих податкових накладних, то таке **право зберігається** за ним протягом **365** календарних днів з дати складання податкової накладної.

Підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту без отримання податкової накладної, є:

а) транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, який виставляється платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця, крім тих, форма яких встановлена міжнародними стандартами;

б) касові чеки, які містять суму отриманих товарів/послуг, загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника). При цьому з метою такого нарахування загальна сума отриманих товарів/послуг не може перевищувати 200 гривень за день (без урахування податку).

У разі використання платниками для розрахунків із споживачами реєстраторів розрахункових операцій касовий чек повинен містити дані про загальну суму коштів, що підлягає сплаті покупцем з урахуванням податку, та суму цього податку, що сплачується у складі загальної суми.

У разі ввезення товарів на митну територію України документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту, вважається митна декларація, оформлена відповідно до вимог законодавства, яка підтверджує сплату податку.

Для операцій з постачання послуг нерезидентом на митній території України документом, що посвідчує право на віднесення сум податку

до податкового кредиту, вважається податкова накладна, податкові зобов'язання за якою включені до податкової декларації попереднього періоду.

Якщо була придбана партія товарів, одна частина якої використовується в операціях, що оподатковуються ПДВ, а інша – в неоподатковуваних, і при цьому **можливо достовірно визначити** (за фізичним або ціновим показниками) ту частину ПДВ, яка використовується в кожній операції, то платник податку визначає можливість включення ПДВ до податкового кредиту за загальним правилом.

У випадках коли платник ПДВ одночасно здійснює оподатковувані і неоподатковувані операції і при цьому **неможливо виділити** частину, що відноситься до кожного виду операцій, для формування податкового кредиту суми вхідного ПДВ підлягають пропорційному розподілу. Частка використання (ЧВ) товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях визначається у відсотках з двома знаками після коми як відношення обсягів з постачання оподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за попередній календарний рік до сукупних обсягів постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за цей же попередній календарний рік. Визначена у процентах величина застосовується протягом поточного календарного року.

Платники податку, у яких протягом попереднього календарного року були відсутні неоподатковувані операції, а такі неоподатковувані операції почали здійснюватися у звітному періоді, а також новостворені платники податку проводять у поточному календарному році розрахунок частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях на підставі розрахунку, визначеного за фактичними даними обсягів з постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій першого звітного податкового періоду, в якому задекларовані такі операції.

Операції, які беруть участь у розрахунку частки використання (ЧВ) в оподатковуваних поставках, включають:

- поставки товарів/послуг, що обкладаються ПДВ за основною ставкою, у тому числі умовні поставки;
- експорт товарів за нульовою ставкою;
- інші поставки за нульовою ставкою, у тому числі міжнародні перевезення;
- коригування податкових зобов'язань у зв'язку зі зміною суми компенсації їх вартості та з нецільовим використанням імпортованих товарів.

Тобто у розрахунку показника ЧВ враховують тільки операції, які є поставкою відповідно до пп. 14.1.191, 14.1.185 ПКУ. Тому деякі операції,

за якими нараховували ПДВ, не потрібно враховувати при визначенні показника ЧВ, а саме:

- ♦ «умовний продаж» при анулюванні ПДВ-реєстрації відповідно до п. 184.7 ПКУ (такі операції відображають у рядку 01 останньої декларації з ПДВ);
- ♦ послуги, отримані від нерезидентів (рядок 7 декларації з ПДВ);
- ♦ коригування у зв'язку з нецільовим використанням товарів, ввезених у пільговому режимі (рядок 8.2 декларації з ПДВ)
- ♦ імпорт товарів (рядок 12.1 декларації з ПДВ);
- ♦ передачу/повернення об'єкта в операційний лізинг;
- ♦ емісію/погашення цінних паперів тощо.

Перерозподіл ПДВ не здійснюється та податковий кредит не зменшується у разі:

- реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виділення та перетворення) юридичних осіб;
- постачання платником податку відходів і брухту чорних і кольорових металів, які утворилися в такого платника внаслідок переробки, обробки, плавлення товарів (сировини, матеріалів, заготовок тощо) на виробництві, будівництві, розібранні (демонтажу) ліквідованих основних фондів та інших подібних операцій;
- постачання товарів/послуг у частині суми компенсації на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді виробничої дотації з бюджету.

Перерахунок ПДВ за придбаними товарами/послугами робиться в останньому місяці поточного року, а у разі анулювання реєстрації платником – в останньому звітному податковому періоді.

Перерахунок частки використання необоротних активів в оподатковуваних операціях здійснюється за підсумками одного, двох і трьох календарних років, що настають за роком, в якому вони почали використовуватися (були введені в експлуатацію).

Приклад 6.1. Підприємство протягом 2013 року здійснило постачання на загальну суму 1610000 грн (без ПДВ), в тому числі постачання оподатковуваних операцій на загальну суму 1312000 грн (за даними декларації з ПДВ та уточнюючих розрахунків за минулий рік).

Протягом 2013 року підприємство придбало для використання як в оподатковуваній, так і не оподатковуваній ПДВ діяльності:

- послуги на загальну суму 102000 грн (в тому числі ПДВ – 17000 грн);

- два комп'ютери вартістю 15600 грн (в тому числі ПДВ – 2600 грн), які були введені в експлуатацію в липні;
- автомобіль вартістю 240000 грн (в тому числі ПДВ – 40000 грн), який був уведений в експлуатацію в жовтні.

У 2013 році показник ЧВ використовувався у розмірі 75,00 %.

Здійснити розподіл ПДВ за даними, що діяли протягом минулого року, визначити суму ПДВ, що підлягає включенню до податкового кредиту за результатами річного перерахунку податкового кредиту та відкоригувати податковий кредит у зв'язку з перерахунком ЧВ.

Розв'язання. В 2013 році розподілу підлягала сума ПДВ 59600 грн (17000 + 2600 + 40000). До податкового кредиту з ПДВ було включено 44700 грн ($59600 \times 0,75$), в тому числі:

- ◇ у зв'язку з придбання послуг суму 12750 грн ($17000 \times 0,75$);
- ◇ у зв'язку з придбання комп'ютерів 1950 грн ($2600 \times 0,75$);
- ◇ у зв'язку з придбання автомобіля 30000 грн ($40000 \times 0,75$).

Суми ПДВ, що не включено до податкового кредиту, збільшують первісну вартість:

✓ придбаних послуг на 4250 грн ($17000 - 12750$), яка становитиме 89250 грн ($102000 - 17000 + 4250$);

✓ комп'ютерів на 650 грн ($2600 - 1950$), яка становитиме 13650 грн ($15600 - 2600 + 650$);

✓ автомобіля на 10000,00 грн ($40000,00 - 30000,00$), яка складе 210000,00 грн ($240000,00 - 40000,00 + 10000,00$).

За результатами річного перерахунку податкового кредиту показник ЧВ складає 81,49 % ($K_{\text{ЧВ}} = 1312000 / 1610000 \times 100 \%$).

Визначаємо, яка сума ПДВ повинна бути включена до податкового кредиту в результаті перерахунку показника ЧВ:

- ◆ у зв'язку з придбання послуг суму 13853,30 грн ($17000 \times 0,8149$);
- ◆ у зв'язку з придбання комп'ютерів 2118,74 грн ($2600 \times 0,8149$);
- ◆ у зв'язку з придбання автомобіля 32596,00 грн ($40000 \times 0,8149$).

Визначаємо різницю між перерахованою сумою ПДВ і розподіленою протягом року:

- за послугами: $13853,30 - 12750 = 1103,30$ грн;
- за необоротними активами: $((2118,74 + 32596,00) - (1950 + 30000) = 2764,74$ грн.

Протягом минулого року до податкового кредиту з ПДВ було включено 44700 грн, а за результатами річного перерахунку слід включити суму 48568,04 грн ($13853,30 + 2118,74 + 32596,00$), тобто додатково до податкового кредиту слід включити 3868,04 грн ($48568,04 - 44700$ або $1103,30 + 2764,74$).

Результати перерахунку податкового кредиту відображаються в додатку Д7 до декларації з ПДВ (за грудень) (рис. 6.8).

Для цілей оподаткування ПДВ за певних умов може застосовуватись **касовий метод** – метод податкового обліку, за яким *дата виникнення податкових зобов'язань* визначається як дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку або як дата отримання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів (послуг), а *дата виникнення права на податковий кредит* визначається як дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або як дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг).

Застосування касового методу **обмежене**:

1) **видом послуг**. Касовий метод застосовується тільки до операцій з поставки теплової енергії, газу природного (крім скрапленого), послуг з водопостачання, водовідведення чи послуг, вартість яких включається до складу квартирної плати чи плати за утримання житла. Послугами, вартість яких включається до складу квартирної плати чи плати за утримання житла, вважаються послуги з технічного обслуговування ліфтів та диспетчерських систем, систем протипожежної автоматики та димовидалення, побутових електроплит, димовентильаційних каналів, внутрішньо-будинкових систем водо- і теплопостачання, водовідведення та зливової каналізації, з вивезення та утилізації твердого побутового та грубого сміття, прибирання будинкової та прибудинкової території, а також інші послуги, які надаються ЖЕКаами отримувачам таких послуг за їх рахунок.

2) **статусом отримувачів послуг**, тобто якщо послуги отримують:

- ▲ фізичні особи;
- ▲ бюджетні установи, не зареєстровані як платники ПДВ;
- ▲ житлово-експлуатаційні контори (ЖЕКи), квартирно-експлуатаційні частини, об'єднання співвласників багатоквартирних будинків, інші подібні платники податку, які здійснюють збір коштів від зазначених покупців з метою подальшого їх перерахування продавцям таких товарів (надавачам послуг) у рахунок компенсації їх вартості;

- ▲ ЖЕКи та бюджетні установи, що одержують такі товари/послуги, у разі якщо вони зареєстровані як платники податку.

При цьому умови щодо виду послуг і статусу отримувача таких послуг повинні дотримуватись одночасно.

6.6. Бюджетне відшкодування податку на додану вартість

У Податковому кодексі механізм відшкодування сум ПДВ викладений у статті 200. Сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду.

Зазначений механізм визначення суми бюджетного відшкодування (за підсумками одного звітного періоду) застосовується тільки підприємствами суднобудування та літакобудування (п. 14 підрозд. 2 розд. XX ПКУ).

У інших платників ПДВ від'ємне значення зберігається протягом двох послідовних звітних періодів. На рис. 6.1 наведено загальний алгоритм бюджетного відшкодування відповідно до норм ПКУ.

Як видно з наведеної на рис. 6.1 схеми, в загальному випадку від'ємне значення, яке виникло у звітному періоді, переноситься на наступний звітний період, і тільки якщо за підсумками такого наступного звітного періоду, як і раніше, податкові зобов'язання (ПЗ) менші від податкового кредиту (ПК), платник має право на бюджетне відшкодування суми ПДВ, сплаченої постачальникам або до бюджету.

Не мають права на отримання бюджетного відшкодування особи, які:

- 1) були зареєстровані як платники цього податку менш ніж за 12 календарних місяців до місяця, за наслідками якого подається заява на бюджетне відшкодування (крім нарахування податкового кредиту внаслідок придбання або спорудження (будівництва) основних засобів);
- 2) мали обсяги оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців менші, ніж заявлена сума бюджетного відшкодування (крім нарахування податкового кредиту внаслідок придбання або спорудження (будівництва) основних засобів).

Платник податку, який має право на бюджетне відшкодування, може обрати один з варіантів:

- 1) повернення суми відшкодування з бюджету на поточний рахунок;
- 2) зарахування в рахунок зменшення податкових зобов'язань майбутніх періодів.

Послідовність дій для отримання бюджетного відшкодування така:

1-й етап. Подача податкової декларації та заяви про повернення суми бюджетного відшкодування, яка відображається у податковій декларації. Форма такої заяви наведена в додатку Д4 до податкової декларації з ПДВ.

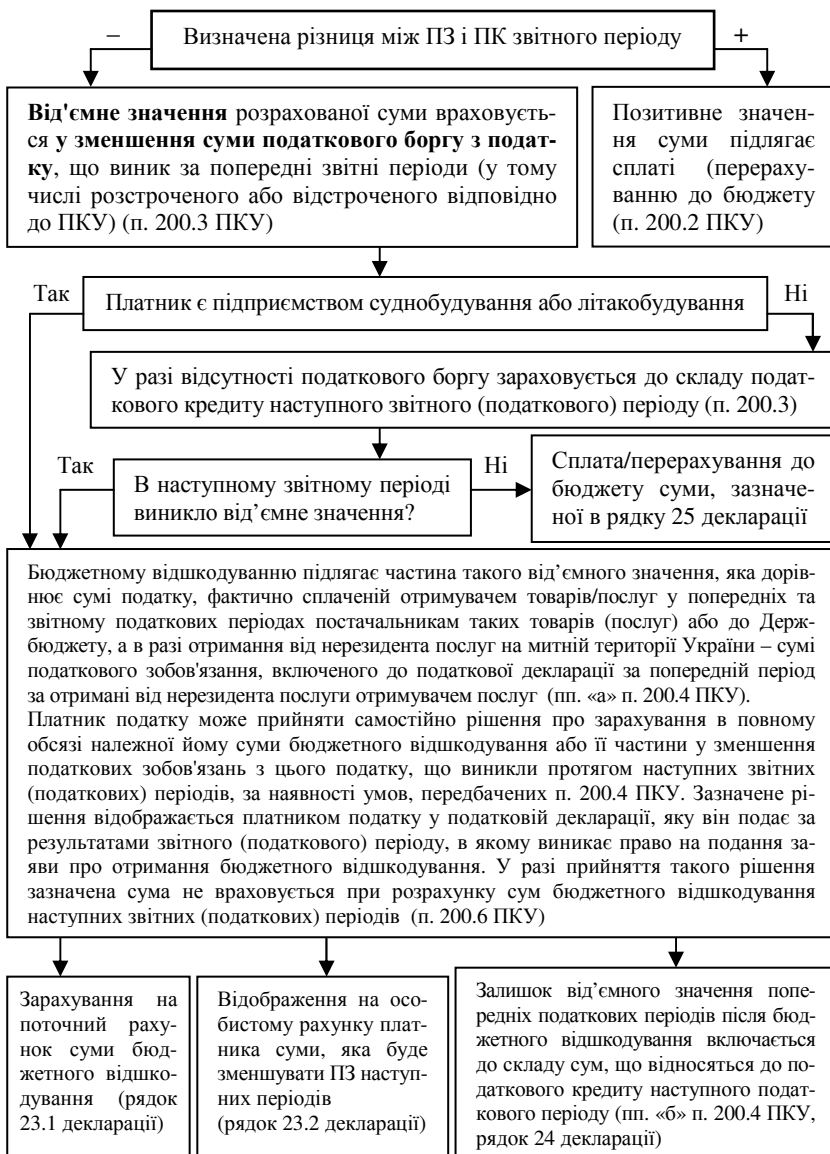


Рис. 6.1. Загальний алгоритм бюджетного відшкодування ПДВ

Якщо платник обрав спосіб відшкодування в рахунок наступних платежів, то заява не надається. До декларації додаються розрахунок суми бюджетного відшкодування (додаток ДЗ), а також оригінали митних декларацій (примірників декларанта), що підтверджують вивезення товарів (супутніх послуг) за межі митної території України.

2-й етап. Податковий орган протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном отримання податкової декларації, проводить камеральну перевірку заявлених у ній даних.

3-й етап. За наявності достатніх підстав, які свідчать, що розрахунок суми бюджетного відшкодування було зроблено з порушенням норм податкового законодавства, податковий орган має право провести документальну позапланову виїзну перевірку платника для визначення достовірності нарахування такого бюджетного відшкодування протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном проведення камеральної перевірки. Такі підстави наведені в Переліку № 1238 [16].

4-й етап:

- **Варіант 1.** Якщо сума заявлена до відшкодування на поточний рахунок, податковий орган зобов'язаний у п'ятиденний строк після закінчення перевірки подати органу Держказначейства України висновок із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету. Орган Держказначейства видає суми бюджетного відшкодування протягом п'яти операційних днів після отримання висновків контролюючого органу.

- **Варіант 2.** Якщо за результатами камеральної або документальної позапланової виїзної перевірки контролюючий орган виявляє невідповідність суми бюджетного відшкодування до суми, заявленої у податковій декларації, то такий орган:

- а) у разі заниження заявленої платником податку суми бюджетного відшкодування щодо суми, визначеної контролюючим органом за результатами перевірок, надсилає платнику податку податкове повідомлення, в якому зазначаються сума такого заниження та підстави для її врахування. У цьому випадку вважається, що платник податку добровільно відмовляється від отримання такої суми заниження як бюджетного відшкодування та враховує її згідно з п. 200.6 ПКУ у зменшення податкових зобов'язань з цього податку в наступних податкових періодах;

- б) у разі перевищення заявленої платником податку суми бюджетного відшкодування над сумою, визначеною контролюючим органом за результатами перевірок, надсилає платнику податку податкове повідомлення, в якому зазначаються сума такого перевищення та підстави для її врахування;

в) у разі з'ясування за результатами проведення перевірок факту, за яким платник податку не має права на отримання бюджетного відшкодування, надсилає платнику податку податкове повідомлення, в якому зазначаються підстави відмови в наданні бюджетного відшкодування.

• **Варіант 3.** У разі якщо за результатами перевірки сум податку, заявлених до відшкодування, платник податку або контролюючий орган розпочинає процедуру адміністративного або судового оскарження, контролюючий орган не пізніше наступного робочого дня після отримання відповідного повідомлення від платника або ухвали суду про порушення провадження у справі зобов'язаний повідомити про це орган Держказначейства України. Орган Держказначейства України тимчасово припиняє процедуру відшкодування в частині оскаржуваної суми до набрання законної сили судовим рішенням.

Після закінчення процедури адміністративного або судового оскарження контролюючий орган протягом п'яти робочих днів, що настали за днем отримання відповідного рішення, зобов'язаний подати органу Держказначейства України висновок із зазначенням суми податку, що підлягає відшкодуванню з бюджету.

Автоматичне бюджетне відшкодування здійснюється за результатами камеральної перевірки, яка проводиться протягом **20 календарних днів**, що настають за граничним терміном отримання податкової декларації. Починаючи з **1 січня 2014 року** камеральна перевірка податкової звітності платників податку, які мають позитивну податкову історію, проводиться протягом **5 календарних днів** з дня подання податкової декларації.

6.7. Первинні документи з ведення податкового обліку податку на додану вартість

До документів, на підставі яких ведеться облік ПДВ, належать:

- ♦ податкова накладна;
- ♦ розрахунок коригування кількісних і вартісних показників;
- ♦ реєстр виданих та отриманих податкових накладних.

Податкова накладна (ПН) є основним документом, на підставі якого покупець товарів або одержувач послуг може віднести сплачений постачальникам ПДВ до складу податкового кредиту. Правила її виписування регулюються ст. 201 ПКУ та Порядком заповнення податкової накладної [36].

Скласти ПН має право тільки особа, яка зареєстрована як платник податку у контролюючому органі та якій присвоєно індивідуальний податковий номер платника ПДВ. Платник ПДВ може делегувати право складання ПН своїм філіям (структурним підрозділам), якщо вони самостійно здійснюють постачання товарів/послуг і проводять розрахунки з постачальниками/споживачами.

Платник податку зобов'язаний надати покупцю (одержувачу) на його вимогу підписану уповноваженою платником особою та скріплену печаткою податкову накладну, складену за вибором покупця (отримувача) в один з таких способів:

- а) у паперовому вигляді;
- б) в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та умови реєстрації податкової накладної у Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН).

ПН складається у **двох примірниках** у день виникнення податкових зобов'язань продавця. **Один примірник** видається **покупцю**, а другий залишається у продавця. У разі складання ПН у паперовому вигляді покупцю видається **оригінал**, а копія залишається у продавця. Якщо платник ПДВ отримує послуги від нерезидента з місцем постачання на території України, то податкова накладна **складається в одному примірнику одержувачем таких послуг**. В окремих випадках, передбачених п. 10-11 Порядку № 10, податкові накладні складаються в паперовому вигляді та усі примірники залишаються в особи, що їх склала.

При здійсненні оподатковуваних операцій і операцій, звільнених від обкладання ПДВ, складаються **окремі ПН**, тобто при одночасному постачанні одному покупцю як оподатковуваних товарів/послуг, так і таких, що звільнені від оподаткування, продавець складає окремі ПН (не допускається заповнення в одній накладній одночасно граfi 11 та граф 8, 9 і 10). На операцію з постачання товарів/послуг, до якої одночасно застосовуються як нульова ставка, так і основна складається одна ПН, у якій заповнюються відповідні граfi. На операції з постачання ліків складається **окрема ПН**. При проведенні операції, яка не є об'єктом оподаткування, ПН не виписується.

Якщо кількість найменувань поставлених товарів (послуг) перевищує кількість рядків, відведених для їх розміщення у бланку ПН, то такий бланк доповнюється необхідною кількістю рядків. Коли через велику номенклатуру ПН виписано на декількох сторінках, то уповноважена особа підписує і скріплює печаткою тільки останню сторінку ПН.

Відповідно до п. 12 Порядку № 10 податкова накладна виписується за щоденними підсумками операцій (якщо податкова накладна не була виписана на ці операції) у разі:

- ♦ здійснення постачання товарів/послуг за готівку кінцевому споживачеві (який не є платником податку);
- ♦ виписування транспортних квитків, готельних рахунків або рахунків, які виставляються платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця, за винятком тих, форма яких встановлена міжнародними стандартами;
- ♦ надання платнику податку касових чеків, які містять суму поставлених товарів/послуг, загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального та податкового номерів постачальника).

Всі екземпляри такої ПН залишаються у особи, яка її виписала, а тому реєструвати в ЄРПН такі ПН не потрібно.

ПН складається на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс). У разі якщо частка товару/послуги не містить відокремленої вартості, перелік (номенклатура) частково поставлених товарів зазначається в додатку до ПН (додаток 1, складається у двох примірниках) і в повній вартості враховується у ПН та загальних податкових зобов'язаннях.

6.7.1. Порядок оформлення податкової накладної

ПН заповнюється державною мовою. Усі графи ПН, що мають вартісні показники, заповнюються в гривнях з копійками.

Реквізити заголовної частини ПН, які містять числові значення (номер ПН, індивідуальний податковий номер, номер телефону), вирівнюються по правій межі поля та не повинні містити жодних інших знаків та символів.

У верхній лівій частині ПН робляться відповідні помітки (потрібне виділяється поміткою «Х»), що характеризують ПН.

Оригінал ПН, складений у паперовому вигляді, видається покупцю на його вимогу і у відповідному полі проставляється помітка «Х». Копія такої ПН з відміткою «Х» залишається у продавця товарів/послуг як податковий документ, зберігається в порядку та протягом строку, передбачених законодавством для зобов'язань зі сплати податку. У тому випадку, коли обидва примірники ПН складаються в паперовому вигляді та за-

лишаються у продавця, необхідно уточнити, з якої саме причини вони залишаються. Тип причини та відповідне до нього кодування вказані в п. 10. Порядку № 10 [36]:

01 – Складена на суму перевищення звичайної ціни над фактичною (у разі здійснення контролюваних операцій);

02 – Постачання неплатнику податку;

03 – Постачання товарів/послуг у рахунок оплати праці фізичним особам, які перебувають у трудових відносинах із платником податку;

04 – Постачання у межах балансу для невиробничого використання;

05 – Ліквідація основних засобів за самостійним рішенням платника податку;

06 – Переведення виробничих основних засобів до складу невиробничих;

07 – Експортні постачання;

08 – Постачання для операцій, які не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість;

09 – Постачання для операцій, які звільнені від оподаткування податком на додану вартість;

10 – Визнання при анулюванні реєстрації платника податку податкових зобов'язань за товарами/послугами, необоротними активами, суми податку по яких були включені до складу податкового кредиту та не були використані в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності;

11 – Складена за щоденними підсумками операцій;

12 – Складена на вартість безоплатно поставлених товарів/послуг, обчислену виходячи з рівня звичайних цін (у разі здійснення контролюваних операцій);

13 – Використання виробничих або невиробничих засобів, інших товарів/послуг не у господарській діяльності;

14 – Складена покупцем (отримувачем) послуг від нерезидента.

Так, коли постачання товарів здійснюється неплатнику податку, заповнена верхня ліва частина матиме такий вигляд:

Паперова	Оригінал (видається покупцю)		
	Копія (залишається у продавця)		
Електронна			
Підлягає включенню в ЄРПН			
Усі примірники залишаються у продавця (тип причини)			X
			0 2

(Потрібне виділити поміткою «X»)

Якщо податкову накладну складено в електронній формі, то у відповідне поле вноситься позначка «Х». Такі ПН підлягають реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН). Також реєструвати в ЄРПН необхідно податкові накладні, складені у паперовому вигляді, в яких сума податку на додану вартість перевищує 10 тис. грн. Податкова накладна, виписана при здійсненні операцій з постачання підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України підлягає включенню до ЄРПН не залежно від розміру податку на додану вартість в одній податковій накладній. У відповідному полі верхньої лівої частини ПН робиться помітка «Х».

Реєстрація ПН у ЄРПН здійснюється не пізніше 15-ти календарних днів, що настають за датою їх складання. Покупець має право звіряти дані отриманої ПН на відповідність до даних ЄРПН.

Відсутність факту реєстрації платником податку – продавцем товарів/послуг податкових накладних в ЄРПН та/або порушення порядку заповнення ПН не дає права покупцю на включення сум податку на додану вартість до податкового кредиту та не звільняє продавця від обов'язку включення суми податку на додану вартість, вказаної в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період.

Податкова накладна складається у день виникнення податкових зобов'язань. Формат дати складання податкової накладної (як і дати укладання договору) має такий вигляд: ДДММГГГ (без крапок, ком або інших розподільних знаків) – тобто записується цифрами у такий послідовності: день місяця (дві цифри), місяць (дві цифри), рік (чотири цифри). Так, наприклад, у ПН від 25 квітня 2014 року дата виписки буде мати такий вигляд:

2	5	0	4	2	0	1	4
---	---	---	---	---	---	---	---

Порядковий номер ПН складається з трьох частин:

- ◇ у першій частині (до знаку дробу) проставляється порядковий номер;
- ◇ у другій частині (між знаками дробу) проставляється код виду діяльності, що передбачає спеціальний режим оподаткування;
- ◇ у третій частині (після знаків дробу) проставляється числовий номер філії чи структурного підрозділу.

Порядковий номер, що зазначається в першій частині порядкового номера податкової накладної, присвоюється відповідно до її номера в Реєстрі виданих та отриманих податкових накладних. Наприклад, якщо першими з початку періоду документами будуть три податкові накладні, потім розрахунок коригування, а потім ще одна податкова накладна, то їх

нумерація буде така: податкова накладна № 1, податкова накладна № 2, податкова накладна № 3, потім розрахунок коригування № 4, потім податкова накладна № 5.

Якщо номер ПН має менше 7 цифр, то порожні клітинки не заповнюються. Запис вирівнюється по правову краю поля, що ліворуч від знака «/» Наприклад, якщо податкова накладна має номер 86 (підприємство звичайне, без філій), то запис матиме такий вигляд:

					8	6
--	--	--	--	--	---	---

 /

--

 /

--	--	--	--

Платники податку на додану вартість складають окремі податкові накладні за видами діяльності, що передбачають спеціальний режим оподаткування, та зазначають у другій частині порядкового номера податкової накладної код відповідної діяльності:

2 – для сільгосппідприємств, які застосовують спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства;

3 – для сільгосппідприємств усіх форм власності, які відповідають критеріям, визначеним ст. 209 розділу V Кодексу, але які не обрали спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського, лісового господарства і рибальства та які реалізують молоко, худобу, птицю, вовну власного виробництва, а також молочні продукти, молочну сировину та м'ясопродукти, вироблені у власних переробних цехах;

4 – для переробних підприємств усіх форм власності, які згідно з п. 1 підрозд. 2 розд. XX Кодексу за реалізовані ними молоко, молочну сировину та молочні продукти, м'ясо та м'ясопродукти, іншу продукцію переробки тварин, закуплених у живій вазі (шкури, субпродукти, м'ясо-кісткове борошно), у повному обсязі спрямовують суми податку на додану вартість до спеціального фонду державного бюджету. **Наприклад**, нумерація ПН переробного підприємства, що поставляє на території України м'ясопродукти із сировини українського сільгоспвиробника в живій вазі, з номером 235 у реєстрі має такий вигляд:

				2	3	5
--	--	--	--	---	---	---

 /

4

 /

--	--	--	--

При формуванні порядкового номера ПН, яка складається на операції з постачання ліків, у полі, призначеному для коду діяльності, після порядкового номера через дріб проставляється **спеціальна позначка «7»**.

Якщо ПН виписує філія/структурний підрозділ, то в третій частині порядкового номера ПН зазначається числовий номер такої філії/структурного підрозділу. Наприклад, для філії, яка має номер 2 і виписує ПН з номером 117 у реєстрі, нумерація ПН матиме такий вигляд:

				1	1	7
--	--	--	--	---	---	---

У реквізитах **«Особа (платник податку) – продавець»** і **«Особа (платник податку) – покупець»** указується повна або скорочена назва юридичної особи згідно зі статутними документами або П. І. Б. фізичної особи повністю.

Якщо ПН складає відповідальна особа філії або структурного підрозділу, то зазначаються найменування головного підприємства і найменування філії або структурного підрозділу.

У разі отримання послуг від нерезидента у полі **«Особа (платник податку) – продавець»** вказують найменування постачальника таких послуг – нерезидента.

У разі постачання товарів/послуг на експорт, неплатнику ПДВ, зокрема кінцевому споживачеві, а також у підсумковій ПН, то в реквізиті **«Особа (платник податку) – покупець»** вказують «Неплатник податку». Якщо ПН складена при передачі товарів комісіонеру в межах договору комісії на продаж, то в зазначеному вище реквізиті вказують найменування посередника.

Якщо **Індивідуальний податковий номер продавця і Індивідуальний податковий номер покупця** містить менше 12 цифр, то при заповненні в клітинках перші пусті клітинки потрібно пропустити (проставляти прочерки або нулі не передбачено). **Наприклад**, якщо продавець або покупець – фізична особа (його ППН – 10-значний реєстраційний номер облікової картки платника податків), то реквізит матиме такий вигляд:

		1	2	3	4	5	6	7	8	9	1
--	--	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

У разі постачання товарів/послуг покупцю, який не зареєстрований як платник податку, включаючи постачання на експорт, здійснення операцій у рахунок оплати праці фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з платником податку, у реквізиті «Індивідуальний податковий номер покупця» відображається умовний ППН «400000000000».

Такий самий умовний ППН «400000000000» проставляється у цьому реквізиті якщо платник ПДВ здійснює такі операції:

- постачання товарів/послуг у межах балансу платника податку для невиробничого використання;
- використання товарів/послуг, за якими суми податку на додану вартість попередньо були включені до податкового кредиту, в операціях, які не є об'єктом оподаткування або звільняються від оподаткування;
- визначення при анулюванні реєстрації платника податку податкових зобов'язань за товарами/послугами, необоротними активами, суми податку

по яких були включені до складу податкового кредиту та не були використані в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності;

- ліквідації основних засобів за самостійним рішенням платника податку; переведення виробничих основних засобів до складу невиробничих.

При отриманні послуг від нерезидента з місцем постачання на митній території України в реквізиті **«Індивідуальний податковий номер продавця»** проставляються умовні ПН:

- ◇ 200000000000, якщо такі послуги не призначаються для використання у господарській діяльності або придбані з метою їх використання для постачання послуг за межами митної території України;

- ◇ 300000000000 – в інших випадках.

Отримувач послуг від нерезидента в цьому полі проставляє свій ПН.

У реквізиті **«Місцезнаходження (податкова адреса) продавця»** відображається:

- ✓ юридичною особою – юридична адреса, дані про яку містяться в Єдиному держреєстрі;

- ✓ фізичною особою – місце її проживання (житловий будинок, квартири тощо), за яким фізична особа взята на облік у контролюючому органі.

Якщо ПН виписує філія/структурний підрозділ юридичної особи, то в цьому реквізиті може також зазначатися місцезнаходження цієї філії.

Якщо послуги отримані від нерезидента, то в цьому реквізиті відображаються дані про місцезнаходження продавця-нерезидента.

Реквізит **«Місцезнаходження (податкова адреса) покупця»** заповнюється, тільки якщо покупець є платником ПДВ.

Номер телефону зазначається з кодом населеного пункту або кодом мобільного оператора. При постачанні товарів/послуг неплатникам ПДВ телефон покупця не наводиться.

Реквізит **«Вид цивільно-правового договору»** зазначається відповідно до Цивільного кодексу України, у тому числі якщо домовленість усна (публічний договір), наприклад, договір підряду, договір купівлі-продажу, договір комісії тощо. Дата договору проставляється в тому ж форматі, що й дата ПН. Якщо договір укладено, але в ньому немає номера, у полі «№ » прокреслення не ставлять.

Якщо договірні відносини оформлені у вигляді листування, рахунка, рахунка-фактури тощо або укладені в усній формі, то у цьому випадку може бути зазначено «усний договір купівлі-продажу від 05042014».

Якщо до основного договору було укладено додаткову угоду, згідно з якою здійснюється операція з постачання товарів/послуг, тоді у даному полі можна зазначити, наприклад, «додаткова угода від 12062014 № 1 до договору надання послуг від 15042014 № 31».

Також у ПН слід заповнити рядок «Форма проведення розрахунків». Зазвичай вибирається один із зазначених у самій ПН видів оплати: «бартер», «готівка», «оплата з поточного рахунка», «чек» тощо. Їх перелік не вичерпний, тобто можуть бути й інші форми розрахунків. Наприклад, у разі надання безоплатного постачання, благодійної допомоги здійснюють запис «Без оплати». Даний реквізит необов'язковий.

До **розділу I** табличної частини ПН вносяться дані про товари, що поставляються (послуги, що надаються): їх кількість (об'єм, обсяг), вартість і порядок обкладення ПДВ, а саме:

- **граф 2** «Дата виконання податкового зобов'язання (постачання (оплати))» – зазначається дата виникнення податкового зобов'язання у продавця за першою подією (за винятком особливих випадків визначення дати). Розділові знаки у даті виписки не проставляють. Наприклад, у ПН, що складена на дату відвантаження товару 25 травня 2014 року, графа 2 буде заповнена так: «25052014»;

- **граф 3** «Номенклатура товарів/послуг продавця» – відображається повний перелік товарів/послуг, що продаються. Якщо першою подією є передоплата, то потрібно дати повний перелік товарів/послуг, а не писати слово «передоплата». При виписуванні ПН у разі здійснення контрольованих операцій на суму перевищення звичайної ціни над фактичною (договірною), у тому числі у разі безоплатного постачання товарів/послуг, у цій графі робиться запис: «Перевищення звичайної ціни над фактичною за товарами, послугами, указаними в податковій накладній №__». Номенклатура товарів/послуг може бути зазначена іноземною мовою тільки у разі неможливості перекладу на українську мову торговельної марки, найменування товару, його абревіатури. У разі продажу вітчизняних товарів у підсумковій ПН за день у цій графі вказують «Товари в асортименті». Якщо в списку проданих товарів є імпортні, їх об'єднують за групами відповідно до кодів УКТ ЗЕД і вносять до цієї графи окремо. У разі перевищення кількості найменувань поставлених товарів/послуг над кількістю рядків, відведених для їх розміщення у бланку податкової накладної, такий бланк доповнюється необхідною кількістю рядків, в результаті чого ПН складатиметься з декількох аркушів;

- **граф 4** «Код товару згідно з УКТ ЗЕД» – заповнюється у разі постачання підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України, на всіх етапах постачання таких товарів/послуг. До графи вноситься десятизначний код товару згідно з УКТ ЗЕД суцільним порядком без будь-яких розділових знаків;

- **граф 5** «Одиниця виміру товару» – одиниця виміру товарів/послуг вказується в грн., шт., кг, м, см, м куб., см куб., л, послуга тощо;

- **графа 6 «Кількість (об'єм, обсяг)** – відображають кількість (об'єм, обсяг) постачання товарів/послуг. Значення може бути як цілим, так і дробовим (у разі передоплати за неподільний товар). Наприклад, надійшло 35 % оплати – у графі вказують «0,35». У разі складання ПН на повне постачання послуги або на суму коштів, що надійшла на поточний рахунок як передплата (аванс) у повному обсязі, у графі 5 ПН зазначається одиниця виміру «послуга», а в графі 6 проставляється «1».

У підсумковій ПН у графі 6 записують «1»;

- **графа 7 «Ціна постачання одиниці товару/послуги без урахування ПДВ** – вказується ціна одиниці товару без ПДВ. Ціна вказується в гривнях з копійками, але не більше двох знаків після коми. У контрольованих операціях у цій графі відображають тільки різницю – перевищення звичайної ціни над договірною.

Якщо покупцеві пропонують знижку на товар/послугу, то при її наданні у момент поставки у графі 7 ціна повинна бути вказана з урахуванням такої знижки, а якщо знижку надають після поставки, то необхідно заповнити Розрахунок коригування на такий товар/послугу;

- **графи 8–11** – призначені для відображення бази оподаткування за відповідними ставками. Розмір бази визначається як добуток даних графі 6 і графі 7. У графі 8 вказують базу оподаткування за основною ставкою 20 %, у графі 9 – база оподаткування при здійсненні операцій на митній території України з постачання товарів/послуг, які підлягають оподаткуванню ПДВ за нульовою ставкою, та постачання/імпорт медичних виробів за переліком, затвердженим постанови КМУ від 23.04.2014 р. № 118, які підлягають оподаткуванню за ставкою 7 %. У графі 10 вказується база оподаткування при здійсненні експортних операцій, які підлягають оподаткуванню ПДВ за нульовою ставкою. В разі здійснення операції, звільненої від ПДВ відповідно до ст. 197 ПКУ, база оподаткування вказується у графі 11, при цьому у розд. III табличної частини ПН робиться позначка «Без ПДВ», а в останньому рядку форми ПН треба дати посилення на пункти і підпункти ПКУ, якими передбачене таке звільнення;

- **графа 12** – вказують загальну суму коштів, що підлягає сплаті. Обчислюється вона як суми, зазначені за кожним розділом табличної частини ПН.

У рядку «Усього по розділу I» підсумовують дані по кожній із граф 8, 9, 10 і 11 (щодо всієї номенклатури товарів, які поставляються).

До **розділу II** податкової накладної вносяться дані щодо зворотної (заставної) тари. Вартість тари визначається у договорі (контракті) як зворотна (заставна) і не включається до бази оподаткування, а зазначається в графі 12 як загальна сума коштів, що підлягають сплаті.

У розділі III «Податок на додану вартість» наводяться дані про нараховану суму ПДВ. У графі 8 цього розділу записують суму ПДВ, яка визначена як добуток підсумку у графі 8 (рядок «Усього по розділу I») на основну ставку. При поставці товарів/послуг, оподаткування яких передбачено ст. 195 ПКУ за нульовою ставкою, в графах 9 і 10 цього розділу ставлять «0» (п. 13 Порядку № 10). Але якщо здійснювалось постачання медвиробів, то у графі 9 підсумкового рядку за розділом I вказується сума ПДВ за ставкою 7 %. У разі постачання товарів/послуг, звільнених від оподаткування, в графі 11 цього розділу ставиться помітка «Без ПДВ» з обов'язковим посиланням на відповідний пункт і/або підпункт, статтю, підрозділ, розділ ПКУ. Дані про такі норми вписуються в спеціальний рядок виноски 3.

У розділі IV наводять загальну вартість (з ПДВ) товарів/послуг, що поставляються.

Особа, уповноважена продавцем здійснювати постачання товарів/послуг підписує обидва примірники ПН власноруч; не можна використовувати факсимільний підпис. ПН скріплюється основною печаткою продавця. Також може бути виготовлена окрема печатка «Для податкових накладних». Покупець не підписує ПН і не ставить печатку.

Якщо постачання товарів/послуг носить безперервний або ритмічний характер при постійних зв'язках із покупцем, покупцю може бути виписана **зведена податкова накладна**, виходячи із визначеної у договорі періодичності оплати поставлених товарів/послуг (один раз на п'ять днів; один раз на десять днів тощо), але не рідше одного разу на місяць і не пізніше останнього дня місяця. При цьому до зведеної податкової накладної **обов'язково додається реєстр товаротранспортних накладних** чи інших відповідних супровідних документів, згідно з якими здійснено постачання товарів/послуг.

У разі коли до моменту виписки продавцем зведеної ПН має місце зміна його податкових зобов'язань (повернені кошти покупцю або товари продавцю), суми ПДВ у зведеній ПН таким продавцем указуються загальною сумою, яка відповідає фактичній сумі поставлених покупцеві товарів/послуг. При цьому розрахунок коригування до такої ПН не виписується.

Згідно з п. 192.1 ПКУ підставами для коригування податкових зобов'язань і податкового кредиту є:

- будь-яка зміна суми компенсації вартості товарів/послуг після їх поставки покупцеві;
- наступний за постачанням перегляд цін;
- перерахунок вартості товару при його поверненні покупцем;

- повернення продавцем суми авансу, отриманого від покупця,
- зміна номенклатури постачання (після отримання передоплати).

Зміна номенклатури постачання розглядається як повернення одних товарів та отримання інших. Тому виписується розрахунок коригування, в якому зазначається кількість товарів, що «повертаються» зі знаком «—». А на товари, які фактично поставляються, виписується нова ПН.

Відповідно до п. 192.2 ПКУ коригування ПЗ і ПК не проводиться, коли постачальник товарів/послуг не є платником податку на кінець звітного (податкового) періоду, в якому був проведений такий перерахунок.

Зменшення суми податкових зобов'язань платника податку – постачальника в разі зміни суми компенсації вартості товарів/послуг, наданих особам, що не були платниками цього податку на дату такого постачання, дозволяється лише при поверненні раніше поставлених товарів у власність постачальника з наданням отримувачу повної грошової компенсації їх вартості, у тому числі при перегляді цін, пов'язаних з гарантійною заміною товарів або низькоякісних товарів відповідно до закону або договору.

Форма Розрахунку коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної (додаток 2 до ПН) затверджена Порядком № 10 [36]. Заповнюється цей документ у двох примірниках: оригінал видається покупцеві, копія залишається у продавця.

Розрахунок коригування (РК) присвоюється номер відповідно до його номера в реєстрі виданих та отриманих ПН. На титульному аркуші розрахунку зазначається, до якої ПН і за яким договором вносяться зміни.

Етапи проведення коригування податкових зобов'язань і податково-го кредиту наведено на рис. 6.2.

РК виписується в день повернення незалежно від того, здійснювалась така операція в тому самому звітному періоді, в якому була виписана ПН, або в іншому періоді. Можливість коригування зберігається за постачальником протягом 1095 днів (п. 102.5 ПКУ).

Продавець зобов'язаний надати покупцю ПН та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних (п. 201.10). Такій реєстрації підлягають ПН (а також розрахунок коригування до ПН) у випадках:

- ▲ якщо сума ПДВ в них перевищує 10 тис. грн (тобто при поставці товарів/послуг на суму понад 60 тис. грн з урахуванням ПДВ), крім тих ПН, обидва примірники яких залишаються у постачальника;

- ▲ вони складені на поставку підакцизних або ввезених на територію України товарів (крім тих, обидва примірники яких залишаються у постачальника) незалежно від суми ПДВ.

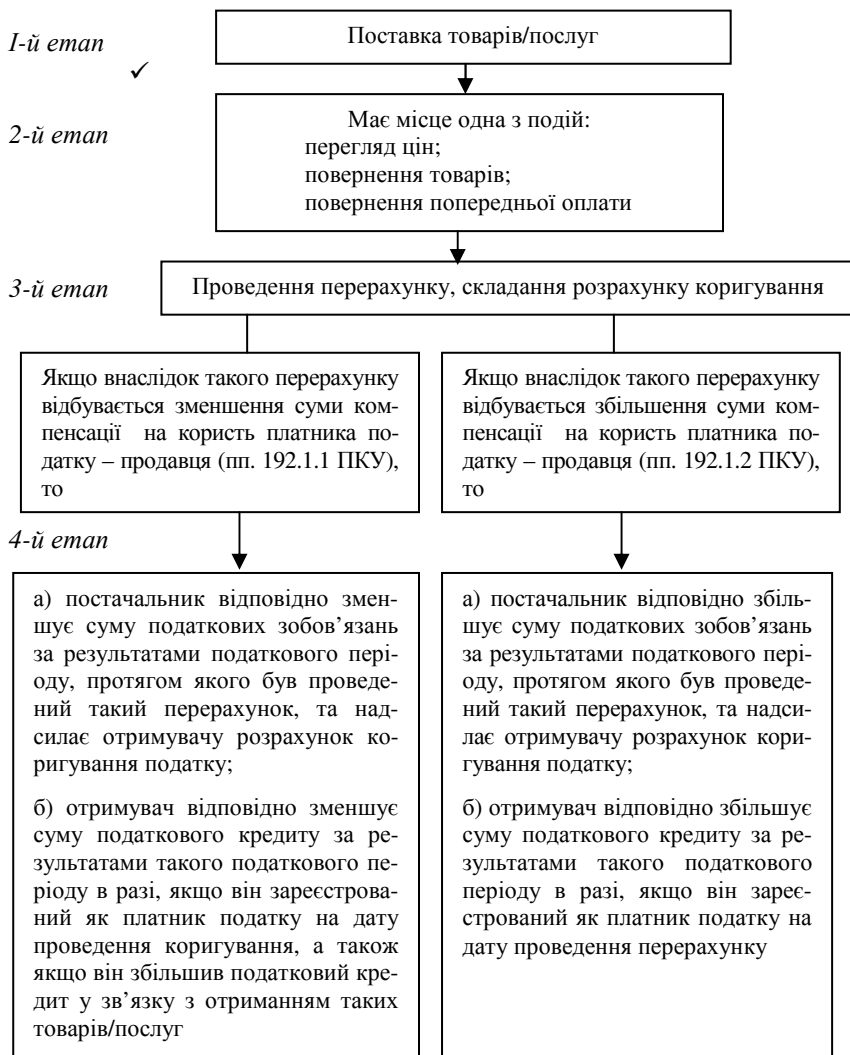


Рис. 6.2. Етапи проведення коригування ПЗ і ПК

Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних [32], внесення відомостей, що містяться у податковій накладній та/або розрахунку коригування, до Реєстру здійснюється шляхом подання протягом операційного дня зазначених документів в електронній формі контролюючому органу з використанням електронного цифрового підпису. Операційний день триває з 0 до 23-ї години.

На рис. 6.3 наведено етапи реєстрації податкової накладної або розрахунку коригування податкових зобов'язань і податкового кредиту в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН).

Якщо протягом операційного дня продавцеві не надіслано квитанцію, що підтверджує прийняття (підтвердження реєстрації) або неприйняття податкової накладної та/або розрахунку коригування, то останні вважаються зареєстрованими.

Для реєстрації ПН або розрахунків коригування передбачений строк **15** календарних днів, який починає відраховуватись з наступного календарного дня після їх складання (п. 201.10 ПКУ). Якщо останній день строку для реєстрації ПН припадає на вихідний або неробочий день, то на наступний робочий день він **не переноситься**.

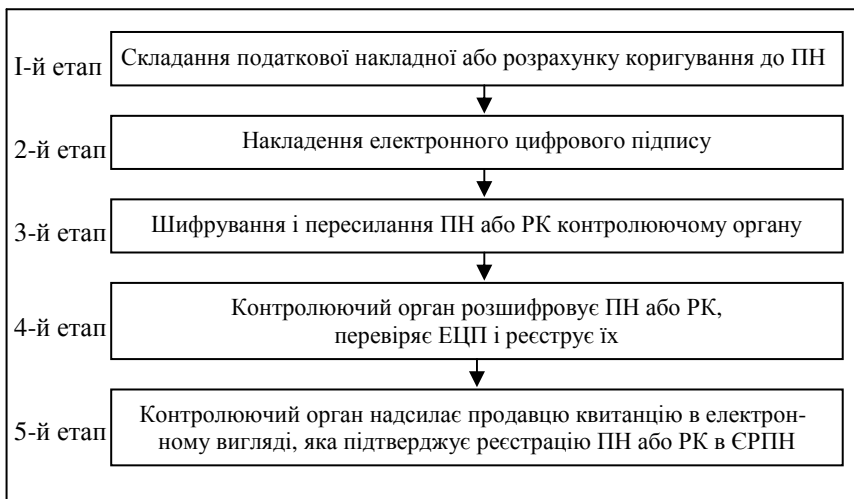


Рис. 6.3. Етапи реєстрації ПН/РК в ЄРПН

6.7.2. Порядок ведення Реєстру податкових накладних

Відповідно до п. 201.15 ПКУ платник податку веде реєстр виданих та отриманих податкових накладних в електронному вигляді, у якому зазначаються порядковий номер податкової накладної, дата її складання (отримання), загальна сума постачання та сума нарахованого податку, а також реєстраційний номер платника податку – продавця, який видав податкову накладну такому платнику податку. Форма і порядок ведення реєстру виданих та отриманих податкових накладних затверджені наказом Міністерства доходів і зборів України від 25.11.2013 р. № 708 [33].

Податкова накладна одночасно відображається у податкових зобов'язаннях і реєстрі виданих податкових накладних продавця та реєстрі отриманих податкових накладних покупця.

Розділ I «Видані податкові накладні» призначений для обліку операцій поставки товарів (робіт, послуг). До Реєстру слід включати тільки ті операції, які вважаються постачанням. Наприклад, дані про консультаційні та бухгалтерські послуги, які не є об'єктом обкладання ПДВ (абз. «в» п. 186.3, пп. 196.1.14 ПКУ) будуть наведені в розділі I, адже надання таких послуг є постачанням. А операції з передачі майна в оперативну оренду або на відповідальне зберігання (пп. 196.1.2 ПКУ), виплати у грошовій формі заробітної плати (пп. 196.1.6) у Реєстрі не відображаються, бо такі операції як не є об'єктом обкладання ПДВ, так не є й постачанням. Правила заповнення Розділу I Реєстру узагальнено в табл. 6.2.

Розділ I Реєстру заповнюється на підставі не тільки податкових накладних, Розрахунку коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної, митних декларацій (МД), але й документів бухгалтерського обліку.

Таблиця 6.2 – Загальні правила заповнення Розділу I Реєстру

Номер і назва графи	Правила заповнення
1	2
1 «№ з/п»	Записується порядковий номер запису в Реєстрі, який встановлюється за принципом повної числової послідовності натуральних чисел: 1, 2, 3, 4 і т. д. Нумерація записів здійснюється зручним для платника способом: або з першого номера кожного звітного податкового періоду (щомісяця, шокварталу), або наростаючим підсумком з початку року

Продовження табл. 6.2

1	2
2 «дата складання»	В даній графі вказується дата, на яку припадає день виникнення податкових зобов'язань у продавця. При експорті товарів у цій графі наводиться дата складання ПН, яка відповідає даті оформлення МД, що підтверджує факт вивезення товару. При операціях, що не є об'єктом оподаткування, до цієї графи вписується дата оформлення бухгалтерського документа, який підтверджує факт здійснення операції поставки. Тобто ПН має бути складена у день виникнення податкових зобов'язань і в цей же день зареєстрована у Реєстрі
3 «порядковий номер (реєстраційний номер – для митної декларації)»	У цій графі зазначаються порядковий номер податкової накладної, що відповідає номеру з графи 1, номер розрахунку коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної. У разі якщо платником здійснюються операції з вивезення товарів за межі митної території України, у графі проставляється номер МД
4 «вид документа»	Зазначається вид документа згідно з такими позначеннями: ПНП – податкова накладна, складена на паперових носіях; ПНЕ – електронна податкова накладна. При цьому до виду документа додається код операції у випадках, передбачених п. 8 Порядку № 1379 (наприклад, ПНП02 – ПН на паперовому носії, виписана на суму поставки неплатнику податку); РКП – розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної складеної на паперових носіях; РКЕ – електронний розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної; МДП – митна декларація, складена на паперових носіях; МДЕ – електронна митна декларація; БО – документ бухгалтерського обліку. Якщо дані документа включаються до уточнюючих розрахунків за звітний (податковий) період, то до виду документа додається літера «У» Наприклад ПНЕУ – електронна ПН, включена до уточнюючого розрахунку
5 «найменування (П.І.Б.– для фізичної особи-підприємця)»	Вказується найменування юридичної особи або П.І.Б. – для фізичної особи-підприємця. Якщо ПН складена на послуги, отримані від нерезидента, то у цій графі слід вказати своє власне найменування (тобто, найменування юрособи, яка виписує ПН)

Закінчення табл. 6.2

1	2
6 «індивідуальний податковий номер»	Вказується ІПН покупця – платника ПДВ. У випадках, коли у покупця відсутній ІПН (тобто неплатник ПДВ, нерезидент) (див. розділ 130.23 ЄБПЗ) у графі 6 проставляють «0». Якщо ПН складена на послуги, отримані від нерезидента, то у цій графі вказують свій ІПН (тобто ІПН продавця)
7 «загальна сума постачання, включаючи ПДВ»	Дана графа заповнюється завжди, незалежно від того, обкладається операція ПДВ чи ні, а також від того, за якою ставкою обкладається ПДВ
8 – 11 «Постачання товарів/послуг та послуги, надані нерезидентом на митній території України»	При обкладанні операції за ставкою 20 % показник графи 7 розподіляється між графами 8 (база оподаткування) і 9 (сума нарахованого ПДВ). Якщо операція пов'язана з постачанням ліків, то у графі 9 вказують суму ПДВ, обчислену у розмірі 7 % від бази оподаткування; база оподаткування – вартість лікарських засобів та виробів медичного призначення без ПДВ вказується у графі 10. Якщо операція обкладається за ставкою 0 %, то показник із графи 7 переноситься до графи 10 (відображається база обкладання ПДВ, оскільки сума ПДВ дорівнює 0. Якщо операція звільнена від ПДВ і/або не є об'єктом обкладання ПДВ, то показник графи 7 дублюється у графі 11, оскільки ПДВ не нараховується
12 «Вивезення товарів за межі митної території України (база оподаткування)»	Відображається інформація щодо постачання товарів на експорт. Дана графа заповнюється у разі, якщо підставою для здійснення запису в Реєстрі є МД (показник із графи 7 переноситься до графи 12)
13 «Постачання послуг за межами митної території України, та послуг, місце постачання яких визначено за межами митної території України»	У цій графі відображається інформація щодо вартості послуг, місце постачання яких визначено за межами митної території України, які не є об'єктом обкладання ПДВ ((показник із графи 7 переноситься до графи 13)
Записи на підставі розрахунку коригування у графах 7 – 12 здійснюються з відповідним знаком (+ чи –).	

У розділі II Реєстру «Отримані податкові накладні» відображаються отримані податкові накладні, розрахунки коригування кількісних і вартісних показників до ПН, а також інші документи, на підставі яких здійснюється облік операцій з придбання товарів/послуг, придбання або виготовлення (будівництво, спорудження) основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій на митній території України. Облік товарів/послуг, придбаних на митній території України в осіб, які не зареєстровані як платники ПДВ, ведеться на підставі документів, що засвідчують постачання таких товарів/послуг. Ввезення товарів на митну територію України здійснюється на підставі митної декларації.

Правила заповнення Розділу II Реєстру узагальнено в табл. 6.3.

Реєстр є документом для узагальнення інформації про всі операції, проведені платником ПДВ, і є підставою для відображення зведених результатів обліку в податкових деклараціях з податку на додану вартість.

Таблиця 6.3 – Загальні правила заповнення Розділу II Реєстру

Номер і назва графи	Правила заповнення
1	2
1 «№ з/п»	Проставляється порядковий номер запису ПН, РК, інших подібних документів (товарні чеки або інші розрахункові документи, що засвідчують факт сплати податку у зв'язку з придбанням товарів/послуг або первинні бухгалтерські документи, що підтверджують факт отримання товарів/послуг, транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок за послуги зв'язку, інші послуги, касові чеки), а також МД на ввезення товарів на митну територію України. Указаний номер запису переноситься на зазначений документ
2 «дата отримання»	Вказується дата отримання ПН або іншого документа, дані якого вносяться до розділу II. При занесенні до Реєстру ПН та/або РК, які зареєстровані в ЄРПН та видані покупцю у місяці, що настає за місяцем їх складання, вказується фактична дата їх отримання незалежно від того, в якому звітному періоді вони будуть відображені у складі податкового кредиту (у звітному періоді їх складання або у звітному періоді їх отримання)
3 «дата складання», 4 «порядковий номер (реєстраційний номер – для МД»	Переносяться відповідні дані, що безпосередньо зазначені в документі, який є підставою для запису в розд. II. При відображенні бухгалтерської довідки у цій графі вказується дата складання ПН, РК чи іншого документа, на підставі якого складена бухгалтерська довідка

Продовження табл. 6.3

1	2
5 «вид документа»	<p>Зазначається вид документа згідно з такими позначеннями:</p> <p>ПНП – податкова накладна, складена на паперових носіях;</p> <p>ПНЕ – електронна податкова накладна;</p> <p>РКП – розрахунок коригування до ПН, складений на паперових носіях;</p> <p>РКЕ – електронний розрахунок коригування до ПН;</p> <p>МДП – митна декларація на паперових носіях;</p> <p>МДЕ – електронна митна декларація;</p> <p>ЧК – касовий чек;</p> <p>ТК – транспортний квиток;</p> <p>ГР – готельний рахунок;</p> <p>ПЗ – рахунок на послуги зв'язку;</p> <p>ПО – послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку;</p> <p>ЗП – заява платника та копії товарних чеків або інших розрахункових документів, що засвідчують факт сплати податку у зв'язку з придбанням товарів/послуг або копії первинних бухгалтерських документів;</p> <p>НП – документ, що засвідчує придбання товарів/послуг на митній території України в осіб, які не зареєстровані як платники ПДВ;</p> <p>БО – документ бухгалтерського обліку, зокрема бухгалтерська довідка.</p> <p>До позначення «БО» додаються позначення виду документа, на підставі якого складено бухгалтерську довідку, тобто документа, яким підтверджується операція з постачання (наприклад, БОПНП – у разі віднесення до ПК сум податку на підставі паперової ПН, БОПНЕ – на підставі електронної ПН тощо). Якщо дані документи включаються до уточнюючих розрахунків за звітний (податковий) період, то до виду документа додається літера «У» (наприклад, ПНЕУ – електронна ПН, яку включено до уточнюючого розрахунку)</p>
6 «найменування (П.І.Б. – для фізичної особи-підприємця)»	<p>У графі вказується найменування постачальника. Якщо постачальником є фізична особа-підприємець, вказують його П.І.Б. У разі придбання товарів за межами митної території України та отримання послуг від нерезидента на митній території України вказується країна нерезидента та його найменування</p>

Закінчення табл. 6.3

1	2
7 «індивідуальний податковий номер»	У цій графі вказується індивідуальний податковий номер (ПН) постачальника - платника ПДВ, а також відображається умовний ПН: «200000000000» – якщо товари/послуги придбані в нерезидента і не призначаються для використання у господарській діяльності, або придбані з метою їх використання для постачання послуг за межами митної території України, або послуг, місце постачання яких визначається за межами України; «300000000000» – якщо придбані в нерезидента товари/послуги призначені для використання в господарській діяльності; «400000000000» – якщо товари/послуги придбані в особи, яка не зареєстрована як платник ПДВ (окрім нерезидента)
8 «Загальна сума, включаючи ПДВ»	Проставляється загальна сума, включаючи ПДВ
9, 11, 13 та 15 «Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження), ввезення на митну територію України товарів <...> вартість без ПДВ	Вказується вартість товарів/послуг та необоротних активів без врахування ПДВ. У разі здійснення записів на підставі РК такі записи здійснюються з відповідним знаком (+ чи –). При відображенні бухгалтерської довідки у графі 9 зазначається сума із знаком «+», а у графах 11, 13, 15 – із знаком «–»
10, 12, 14 та 16 «Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження), ввезення на митну територію України товарів <...> сума ПДВ	Сплачена (нарахована) сума ПДВ, визначена виходячи з вартості, вказаної у графах 9, 11, 13 та 15 (відповідно). Сума ПДВ, наведена у графах 12, 14, та 16, до податкового кредиту не включається. При придбанні у платника ПДВ товарів/послуг та необоротних активів, звільнених від оподаткування, та тих, що не є об'єктом оподаткування, а також придбання в особи, не зареєстрованої платником ПДВ, у графах 10, 12, 14 та 16 проставляється 0 (нуль). Записи на підставі РК здійснюються з відповідним знаком (+ чи –). При відображенні бухгалтерської довідки у графі 10 зазначається сума із знаком «+», а у графах 12, 14, 16 – із знаком «–»

Платники податку щомісяця у строки, передбачені для звітного періоду, що дорівнює календарному місяцю, подають до податкового органу копії записів у реєстрах виданих і отриманих податкових накладних за такий період в електронному вигляді. Ця вимога поширюється і на платників ПДВ, для яких звітним періодом є квартал.

Порядок заповнення податкових накладних, розрахунку коригування та Реєстру виданих та отриманих податкових накладних наведено у прикладах 6.2–6.6.

Приклад 6.2. ТОВ «Росток» – платник ПДВ за договором купівлі-продажу з ТОВ «Знахідка» повинно поставити покупцю верстат (СТ 11) вітчизняного виробництва вартістю 144000 грн (в тому числі ПДВ 20 % – 24000 грн), який відповідно до специфікації складається з окремих частин: М1 – 2 шт., М2 – 4 шт., М3 – 1 шт., котрі не мають відокремленої вартості.

Продавець спочатку відвантажує частини М1 – 1 шт., М2 – 3 шт. і М3 – 1 шт. та разом з ПН оформлює додаток 1.

Зразок заповнення ПН та додатка 1 надано на стор. 301–303.

Приклад 6.3. ТОВ «Формула» 20 березня реалізувало за готівку підприємцю-платнику єдиного податку (неплатнику ПДВ) товарів на загальну суму 3240,00 грн (в тому числі ПДВ 20 % – 540,00 грн), а саме: столи – 2 шт. за ціною 900,00 грн (в тому числі ПДВ 20 % – 150,00 грн) та стільці – 8 шт. за ціною 180 грн (в тому числі ПДВ 20 % – 30,00 грн).

Зразок заповнення податкової накладної наведено на стор. 304–305.

Приклад 6.4. ТОВ «Формула» 25 березня отримало консультаційні послуги від нерезидента – російської фірми «Sunrise», яка знаходиться в Ростові-на-Дону.

Зразок заповнення податкової накладної наведено на стор. 306–307.

Приклад 6.5. ТОВ «Кришталева мрія» 14 квітня 2014 року відвантажило ТОВ «Фаворит» 50 наборів посуду власного виробництва за ціною 360 грн (в тому числі ПДВ 20 % – 60 грн) кожний на загальну суму 18000 грн (в тому числі ПДВ 20 % – 3000 грн). При прийманні у трьох наборах виявлений брак, тому 18.04.2014 р. покупець повернув їх продавцю.

Зразок заповнення Розрахунку коригування кількісних і вартісних показників наведено на стор. 308–309.

Приклад 6.2

Паперова	Оригінал (видається покупцю)	х
	Копія (залишається у продавця)	
Електронна		
Підлягає реєстрації в ЄРПН		
Усі примірники залишаються у продавця (тип причини)		

(потрібне виділити поміткою "Х")

Додаток 2
до податкової накладної

ПОДАТКОВА НАКЛАДНА

Дата складання податкової накладної 1 5 0 8 2 0 1 4 Порядковий номер 3 3 1 5 / / (1) номер філії

Продавець

Особа (платник податку) – **ТОВ «Росток»**
(найменування; прізвище, ім'я, по батькові –
для фізичної особи - підприємця)

1 0 1 0 2 0 2 0 1 0 1 0
(індивідуальний податковий номер продавця)

Покупець

Особа (платник податку) – **ТОВ «Знахідка»**
(найменування; прізвище, ім'я, по батькові -
для фізичної особи - підприємця)

3 1 1 3 2 1 1 3 2 1 1 1
(індивідуальний податковий номер покупця)

Місцезнаходження
(податкова адреса) продавця **61204, м. Харків,
вул. Сонячна, буд. 23**

Місцезнаходження
(податкова адреса) покупця **49000, м. Дніпропетровськ,
вул. Весняна, буд. 46**

Номер телефону 0 5 7 3 3 8 4 4 1 2

Номер телефону 0 5 6 7 7 2 5 5 7 6

Вид цивільно-правового договору **Договір постачання**
(вид договору) від 1 5 0 2 2 0 1 4 № 31

Форма проведення розрахунків **оплата з поточного рахунку**
(бартер, готівка, оплата з поточного рахунку, чек тощо)

Продовження прикладу 6.2

Розділ	Дата виникнення податкового зобов'язання (постачання (оплати ²))	Номенклатура товарів/послуг продавця	Код товару згідно з УКТ ЗЕД	Одиниця виміру товару/ послуги	Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/ послуги без урахування ПДВ	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування ПДВ, що підлягають оподаткуванню за ставками				Загальна сума коштів, що підлягає сплаті
							основна ставка	нульова ставка		звільнення від ПДВ ³	
						постачання на митній території України		експорт			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
I	15082014	Верстат (СТ 11)		шт.	1	120000,00	120000,00				120000,00
	Усього за розділом I		x	x	x	x	120000,00				
II	Зворотня (заставна) тара		x	x	x	x	x	x	x	x	
III	Податок на додану вартість		x	x	x	x	24000,00				24000,00
IV	Загальна сума з ПДВ		x	x	x	x	144000,00				144000,00

Суми ПДВ, нараховані (сплачені) у зв'язку з постачанням товарів/послуг, зазначених у цій накладній, визначені правильно, відповідають сумі податкових зобов'язань продавця і включені до реєстру виданих та отриманих податкових накладних.

М. П.

Шевчук

Р. П. Шевчук

(підпис, ініціали та прізвище особи, яка склала податкову накладну)

¹ Зазначається код виду діяльності, що передбачає спеціальний режим оподаткування (2, або 3, або 4), у разі складання податкової накладної за такою діяльністю.

² Дата оплати ставиться у разі попередньої оплати постачання, на яку виписується податкова накладна, для операцій з постачання товарів/послуг відповідно до пункту 187.10 статті 187 розділу V Податкового кодексу України.

³

(відповідні пункти (підпункти), статті, підрозділи, розділи Податкового кодексу України, якими передбачено звільнення від оподаткування)

Закінчення прикладу 6.2

Додаток 1
до податкової накладної

Додаток до податкової накладної №

			3	3	1	5
--	--	--	---	---	---	---

 /

--

 /

--	--	--	--

 від

1	5	0	8	2	0	1	4
---	---	---	---	---	---	---	---

Дата

1	5	0	8	2	0	1	4
---	---	---	---	---	---	---	---

(дата заповнення додатка)

№ з/п	Номер договору, найменування/ прізвище, ім'я, по батькові – для фізичної особи – підприємця продавця	Номенклатура товарів/послуг продавця	Код товару згідно з УКТ ЗЕД	Належить до постачання				Перелік частки товару/послуги, що не містить відокремленої вартості частково поставлених товарів/послуг		Залишок частки товару/послуги, що не містить відокремленої вартості, яку слід допоставити	
				одиниця виміру	ціна одиниці товару/ послуги без урахування ПДВ	кількість, об'єм, обсяг	загальна сума коштів без ПДВ	одиниця виміру	кількість, об'єм, обсяг	одиниця виміру	кількість, об'єм, обсяг
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	№ 31, ТОВ «Росток»	Верстат СТ 11:		шт.	120000,00	1	120000,00				
		M1						шт.	1	шт.	1
		M2						шт.	3	шт.	1
		M3						шт.	1		
Усього		х	х	х	х	х	120000,00	х	х	х	х

Шевчук Р. П. Шевчук
(підпис, ініціали та прізвище особи, яка склала додаток)

Приклад 6.3

Паперова	Оригінал (видається покупцю)	
	Копія (залишається у продавця)	
Електронна		
Підлягає реєстрації в ЄРПН		
Усі примірники залишаються у продавця (тип причини)		х
		0 2

(потрібне виділити поміткою "X")

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства доходів і зборів України
14.01.2014 р. № 10

ПОДАТКОВА НАКЛАДНА

Дата складання податкової накладної

2	0	0	3	2	0	1	4
---	---	---	---	---	---	---	---

 Порядковий номер

						5
--	--	--	--	--	--	---

 /

--

 /

--	--	--	--

(1) номер філії

Продавець
Особа (платник податку) – **ТОВ «Формула»**
продавець
(найменування; прізвище, ім'я, по батькові –
для фізичної особи - підприємця)

1	1	1	2	2	2	3	3	3	4	4	4
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

(індивідуальний податковий номер продавця)

Покупець
Особа (платник податку) – **Неплатник податку**
покупець
(найменування; прізвище, ім'я, по батькові –
для фізичної особи - підприємця)

4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

(індивідуальний податковий номер покупця)

Місцезнаходження
(податкова адреса) продавця **61204, м. Харків,
вул. Ахсарова, буд. 15**

Місцезнаходження
(податкова адреса) покупця **49000, м. Дніпропетровськ,
вул. Весняна, буд. 46**

Номер телефону

0	5	7	7	5	6	7	8	9	5
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Номер телефону

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Вид цивільно-правового договору **Договір поставки**
(вид договору)

від

0	4	0	3	2	0	1	4
---	---	---	---	---	---	---	---

 №

27

Форма проведення розрахунків **готівка**
(бартер, готівка, оплата з поточного рахунку, чек тощо)

Закінчення прикладу 6.3

Розділ	Дата виникнення податкового зобов'язання (постачання (оплати ²))	Номенклатура товарів/послуг продавця	Код товару згідно з УКТ ЗЕД	Одиниця виміру товару/ послуги	Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/ послуги без урахування ПДВ	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування ПДВ, що підлягають оподаткуванню за ставками				Загальна сума коштів, що підлягає сплаті
							основна ставка	нульова ставка		звільнення від ПДВ ³	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
I	20032014	Стіл		шт	2	750,00	1500,00				2700,00
		Стільці		шт.	8	150,00	1200,00				
Усього за розділом I			x	x	x	x	2700,00				
II	Зворотна (заставна) тара		x	x	x	x	x	x	x	x	
III	Податок на додану вартість		x	x	x	x	540,00				540,00
IV	Загальна сума з ПДВ		x	x	x	x	3240,00				3240,00

Суми ПДВ, нараховані (сплачені) у зв'язку з постачанням товарів/послуг, зазначених у цій накладній, визначені правильно, відповідають сумі податкових зобов'язань продавця і включені до реєстру виданих та отриманих податкових накладних.

М. П.

Кириченко

В. Р. Кириченко

(підпис, ініціали та прізвище особи, яка склала податкову накладну)

¹ Зазначається код виду діяльності, що передбачає спеціальний режим оподаткування (2, або 3, або 4), у разі складання податкової накладної за такою діяльністю.

² Дата оплати ставиться у разі попередньої оплати постачання, на яку виписується податкова накладна, для операцій з постачання товарів/послуг відповідно до пункту 187.10 статті 187 розділу V Податкового кодексу України.

³

(відповідні пункти (підпункти), статті, підрозділи, розділи Податкового кодексу України, якими передбачено звільнення від оподаткування)

Приклад 6.4

Паперова	Оригінал (видається покупцю)	
	Копія (залишається у продавця)	
Електронна		
Підлягає реєстрації в ЄРПН		
Усі примірники залишаються у продавця (тип причини)		х
		1 4

(потрібне виділити поміткою "X")

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства доходів і зборів України
14.01.2014 р. № 10

ПОДАТКОВА НАКЛАДНА

Дата складання податкової накладної

2	0	0	3	2	0	1	4
---	---	---	---	---	---	---	---

 Порядковий номер

						6
--	--	--	--	--	--	---

 /

--

 /

--	--	--	--

(1) номер філії

Особа (платник податку) – **Продавець**
продавець

Фірма «Sunrise»																			
------------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(найменування; прізвище, ім'я, по батькові – для фізичної особи - підприємця)

Особа (платник податку) – **Покупець**
покупець

ТОВ «Формула»																			
----------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(найменування; прізвище, ім'я, по батькові – для фізичної особи - підприємця)

3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

(індивідуальний податковий номер продавця)

1	1	1	2	2	2	3	3	3	4	4	4
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

(індивідуальний податковий номер покупця)

Місцезнаходження
(податкова адреса) продавця **344022 Росія, м. Ростов-на-Дону,
вул. Азовська, буд. 9**

Місцезнаходження
(податкова адреса) покупця **61204, м. Харків,
вул. Ахсарова, буд. 15**

Номер телефону

8	8	0	0	1	0	1	1	1	1
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Номер телефону

0	5	7	7	5	6	7	8	9	5
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Вид цивільно-правового договору **Договір про надання послуг** від

2	0	0	1	2	0	1	4
---	---	---	---	---	---	---	---

 №

12

(вид договору)

Форма проведення розрахунків **оплата з поточного рахунку**
(бартер, готівка, оплата з поточного рахунку, чек тощо)

Закінчення прикладу 6.4

Розділ	Дата виникнення податкового зобов'язання (постачання (оплати ²))	Номенклатура товарів/послуг продавця	Код товару згідно з УКТ ЗЕД	Одиниця виміру товару/ послуги	Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/ послуги без урахування ПДВ	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування ПДВ, що підлягають оподаткуванню за ставками				Загальна сума коштів, що підлягає сплаті
							основна ставка	нульова ставка		звільнення від ПДВ ³	
								постачання на митній території України	експорт		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
I	25032014	Консультаційні послуги		послуга	1	10000,00	10000,00				10000,00
	Усього за розділом I			x	x	x	x	10000,00			
II	Зворотна (заставна) тара		x	x	x	x	x	x	x	x	
III	Податок на додану вартість		x	x	x	x	2000,00				2000,00
IV	Загальна сума з ПДВ		x	x	x	x	12000,00				12000,00

Суми ПДВ, нараховані (сплачені) у зв'язку з постачанням товарів/послуг, зазначених у цій накладній, визначені правильно, відповідають сумі податкових зобов'язань продавця і включені до реєстру виданих та отриманих податкових накладних.

М. П.

Кириченко

В. Р. Кириченко

(підпис, ініціали та прізвище особи, яка склала податкову накладну)

¹ Зазначається код виду діяльності, що передбачає спеціальний режим оподаткування (2, або 3, або 4), у разі складання податкової накладної за такою діяльністю.

² Дата оплати ставиться у разі попередньої оплати постачання, на яку виписується податкова накладна, для операцій з постачання товарів/послуг відповідно до пункту 187.10 статті 187 розділу V Податкового кодексу України.

³ (відповідні пункти (підпункти), статті, підрозділи, розділи Податкового кодексу України, якими передбачено звільнення від оподаткування)

Приклад 6.5

Паперова	Оригінал (видається покупцю)	
	Копія (залишається у продавця)	х
Електронна		
Підлягає реєстрації в ЄРПН		
Усі примірники залишаються у продавця (тип причини)		

(потрібне виділити поміткою "X")

Додаток 2
до податкової накладної

РОЗРАХУНОК №

							8
--	--	--	--	--	--	--	---

(порядковий номер)

/

--

 /

(¹)

--	--	--	--	--

(номер філії)

від

1	8	0	4	2	0	1	4
---	---	---	---	---	---	---	---

(дата складання)

коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної

від

1	4	0	4	2	0	1	4
---	---	---	---	---	---	---	---

 №

(дата виписки)

				2	0	2
--	--	--	--	---	---	---

 /

--

 /

--

(порядковий номер)

(¹)

(номер філії)

за договором від

1	1	0	4	2	0	1	4
---	---	---	---	---	---	---	---

 №

35

Продавець

Особа (платник податку) –
продавець

ТОВ «Кришталева мрія»(найменування; прізвище, ім'я, по батькові –
для фізичної особи - підприємця)

1	0	1	4	1	5	1	6	1	7	1	8
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

(індивідуальний податковий номер продавця)

Покупець

Особа (платник податку) –
покупець

ТОВ «Фаворит»(найменування; прізвище, ім'я, по батькові –
для фізичної особи - підприємця)

4	4	3	3	2	2	1	1	0	0	5	5
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

(індивідуальний податковий номер покупця)

Місцезнаходження
(податкова адреса) продавця

**61051, м. Харків,
вул. Мар'янівська, буд. 53**

Місцезнаходження
(податкова адреса) покупця

**61135, м. Харків,
вул.Північна, буд. 43**

Номер телефону

0	5	7	3	3	2	4	5	5	6
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Номер телефону

0	5	7	7	8	5	1	2	4	7
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Вид цивільно-правового
договору

Договір постачання

(вид договору)

від

1	1	0	4	2	0	1	4
---	---	---	---	---	---	---	---

 №

35

Дата оплати

--	--	--	--	--	--	--	--

Форма проведення розрахунків

оплата з поточного рахунку

Закінчення прикладу 6.5

Дата коригування	Причина коригування	Номенклатура товарів/ послуг, вартість яких коригується	Код товару згідно з УКТ ЗЕД	Одиниця виміру	Коригування кількості		Коригування вартості		Підлягають коригуванню обсяги без урахування ПДВ, що		
					зміна кількості, об'єму, обсягу (-) (+)	ціна поставання товарів/ послуг	зміна ціни (-) (+)	кількість поставання товарів/ послуг	оподатковуються за основною ставкою (-) (+)	оподатковуються за нульовою ставкою (-) (+)	звільнені від ПДВ (-) (+)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
18.04.2014	Зміна кількості товару	Набір посуду «Надія»		шт.	- 3	300,00			- 900,00		
Усього									- 900,00		
Сума коригування податкового зобов'язання та податкового кредиту									- 180,00	х	х

Суми ПДВ, які скориговані у зв'язку із зміною кількісних чи вартісних показників, що зазначені в цьому розрахунку, визначені правильно, включені відповідно до податкового зобов'язання з одночасним відображенням у реєстрі виданих та отриманих податкових накладних.

М.П.

(дата, підпис, ініціали та прізвище особи, яка склала розрахунок коригування)

Розрахунок коригування від 18.04.2014 р. № 8 до податкової накладної від 14.04.2014 р. № 202 отримав і зобов'язуюся включити суми коригування до реєстру виданих та отриманих податкових накладних та сум податкового кредиту і податкового зобов'язання.

18.04.2014 р. Марченко
(дата отримання розрахунку коригування, підпис покупця)

¹ Зазначається код виду діяльності, що передбачає спеціальний режим оподаткування (2, або 3, або 4), у разі складання податкової накладної за такою діяльністю.

Приклад 6.6. У березні ТОВ «Формула» були здійснені такі операції:
04.03.2014 р. – відвантажено продукцію ТОВ «Ритм» на суму 96000,00 грн, в тому числі ПДВ 20 % - 16000,00 грн;

06.03.2014 р. – оформлено МД № 00251823657, що підтверджує факт експорту продукції вартістю 80000 грн польській фірмі «Познань» (в реєстрі номер МД можна показувати за останніми 6-ма знаками);

11.03.2014 р. – отримано передоплату від фізичної особи-підприємця Петренко Д.М. (платник ПДВ) в сумі 18000,00 грн, в тому числі ПДВ 20 % – 3000 грн;

18.03.2014 р. – у зв'язку з поверненням продукції ТОВ «Ритм» оформлено Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників. Повернено продукції на суму 600,00 грн, в тому числі ПДВ 20 % – 100,00 грн;

20.03.2014 р. – операція, оформлена податковою накладною у прикладі 6.3.

25.03.2014 р. – операція, оформлена податковою накладною у прикладі 6.4.

04.03.2014 р. – отримано сировину від ТОВ «Скала» на суму 54000,00 грн, в тому числі ПДВ 20 % – 9000,00 грн для використання в господарській діяльності. Отримана податкова накладна № 22;

13.03.2014 р. – затверджено Авансовий звіт, за яким у ТОВ «Ліра» придбані канцтовари на суму 210,00 грн, в тому числі ПДВ 20 % – 35,00 грн (касовий чек від 12.03.2014 р. з фіскальним номером № 57459);

20.03.2014 р. – отримано сировину за імпортом від ТОВ «Вега» (Росія) по МД № 15781264 на суму 150000 грн. Сума ПДВ – 25000 грн сплачена митному органу в повному обсязі;

25.03.2014 р. – придбано подарунки робітникам до ювілею фірми на суму 4200 грн, в тому числі ПДВ 20 % – 700 грн. Отримано податкову накладну № 88;

27.03.2014 р. – повернено матеріали ТОВ «Омега» на суму 12000 грн, в тому числі ПДВ 20 % – 2000 грн. 28.03.2014 р. отриманий розрахунок коригування № 19;

28.03.2014 р. – перерахована передоплата за канцтовари ТОВ «АВС» (не платник ПДВ) у сумі 410 грн (платіжне доручення № 175);

31.03.2014 р. – списана комісія банку за розрахунково-касове обслуговування 105 грн (меморіальний ордер № 307).

Зразок заповнення Реєстру виданих та отриманих податкових накладних наведено на стор. 311–314.

Продовження прикладу 6.6

Розділ І. Видані податкові накладні

№ з/п	Податкова накладна, розрахунок коригування кількісних та вартісних показників до податкової накладної, митна декларація, документ бухгалтерського обліку					Загальна сума постачання, включаючи податок на додану вартість	Постачання товарів/послуг та послуг, наданих нерезидентом на митній території України, які				Вивезення товарів за межі митної території України (база оподаткування)	Постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено за межами митної території України
	дата складання	порядковий номер (реєстраційний номер – для митної декларації)	вид документа	платник податку – покупець			підлягають оподаткуванню за ставкою			звільнені від оподаткування, не є об'єктами оподаткування (сума постачання)		
				найменування (П. І. Б. – для фізичної особи-підприємця)	індивідуальний податковий номер		основною		0 %			
							база оподаткування	сума податку на додану вартість	база оподаткування			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	04032014	1	ПНП	ТОВ «Ритм»	123456789055	96000,00	800000,00	16000,00				
2	06032014	823657	МДП	Польща «Познань»	4000000000000	80000,00					80000,00	
3	11032014	3	ПНП	Петренко Д.М.	12884411	18000,00	15000,00	3000,00				
4	18032014	4	РКП	ТОВ «Ритм»	123456789055	- 600,00	- 500,00	- 100,00				
5	20032014	5	ПНП02	Неплатник податку	4000000000000	3240,00	2700,00	540,00				
6	25032014	6	ПНП14	ТОВ «Формула»	111222333444	12000,00	10000,00	2000,00				
Усього за звітний (податковий) період						208640,00	107200,00	21440,00			80000,00	
З них включено до уточнюючих розрахунків за звітний (податковий) період												

Продовження прикладу 6.6

Розділ II. Отримані податкові накладні

№ з/п	Податкова накладна, розрахунок коригування кількісних та вартісних показників до податкової накладної, митна декларація, касовий чек, транспортний квиток, готельний рахунок, рахунок за послуги зв'язку, рахунок за послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, заява та копії товарних чеків або інших розрахункових документів, що засвідчують факт сплати податку у зв'язку з придбанням таких товарів/послуг, або копії первинних документів, складених відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що підтверджують факт отримання таких товарів/послуг, відповідно до пункту 201.10 статті 201 розділу V Кодексу України тощо							Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження), ввезення на митну територію України товарів, придбання послуг, включаючи одержання послуг від нерезидента							
	дата отримання	дата складання	порядковий номер (реєстраційний номер – для митної декларації)	вид документа	постачальник		Загальна сума, включаючи податок на додану вартість	з метою їх використання у межах господарської діяльності для здійснення операцій, які:				які не признаються для їх використання у господарській діяльності		для постачання послуг за межами митної території України або послуг, місце постачання яких визначається відповідно до п. 186.3 ст. 186 розд. V ПКУ за межами митної території України	
					найменування (П. І. Б. – для фізичної особи-підприємця)	індивідуальний податковий номер									
								підлягають оподаткуванню за основною ставкою або ставкою 0 %	звільнені від оподаткування, не є об'єктами оподаткування						
								вартість без ПДВ	сума ПДВ	вартість без ПДВ	сума ПДВ	вартість без ПДВ	сума ПДВ	вартість без ПДВ	сума ПДВ
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1	04032014	03032014	2	ПНП	ТОВ «Скала»	128675711012	54000,00	45000,00	9000,00						
2	13032014	12032014	57459	ЧК	ТОВ «Ліра»	324505120211	210,00	175,00	35,00						
3	20032014	20032014	781264	МДП	Росія ТОВ «Вега»	3000000000000	15000,00	12500,00	2500,00						

Закінчення прикладу 6.6

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
4	25032014	20032014	88	ПНП	ТОВ «Подарунки»	128125456525	4200,00					3500,00	700,00		
5	27032014	25032014	19	РКП	ТОВ «Омега»	128456003337	-12000,00	-10000,00	-2000,00						
6	28032014	28032014	175	НП	ТОВ «АВС»	4000000000000	410,00	410,00	0						
7	31032014	31032014	307	БО	ПАТ «Довіра»	123412341234	107,00	107,00	0						
Усього за звітний період							61927,00	48192,00	9535,00			3500,00	700,00		
З них включено до уточнюючих розрахунків за звітний період															

Подано електронну копію реєстру до контролюючого органу

Дата подання копії реєстру 1 5 . 0 4 . 2 0 1 4

Керівник

1 8 1 8 2 4 2 4 1 9

(реєстраційний номер облікової картки платника податків)

Сергієнко
(підпис)Л. Д. Сергієнко
(ініціали та прізвище)

М.П.

Головний бухгалтер

1 9 2 8 2 2 4 4 3 0

(реєстраційний номер облікової картки платника податків)

Зозуля
(підпис)Н. І. Зозуля
(ініціали та прізвище)Платник податку на додану вартість
(для фізичної особи – підприємця)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

6.8. Порядок складання податкової декларації з податку на додану вартість

Форму декларації з податку на додану вартість та Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість затверджено наказом Міндоходів України від 13.11.13 р. № 678.

До податкової звітності з податку на додану вартість належать:

- податкова декларація з податку на додану вартість;
- уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок;
- копії записів у реєстрах виданих та отриманих податкових накладних в електронному вигляді;
- розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України.

До декларації вносяться дані податкового обліку окремо за кожний звітний (податковий) період без наростаючого підсумку. Всі показники у податковій звітності проставляються у гривнях без копійок з відповідним округленням за загальновстановленими правилами.

Якщо декларація подається у паперовій формі, то у рядках, де відсутні дані для заповнення, має бути проставлений прочерк.

Декларація складається із вступної частини, чотирьох розділів та обов'язкових додатків.

Платником заповнюються вступна частина, перші три розділи та додатки. Розділ IV заповнюється працівниками контролюючого органу лише на оригіналі декларації, який залишається в контролюючому органі.

У спеціальному полі для відміток про тип декларації (рядки 011 – звітна, 012 – звітна нова) вказується позначка (x) у рядку, яке відповідає типу декларації.

Декларації з ПДВ за видами діяльності розрізняються за відповідним кодом, який платник ПДВ має зазначити позначкою «X» у спеціальному полі для відміток про вид декларації (рядки 0110 – 0140).

Усі платники ПДВ подають податкову декларацію як загальну з позначкою «X» напроти коду «0110», у якій відображаються розрахунки з бюджетом. Платники податку, які застосовують спеціальні режими оподаткування, крім декларації 0110 подають додатково податкову декларацію з відповідними позначками.

Так, платники податку, які застосовують спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства, подають податкову декларацію з позначкою «0121»/«0122»/«0123», яка є невід'ємною частиною звітності за відповідний звітний період. Сільгосптоваровиробники, які не перебувають на спецрежимі оподаткування, та здійснюють продаж молока, худоби, птиці, вовни власного виробництва, а також молоко- та м'ясопродуктів, вироблених у власних переробних цехах, декларують вказані операції у декларації з позначкою «0130». Платники податку – переробні підприємства, які зареєстровані як суб'єкти спеціального режиму оподаткування, подають, декларацію з позначкою «0140». До таких податкових декларацій включаються лише ті операції, що стосуються спеціального режиму і визначені відповідними пунктами ПКУ.

Декларація 0110 подається платником за звітний період незалежно від того, чи провадив такий платник податку господарську діяльність у звітному періоді. Обсяги послуг, отриманих від нерезидента на митній території України вказуються лише у декларації з позначкою «0110».

Декларація 0121-0123/ 0130/0140 подається платником, який застосовує спеціальні режими оподаткування або особливий порядок сплати податку на додану вартість, за звітний (податковий) період незалежно від того, чи провадив такий платник податку таку діяльність у звітному періоді.

У разі заповнення спеціального поля для відміток 10 обов'язковим є подання додатка Дб до декларації із заповненням таблиці 4 «Розрахунок показників щодо належності підприємства (організації) до підприємства (організації) інвалідів».

Розділ I «Податкові зобов'язання» містить 9 рядків, колонку А – для відображення обсягів постачання (без ПДВ) та колонку Б – для суми ПДВ.

У рядках 1–6 колонки А декларації вказуються загальні обсяги постачання звітного періоду, які оподатковуються за основною ставкою (рядок 1), за нульовою ставкою (показники наводяться двома рядками: операції з вивезення товарів за межі митної території України (рядок 2.1) та інші операції (рядок 2.2), які звільнені від оподаткування рядок 5), та обсяги постачання, що не є об'єктом оподаткування (рядок 3), та ті, що не оподатковуються у зв'язку з постачанням послуг за межами митної території України (рядок 4).

Якщо протягом звітного періоду проводилися експортні операції (заповнено рядок 2.1 декларації), то до декларації такого звітного періоду додаються оригінали митних декларацій (примірники декларанта).

Якщо податкова звітність подається в електронному вигляді, то оригінали митних декларацій (примірників декларанта) подаються окремо у порядку, визначеному для подання податкової звітності у паперовому вигляді.

У разі якщо митне оформлення товарів, вивезених за межі митної території України, здійснювалося з використанням електронної митної декларації, така електронна митна декларація надається органом державної митної служби контролюючому органу в порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України, в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису відповідно до закону.

У рядку 6 вказується загальний обсяг оподатковуваних та неоподатковуваних операцій. Значення цього рядка дорівнює сумі рядків 1, 2.1, 2.2, 3, 4 та 5 і заповнюється тільки колонка А. Обсяг операцій, що є об'єктом оподаткування, вказується у рядку 6.1 і застосовується при розрахунках загальної суми від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню.

Обсяги послуг, отриманих від нерезидента на митній території України вказуються у рядку 7.

Коригування податкових зобов'язань відображається у рядку 8. У рядку 8.1 відображається збільшення або зменшення обсягів постачання та відповідно податкових зобов'язань, що здійснюється у зв'язку з поверненням товарів чи сум отриманої передоплати, перегляду цін у бік їх підвищення. У рядку 8.1.1 відображається збільшення або зменшення обсягів постачання, за якими не нараховувався ПДВ. У рядку 8.2 вказуються суми збільшення податкових зобов'язань, що виникають у зв'язку з нецільовим використанням товарів, увезених у пільговому режимі.

У рядку 9 визначається сума податкових зобов'язань у колонці Б.

Розділ II «Податковий кредит» містить колонку А – для відображення обсягів придбання (без ПДВ) та колонку Б – для сум дозволеного податкового кредиту. До розділу II (рядки 10–15) включаються обсяги придбання (виготовлення, будівництва, спорудження) з ПДВ або без ПДВ товарів/послуг, необоротних активів на митній території України, ввезених на митну територію України товарів, необоротних активів, отриманих на митній території України від нерезидента послуг з метою їх подальшого використання у межах господарської діяльності платника податку, а також тих, які не призначаються для використання у господарській діяльності або придбані з метою використання для постачання послуг за межами митної території України, окремо за напрямками викорис-

тання (здійснення операцій, які підлягають оподаткуванню, звільнені від оподаткування, не є об'єктом оподаткування).

Якщо при митному оформленні ввезених на митну територію України товарів було відстрочено сплату ПДВ шляхом видачі податкового векселя, то у звітному періоді, в якому податкові векселі оплачені, заповнюється рядок 12.2 декларації.

Обсяг придбання товарів/послуг та необоротних активів, які не призначаються для використання у господарській діяльності, вказується в декларації з ПДВ у рядку 14.1, а без ПДВ – у рядку 14.2.

У рядку 15 (колонка А) відображається загальний обсяг придбання товарів/послуг та необоротних активів, які частково використовуються в оподатковуваних, а частково в неоподатковуваних операціях. Крім того, в рядку 15.1 наводять дані в частині, що включається до складу податкового кредиту (відповідні показники вказують у колонках А і Б), а в рядку 15.2 – обсяг такого придбання в частині, що не включається до складу податкового кредиту.

Особливе значення мають дані, що наводяться у рядку 16, в якому відображається коригування податкового кредиту, з деталізацією у рядках 16.1.1 – 16.1.4 залежно від того, у якому рядку раніше було показано придбання товарів/послуг та необоротних активів.

У рядку 16.4 відображається коригування податкового кредиту у зв'язку з перерахунком частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій.

Результати коригування, яке пов'язане з початком використання (повністю в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності, у тому числі переведення невиробничих необоротних активів до складу виробничих необоротних активів) товарів/послуг, необоротних активів, при придбанні яких сплачені (нараховані) суми ПДВ в їх вартості не були включені до складу податкового кредиту, та/або з яких були визначені податкові зобов'язання), відображаються у рядку 16.5. Якщо ж вони почали використовуватись частково в оподатковуваних, а частково в неоподатковуваних операціях, то коригування відображається в рядку 16.6. Загальна сума податкового кредиту за звітний період визначається в рядку 17 у колонці Б.

Розділ III призначений для визначення суми ПДВ, яка підлягає нарахуванню за підсумками звітного (поточного) періоду та підлягає сплаті до бюджету (рядки 18–25).

Якщо в результаті розрахунку різниці між сумою податкових зобов'язань (рядок 9) і податкового кредиту (рядок 17) отримано позитивне значення, то заповнюється рядок 18 декларації, а якщо від'ємне значення – рядок 19 декларації.

У разі наявності податкового боргу за попередні звітні періоди з ПДВ, то від'ємне значення звітного періоду (рядок 19) зараховується в його зменшення (сума з рядка 19 переноситься до рядка 20.1). Якщо сума від'ємного значення перевищує податковий борг (або він відсутній), то решта зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (відображається у рядку 20.2 декларації поточного звітного (податкового) періоду та переноситься до рядка 21.1 декларації наступного звітного (податкового) періоду).

Якщо від'ємне значення попереднього звітного періоду (рядок 21) не перекривається позитивним значенням рядка 18, то від'ємна різниця даних цих рядків вказується у рядку 22 декларації і подається додаток Д2.

Платники, які заповнили рядок 22 декларації та мають право на бюджетне відшкодування податку на додану вартість, здійснюють розрахунок бюджетного відшкодування та подають до декларації додаток Д3. Значення рядка 3 цього додатка переноситься до рядка 23 декларації. Залежно від обраного платником напрямку повернення суми бюджетного відшкодування (на рахунок цього платника у банку або у зменшення податкових зобов'язань з податку на додану вартість наступних податкових періодів) така сума вказується або в рядку 23.1 (в цьому випадку подають додаток Д4 до декларації), або у рядку 23.2, або частково розподіляється у рядках 23.1 та 23.2 податкової декларації.

Залишок від'ємного значення (після бюджетного відшкодування) включається до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (відображається у рядку 24 декларації поточного звітного (податкового) періоду та переноситься до рядка 21.2 декларації наступного звітного (податкового) періоду).

У рядку 25 декларації вказується сума ПДВ, яка підлягає нарахуванню за підсумками поточного звітного (податкового) періоду, з урахуванням залишку від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду та сплачується до загального фонду державного бюджету (рядок 25.1 декларації).

У складі декларації подаються додатки та копії записів у реєстрах виданих та отриманих податкових накладних.

Копії записів у реєстрах виданих та отриманих податкових накладних в електронному вигляді подаються щомісячно, незалежно від звітно-

го періоду, на якому перебуває платник ПДВ, та від того, чи проводилася у звітному місяці господарська діяльність. Тобто, якщо подається декларація з прочерками, то до неї додається копія реєстру в електронному вигляді також з прочерками.

Повідомлення про делегування філіям (структурним підрозділам) права виписки податкових накладних та ведення частини реєстру отриманих та виданих податкових накладних подається платниками у разі наявності у них філій (структурних підрозділів) разом з декларацією за перший звітний (податковий) період року і надалі разом з декларацією за той звітний (податковий) період, у якому відбулися зміни у переліку філій (структурних підрозділів).

Декларація з ПДВ має 9 додатків, які є уніфікованими. Додатки подаються у разі заповнення даних у відповідних рядках декларації в залежності від ситуації та діяльності платника ПДВ.

Кожний додаток має вступну частину, в якій у спеціальному полі (рядки 011, 012, 013) ставиться позначка «Х» про тип розрахунку – звітний, звітний новий, уточнюючий. Також в цій частині вказують звітний період (рядок 02), звітний період, за який виправляються помилки (рядок 03), найменування платника (рядок 04). При цьому юридичні особи наводять дані про код за ЄДРПОУ (рядок 041), а фізичні особи (рядок 042) – про реєстраційний номер облікової картки платника податків або серію та номер паспорта. У рядку 05 указується індивідуальний податковий номер платника ПДВ.

Додаток 1 «Розрахунок коригування сум податку на додану вартість» (Д1) – подається до декларацій за всіма кодами, у випадку коли відбувається коригування податкових зобов'язань та податкового кредиту згідно із нормами ст. 192 ПКУ (перегляд ціни, повернення товарів чи авансів), й відповідно у декларації з ПДВ мають бути заповнені рядки 8.1, 8.1.1, 16.1., 16.1.1–16.1.4.

Підставою для заповнення додатка 1 є розрахунки коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної, що виписуються постачальником товарів/послуг при зміні компенсації їх вартості.

У додатку 1 суми за кожним розрахунком наводяться у гривнях з копійками, а в підсумкових рядках суми проставляються в гривнях без копійок з відповідним округленням за загальновстановленими правилами.

Додаток 1 включає два розділи. Розділ I (Д1) містить табл. 1, в якій відображають коригування податкових зобов'язань (у разі перегляду цін, повернення товарів/послуг), повернення передоплати). До табл. 1 вартісні

показники вносяться у гривнях із копійками, а в підсумковому рядку «Усього: рядки 8.1 та 8.1.1 (+ чи –)» показники округляють до цілих гривень Дані цього рядка мають співпадати із показниками рядка 8 декларації.

Приклад 6.7. У лютому 2014 року були складені розрахунки коригування до податкових накладних, а саме:

1) Складений РК від 26.02.2014 р. № 54 до податкової накладної, виписаної ПП «Весна» від 05.02.2014 р № 23, у зв'язку з переглядом цін у бік їх збільшення на суму 785,85 грн без ПДВ та суму ПДВ 157,17 грн;

2) Складений РК від 28.02.2014 р. № 57 до податкової накладної, виписаної ТОВ «Скала» від 25.01.2014 р № 11, у зв'язку з поверненням товарів покупцем на суму 5000 грн без ПДВ та суму ПДВ 1000 грн.

Обидва контрагенти є платниками ПДВ.

Порядок заповнення табл. 1 додатка 1 наведено на рис. 6.4.

Розділ II (Д1) призначений для узагальнення даних про коригування податкового кредиту і містить дві таблиці. Дані про коригування податкового кредиту за обсягами придбання товарів/послуг, необоротних активів, включених у рядок 10 декларації, відображають у табл. 2, а включених у рядок 15 декларації – у табл. 3.

Якщо ПН була включена до рядка 10.1 декларації, то суми, вказані у РК до неї (як збільшення, так і зменшення суми ПДВ), слід відображати у графі 11 таблиці 2 додатка Д1. Якщо ПН не потрапила до рядка 10.1 декларації (була відображена в інших рядках, наприклад, 10.2 чи 14.1), то суми ПДВ, зазначені у РК до неї, не включаємо до графі 11 таблиці 2 додатка Д1.

Приклад 6.8. У лютому 2014 року підприємство отримало такі РК:

1) Збільшена ціна товарів, отриманих від ТОВ «АВС» згідно з ПН від 14.01.14 р. № 78 (була відображена у рядку 10.1 декларації за січень). Отриманий РК від 11.02.14 р. № 15, в якому база оподаткування збільшена на 400 грн, сума ПДВ – на 80 грн;

2) Зменшена сума компенсації за товари (уточнено кількість), отримані від ПП «Умка» згідно з ПН від 03.02.14 р. № 33 (була відображена у рядку 10.1 декларації за лютий). Отриманий РК від 13.02.14 р. № 46, в якому зменшена база оподаткування на 300 грн та зменшена сума ПДВ на 60 грн.

Порядок заповнення табл. 2 додатка 1 наведено на рис. 6.5.

Розділ 1. Коригування податкових зобов'язань

Таблиця 1. Коригування податкових зобов'язань згідно зі статтею 192 розділу V Кодексу (грн)

№ з/п	Отримувач (покупець)		Податкова накладна, за якою проводиться коригування		Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної		Підстава для коригування податкових зобов'язань з податку на додану вартість	Обсяг постачання (без ПДВ) (+ чи –)	Сума податку на додану вартість (+ чи –)
	найменування (прізвище, ім'я, по батькові – для фізосіб)	індивідуальний податковий номер	дата	номер	номер	Дата отримання отримувачем (покупцем) розрахунку			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	ПП «Весна»	112233445566	05.02.2014	23	54	26.02.2014	Перегляд цін	785,85	157,17
2	ТОВ «Скала»	232345455656	25.01.2014	11	57	28.02.2014	Повернення товарів	-5000,00	-1000,00
	Усього рядки 8.1 та 8.1.1 (+ чи –)							-4214,00	-843,00

Рис. 6.4. Порядок заповнення табл. 1 у додатку Д1

Розділ II. Коригування податкового кредиту

Таблиця 2. Коригування податкового кредиту згідно зі статтею 192 розділу V Кодексу за обсягами придбання товарів/послуг, необоротних активів, включених у рядок 10 декларації (грн)

№ з/п	Постачальник (продавець)		Податкова накладна, за якою проводиться коригування		Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної		Підстава для коригування податкового кредиту з податку на додану вартість	Обсяг постачання (без ПДВ) (+ чи –)	Сума податку на додану вартість (+ чи –)	Сума ПДВ з кол. 10, яка була включена до податкового кредиту (до рядка 10.1 декларації)
	найменування (прізвище, ім'я, по батькові – для фізосіб)	індивідуальний податковий номер	дата	номер	номер	Дата отримання отримувачем (покупцем) розрахунку				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	ТОВ «АВС»	333444555666	14.01.2014	78	95	11.02.2014	Перегляд цін	400,00	80,00	80,00
2	ПП «Умка»	456456456456	03.02.2014	33	46	13.02.2014	Зменшення кількості товарів	-300,00	-60,00	-60,00
	Усього рядки 16.1 та 16.1.1 та 16.1.4 (+ чи –)							-100,00		

Рис. 6.5. Порядок заповнення табл. 2 у додатку Д1

При заповненні табл. 3 додатка Д1 слід брати до уваги такі принципові моменти.

У графі 10 табл. 3 додатка Д1 потрібно зазначити суму ПДВ з урахуванням показника ЧВ. Тобто у цій графі потрібно зазначити не всю суму ПДВ, яка відкоригована в РК, а лише ту частину, яка вплине на податковий кредит (потрапить до рядка 16.1.2 декларації).

У графі 11 потрібно вказати показник ЧВ, який використаний для розрахунку показника графі 10 (для коригування ПДВ). Так, якщо в РК сума ПДВ збільшена, то береться показник, який застосовувався при заповненні рядка 15 декларації у поточному році. Тобто це буде значення показника, що вказаний у графі 6 рядка 1 табл. 1 додатка Д7 декларації за січень (I квартал) поточного року.

Якщо в РК сума ПДВ зменшена, то потрібно взяти показник ЧВ, перерахований за підсумками того року, в якому ПН була включена до податкового кредиту. Значення показника, за яким був перерахований податковий кредит, відображено у рядку 3.1 графі 6 табл. 1 додатка Д7 декларації за грудень (IV квартал) року, в якому були придбані товари/послуги.

У разі коригування суми ПДВ у бік зменшення за придбаними необоротними активами, слід пам'ятати, що вхідний ПДВ за такими об'єктами перерозподіляється: при придбанні, при річному перерозподілі та ще тричі при періодичних перерозподілах. Якщо ці об'єкти придбані у минулому році, то застосовуються такі ж правила, як і щодо товарів (поточний показник ЧВ). Якщо «старіші» – слід використати показник ЧВ із рядка 3.1–3.3 табл. 1 додатка Д7 декларації за грудень (IV квартал минулого року) залежно від того, скільки років минуло від початку використання об'єкта.

Приклад 6.9. Підприємство здійснює операції, які звільнені від обкладення ПДВ. У 2013 р. застосовувався показник ЧВ, який дорівнював 65 %. За підсумками річного перерахунку за 2013 рік показник ЧВ склав 70 %. У лютому 2014 року підприємство отримало такі РК:

1) Збільшена вартість комунальних послуг, отриманих від КП «Вода» згідно з ПН від 31.01.14 р. № 235 (була відображена у рядку 15 декларації за січень). Отриманий РК від 17.02.14 р. № 76, в якому збільшена база оподаткування на 600 грн та збільшена сума ПДВ на 120 грн;

2) Постачальником ТОВ «Берізка» повернута сума авансу, сплачена у грудні 2013 року. До ПН від 25.12.13 р. № 637 (була відображена у рядку 15 декларації за грудень) отриманий РК від 20.02.14 р. із 82, в якому база оподаткування зменшена на 1000 грн, сума ПДВ зменшена на 200 грн.

Заповнена табл. 3 додатка Д1 наведена на рис. 6.6.

Розділ II. Коригування податкового кредиту

Таблиця 3. Коригування податкового кредиту згідно зі статтею 192 розділу V Кодексу за обсягами придбання товарів/послуг, необоротних активів, включених у рядок 15 декларації (грн)

№ з/п	Постачальник (продавець)		Податкова накладна, за якою проводиться коригування		Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної		Підстава для коригування податкового кредиту з податку на додану вартість	Обсяг постачання (без ПДВ) (+ чи –)	Сума податку на додану вартість (+ чи –)	Частка використання в оподатковуваних операціях
	найменування (прізвище, ім'я, по батькові – для фізосіб)	індивідуальний податковий номер	дата	номер	номер	Дата отримання отримувачем (покупцем) розрахунку				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	ПК «Вода»	321321321321	31.01.2014	235	746	17.02.2014	Переглянуто ціну	600,00	84,00	70,00
21	ТОВ «Берізка»	123123123123	25.12.2013	637	82	20.02.2014	Повернуто аванс	-1000,00	-140,00	70,00
2	Усього рядки 16.1.1 та 16.1.3 (+ чи –)							-400,00	-56,00	x

Рис. 6.6. Порядок заповнення табл. 3 у додатку Д1

Додатки 2, 3, 4 подаються лише до загальної декларації 0110.

Додаток 2 «Довідка щодо залишку суми від'ємного значення попередніх податкових періодів, що залишається непогашеним після бюджетного відшкодування, отриманого у звітному податковому періоді, та підлягає включенню до складу податкового кредиту наступного податкового періоду» (Д2) – подається разом із декларацією з ПДВ, якщо у ній заповнено рядок 22 (навіть тими платниками податків, які не мають права на бюджетне відшкодування) та містить розшифровку суми, яка декларується у рядку 22 декларації за періодами виникнення складових залишку від'ємного значення.

Додаток 3 «Розрахунок суми бюджетного відшкодування» (Д3) – подають платники ПДВ, які у звітному періоді мають право на отримання бюджетного відшкодування. Такі платники складають додаток 3 та заповнюють рядок 23 податкової декларації з ПДВ. Обов'язковою умовою є наявність заповненого рядка 22 декларації та відсутність обмежень, установлених п. 200.5 ПКУ.

Розраховуючи суми бюджетного відшкодування у рядку 2.1 наводяться дані про суму податкового кредиту за основними засобами, фактично оплаченими та введеними в експлуатацію. Інформація носить довідковий характер, але такі суми мають право заявити до відшкодування як платники податку, що зареєструвались менш ніж за 12 календарних місяців до місяця, за наслідками якого подається заява на бюджетне відшкодування, та і платники, в яких обсяги оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців менші, ніж заявлена сума бюджетного відшкодування.

Додаток 4 «Заява про повернення суми бюджетного відшкодування» (Д4) – подається у разі, коли платник ПДВ прийняв рішення щодо повернення суми бюджетного відшкодування на рахунок у банку (повністю або частково) та заповнив рядок 23.1 декларації з ПДВ.

Додаток 5 «Розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів» (Д5) – відображаються задекларовані у декларації податкові зобов'язання (розділ I) та податковий кредит (розділ II).

У розділі I розшифровуються показники в розрізі покупців за їх індивідуальними податковими номерами. В цьому розділі необхідно окремо відображати:

- операції з постачання товарів/послуг на митній території України, що оподатковуються за основною ставкою, крім імпорту товарів, які потрапили у рядок 1 декларації з ПДВ;

- інші операції, що оподатковуються за нульовою ставкою (крім експорту), дані про які наведено у рядку 2.2 декларації;

– постачання товарів/послуг, які звільнені від оподаткування, що знаходить відображення у рядку 5 декларації.

Дані з податкових накладних, виписаних на операції за нульовою ставкою та пільгові операції, а також оформлених на відпуск товарів кінцевим споживачам або неплательщикам ПДВ, слід вказувати в рядку «Інші». Підсумкові дані за кожним видом операцій повинні співпадати з показниками відповідного рядка декларації (рядок 1, 2.2 або 5).

У розділі II «Податковий кредит» розшифровуються показники в розрізі постачальників за їх індивідуальними податковими номерами. В цьому розділі всі операції групуються за трьома підрозділами:

1) операції з придбання з **ПДВ**, які надають право формування податкового кредиту. До таких відносяться операції з придбання з ПДВ на митній території України товарів/послуг та необоротних активів з метою їх використання у межах господарської діяльності для здійснення операцій, що оподатковуються за основною ставкою та нульовою ставкою (відображаються у рядку **10.1** декларації), та операції з придбання з ПДВ товарів/послуг та необоротних активів, які частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково в неоподатковуваних, в частині, що включається до складу податкового кредиту (відображаються у рядку **15.1** декларації);

2) операції з придбання з **ПДВ**, які не надають право формування податкового кредиту. Це дані про такі операції, які потрапили у **рядки** декларації:

– **10.2** (придбання з ПДВ на митній території України товарів/послуг та необоротних активів з метою їх використання у межах господарської діяльності для здійснення операцій, які не є об'єктом оподаткування, та/або звільнені від оподаткування, та/або не оподатковуються (постачання послуг за межами митної території України),

– **14.1** (операції з придбання з ПДВ товарів/послуг та необоротних активів або отримання від нерезидента послуг на митній території України, ввезення на митну територію України, які не призначаються для їх використання у господарській діяльності),

– **15.2** (операції з придбання з ПДВ товарів/послуг та необоротних активів, які частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково в неоподатковуваних, в частині, що не включається до складу податкового кредиту);

3) операції з придбання **без ПДВ**, дані про які наведено у таких рядках декларації:

– **11.1 і 11.2** (придбання **без ПДВ** на митній території України товарів/послуг та необоротних активів з метою їх використання у межах гос-

подарської діяльності для здійснення операцій, які відповідно підлягають оподаткуванню за основною ставкою та нульовою ставкою або не є об'єктом оподаткування, та/або не оподатковуються (постачання послуг за межами митної території України);

– **14.2** (операції з придбання **без ПДВ** товарів/послуг та необоротних активів або отримання від нерезидента послуг на митній території України, ввезення на митну територію України, які не призначаються для їх використання у господарській діяльності).

Якщо протягом звітного періоду з одним контрагентом було проведено декілька операцій постачання чи придбання активів, то у додатку 5 проставляється у відповідному розділі одним рядком індивідуальний податковий номер такого контрагента та загальна сума щодо всіх проведених операцій з ним. Якщо протягом звітного періоду від постачальника надійшли податкові накладні, виписані у різних звітних періодах, тоді на такого постачальника заповнюються рядки відповідно до періодів виписування податкових накладних.

Якщо придбаний товар або послуга одночасно використовується в оподатковуваних та пільгових операціях, то одному контрагентові – постачальникові виділяють два рядки: один – у першому підрозділі, другий – у другому підрозділі розділу II. Заповнення даних у розрізі контрагентів здійснюється у гривнях з копійками, а при заповненні підсумкових рядків округлення проводиться за загальностановленими правилами.

Якщо операція не є об'єктом оподаткування або товари/послуги придбані у неплательника ПДВ у платника податку відсутня інформація про індивідуальний податковий номер постачальника. У розділі II додатка 5 відсутній рядок «Інші», де можна було б указати загальну суму придбання, за яким платник податку не знає індивідуальний податковий номер постачальника. Тому підсумок загальної суми за таким пільговим придбанням можна відобразити в підрозділі 3 розділу II додатка 5 одним рядком з умовним ПІН «400000000000».

Додаток 6 «Довідка» (Д6), в якій розшифровуються пільгові операції – подається платниками, які:

- ♦ здійснюють операції, що не є об'єктом оподаткування (в декларації з ПДВ дані наведено у рядку 3). Розшифровка в розрізі покупців наводиться у табл. 1 додатка 6);
- ♦ здійснюють операції з постачання послуг за межами митної території України, які знаходять відображення у рядку 4 декларації з ПДВ. Розшифровка в розрізі покупців наводиться у табл. 2 додатка 6);
- ♦ здійснюють операції, які звільнені від оподаткування (в декларації з ПДВ дані наведено у рядку 5). Розшифровка в розрізі покупців наводиться у табл. 3 додатка 6);

♦ є підприємствами (організаціями) інвалідів. У табл. 4 додатка 6 відображають показники щодо належності підприємства (організації) до підприємств (організацій) інвалідів.

Принцип заповнення табл. 1–3 додатка Д6 схожий на порядок заповнення додатка Д5.

Приклад 6.10. Підприємство в січні 2014 року продало за кошти цінні папери на загальну суму 83000 грн, в тому числі

✓ юридичним особам – платникам ПДВ:

1) ТОВ «Зоря» (індивідуальний податковий номер – 123456789012) – на суму 25000 грн;

2) ТОВ «Світанок» (індивідуальний податковий номер – 133446688099) – на суму 35000 грн;

✓ фізичним особам:

– Іванову С.Ю. – на суму 10000 грн;

– Петрову Д.П. – на суму 5000 грн;

– Рудь О.Г. – на суму 8000 грн.

Такі операції не є об'єктом обкладання ПДВ на підставі пп. 196.1.1 ПКУ. Тому їх потрібно відобразити в рядку 3 декларації і розшифрувати в табл. 1 додатка Д6. Дані про постачання покупцям – платникам ПДВ наводяться в окремих рядках, неплатникам ПДВ – загальною сумою у рядку «Інші».

Заповнена табл. 1 додатка Д6 наведена на рис. 6.7.

Додаток Д6				
Таблиця 1. Пункт 3 декларації «Операції, що не є об'єктом оподаткування (стаття 196 розділу V Кодексу) (грн)				
№ з/п	Назва операції	Стаття Кодексу	Платник податку – покупець (індивідуальний податковий номер)	Сума
1	2	3	4	5
1	Продаж (погашення, викуп) за кошти цінних паперів	Пп. 196.1.1	123456789012	25000
2	Продаж (погашення, викуп) за кошти цінних паперів	Пп. 196.1.1	133446688099	35000
Інші			х	23000
Усього згідно із статтею Кодексу			х	83000
УСЬОГО				

Рис. 6.7. Заповнення таблиці 1 додатка Д6

Додаток 7 «Розрахунок (перерахунок) частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях» (Д7) – заповнюється якщо придбані товари/послуги частково використовуються в оподатковуваних, а частково в неоподатковуваних операціях, а також платниками, які застосовують касовий метод визначення податкових зобов'язань і податкового кредиту відповідно до п. 187.10 ПКУ. Додаток Д7 включає чотири таблиці.

У таблиці 1 додатка Д7 здійснюється визначення частки використання товарів/послуг та/або необоротних активів в оподатковуваних операціях

Перерахунок частки використання товарів/послуг в оподатковуваних операціях виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій здійснюється у порядку та за формою згідно з табл. 2 «Перерахунок частки використання товарів/послуг та необоротних активів в оподатковуваних операціях» додатка 7.

Результати перерахунку сум податкового кредиту відображаються у податковій декларації за останній звітний (податковий) період року. Перерахунок частки використання необоротних активів в оподатковуваних операціях здійснюється за підсумками одного, двох і трьох календарних років, що настають за роком, в якому вони почали використовуватись (були введені в експлуатацію), у порядку і за формою відповідно до табл. 3 «Перерахунок частки використання необоротних активів в оподатковуваних операціях» додатка 7.

Табл. 4 додатка 7 заповнюється платниками ПДВ, які застосовують касовий метод визначення податкових зобов'язань і податкового кредиту відповідно до п. 187.10 ст. 187 ПКУ. Такі платники здійснюють розподіл сум податку на додану вартість, нарахованого (сплаченого) у зв'язку з отриманням товарів/послуг, при постачанні яких застосовуються одночасно і касовий метод, і загальні правила визначення податкових зобов'язань і податкового кредиту.

Додаток Д7 необхідно подавати разом з:

- декларацією за січень (І квартал), якщо в минулому році мали місце неоподатковувані операції, – для розрахунку показника ЧВ на поточний календарний рік. Рядок 1 табл. 1 додатка Д7 заповнюється на підставі даних за попередній календарний рік про загальний обсяг постачання та обсяг оподатковуваних операцій. Значення цього рядка повинно відповідати показникам рядка 3.1 табл. 1 додатка Д7 за грудень минулого року. Обчислене значення показника ЧВ буде застосовуватись протягом року для визначення податкового кредиту при заповненні рядків 15.1 та/або 16.6.1 декларації;

- декларацією за звітний період, в якому вперше задекларовані неоподатковувані операції, – для визначення показника ЧВ, який буде використовуватись до кінця поточного року. У табл. 1 додатка Д7 заповнюється рядок 2. Показник ЧВ буде застосовуватись для визначення податкового кредиту при заповненні рядків 15.1 та/або 16.6.1 декларації;

- декларацією за грудень (IV квартал) – для перерахунку за підсумками календарного року. У табл. 1 додатка Д7 заповнюється рядок 3.1, а також рядки 3.1–3.2 для перерахунку показника ЧВ за підсумками двох календарних років (поточного та попереднього) і трьох календарних років (поточного та двох попередніх), що настають за роком, у якому необоротні активи почали використовуватись (введені в експлуатацію);

- декларацією за звітний період, в якому анулюється реєстрація платника ПДВ, – для остаточного перерахунку.

На підставі результатів розв'язання **прикладу 6.1** заповнено табл. 2 додатка Д7 (рис. 6.8).

Додаток Д7						
Таблиця 2. Перерахунок частки використання товарів/послуг та необоротних активів в оподатковуваних операціях (грн)						
№ з/п	Товари/ послуги та необоротні активи	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження, створення) товарів/послуг та необоротних активів та/або початок використання товарів/послуг та необоротних активів, суми податку, сплачені при придбанні та/або виготовленні яких не були включені до складу ПК та/або з яких були визначені ПЗ, які частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково <...>		Фактично включено до податкового кредиту <...>	Сума ПДВ, що підлягає включенню до податкового кредиту з урахуванням перерахованої частки використання товарів/послуг в оподатковуваних операціях (кол. 4 × кол 6 рядка 3.1 табл.	Коригування податкового кредиту у зв'язку з перерахунком частки використання товарів/ послуг в оподатковуваних операціях (кол. 6 – кол. 5) значення цього рядка (+ чи –) переноситься до рядка 16.4 декларації за останній податковий період календарного року
		обсяг <...>	ПДВ			
1	2	3	4	5	6	7
1	Товари/ послуги	85000	17000	12750	13853	1103
2	Необоротні активи	213000	42600	31950	34715	2765
	ВСЬОГО	298000	59600	44700	48568	3868/

Рис. 6.8. Показники табл. 2 додатка Д7 декларації з ПДВ за грудень 2013 р.

У разі відмови постачальника надати податкову накладну (порушення ним порядку заповнення та/або порядку реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних) до декларації додаються **Заява про відмову постачальника надати податкову накладну (порушення ним порядку заповнення та/або порядку реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних) за формою згідно з додатком Д8** та копії документів, передбачених п. 201.10 ст. 201 ПКУ.

При цьому, якщо платники подають звітність з ПДВ в електронній формі, копії первинних документів, які засвідчують факт сплати податку у зв'язку з придбанням товарів/послуг, необхідно подати до податкової окремо, у порядку, визначеному для подання податкової звітності в паперовому вигляді. Подання додатка Д8 (на відміну від інших додатків) не пов'язане із заповненням тих чи інших рядків декларації з ПДВ; про те, що додаток Д8 подається, слід зробити позначку в спеціально відведеному для цього полі декларації з ПДВ. Строк подання додатка Д8 становить 60 календарних днів, відлік яких починається одразу після граничного строку подання податкової декларації за звітний період.

Додаток 9 «Розрахунок питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів/послуг до вартості всіх товарів/послуг» (ДС9) – подається до декларацій 0121 - 0123/0130.

Узагальнення наведеної інформації про додатки до декларацій з ПДВ унаочнено у табл. 6.4.

Таблиця 6.4 – Додатки до декларацій з ПДВ

Код додатка	Назва додатка	Подається з декларацією			
		0110	0121–0123	0130	0140
1	2	3	4	5	6
Д1	Розрахунок коригування сум податку на додану вартість	+	+	+	+
Д2	Довідка щодо залишку суми від'ємного значення попередніх податкових періодів, що залишається непогашеним після бюджетного відшкодування, отриманого у звітному податковому періоді, та підлягає включенню до складу податкового кредиту наступного податкового періоду	+	Х	Х	Х

Закінчення табл. 6.4

1	2	3	4	5	6
ДЗ	Розрахунок суми бюджетного відшкодування	+	Х	Х	Х
Д4	Заява про повернення суми бюджетного відшкодування	+	Х	Х	Х
Д5	Розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів	+	+	+	+
Д6	Довідка ¹	+	+	+	+
Д7	Розрахунок (перерахунок) частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях	+	+	+	+
Д8	Заява про відмову постачальника надати податкову накладну (порушення ним порядку заповнення та/або порядку реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних) ²	+	+	+	+
ДС9	Розрахунок питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів/послуг до вартості всіх товарів/послуг	Х	+	+	Х
¹ Подається платниками, які заповнюють рядки 3, 4 або 5 декларації, та підприємствами (організаціями) інвалідів. ² Разом із такою заявою подаються копії товарних чеків або інших розрахункових документів, що засвідчують факт сплати податку у зв'язку із придбанням товарів/послуг, або копії первинних документів, що підтверджують факт отримання товарів/послуг. Платники, що подають звітність у електронному вигляді, надають копії таких документів окремо у порядку, визначеному для подання податкової звітності у паперовому вигляді.					

Якщо платник податку самостійно виявив помилки в раніше поданій декларації, то виправити їх можна одним з двох способів:

- 1) подати уточнюючий розрахунок як самостійний документ (УР-документ);
- 2) подати уточнюючий розрахунок як додаток до декларації з ПДВ (УР-додаток).

В обох випадках дані уточнюючого розрахунку (УР) відображаються в обліку контролюючих органів як за окремим документом.

Якщо помилку виявлено до закінчення граничного строку подання декларації за звітний період, її можна виправити, подавши нову декларацію (з правильними показниками) із позначкою «Нова звітна».

Уточнюючий розрахунок складається із вступної частини та основної частини. Вступна частина аналогічна за змістом вступній частині форми податкової декларації, крім поля для відміток про тип декларації. Замість них вказуються позначки у полі додаток до декларації (1) або самостійний документ (2).

Якщо подається УР-документ, то в полі 02 вказують той звітний період, в якому він поданий до контролюючого органу. Якщо подається УР-додаток, то в цьому полі вказують той звітний період, за який подана декларація.

Основна частина УР містить код і назву всіх рядків діючої форми декларації з ПДВ, при цьому значення колонок А і Б вказується у кожному рядку. Безпосередньо для проведення УР передбачено три графи (графа 4, 5, 6). Порядок заповнення цих граф такий:

- до графи 4 переносяться всі показники декларації, в якій виявлено помилки (тобто і ті рядки, у яких було допущено помилки, і правильні);
- у графі 5 зазначаються правильні показники рядків уточнюваної декларації, а дані рядків, які не виправляються, збігаються з даними рядків графи 4;
- у графі 6 відображається різниця між показниками граф 5 та 4 в абсолютному значенні (тобто зі знаком «+» або «-»). Відповідно в рядках, показники яких не уточнюються, у паперовій формі УР ставиться прочерк (в електронній формі ці рядки не заповнюються).

При цьому значення графи 6 по рядках 20.1, 23.1, 23.2, 25.1 і 26 УР заноситься до особової картки платника незалежно від результатів розрахунку з бюджетом, визначених у декларації за звітний (податковий) період.

У Формі уточнюючого розрахунку чітко прописано, що сума уточнення рядка 24 (як додатна, так і від'ємна) враховується при обчисленні значень рядків 21.2 та 24 декларації за звітний період, у якому подано уточнюючий розрахунок. Крім того, у разі виправлення показника рядка 20.2 декларації значення із графи 6 такого рядка враховується при визначенні значення рядка 21.1 декларації за звітний період, у якому подано відповідний уточнюючий розрахунок.

Загальні правила виправлення помилок у декларації з ПДВ наведені у табл. 6.5.

Таблиця 6.5 – Загальні правила виправлення помилок у декларації з ПДВ

Ситуація	Порядок виправлення помилки	
	УР-документ	УР-додаток
Якщо помилка не вплинула на розрахунки з бюджетом у наступних періодах (показники рядків 20.1, 23, 25 декларації з ПДВ)	Подається УР-документ тільки за той звітний період, в якому допущено помилку	
Якщо помилка вплинула на розрахунки з бюджетом у наступних періодах (показники рядків 20.1, 23, 25 декларації з ПДВ)	Подаються УР-документи окремо за період, в якому допущено помилку, й за кожний звітний період, в якому помилка вплинула на розрахунки із бюджетом	Не може виправлятися через УР-додаток, тому що з декларацією може бути поданий тільки один УР-додаток (за один звітний період)
Коли подається	У будь-який момент	У строки, встановлені для подачі декларації, з якою він подається, – протягом 20 календарних днів (при кварталному звітному періоді – протягом 40 календарних днів), що настає за останнім днем звітного періоду
Які додатки необхідно додати до УР	Додатки треба подавати тільки до тих рядків, щодо яких вказані дані у графі 6 УР; також необхідно подавати додатки, в яких були допущені помилки. Електронні копії Реєстру з УР не подають	
Коли сплачуються сума заниженого податкового зобов'язання, штраф та пеня	Не пізніше від дня подачі УР	Протягом 10 днів, що настають за останнім днем граничного строку подання декларації, з якою поданий УР-додаток
Розмір штрафу	3 % від суми заниженого податкового зобов'язання	5 % від суми заниженого податкового зобов'язання
Розмір пені	Розраховується за весь час заниження, виходячи із 120 % облікової ставки НБУ	
Як враховується корегування залишку від'ємного значення (рядки 20.2 і 24)	У рядках 21.1 і 21.2 декларації з ПДВ за звітний період, в якому поданий УР	У рядках 21.1 і 21.2 декларації з ПДВ, з якою подається УР-додаток

Питання для самоконтролю

1. Хто є платником податку на додану вартість?
2. Порядок реєстрації платників податку з ПДВ та зняття їх з обліку.
3. Що є об'єктом оподаткування ПДВ?
4. Які встановлені звітні періоди і строки сплати ПДВ?
5. Формування бази оподаткування ПДВ при постачанні товарів/послуг на митній території України.
6. В яких випадках база оподаткування ПДВ встановлюється не нижче від звичайних цін?
7. Як формується база оподаткування і коли виникають податкові наслідки з ПДВ при здійсненні операцій з поставки товарів за договором комісії?
8. У чому полягають особливості виникнення податкових наслідків з ПДВ при вибутті основних засобів?
9. Яка дата є датою збільшення суми зобов'язання з ПДВ?
10. Коли у платника податку виникає право на збільшення податкового кредиту з ПДВ?
11. У чому полягає сутність касового методу виникнення податкових наслідків з ПДВ?
12. Назвіть пільги щодо ПДВ.
13. У чому полягає різниця між операціями, що обкладаються ПДВ за ставкою «0 %», і звільненими від обкладання цим податком?
14. Як визначається сума податкового кредиту у разі застосування придбаних товарів для здійснення операцій, що обкладаються ПДВ, і тих, що не обкладаються ПДВ?
15. Вкажіть первинні документи з обліку ПДВ.
16. В яких випадках податкова накладна не виписується? Які документи замінюють податкову накладну?
17. Порядок заповнення податкової накладної, її призначення.
18. В яких випадках оригінал податкової накладної залишається у продавця і як такий випадок позначається в податковій накладній?
19. Призначення та порядок заповнення Реєстру виданих та отриманих податкових накладних.
20. В яких випадках виписується розрахунок коригування кількісних і вартісних показників, порядок заповнення розрахунку та відображення в реєстрі податкових накладних?
21. Умови реєстрації податкових накладних ЄРПН.
22. Розкрийте механізм бюджетного відшкодування ПДВ.

23. За дотриманням яких критеріїв платник податку має право на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ?
24. Розкрийте зміст декларації з ПДВ та додатків до неї.
25. Наведіть порядок складання декларації з ПДВ.
26. Які податкові періоди, строки подання декларації та сплати ПДВ?

Тестові завдання

1. Особа підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку на додачу вартість незалежно від обсягу операцій, якщо вона здійснює операції:
- а) з продажу підакцизних товарів;
 - б) з продажу об'єктів нерухомості;
 - в) з постачання конфіскованого майна;
 - г) за межами митної території України.
2. В який строк особа, яка бажає добровільно зареєструватися платником ПДВ, подає письмову заяву до органу ДПС?
- а) не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку податкового періоду, з якого така особа вважатиметься платником податку та матиме право на податковий кредит і виписку податкових накладних;
 - б) не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку податкового періоду, з якого така особа вважатиметься платником податку та матиме право на податковий кредит і виписку податкових накладних;
 - в) протягом 20 календарних днів, що настають з моменту виникнення такого бажання;
 - г) до кінця звітного періоду, в якому прийнято рішення стати платником ПДВ.
3. В яких випадках звітний податковий період для подання Декларації з ПДВ дорівнює календарному кварталу?
- а) якщо платник податку здійснює тільки експортні операції;
 - б) якщо середньомісячний обсяг оподатковуваних доходів за попередній рік не перевищує 30 тис. грн;
 - в) якщо платник податку сплачує єдиний податок;
 - г) якщо платник податку приймає рішення про тимчасове зупинення діяльності.

4. Що з переліченого не є постачанням з метою оподаткування ПДВ?

- а) передача товарів на умовах товарного кредиту;
- б) безоплатна передача майна іншій особі;
- в) передача об'єкта в операційну оренду;
- г) внесення товарів , в тому числі необоротних активів до статутного капіталу іншого підприємства.

5. Які операції звільняються від оподаткування ПДВ?

- а) надання послуг з інкасації, розрахунково-касового обслуговування;
- б) постачання учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників вітчизняного виробництва ;
- в) продаж цінних паперів за кошти;
- г) передача майна до статутного капіталу в обмін на корпоративні права.

6. Які операції платників податку не є об'єктом оподаткування ПДВ?

- а) ввезення товарів на митну територію України в митному режимі імпорту або реімпорту;
- б) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом;
- в) постачання послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом (крім таксі), тарифи на які регулюються в установленому законом порядку;
- г) сплата процентів або комісії у складі орендних (лізингових) платежів, нарахованих на вартість об'єкта фінансового лізингу.

7. У яких випадках вартість зворотної тари включається в базу оподаткування ПДВ одержувача (покупця)?

- а) якщо продавець в звітному періоді, на який приходить повернення зворотної тари не є платником податку на додану вартість;
- б) якщо протягом строку позовної давності, визначеної законом, з моменту отримання, вона не буде повернута відправнику (продавцю);
- в) якщо протягом 30 календарних днів з моменту отримання вона не буде повернута відправнику (продавцю);
- г) якщо в строки не більше 12 календарних місяців з моменту отримання вона не буде повернута відправнику (продавцю).

8. При дотриманні яких умов звільняються від оподаткування ПДВ операції з постачання товарів/послуг підприємствами та організаціями, які засновані громадськими організаціями інвалідів?

а) якщо під час виготовлення таких товарів/послуг витрати з переробки (обробки) сировини, комплектувальних виробів становлять не менше 10 % ціни постачання таких виготовлених товарів;

б) якщо надаються послуги з постачання товарів, отриманих в межах договорів комісії;

в) якщо кількість інвалідів, що працюють на таких підприємствах не менше 50 % середньооблікової кількості штатних працівників, і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менше 25 % суми загальних витрат з оплати праці, а витрати з переробки (обробки) сировини, комплектувальних виробів – не менше 8 % ціни постачання виготовлених товарів;

г) будь-які умови для підприємств і організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів з метою оподаткування не встановлені.

9. Що з наведеного нижче не включається в базу нарахування податкового зобов'язання з ПДВ ?

а) вартість товарів, що склалися за регульованими цінами;

б) акцизний збір;

в) ввізне мито;

г) вартість зворотної тари.

10. Які операції обкладаються за нульовою ставкою ПДВ?

а) з імпорту товарів;

б) з експорту товарів;

в) з продажу книг вітчизняного виробництва;

г) з передачі основних засобів до статутного капіталу.

11. Протягом місяця підприємство-постачальник отримує від покупця передоплату за товари частинами. Поставка товару здійснена в наступному звітному місяці. Як має бути виписана податкова накладна?

а) на дату здійснення відвантаження товару;

б) на загальну суму всіх передоплат в кінці звітного місяця;

в) на кожен суму отриманої передоплати протягом місяця;

г) рішення про дату оформлення податкової накладної приймає особа, якій доручена їх виписка.

12. В якому із зазначених випадків податкова накладна не виписується?

- а) при здійсненні операцій, які не є об'єктом оподаткування ПДВ;
- б) при здійсненні операцій, які звільнені від оподаткування;
- в) якщо планується використання покупцем придбаних цінностей не в господарській діяльності;
- г) такі випадки відсутні.

13. В яких випадках сума ПДВ, сплачена в зв'язку з придбанням матеріальних і нематеріальних активів (послуг) не включається до складу податкового кредиту?

- а) коли протягом звітного податкового періоду підприємство не здійснювало господарську діяльність;
- б) коли вони використовуються для виготовлення продукції на експорт;
- в) коли вони не призначені для їх використання в господарській діяльності;
- г) у всіх зазначених випадках.

14. Що таке сума бюджетного відшкодування?

- а) сума боргу перед бюджетом;
- б) сума перевищення нарахованого зобов'язання з ПДВ звітного періоду над сумою ПДВ, що включений до вартості отриманих товарів, послуг в такому періоді;
- в) сума ПДВ, яка сплачена (нарахована) експортером при придбанні товарів на митній території України;
- г) сума від'ємного значення між сумою податкового зобов'язання звітного періоду з ПДВ і сумою податкового кредиту такого звітного податкового періоду.

15. Яка дата вважається датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ при імпорті товарів?

- а) дата списання коштів з валютного рахунку як попередня оплата;
- б) дата купівлі валюти для розрахунків за імпортовані товари;
- в) дата надання ввізної митної декларації;
- г) дата оприбуткування імпортованих товарів на складі.

16. Яка дата вважається датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ при експорті товарів?

- а) дата зарахування коштів на валютний рахунок як попередня оплата;
- б) дата продажу валюти, що надійшла за експортовані товари;
- в) дата оформлення вивізної митної декларації;
- г) дата підписання контракту.

17. За результатами інвентаризації товарів на складі встановлена нестача понад норми убутку. Що треба зробити в податковому обліку ПДВ?

- а) провести «сторно» податкового кредиту з ПДВ, що припадає на суму такої нестачі;
- б) нарахувати зобов'язання з ПДВ на суму такої нестачі;
- в) провести «сторно» податкового кредиту з ПДВ і одночасно нарахувати зобов'язання з ПДВ на суму такої нестачі товарів;
- г) змін в податковому обліку не буде.

18. Як визначатиметься база оподаткування ПДВ у разі встановлення факту крадіжки товарів?

- а) виходячи з вартості за обліковою ціною таких товарів;
- б) виходячи з вартості за можливою ціною продажу, що характерна для таких товарів;
- в) виходячи з ціни придбання таких товарів;
- г) податкові зобов'язання в такому випадку не нараховуються.

19. Підприємство здійснило передоплату за устаткування у сумі 60000 грн (в тому числі ПДВ) 25.01.201X р.; одержало зазначене устаткування від постачальника і оприбуткувало його на склад 11.02.201X р.; устаткування було передане до монтажу 28.02.201X р. і введене в експлуатацію 04.03.201X р. Коли у підприємства виникає право на податковий кредит з ПДВ у сумі 10000 грн (за умови, що постачальник надав податкову накладну у порядку, передбаченому ПКУ)?

- а) 25.01.201x р.;
- б) 11.02.201x р.;
- в) 28.02.201x р.;
- г) 04.03.201x р.

20. Обсяг реалізованої продукції у звітному періоді складає 240 000 грн, в тому числі ПДВ 20 % – ? Покупцем було повернуто продукції на 12 000 грн, в т. ч. ПДВ 20 %. Сума ПДВ, що включена до варто-

сті отриманих матеріалів і послуг, дорівнює 28 000 грн. Також був придбаний легковий автомобіль вартістю 50 000 грн, крім того ПДВ 20 % – ? Який стан розрахунків з бюджетом за підсумками поточного місяця?

- а) сума платежу до бюджету – 12 000 грн;
- б) сума платежу до бюджету – 10 000 грн;
- в) сума платежу до бюджету – 2 000 грн;
- г) сума платежу до бюджету – 0 грн.

21. У зв'язку з поставкою продукції сума нарахованого зобов'язання з ПДВ у звітному періоді дорівнює 50 000 грн. ПДВ, врахований у вартості отриманих матеріалів і послуг становить 35 500 грн. В звітному періоді були безоплатно передані матеріали іншому підприємству на суму 2000 грн; звичайна ціна цих матеріалів 2500 грн. Чому дорівнюватиме сума ПДВ до сплати в бюджет?

- а) 15 000 грн;
- б) 14 900 грн;
- в) 14 500 грн;
- г) 14 000 грн.

22. Підприємство відвантажило покупцям продукцію на суму 10000 грн (без ПДВ), у тому числі вартість тари зворотної становить 2000,00 грн, вартість пакування – 500,00 грн. Чому дорівнюватиме база оподаткування за цією поставкою згідно з ПКУ?

- а) 10000,00 грн.
- б) 8000,00 грн.
- в) 7500,00 грн.
- г) 8500,00 грн.

Т е м а 7

ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ З АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ

7.1. Платники акцизного податку та об'єкт оподаткування

Акцизний податок – непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених як підакцизні, що включається до відпускної ціни таких товарів (продукції), які реалізуються підприємствами-виробниками, і сплачується покупцями.

Порядок його нарахування та сплати регламентується ст. 212–230 розділу VI, підрозд. 5 розд. XX ПКУ.

Відповідно до п. 215.1 ПКУ перелік підакцизних товарів становить 4 найменування груп:

- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну;
- нафтопродукти, скраплений газ;
- автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли.

Поряд з фіскальною функцією акциз має і регулююче значення. Серед напрямів дії регулюючої функції акцизу можна виділити такі:

◇ вплив на обсяги імпорту, виробництва і споживання підакцизних товарів;

◇ вплив на структуру виробництва, стимулювання зростання його ефективності, підвищення якості виробленої продукції, покращення споживчих характеристик продукту;

◇ регулювання рентабельності виробництва підакцизних товарів.

До категорії платників акцизного податку віднесені:

➤ особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини;

➤ особа – суб'єкт господарювання, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України;

➤ фізична особа – резидент або нерезидент, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства;

➤ особа, яка реалізує підакцизні товари (продукцію), що конфісковані, визнані безхазяйними або за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизні товари (продукцію), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави;

➤ особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари (продукцію), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законом;

➤ особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають звільнення від оподаткування, у разі порушення таких вимог;

➤ особа, на яку покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції), на які встановлено ставку податку 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту, 0 євро за 1000 кг нафтопродуктів у разі порушення таких умов;

➤ особа, на яку при здійсненні операцій з підакцизними товарами (продукцією), які не підлягають оподаткуванню або звільняються від оподаткування, покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції) в разі порушення таких умов.

Платниками особливого податку на операції з відчуження цінних паперів та операції з деривативами є фізична або юридична особа – резидент або нерезидент (в тому числі їх відокремлені підрозділи), які проводять операції з деривативами або з продажу, обміну або інших способів відчуження цінних паперів. Такі особи не підлягають реєстрації як платники податку.

Не є платниками особливого податку на операції з відчуження цінних паперів та операції з деривативами:

- ♦ центральні органи виконавчої влади та їх територіальні органи, державні установи та організації – не суб'єкти підприємницької діяльності;

- ♦ фізичні або юридичні особи – резиденти або нерезиденти (в тому числі їх відокремлені підрозділи), які проводять операції з відчуження акцій ощадних (депозитних) сертифікатів, акцій приватних акціонерних товариств, корпоративних прав в іншій, ніж цінні папери, формі, цінних паперів, корпоративних прав в іншій, ніж цінні папери, формі, емітованих нерезидентами.

Суб'єкти господарювання, що здійснюють діяльність з виробництва підакцизних товарів (продукції) та /або імпорту алкогольних напоїв та тютюнових виробів, яка підлягає ліцензуванню, підлягають реєстрації у контролюючих органах в **5-денний** строк з дня отримання ліцензії на право здійснення такої діяльності. Реєстрація здійснюється на підставі

отримання від органів ліцензування інформації про видані, переоформлені, призупинені або анульовані ліцензії за місцезнаходженням юридичних осіб, місцем проживання фізичних осіб – підприємців.

Інші платники (діяльність яких не передбачає ліцензування) підлягають обов'язковій реєстрації як платники податку контролюючими органами за місцезнаходженням юридичних осіб, місцем проживання фізичних осіб – підприємців, не пізніше граничного терміну подання декларації акцизного податку за місяць, в якому розпочато господарську діяльність (тобто граничний строк реєстрації – 20 число місяця, що настає за місяцем, в якому розпочата господарська діяльність). Наприклад, якщо оподатковувана діяльність почата в вересні (не має значення якого числа), то зареєструватися як платник акцизного податку необхідно не пізніше 20 жовтня.

Об'єктами оподаткування акцизним податком є операції з:

- ♦ реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);
- ♦ реалізації (передачі) підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, здійснення внесків до статутного капіталу, а також своїм працівникам;
- ♦ ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;
- ♦ реалізації підакцизних товарів (продукції), які конфісковані, визнані безхазайними, за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та які за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави;
- ♦ реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів (продукції), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законодавством.

Об'єктом оподаткування також є обсяги та вартості втрачених підакцизних товарів (продукції), що перевищують встановлені норми втрат, операції з продажу, обміну або інших способів відчуження цінних паперів, де відбувається перехід права власності на цінні папери, та операції з деривативами, крім операцій, що здійснюються на міжбанківському ринку деривативів.

До операцій з підакцизними товарами, **які не підлягають** оподаткуванню відносяться такі операції:

1) Вивезення (експорту) підакцизних товарів (продукції) платником податку за межі митної території України.

Товари (продукція) вважаються вивезеними (експортованими) платником податку за межі митної території України, якщо їх вивезення (експортування) засвідчене належно оформленою митною декларацією, у то-

му числі якщо відвантаження відбулося у звітному періоді, а вивезення (експортування) – у наступному звітному періоді, і на дату подання декларації з акцизного податку за звітний місяць наявна така митна декларація.

2) Ввезення на митну територію України раніше експортованих підакцизних товарів (продукції), у яких виявлено недоліки, що перешкоджають реалізації цих товарів на митній території країни імпортера, для їх повернення експортеру. Такі підакцизні товари (продукція) ввозяться їх продавцем (експортером) без подальшої реалізації на митній території України.

3) Операції з державними і муніципальними цінними паперами, цінними паперами, гарантованими державою, та цінними паперами, емітованими НБУ тощо.

4) Операції між емітентом і платником податку з випуску і повторного продажу за грошові кошти, розміщення, погашення, конвертації емітентом цінних паперів власного випуску, операції щодо здійснення внеску до статутного капіталу, а також операції за участю векселедавця, заставодавця та іншої особи, яка видала або урахувала ордерний або борговий цінний папір, з видачі, урахування та погашення цінних паперів;

5) Операції з цінними паперами та іншими фінансовими інструментами, що здійснюються особою, яка провадить кліринговою діяльністю та виконує функцію центрального контрагента відповідно до вимог законодавства тощо.

Звільняються від оподаткування акцизним податком такі операції:

1) Реалізація легкових автомобілів для інвалідів, у тому числі дітей-інвалідів та легкових автомобілів спеціального призначення (швидка медична допомога та для потреб центральних органів виконавчої влади, що реалізують державну політику у сферах цивільного захисту, рятувальної справи, пожежної і техногенної безпеки), оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів.

2) Ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України, призначених для офіційного (службового) користування дипломатичними представництвами іноземних держав, консульськими установами іноземних держав та для особистого використання членами дипломатичних представництв іноземних держав. У разі реалізації на митній території України таких підакцизних товарів (продукції) податок сплачується особами, не пізніше дати такої реалізації одночасно із сплатою ПДВ за ставками, що діяли на момент подання митної декларації при ввезенні підакцизних товарів (продукції) на митну територію України.

3) ввезення підакцизних товарів (продукції) з-за меж митної території України, якщо при цьому згідно із законодавством України не справляється ПДВ у зв'язку з розміщенням товарів (продукції) у митних режимах: транзиту, митного складу, вільної митної зони, знищення або руйнування, відмови на користь держави, безмитної торгівлі, тимчасового ввезення, переробки на митній території України. У разі порушення умов митних режимів, особа, відповідальна за дотримання режиму, зобов'язана обчислити та сплатити суму податкового зобов'язання.

4) Безоплатна передача для знищення підакцизних товарів (продукції), конфіскованих за рішенням суду, та таких, що перейшли у власність держави внаслідок відмови власника, якщо вони не підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку.

5) Реалізація підакцизних товарів (продукції), крім нафтопродуктів, вироблених на митній території України, що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (продукції).

6) ввезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції), що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (продукції), за умови подальшого виготовлення з такої сировини готової продукції на митній території України, з якої сплачується акцизний податок, або реалізації такої продукції (підакцизних товарів) на експорт, та пред'явлення контролюючому органу ліцензії на право виробництва (крім виробництва нафтопродуктів).

7) ввезення фізичними особами на митну територію України підакцизних товарів (продукції) в обсягах, що не перевищують норм безмитного ввезення, встановлених Митним кодексом.

Так, наприклад, відповідно до Митного кодексу **звільняються від оподаткування** при ввезенні на митну територію України (для фізичних осіб):

- міцні алкогольні напої (із вмістом спирту більш як 22 %) – у кількості 1 л, вино – 2 л, пиво – 5 л;

- тютюнові вироби – 200 сигарет або 50 сигар чи 250 г тютюну, або ці вироби в наборі загальною вагою, що не перевищує 250 г (які ввозяться громадянами, що досягли 18-річного віку в ручній поклажі або супроводжувальному багажі із розрахунку на одну особу (ст. 376 МКУ).

8) Реалізація безпосередньо вітчизняними виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів магазинам безмитної торгівлі. Підставою для звільнення від сплати податку продукції, яка призначена для реалізації магазинами безмитної торгівлі, є належно оформлена митна декларація, що заповнюється під час відвантаження продукції від такого виробника.

9) Ввезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції) (крім алкогольних напоїв і тютюнових виробів) як міжнародної технічної допомоги або як гуманітарної допомоги, наданої згідно з нормами Закону України «Про гуманітарну допомогу».

10) Ввезення еталонних (моніторингових) або тестових зразків тютюнових виробів для проведення досліджень чи випробувань (калібрування лабораторного обладнання, проведення дегустацій, вивчення фізико-хімічних показників, дизайну).

11) Реалізація скрапленого газу на спеціалізованих аукціонах для потреб населення у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

7.2. База оподаткування, ставки та порядок нарахування акцизного податку

Особливість визначення бази оподаткування акцизним податком полягає в тому, що спочатку потрібно знати, які ставки застосовуються до того чи іншого виду підакцизних товарів. Так, **адвалорна** (відносна) ставка встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування, а **специфічна** (абсолютна) – як фіксована величина (у твердих сумах) в гривнях або євро – стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування. **Адвалорні і специфічні** (комбіновані) ставки можуть застосовуватись до того самого об'єкта одночасно.

У разі обчислення податку **із застосуванням адвалорних ставок базово оподаткування є:**

▲ вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником *максимальними роздрібними* цінами без ПДВ та з урахуванням акцизного податку;

▲ вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером *максимальними роздрібними* цінами на товари (продукцію), які він імпортує, без ПДВ та з урахуванням акцизного податку.

Максимальні роздрібні ціни – це ціни, встановлені на підакцизні товари (продукцію з урахуванням усіх видів податків (зборів), вищими за які не може здійснюватися продаж підакцизних товарів (продукції) у роздрібній торгівлі (пп. 14.1.106 ПКУ). Максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію) встановлюються виробниками або імпортерами товарів (продукції) шляхом декларування таких цін [5]. У декларації повинні міститися відомості про встановлені виробником або імпортером максимальні роздрібні ціни на всі підакцизні товари (продукцію), що ви-

робляються ним в Україні, або на всі підакцизні товари (продукцію), що імпортуються ним в Україну, і дата, з якої встановлюються максимальні роздрібні ціни.

Декларація подається відповідно центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, не пізніше ніж за *п'ять календарних* днів до дати встановлення максимальних роздрібних цін.

Установлені виробником або імпортером максимальні роздрібні ціни на перелічені у декларації товари (продукцію) запроваджуються з першого числа місяця, що настає за місяцем, у якому декларацію подано центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Сума акцизного податку, якщо ставка встановлена у відсотках до обороту з реалізації (адвалорна), розраховується в такому порядку:

1) Спочатку обчислюється оподатковуваний оборот (Об) за встановленими виробником або імпортером згідно зі ст. 220 ПКУ максимальними роздрібними цінами, без урахування податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку, окремо за кожним видом товару (продукції) за формулою

$$\text{Об} = (\text{Ц}_{\text{max}} - \text{ПДВ}) \times \text{K},$$

де Об – оподатковуваний оборот за кожним видом товару (продукції); Ц_{max} – максимальна роздрібна ціна за кожним видом товару (продукції); ПДВ – сума податку на додану вартість у складі максимальної роздрібної ціни; К – кількість товару в одиницях виміру, на які встановлено максимальну роздрібну ціну.

2) Після визначення оборотів з реалізації обчислюється сума акцизного податку (АП) за адвалорними ставками за кожним видом товару, на який встановлено максимальну роздрібну ціну, за формулою

$$\text{АП} = \text{Об} \times \text{С},$$

де С – ставка акцизного податку у відсотках до обороту з реалізації.

У разі обчислення податку *із застосуванням специфічних* ставок з вироблених на митній території України або ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) **базою оподаткування є їх величина, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.**

Сума акцизного податку, якщо ставка встановлена в грошовому еквіваленті до фізичної одиниці виміру товару, обчислюється так:

- при застосуванні специфічної ставки акцизного податку у гривнях за формулою

$$АП = C \times K,$$

де АП – сума акцизного податку; С – ставка акцизного податку; К – кількість товару, що визначена в фізичних одиницях виміру.

- при застосуванні ставки акцизного податку в євро за формулою

$$АП = C \times \text{€} \times K,$$

де € – курс гривні до євро станом на перший день кварталу, у якому відбувається реалізація.

Податок з товарів (продукції), на які встановлені ставки податку в іноземній валюті, сплачується у національній валюті і розраховується за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим НБУ, що діє на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація товару (продукції), і залишається незмінним протягом кварталу.

Податок із підакцизних товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, обчислюється у національній валюті за курсом валюти, що діє на 0 годин дня подання митної декларації, а у разі, якщо митна декларація не подається, – дня визначення податкових зобов'язань.

Приклад 7.1. Підприємством у звітному місяці відвантажено 30000 кг дизельного палива (важкі дистилятори), з них у розрізі окремих партій:

1) 20000 кг – з вмістом масової частки сірки більше 0,2 %;

2) 10000 кг – з вмістом масової частки сірки не більше 0,005 % .

Курс 1 євро на перший день кварталу, на який припадає звітний місяць, становить 12,5 грн.

Визначити суму акцизного податку.

Розв'язання. Для дизельного палива з вмістом масової частки сірки понад 0,2 % установлена ставка акцизного податку 128 євро за 1000 кг, а з вмістом масової частки сірки не більше ніж 0,005 % – 98 євро.

Ставка акцизного податку в перерахунку на одиницю виміру (у нашому прикладі – на 1 кг) становить відповідно 0,128 і 0,098 євро.

Нарахована сума акцизного податку дорівнюватиме 44250 грн ($20000 \times 0,128 \times 12,5 + 10000 \times 0,098 \times 12,5 = 32000 + 12250$).

Для здійснення розрахунку акцизного податку з алкогольних напоїв за специфічними ставками акцизного податку слід мати таку інформацію:

1) дані про фактичну місткість спирту в даному найменуванні (виді) лікєро-горілочної продукції;

2) ємність пляшки, в яку затарена така продукція;

3) кількість реалізованих пляшок;

4) оподатковуваний оборот з реалізації алкогольної продукції, що визначається шляхом перемноження кількості реалізованих пляшок на показник значення ємності пляшки;

5) у зв'язку з тим, що ставка акцизного податку встановлена за 1 літр 100-відсоткового спирту, необхідно перерахувати оподатковуваний оборот на 100-відсотковий спирт. Для визначення цього показника треба перемножити показник фактичної місткості спирту (%) на розмір оподаткованого обороту, визначеного в попередньому пункті 4, і отриманий результат поділити на 100;

6) суму акцизного податку, що розраховується як добуток перерахованого значення оподаткованого обороту і ставки акцизного податку.

Приклад 7.2. Підприємство-виробник горілочаних виробів відвантажило вітчизняним покупцям у звітному місяці 50000 пляшок горілки «Золоті ворота» ємністю 0,5 л та 20000 пляшок горілки «Княжий келих» – ємністю 0,7 л, місткість спирту – 40 %. Визначити суму акцизного податку.

Розв'язання. Для спиртних напоїв ставка податку встановлена в розмірі 56,42 грн за 1 літр 100-відсоткового спирту.

1) Знаходимо фактичний розмір оподаткованого обороту для визначення акцизного податку:

Горілка «Золоті ворота» 50000 шт. × 0,5 л = 25000 л;

Горілка «Княжий келих» 20000 шт. × 0,7 л = 14000 л;

Всього оподатковуваний оборот 39000 л.

2) Визначаємо оподатковуваний оборот у перерахунку на 100-відсотковий спирт:

$$39000 \times 40 \% : 100 \% = 15600 \text{ л.}$$

3) Обчислюємо суму податкового зобов'язання з акцизного податку:

$$15600 \text{ л} \times 56,42 \text{ грн/л} = 880152 \text{ грн.}$$

Сума акцизного податку, якщо встановлена одночасно специфічна і адвалорна ставка, обчислюється шляхом додавання сум акцизного податку, обчислених за такими ставками за кожним видом товару за кожною максимальною роздрібною ціною окремо, за формулою

$$АП = АП_1 + АП_2,$$

де $АП_1$ – сума акцизного податку, обчислена за ставками у відсотках до обороту з реалізації; $АП_2$ – сума акцизного податку, обчислена за ставками у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції).

Одночасно за адвалорними та специфічними ставками обчислюється податок із тютюнових виробів. При визначенні податкового зобов'язання на сигарети одного найменування сума акцизного податку, розрахована одночасно за вказаними ставками податку, не повинна бути меншою від мінімального акцизного податкового зобов'язання, встановленого пп. 215.3.3 ПКУ:

Код товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Мінімальне акцизне податкове зобов'язання	
		одиниця виміру	сума
2402 20 90 10	Сигарети без фільтра, цигарки	гривень за 1 тис. штук	95,40
2402 20 90 20	Сигарети з фільтром	гривень за 1 тис. штук	217,60

Приклад 7.3. Максимальна роздрібна ціна на сигарети з фільтром за власною назвою «Kiss Fresh apple» становить без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку 8,50 грн за одну пачку.

Фактичні обсяги реалізації сигарет з фільтром становлять 50000 пачок або 1000000 (50000 × 20) штук сигарет (20 – кількість сигарет у пачці, шт.).

Визначити суму акцизного податку.

Розв'язання. Відповідно до п. 215.3.2 ставка у твердих сумах з одиниці продукції (специфічна) на сигарети з фільтром встановлена в розмірі 162,60 грн за 1000 штук, а у відсотках до обороту з реалізації (адвалорна) цього виду товару – 12 %.

Розрахуємо:

1) Оборот з реалізації, обчислений за максимальною роздрібною ціною (без ПДВ та з врахуванням акцизного податку):

$$8,50 \text{ грн} \times 50000 \text{ пачок} = 425000 \text{ грн.}$$

2) Суму акцизного податку за ставками:

а) адвалорною $425000 \text{ грн} \times 12 \% = 51000 \text{ грн};$

б) специфічною $1000000 \text{ шт.} \times 162,60 \text{ грн} : 1000 \text{ шт.} = 162600 \text{ грн};$

в) загальна сума акцизного податку $= 51000 + 162600 = 213600 \text{ (грн).}$

3) Суму мінімального акцизного податкового зобов'язання:

$$217,60 \text{ грн} : 1000 \text{ шт.} \times 1000000 \text{ шт.} = 217600 \text{ грн}$$

Обчислені суми акцизного податку порівнюються, і до нарахування приймається та сума, яка має більше значення, тобто в нашому випадку податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку становить 217600 грн.

У разі наявності наднормативних втрат спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового та алкогольних напоїв, допущених з вини виробника під час виробництва підакцизних товарів (продукції), **базою оподаткування** є вартість (кількість) цих товарів, які можна було б виробити з наднормативно втрачених товарів (продукції).

При псуванні, знищенні, втраті підакцизних товарів (продукції) **базою оподаткування** є вартість та обсяги втрачених товарів (продукції), що перевищують встановлені норми втрат.

Базою оподаткування особливого податку за операціями з відчуження цінних паперів і операцій з деривативами є договірна вартість цінних паперів або деривативів, визначена у первинних бухгалтерських документах з будь-якої операції з продажу, обміну або іншим способом їх відчуження.

Розмір податку за операціями з відчуження цінних паперів і операцій з деривативами залежить від місця здійснення операцій – на фондовій біржі чи поза фондовою біржею. В першому випадку ставка податку становить 0 % від суми операцій. Якщо продаж цінних паперів здійснений поза фондовою біржею, то ставка податку становить:

- 0,1 % від суми операції - якщо цінні папери знаходяться у біржовому реєстрі;

- 1,5 % від суми операції – якщо цінні папери не знаходяться в біржовому реєстрі.

За кожний укладений дериватив (контракт) поза фондовою біржею податок сплачується за ставкою 5 неоподатковуваних податком мінімумів доходів громадян.

7.3. Маркування підакцизних товарів

У разі виробництва на митній території України алкогольних напоїв і тютюнових виробів чи ввезення таких товарів на митну територію України платники податку зобов'язані забезпечити їх маркування марками встановленого зразка у такий спосіб, щоб марка акцизного податку розкривалася під час відкупорювання (розкривання) товару.

Марка акцизного податку – спеціальний знак для маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів, віднесений до документів суворо-

го обліку. Її наявність на цих товарах підтверджує сплату акцизного податку, легальність ввезення та реалізації на території України цих виробів. Марки акцизного податку виготовляються, зберігаються та продаються відповідно до Положення про виробництво, зберігання, продаж марок акцизного податку і маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів [30].

Виробники алкогольних напоїв та тютюнових виробів проводять маркування кожної пляшки (упаковки) алкогольних напоїв та кожної пачки (упаковки) тютюнових виробів. Маркуванню підлягають усі алкогольні напої з вмістом спирту етилового понад 8,5 % об'ємних одиниць, а маркування алкогольних напоїв із вмістом спирту етилового від 1,2 до 8,5 % об'ємних одиниць не здійснюється.

Не підлягають маркуванню марками акцизного податку алкогольні напої та тютюнові вироби, які поставляються для реалізації магазинами безмитної торгівлі безпосередньо українськими виробниками цієї продукції за прямими договорами, укладеними між українськими виробниками алкогольних напоїв та тютюнових виробів і власниками магазинів безмитної торгівлі. При цьому митне оформлення алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що спрямовуються до магазинів безмитної торгівлі, здійснюється у момент відвантаження такої продукції від виробника.

Не підлягають маркуванню еталонні (моніторингові) чи тестові зразки тютюнових виробів, які не призначені для продажу в роздріб і які ввозяться на митну територію України акредитованими державними випробувальними лабораторіями та/або суб'єктами господарювання, які мають ліцензії на право виробництва відповідної продукції, для проведення досліджень чи випробувань (калібрування лабораторного обладнання, проведення дегустацій, вивчення фізико-хімічних показників, дизайну).

Марки акцизного податку виготовляються на замовлення Міністерства доходів і зборів державним спеціалізованим підприємством Мінфіну. Міндоходів щомісяця подає підприємству-виробнику зведену заявку-розрахунок на виготовлення необхідної кількості марок та оплачує витрати, пов'язані з їх виробництвом.

Підприємства-виробники та імпортери алкогольних напоїв і тютюнових виробів (покупці марок) **щомісяця** подають органу державної податкової служби (продавець марок) [30, п.3]:

▲ **попередню заявку-розрахунок** про потребу в марках за їх видами, до 1 числа місяця для забезпечення потреби в марках акцизного податку через 2 місяці (наприклад, до 1 вересня для маркування продукції в листопаді);

▲ **платіжний документ** на перерахування плати за марки з відмітою банку про дату виконання платіжного доручення;

▲ **Звіт про використання марок**, придбаних у попередньому місяці. Виробники та імпортери тютюнових виробів ведуть облік та звітують про використання марок акцизного податку за видами марок (ТІ – «тютюн імпортований», ТВ – «тютюн вітчизняний») у кількісному виразі.

У разі відмови підприємств-виробників та імпортерів алкогольних напоїв та тютюнових виробів від одержання замовлених ними марок, які виготовлено згідно з поданою попередньою заявкою-розрахунком, вартість таких марок **не відшкодовується**.

Кількість марок акцизного податку, яку можуть отримати виробники алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований, визначається відповідно до сплаченої суми податку. Виробники алкогольних напоїв, для виробництва яких не використовується спирт етиловий неденатурований, та виробники тютюнових виробів визначають потребу в марках з урахуванням планових щомісячних обсягів реалізації такої продукції [30, п. 11].

Маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів здійснюється виробниками такої продукції. При цьому імпортери (покупці марок) передають марки іноземним виробникам для маркування імпортованих алкогольних напоїв і тютюнових виробів у процесі їх виробництва.

Строк одержання марок акцизного податку для кожного контракту визначається покупцями марок (імпортерами) за погодженням з продавцем марок залежно від обсягу товарів, що ввозяться, але становить не більше 5 робочих днів від дати подання документів для одержання марок.

У разі ввезення імпортером на територію України за контрактом алкогольних напоїв та тютюнових виробів кількома партіями у контракті на поставку робиться відмітка про кількість виданих марок акцизного збору і зазначається дата їх видачі.

Продаж марок акцизного податку для ввезення наступних товарних партій виробів проводиться після подання продавцю марок копії ввізної вантажної митної декларації на ввезення попередньої партії товарів.

Імпортери мають право ввозити на територію України імпортовані алкогольні напої та тютюнові вироби лише через митниці, попередньо обумовлені з продавцем марок під час придбання марок акцизного податку.

Марки, не використані для маркування товарів через їх пошкодження, приймаються від покупців марок для утилізації з відшкодуванням фактично сплачених сум податку. Сплачена сума акцизного податку відшкодовується покупцям марок або за їх бажанням може бути зарахована в рахунок майбутніх платежів, крім суми акцизного податку, сплаченої

в рахунок погашення податкового векселя. Плата за марки акцизного податку поверненню не підлягає [30, п. 25]. Аналогічні наслідки у разі повернення невикористаних марок, що не пошкоджено, крім суми акцизного податку, внесеної в рахунок погашення податкового векселя [30, п. 29].

У разі виявлення нестачі марок акцизного податку в їх покупця (у зв'язку з їх розкраданням, знищенням, маркуванням алкогольних напоїв і тютюнових виробів, призначених для продажу на експорт, тощо) виробники такої продукції несуть повну майнову відповідальність у розмірі розрахункової суми податку, яка повинна бути сплачена до бюджету в разі реалізації підакцизних товарів, для маркування яких придбавалися марки акцизного податку [30, п. 29; п. 228.8 ПКУ].

Вартість марок та акцизний податок не відшкодовуються у разі не ввезення готової маркованої продукції з об'єктивних причин або неможливості повернення пошкоджених марок. Імпортер у цьому випадку повинен надати продавцю марок документ Торгово-промислової палати або іншого органу про підтвердження кількості використаних та/або пошкоджених марок.

У разі ліквідації суб'єкта господарювання – покупця марок невикористані марки повертаються продавцю марок без відшкодування їх вартості. У разі закінчення строку дії відповідної ліцензії у покупця марок марки здаються ним продавцеві марок на відповідальне зберігання на період до 365 календарних днів. Якщо протягом зазначеного періоду такий покупець марок не одержить нової ліцензії, то вартість марок не відшкодовується, а продавець марок має право здійснити їх продаж.

7.4. Правила податкового обліку акцизного податку

Виникнення податкових зобов'язань породжує обов'язковість його сплати. У часовому інтервалі ці дві події можуть не збігатись. Акцизний податок не виключення.

Датою **виникнення податкових зобов'язань** зі сплати акцизного податку щодо підакцизних товарів, (продукції) (крім алкогольних напоїв і продукції, для виробництва якої використаний спирт етиловий), **вироблених на митній території України**, визначено дату реалізації товарів (продукції) особою, яка їх виробляє, незалежно від цілей і напрямів подальшого використання таких товарів (продукції).

Відповідно до пп. 14.1.212 ПКУ реалізація підакцизних товарів (продукції) – це будь-які операції на митній території України, що передбачають відвантаження підакцизних товарів (продукції) згідно з догово-

рами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами з передачею прав власності або без такої, за плату (компенсацію) або без такої, незалежно від строків її надання, а також операції безоплатного відвантаження товарів, у тому числі з давальницької сировини.

Датою **виникнення податкового зобов'язання** щодо **зіпсованого, знищеного, втраченого** підакцизного товару (продукції) є дата складання відповідного акта. Податкове зобов'язання щодо втраченого підакцизного товару (продукції) не виникає:

а) якщо ці втрати документально зафіксовано та контролюючим органам надано необхідні докази того, що відповідний підакцизний товар (продукцію) утрачено внаслідок аварії, пожежі, повені чи інших форс-мажорних обставин і його використання на митній території України є неможливим;

б) якщо його утрачено внаслідок випаровування в процесі виробництва, обробки, переробки, зберігання чи транспортування такого товару (продукції) у межах нормативів втрат.

Якщо підакцизні товари (продукція) використовуються **для власних виробничих потреб**, то датою виникнення податкових зобов'язань є дата їх передачі для такого використання, крім використання для виробництва підакцизних товарів (продукції). Така передача здійснюється на підставі первинного документа, що підтверджує факт такої передачі, а декларування податкового зобов'язання щодо акцизного податку в декларації акцизного податку здійснюється за період, в якому мала місце така передача.

У перелічених вище випадках сума акцизного податку **перераховується** до бюджету виробниками підакцизних товарів (продукції) протягом **10 календарних днів**, що настають за останнім днем відповідного граничного строку для подання податкової декларації за місячний податковий період.

Суми податку з алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований, сплачуються при придбанні марок акцизного податку.

Суми податку виробниками тютюнових виробів перераховуються до бюджету двічі:

1) При придбанні марок акцизного податку. При цьому податок обчислюється для сигарет з фільтром і без фільтра з урахуванням мінімального акцизного зобов'язання, а для інших тютюнових виробів – відповідно до базових ставок.

2) На день подання податкової декларації (доплата). Сплата податку (доплата) здійснюється не завжди, а тільки у разі необхідності, тобто то-

ді, коли за результатами остаточного розрахунку виявлено, що розмір податку, обчислений за базовими ставками і відображений у декларації, більший від сплаченого податку під час придбання акцизних марок. Така доплата частіше виникає при реалізації сигарет з фільтром і без фільтра, оскільки сплачувати податок при придбанні акцизних марок за такі товари необхідно за мінімальними ставками акцизного податку, а обчислювати податок в декларації – за базовими.

У разі повного або часткового повернення покупцем підакцизних товарів (продукції), вироблених (виготовлених) на митній території України, продавцю для усунення недоліків товару (продукції) або для його знищення (переробки), у зв'язку з неможливістю усунення таких недоліків, платник податку – продавець проводить коригування податкових зобов'язань зі сплати акцизного податку у звітному періоді, у якому відбулося таке повернення. При цьому сума коригування обчислюється із застосуванням максимальних роздрібних цін, ставок акцизного податку з урахуванням мінімального податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку, які діяли на дату виникнення податкового зобов'язання щодо таких товарів (продукції).

У разі повернення алкогольної продукції, в ціну якої під час першої реалізації був включений акциз, податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку не виникає, відповідно і відображення в податковій звітності з акцизного податку оборотів з повернення якісних алкогольних напоїв не здійснюється.

Крім того, операції з подальшої реалізації виробником поверненої якісної алкогольної продукції, з якої був сплачений акцизний податок при першій реалізації (відвантаженні), і при незмінності ставок акцизного податку також не є об'єктом обкладання акцизним податком.

При здійсненні відвантаження алкогольної продукції на зберігання іншим об'єктам господарювання на умовах договорів відповідального зберігання, які передбачають відвантаження алкогольної продукції зі складу виробника, така операція є об'єктом обкладання акцизним податком.

При передачі підакцизних товарів (продукції), вироблених з давальницької сировини, датою виникнення податкових зобов'язань є дата їх відвантаження виробником замовнику або, за його дорученням, іншій особі. Податок сплачує власник (замовник) готової продукції виробнику (переробнику). Відвантаження здійснюється тільки при документальному підтвердженні банку про перерахування відповідної суми податку на поточний рахунок виробника.

Датою виникнення податкових зобов'язань **у разі імпорту** підакцизних товарів (продукції) є дата подання митному органу митної декларації

для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання митним органом у разі встановлення порушень митних режимів, згідно з якими при митному оформленні податок не сплачувався. При цьому сума податку розраховується за ставками податку, які діяли на момент митного оформлення підакцизних товарів (продукції) у такому митному режимі без сплати податку.

Якщо імпортовані підакцизні товари (продукція) не підлягають маркуванню, то податок сплачується до або в день подання митної декларації.

У разі ввезення маркованої підакцизної продукції податок сплачується під час придбання марок акцизного податку з доплатою (у разі потреби) на день подання митної декларації.

Процес справляння акцизного податку з алкогольних напоїв і деяких підакцизних товарів, для виробництва яких використаний спирт етиловий, передбачає можливість видачі платником податкового векселя. Також податковий вексель видається при використанні нафтопродуктів (легкі і важкі дистилати), вироблених в Україні, як сировини для хімічної промисловості.

Відповідно до пп. 14.1.176 ПКУ **податковий вексель**, авальований банком (податкова розписка) – це простий вексель, авальований банком, що видається векселедавцем до отримання з акцизного складу спирту етилового, до отримання з нафтопереробного підприємства нафтопродуктів або до ввезення нафтопродуктів на митну територію України і що є забезпеченням виконання ним зобов'язання сплатити суму акцизного податку у строк, визначений ПКУ. Строк, на який видається податковий вексель підприємствами-виробниками для виробництва окремих видів продукції, не може перевищувати 90 календарних днів, а підприємствами первинного виноробства та виробниками лікарських засобів – 180 календарних днів.

Виробники алкогольних напоїв до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого, призначеного для переробки на іншу підакцизну продукцію (за винятком виноматеріалів і вермутів), зобов'язані або сплатити податок коштами, або надати органу державної податкової служби України за своїм місцезнаходженням податковий вексель, авальований банком, який є забезпеченням виконання зобов'язання цього платника у термін до 90 календарних днів починаючи від дня видачі векселя, сплатити суму акцизного податку, розраховану за ставками для цієї продукції.

При отриманні спирту етилового неденатурованого підприємство-векселедавець за участю представника державної податкової служби на

акцизному складі складає акт про фактично отриману кількість спирту та розрахунок акцизного податку виходячи із фактично отриманої кількості спирту. Цей акт є коригуванням вже наданого податкового векселя, авальованого банком, із зазначенням остаточної суми акцизного податку, яка підлягає сплаті.

Податковий вексель, авальований банком, вважається погашеним у разі документального підтвердження факту цільового використання спирту етилового для виготовлення виноградних, плодкових та інших виноматеріалів і суслу.

У разі нецільового використання суб'єктами підприємницької діяльності спирту етилового або спирту етилового денатурованого (спирту технічного) з таких суб'єктів справляється штраф у розмірі, який обчислюється виходячи із обсягів використаного не за призначенням такого спирту та ставки акцизного податку, передбаченої на спирт етиловий, збільшеної в 1,5 рази.

У разі сплати акцизного податку грошовими коштами без оформлення векселя визначення податкового зобов'язання і відображення його в Декларації акцизного податку здійснюється в період, в якому відбулась сплата.

Податковий вексель вважається погашеним при документальному підтвердженні фактів цільового використання спирту етилового для виробництва продукції або сплати суми зобов'язань з податку в повному обсязі незалежно від дати видачі векселя, а не настання останнього дня строку для його погашення. Вказану суму платник податку повинен включити до розрахунку акцизного податку за той податковий період, в якому була здійснена така сплата цього податку в повному обсязі.

Суми податку з алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований, сплачуються при придбанні марок акцизного податку.

Сума податку за операціями з відчуження цінних паперів і операцій з деривативами перераховується до бюджету податковим агентом протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем подання декларації за податковий період, який дорівнює кварталу.

Базовий податковий період для сплати податку відповідає календарному місяцю.

Платник податку з підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, та імпортер алкогольних напоїв та тютюнових виробів подає щомісяця не пізніше 20 числа наступного періоду контролюючому органу за місцем реєстрації декларацію акцизного податку.

7.5. Порядок заповнення та подання декларації акцизного податку

Декларація акцизного податку складається та подається платником акцизного податку з підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, та імпортером алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Додатки до Декларації акцизного податку є її невід'ємною частиною. Форма Декларації акцизного податку, Порядок заповнення та подання Декларації акцизного податку затверджені наказом Державної податкової адміністрації України від 24.12.2010 р. № 1030 [4].

Декларація акцизного податку складається із вступної частини, що містить необхідні обов'язкові реквізити платника, та чотирьох розділів (розділ А, Б, В, Г), що складаються платниками залежно від виду підакцизних товарів, додатків розрахунків для обчислення суми податку залежно від виду встановлених ставок акцизного податку, а також розділу, що заповнюється працівниками контролюючих органів після подання Декларації акцизного податку.

У вступній частині Декларації акцизного податку платник вказує тип поданої декларації (звітна, звітна нова, уточнююча), звітний (податковий) період, за який подається декларація, або звітний (податковий) період, що уточнюється (у разі подання уточнюючої декларації).

У Декларації акцизного податку вказуються повне найменування (прізвище, ім'я, по батькові) платника згідно з реєстраційними документами, ідентифікаційний код згідно з ЄДРПОУ або реєстраційний номер облікової картки платника податків та місцезнаходження (місце проживання) платника.

Декларація акцизного податку містить найменування контролюючого органу, до якого вона подається, дату подання, ініціали, прізвище, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серію та номер паспорта.

Декларація акцизного податку підписується:

- керівником платника або уповноваженою особою, а також особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації до контролюючого органу;
- фізичною особою – платником або його законним представником.

У разі потреби платник може подати разом з Декларацією акцизного податку доповнення, складені за довільною формою (з поясненням мотивів подання), що вважатимуться невід'ємною частиною даної декларації.

Кожний розділ Декларації акцизного податку включає чотири колонки. У колонці 1 зазначаються коди розділу та операцій, перелік яких

за відповідним видом підакцизних товарів (продукції) наводиться у колонці 2. У колонці 3 вказуються коди показника додатків до Декларації акцизного податку, що використовуються для обчислення сум акцизного податку відповідного виду підакцизних товарів та номери колонок додатків, дані яких вносяться до колонки 4 відповідного розділу.

Розділ А «Податкові зобов'язання щодо спирту етилового та інших спиртових дистилятів, алкогольних напоїв та пива» Декларації акцизного податку заповнюється платниками акцизного податку із спирту етилового та інших спиртових дистилятів, алкогольних напоїв та пива. У колонці 4 (рядки А1 – А11) зазначаються суми акцизного податку, обчислені згідно з додатками 1 та 3 до Декларації акцизного податку, які заносяться відповідно до номерів колонок додатків. Сума пільг з операцій, які не підлягають оподаткуванню (рядок А12), або які звільняються від оподаткування (рядок А13) визначається згідно з додатками 1 та 4, а сума пільг за податковими векселями, виданими при отриманні спирту етилового за нульовою ставкою (рядок А14) – згідно з додатком 7.

Розділ Б «Податкові зобов'язання щодо тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну» заповнюється платниками акцизного податку з тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну. У колонці 4 зазначаються суми акцизного податку з цих виробів (рядки Б1 – Б7), обчислені за формою додатків 1 та 2, а рядка Б8 – додатка 5 до Декларації акцизного податку. Для визначення суми пільг щодо зазначених у розділі Б підакцизних товарів дані беруться з відповідних колонок додатків 1, 2 та 4.

Розділ В «Податкові зобов'язання із нафтопродуктів, скрапленого газу» заповнюється платниками акцизного податку з підакцизних нафтопродуктів та скрапленого газу. До колонки 4 вносяться дані про суми акцизного податку з нафтопродуктів, скрапленого газу, обчислені за формою додатка 1 до Декларації акцизного податку, про суми пільг щодо цієї групи підакцизних товарів – додатків 1 та 4, а пільг за податковими векселями, виданими при отриманні/ввезенні нафтопродуктів за нульовою ставкою – додатка 8.

Розділ Г «Податкові зобов'язання з автомобілів легкових, кузовів до них, причепів та напівпричепів, мотоциклів». Показники суми акцизного податку, обчисленої при реалізації вказаних товарів, заносяться у колонку 4 на підставі даних додатка 1, а суми пільг, що застосовуються до зазначеної в розділі Г групи підакцизних товарів – за даними додатків 1 та 4.

До Декларації акцизного податку передбачені такі додатки:

Додаток 1 «Розрахунок суми акцизного податку з підакцизних товарів (продукції), на які встановлено специфічні ставки акцизного податку».

Додаток 2 «Розрахунок суми акцизного податку з тютюнових виробів, на які встановлено специфічні та адвалорні ставки акцизного податку одночасно».

Додаток 3 «Розрахунок суми акцизного податку з алкогольних напоїв за специфічними ставками акцизного податку».

Додаток 4 «Розшифровка оборотів, які не підлягають або звільняються від оподаткування акцизним податком».

Додаток 5 «Розрахунок суми акцизного податку з втрачених марок акцизного податку, що були придбані для маркування тютюнових виробів з урахуванням планових щомісячних обсягів реалізації продукції».

Додаток 6 «Розрахунок суми акцизного податку, що збільшує або зменшує податкові зобов'язання внаслідок виправлення самостійно виявленої помилки, допущеної в попередніх звітних періодах».

Додаток 7 «Перелік податкових векселів, виданих платником податку при отриманні спирту етилового» заповнюється платниками, які видають податкові векселі до отримання спирту етилового, що використовуються як сировина для виробництва алкогольних напоїв або спирту етилового, спирту етилового денатурованого (технічного) та біоетанолу як сировини для виготовлення окремих видів продукції.

Додаток 8 «Перелік податкових векселів, виданих платником податку при отриманні (ввезенні) нафтопродуктів» заповнюється платниками, які видають податкові векселі до отримання або ввезення нафтопродуктів, що використовуються як сировина для виробництва етилену.

Платник самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, яку зазначає у Декларації акцизного податку.

Декларація з акцизного податку за звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, подається платником щомісяця не пізніше 20 числа наступного звітного періоду до контролюючого органу за місцем реєстрації платника, незалежно від того, чи провадив такий платник господарську діяльність у цьому періоді.

Питання для самоконтролю

1. Хто є платниками акцизного податку?
2. Назвіть об'єкт оподаткування акцизним податком.
3. За якими ставками обчислюється акцизний податок?

4. Який порядок обчислення суми акцизного податку, якщо ставка встановлена у відсотках до обороту з реалізації?

5. Який порядок обчислення суми акцизного податку, якщо ставка встановлена одночасно у відсотках до обороту з реалізації та у твердих сумах з одиниці реалізованого товару?

6. Яка система пільг передбачена при нарахуванні акцизного податку?

7. Охарактеризуйте порядок маркування підакцизної продукції.

8. Яка дата вважається датою виникнення податкових зобов'язань щодо підакцизних товарів?

9. У чому полягає особливість справляння акцизного податку при застосуванні податкового векселя?

10. Як визначається сума акцизного податку виробниками тютюнових виробів?

11. Назвіть строки сплати акцизного податку.

12. Розкрийте методику складання звітності з акцизного податку.

Тестові завдання

1. Які функції виконує акцизний податок?

- а) нейтральний канал надходження грошових коштів до бюджету;
- б) інструмент регулювання виробництва;
- в) інструмент контролю за споживанням;
- г) всі відповіді правильні.

2. Хто є платниками акцизного податку?

- а) оптові підприємства – продавці підакцизних товарів;
- б) покупці підакцизних товарів;
- в) виробники підакцизних товарів;
- г) постачальники сировини, що використовується для виробництва підакцизних товарів.

3. При здійсненні яких операцій не потрібно реєструватись як платник акцизного податку?

- а) операцій з реалізації конфіскованих підакцизних товарів;
- б) операцій з виробництва і реалізації підакцизних товарів, на які встановлена ставка «0»;
- в) операцій з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами;
- г) операцій, які звільнені від обкладання акцизним податком.

4. Які види ставок застосовуються для визначення сум акцизного податку?

- а) пропорційні, прогресивні, регресивні;
- б) специфічні, адвалорні, змішані;
- в) адвалорні;
- г) інтуїтивні, емпіричні.

5. Акцизний податок, встановлений у євро, з товарів (продукції), що вироблені і реалізуються в Україні, сплачується:

- а) у валюті України за валютним курсом НБУ, що діє на дату реалізації товарів (продукції);
- б) у валюті України за валютним курсом НБУ, що діє на дату реалізації з наступним перерахунком на курс НБУ на кінець місяця;
- в) в іноземній валюті без перерахування у валюту України;
- г) у валюті України за валютним курсом НБУ, що діє на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація товару (продукції), і залишається незмінним протягом кварталу.

6. Сума акцизного податку (А) при використанні твердої ставки в євро розраховується за формулою:

- а) $A = B \times C$;
- б) $A = C \times K$;
- в) $A = C \times K \times \text{€}$;
- г) $A = (B + M) \times C$.

де С – ставка акцизного податку; В – митна вартість; К – кількість товару, визначена у фізичних одиницях виміру; М – сума ввізного мита; € – курс гривні до євро станом на перший день відповідного кварталу.

7. Які з наведених операцій з підакцизними товарами звільняються від оподаткування акцизним податком?

- а) операції з реалізації підакцизних товарів (продукції), які конфісковані, визнані безхазайними, за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та які за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави;
- б) операції з вивезення (експорту) підакцизних товарів (продукції) платником податку за межі митної території України;
- в) операції з реалізації безпосередньо вітчизняними виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів магазинам безмитної торгівлі;
- г) операції з придбання імпортних товарів за іноземну валюту або в порядку обміну чи безкоштовної передачі.

8. До яких підакцизних товарів при обчисленні акцизного податку застосовують одночасно адвалорні та специфічні ставки ?

- а) до алкогольних напоїв і пива;
- б) до сигарет з фільтром і без фільтра;
- в) до нафтопродуктів;
- г) до транспортних засобів, які використовувались для перевезення людей.

9. У разі обчислення акцизного податку із застосуванням адвалорних ставок базою оподаткування є:

- а) договірна або контрактна вартість реалізованого підакцизного товару (продукції);
- б) вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами (без ПДВ та з урахуванням акцизного податку);
- в) вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником цінами з урахуванням ПДВ та акцизного податку;
- г) величина підакцизних товарів, визначена в натуральних показниках.

10. За яким курсом здійснюється перерахунок іноземної валюти в національну при визначенні бази оподаткування з імпортованих підакцизних товарів?

- а) за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим НБУ, що діє на дату придбання акцизних марок;
- б) за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим НБУ, що діє на перший день кварталу, в якому здійснюється ввезення підакцизних товарів на митну територію України;
- в) за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим НБУ, що діє на дату подання до митного органу митної декларації до митного оформлення;
- г) за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим НБУ, що діяв на дату підписання контракту з іноземним постачальником.

11. Марка акцизного податку є:

- а) різновидом податкового векселя;
- б) аналогом передоплати сум акцизного податку;
- в) спеціальним знаком маркування товарів;
- г) гарантом майбутньої сплати акцизного податку.

12. Хто здійснює продаж акцизних марок?

- а) установи банків;
- б) органи місцевого самоврядування;
- в) податкові органи;
- г) підприємства, які мають право продавати бланки суворої звітності.

13. Коли алкогольні напої та тютюнові вироби не підлягають маркуванню акцизною маркою?

- а) при здійсненні реалізації за договором комісії;
- б) при їх ввезенні на митну територію України;
- в) при їх поставці для реалізації магазинами безмитної торгівлі безпосередньо за прямими договорами з українськими виробниками;
- г) завжди підлягають маркуванню.

14. Хто повинен придбати марки акцизного податку у разі виготовлення підакцизної продукції з давальницької сировини?

- а) суб'єкт господарювання – замовник;
- б) суб'єкт господарювання – виконавець (переробник);
- в) за домовленістю сторін – 50 % замовник, 50 % виконавець;
- г) у такому випадку марки акцизного податку ніхто з сторін не повинен купувати.

15. Кому дозволяється видача податкового векселя з акцизного податку?

- а) експортерам підакцизних товарів;
- б) будь-яким суб'єктам підприємницької діяльності, що імпортують підакцизні товари;
- в) виробникам будь-яких підакцизних товарів на митній території України;
- г) виробникам підакцизних товарів на митній території України, для виробництва яких використовується спирт етиловий.

16. Коли здійснюється сплата акцизного податку виробниками алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований?

- а) протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем звітного місяця;
- б) до або в день відвантаження такої продукції покупцям;
- в) до або в день подання декларації з акцизного податку;
- г) при придбанні акцизних марок.

17. За якою групою підакцизних товарів при обчисленні акцизного податку до уваги береться розмір мінімального акцизного податкового зобов'язання?

- а) алкогольних напоїв;
- б) тютюнових виробів;
- в) нафтопродуктів;
- г) транспортних засобів.

18. Який період є базовим періодом для сплати акцизного податку?

- а) календарний місяць;
- б) календарний квартал;
- в) календарне півріччя;
- г) календарний рік.

19. У який період сплачується акцизний податок з товарів, вироблених на митній території України?

- а) протягом наступного дня після відвантаження готової продукції;
- б) протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем звітного місяця;
- в) протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем подання податкової декларації;
- г) протягом 20 календарних днів, що настають за останнім днем подання податкової декларації.

Т е м а 8

ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ З ІНШИХ ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

8.1. Збір за першу реєстрацію транспортного засобу

Збір за першу реєстрацію транспортного засобу – загальнодержавний збір, який справляється за першу реєстрацію в Україні транспортних засобів, визначених розділом VII ПКУ (ст. 231 – 239).

Перша реєстрація транспортного засобу – реєстрація транспортного засобу, яка здійснюється уповноваженими державними органами України щодо цього транспортного засобу в Україні вперше.

Платниками збору є юридичні та фізичні особи, які здійснюють першу реєстрацію в Україні транспортних засобів.

Реєструватися вперше можуть:

- нові, вироблені в Україні транспортні засоби;
- нові імпортовані транспортні засоби;
- імпортовані транспортні засоби, що були в експлуатації.

Якщо право власності на транспортний засіб переходить від одного власника до іншого кілька разів, то збір сплачує тільки той, хто вперше зареєстрував автомобіль в Україні. Подальші власники збір не сплачують.

Об'єкти обкладання збором є:

✓ колісні транспортні засоби, за винятком тих, що не є об'єктом оподаткування;

✓ судна, зареєстровані в Державному судновому реєстрі України або в Судновій книзі України (в тому числі парусні, моторні, спортивні);

✓ літаки і вертольоти, зареєстровані в Державному реєстрі цивільних (або державних) повітряних суден України, за винятком літаків і вертольотів Збройних Сил України та органів цивільного захисту населення.

Не є об'єктами оподаткування транспортні засоби:

1) з числа колісних:

♦ транспортні засоби та інші самохідні машини і механізми, що закріплені на праві оперативного управління і повністю утримуються за рахунок бюджету:

а) ті, що закріплені за військовими частинами, військовими навчальними закладами, установами та організаціями Збройних Сил України;

б) ті, що закріплені за військовими формуваннями головного органу в системі центральних органів виконавчої влади у сфері охорони громадського порядку, забезпечення громадської безпеки, безпеки дорожнього руху;

в) ті, що закріплені за підрозділами служби цивільного захисту;

- ♦ транспортні засоби, що використовуються на заводах, складах, у портах та аеропортах для перевезення вантажів на короткі відстані, – товарна позиція 8709 згідно з УКТ ЗЕД;

- ♦ транспортні засоби швидкої медичної допомоги;

- ♦ машини і механізми для сільськогосподарських робіт – товарні позиції 8432 і 8433 згідно з УКТ ЗЕД;

- ♦ причепи (напівпричепи), мопеди, велосипеди.

2) з числа літаків і вертольотів:

- літаки і вертольоти Збройних Сил України;

- літаки і вертольоти головного органу в системі центральних органів виконавчої влади з питань забезпечення реалізації державної політики в сфері цивільного захисту населення, а також органів управління та сил цивільного захисту, що виконують завдання цивільного захисту.

Від сплати збору за першу реєстрацію транспортного засобу звільняються:

- легкові автомобілі для інвалідів з об'ємом циліндрів двигуна до 1500 см³, що придбані за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів;

- легкові автомобілі безоплатно передані інвалідам відповідно до законодавства;

- транспортні засоби будинків-інтернатів для громадян похилого віку та інвалідів, дитячих будинків-інтернатів, пансіонатів для ветеранів війни і праці, геріатричних пансіонатів, реабілітаційних установ для інвалідів та дітей-інвалідів, що фінансуються з державного та місцевого бюджетів.

За такими транспортними засобами збір сплачується при їх відчуженні пільговиками, при цьому платниками збору будуть особи, які отримали такі транспортні засоби у власність.

Базою оподаткування може бути фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування. Так, для колісних транспортних засобів (мотоциклів, легкових автомобілів, автобусів (у тому числі мікроавтобусів), тракторів, вантажних автомобілів (у тому числі сидельних тягачів, інших спеціалізованих та спеціальних вантажних транспортних засобів)), обладнаних двигунами внутрішнього згорання, вона визначається **за об'ємом циліндрів двигуна в кубічних сантиметрах (см³)**,

а для легкових автомобілів, обладнаних електродвигуном, – **за потужністю двигуна в кіловатах (кВт).**

База оподаткування для суден обладнаних двигуном, визначається за **потужністю двигуна в кВт**, а для суден, які **не обладнані двигуном**, – за **довжиною корпусу судна в сантиметрах.**

Для літаків, вертольотів база оподаткування визначається за **максимальною злітною масою.**

Ставки збору встановлено диференційовано, залежно від виду транспортного засобу, розміру його бази оподаткування (табл. 8.1).

Ставки збору щорічно переглядаються (пп. 2 п. 4 розд. XIX ПКУ).

Таблиця 8.1 – Ставки збору за першу реєстрацію транспортного засобу

а) ставки збору за колісні транспортні засоби

Група	Об'єм циліндрів, см ³		Ставка збору, грн за 100 см ³ об'єму циліндрів двигуна
	від	до (включно)	
1	2	3	4
Мотоцикли			
1	до 500		3,82
2	501	800	6,37
3	понад 800		12,73
Легкові автомобілі			
1	до 1000		382
2	1 001	1 500	6,37
3	1501	1 800	8,90
4	1801	2 500	12,73
5	2 501	3 500	31,82
6	3 501	4 500	50,90
7	4 501	5 500	57,27
8	5 501	6 500	69,99
9	понад 6500		76,35
Автобуси, у т. ч. мікроавтобуси			6,37
Трактори			3,17
Вантажні (вантажопасажирські) автомобілі			
1	до 8200		19,09
2	8 201	15 000	25,45
3	понад 15000		31,82

Продовження табл. 8.1

1	2	3	4
Сідельні тягачі			19,09
Автомобілі спеціального призначення			6,37
Інші колісні транспортні засоби			5,85

б) ставки збору легкових автомобілів та суден, оснащених двигунами

Група	Потужність двигуна, кВт	Ставка збору, грн за 1 кВт потужності двигуна
Легкові автомобілі, обладнані електродвигуном		0,63 грн за 1 кВт
Судна, оснащені стаціонарним або підвісним двигуном (двигунами)		
1	до 55 (включно)	3,17
2	понад 55	3,82

в) ставки збору для суден, не оснащених двигунами

Група	Довжина корпусу судна, метрів	Ставка збору, грн за 100 см довжини корпусу судна
судна, не оснащені двигуном		
1	до 7,5 (включно)	8,90
2	понад 7,5	17,82

г) ставки збору для літаків і вертольотів

Група	Максимальна злітна маса	Ставка збору, грн за кожен кілограм максимальної злітної маси
літаки		1,28
вертольоти		1,28

Ставки збору залежно від строку експлуатації відповідних транспортних засобів застосовуються з *підвищувальними коефіцієнтами*:

- ✦ для нових транспортних засобів – з коефіцієнтом **1**
- ✦ для транспортних засобів, які експлуатувалися до 8 років (крім легкових автомобілів, обладнаних електродвигуном, і тракторів) – з коефіцієнтом **2**
- ✦ для суден та літаків і вертольотів, які експлуатувалися понад 8 років – з коефіцієнтом **3**
- ✦ для транспортних засобів (крім легкових автомобілів, обладнаних електродвигуном і тракторів), які експлуатувалися понад 8 років – з коефіцієнтом **40**

Сума збору за першу реєстрацію щодо кожного транспортного засобу обчислюється як добуток відповідної бази оподаткування, ставки збору та відповідного коефіцієнта.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року.

Збір сплачується фізичними та юридичними особами перед проведення першої реєстрації в Україні транспортних засобів за місцем їх реєстрації за ставками, що діють на день сплати. Фізична чи юридична особа при придбанні транспортного засобу в будь-якому регіоні України, який слід зареєструвати в органах ДАІ, має можливість здійснити таку реєстрацію в тому ж регіоні, а не за місцем проживання (реєстрації).

Контролюючі органи Міндоходів України з метою єдиного тлумачення діючого законодавства з питань реєстрації транспортних засобів, правильності нарахування і повноти сплати збору за першу реєстрацію транспортних засобів рекомендує сплачувати збір на розрахункові рахунки місцевих органів виконавчої влади за місцем проживання фізичної особи (його податкова адреса) і за місцезнаходженням юридичної особи.

При відчуженні легкового автомобіля, окрім збору за першу реєстрацію транспортного засобу, покупець такого автомобіля повинен сплатити збір до Пенсійного фонду, який відповідно до постанови КМУ від 03.11.1998 р. № 1740 [42, п.12-13] сплачується тільки при першій реєстрації транспортного засобу в Україні та за прогресивними ставками такого збору (табл. 8.2).

***Приклад 8.1.** ТОВ «Моноліт» у січні 2014 р. придбало і вперше зареєструвало в Україні легковий автомобіль Skoda Octavia A5 з об'ємом двигуна 2100 см³, що був в експлуатації за кордоном 3 роки, за 300000 грн (в тому числі ПДВ 20 % – 50000 грн).*

*Сума збору для легкового автомобіля становитиме 534,66 грн
 $(2100 \text{ см}^3 \times 12,73 \text{ грн} \times 2) : 100 = 534,66 \text{ грн}$.*

Таблиця 8.2 – Ставки збору до Пенсійного фонду при купівлі легкового автомобіля

Ставка збору	Вартість автомобіля, що придбавається
3 %	до 165 ПМПО*
4 %	від 165 до 290 ПМПО
5 %	понад 290 ПМПО
* Прожитковий мінімум для працездатних осіб (ПМПО) встановлено на 1 січня звітного року. Так, у 2014 році цей показник становить 1218 грн, тому протягом 2014 року цей збір буде стягуватись у таких розмірах: – 3 % при вартості автомобіля до 200970 грн; – 4 % при вартості автомобіля від 200970 грн до 353220 грн; – 5 % при вартості автомобіля понад 353220 грн.	

Сума збору на обов'язкове державне пенсійне страхування становить 10000 грн $((300000 - 50000) \times 4 \% : 100)$.

Враховуючи, що сплата транспортного збору є обов'язковою для проведення реєстрації транспортного засобу, витрати підприємства, пов'язані з такою сплатою, включаються до первісної вартості придбаного транспортного засобу. Тобто витрати на сплату такого збору як в податковому обліку, так і в бухгалтерському, збільшують первісну вартість об'єкта основних засобів.

За даними прикладу, як «податкова», так і «бухгалтерська» первісна вартість придбаного автомобіля становитиме 260534,66 грн. $(250000 + 534,66 + 10000)$.

Приклад 8.2. Підприємство придбало катер Bayliner 212, потужність двигуна якого дорівнює 183,87 кВт, 2003 року випуску, який експлуатувався за кордоном. В Україні вперше зареєстрований 15.03.14 р.

Ставка транспортного збору для даного транспортного засобу – 3,82 грн за 1 кВт потужності двигуна. Катер експлуатувався більше 8 років, тому підвищуючий коефіцієнт дорівнює 3.

Сума збору за першу реєстрацію становить 2107,14 грн $(183,87 \text{ кВт} \times 3,82 \text{ грн/кВт} \times 3)$.

Юридичні особи в **десятиденний строк** після першої реєстрації в Україні транспортних засобів подають органу державної податкової

служби за місцем свого знаходження та за місцем реєстрації транспортного засобу Розрахунок суми збору за такі транспортні засоби. Платники збору зобов'язані при першій реєстрації в Україні подавати квитанції або платіжні доручення про сплату збору з відміткою банку про дату виконання платіжного доручення, а платники, звільнені від сплати збору, – відповідний документ, що дає право на користування такими пільгами. Розрахунок заповнюється окремо на кожний вид транспортного засобу.

Якщо Розрахунок подається в електронній формі, то копії реєстраційних документів платник повинен надати на паперових носіях.

Якщо місцезнаходження транспортного засобу та юридичної особи збігаються, то місцем реєстрації транспортного засобу юридичної особи є місцезнаходження такої особи. Якщо транспортний засіб використовується філією або представництвом юридичної особи і знаходиться за їх місцезнаходженням, то такий транспортний засіб там і реєструється.

8.2. Екологічний податок

Екологічний податок – це загальнодержавний обов'язків платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів.

Платниками екологічного податку є:

- суб'єкти господарювання;
- юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність;
- бюджетні установи;
- громадські та інші підприємства, установи та організації;
- постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників.

Перераховані особи є платниками, якщо під час провадження їх діяльності на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються:

▲ **викиди забруднюючих речовин** в атмосферне повітря **стаціонарними джерелами** забруднення, якими є підприємство, цех, агрегат, установка або інший нерухомий об'єкт, що зберігає свої просторові координати протягом певного часу і здійснює викиди забруднюючих речовин в атмосферу та/або скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти;

▲ **викиди забруднюючих речовин** в атмосферу **пересувними джерелами** забруднення у разі використання ними палива. При здійсненні таких викидів платниками екологічного податку також є громадяни України, іноземці та особи без громадянства;

▲ **скиди** забруднюючих речовин безпосередньо у **водні об'єкти**, якими є природний або штучно створений елемент навколишнього середовища, у якому зосереджені води. Такому визначенню відповідають моря, річки, озера, водосховища, ставки, канали та водоносні горизонти;

▲ **розміщення** відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, розміщених на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання). **Розміщення відходів** – постійне (остаточне) перебування або захоронення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи об'єктах (місцях розміщення відходів, сховищах, полігонах, комплексах, спорудах, ділянках надр тощо), на використання яких отримано дозволу уповноважених органів;

▲ **утворення радіоактивних відходів** (включаючи вже накопичені);

▲ **тимчасове зберігання** радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Не є платниками податку:

1) суб'єкти діяльності у сфері використання ядерної енергії за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені), які:

✓ до останнього календарного дня (включно) звітного кварталу, в якому придбано джерело іонізуючого випромінювання, уклали договір щодо повернення відпрацьованого закритого джерела іонізуючого випромінювання за межі України до підприємства – виробника такого джерела;

✓ здійснюють поводження з радіоактивними відходами, що утворилися внаслідок Чорнобильської катастрофи, в частині діяльності, пов'язаної з такими відходами;

2) державні спеціалізовані підприємства з поводження з радіоактивними відходами у разі утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасового зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, основною діяльністю яких є зберігання, переробка та захоронення тих радіоактивних відходів, що знаходяться у власності держави, а також дезактивація радіаційно-забруднених об'єктів;

3) суб'єкти господарювання за умови розміщення відходів на власних територіях (об'єктах) виключно як вторинної сировини.

Податок, що справляється за викиди **забруднюючих речовин** в атмосферу **пересувними джерелами** забруднення у разі використання палива

утримується і сплачується до бюджету податковими агентами. До податкових агентів відносяться суб'єкти господарювання, які здійснюють:

- торгівлю на митній території України паливом власного виробництва та/або передають замовнику або за його дорученням іншій особі паливо, вироблене з давальницької сировини такого замовника;
- ввезення палива на митну територію України.

Тобто екологічний податок сплачують не суб'єкти, які фактично здійснюють викиди забруднюючих речовин при використанні палива, а виробники і імпортери такого палива.

Платниками екологічного податку у разі здійснення викидів стаціонарними джерелами забруднення, скидів і розміщення відходів філіалами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами є підприємства (установи, організації), до складу яких входять такі філіали, відділення та інші відокремлені підрозділи.

Об'єктом і базою оподаткування екологічним податком є:

1) обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря **стаціонарними джерелами**;

2) обсяги та види забруднюючих речовин, які **скидаються** безпосередньо у водні об'єкти;

3) обсяги та види (класи) відходів, що **розміщуються**, крім обсягів та видів (класів) окремих відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання;

4) обсяги та види палива (в тому числі виробленого з давальницької сировини, реалізованого або ввезеного на митну територію України податковими агентами), крім:

- обсягів палива, вивезених з митної території України в митних режимах експорту або реекспорту та/або переробки на митній території України, засвідчених належно оформленою митною декларацією;

- мазуту і пічного палива, що використовуються в процесі виробництва тепло- та електроенергії;

5) обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк;

б) обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій).

У п.4 розд. XIX «Прикінцеві положення» передбачено щорічно до 1 червня вносити до Верховної Ради проект закону про внесення змін до

ПКУ щодо ставок екологічного податку з урахуванням індексів споживчих цін, індексів виробників промислової продукції.

Порядок застосування ставок екологічного податку до окремих об'єктів наведено на рис. 8.1–8.3.

Ставки податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення встановлено у гривнях за тонну і залежать від виду палива, вмісту сірки, а також від того, чи здійснюється торгівля на митній території України паливом власного виробництва, чи паливо ввозиться на митну територію України.

При розміщенні відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів, ставки податку збільшуються у 3 рази.

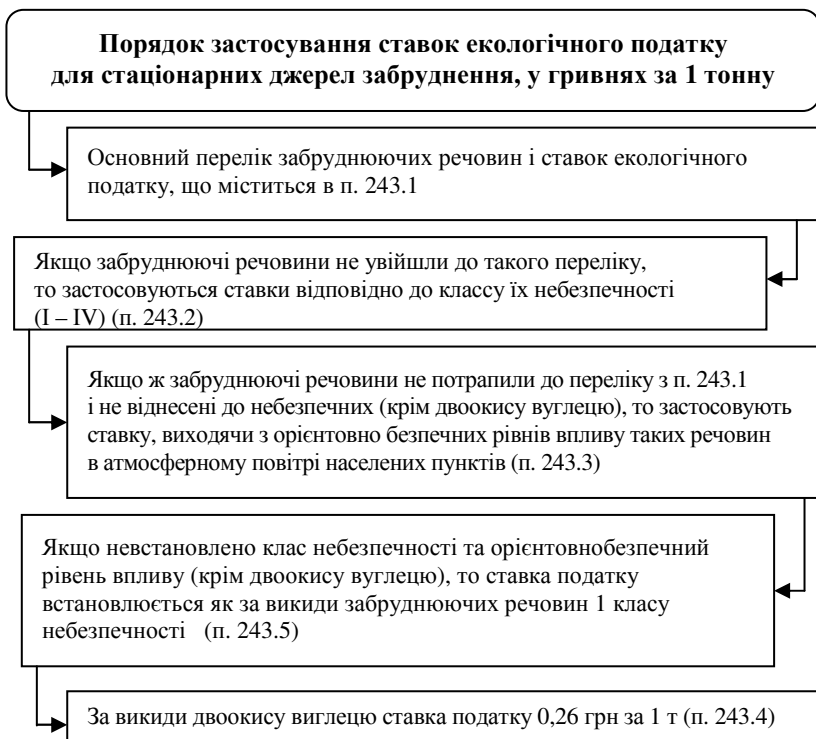


Рис. 8.1. Порядок застосування ставок екологічного податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами

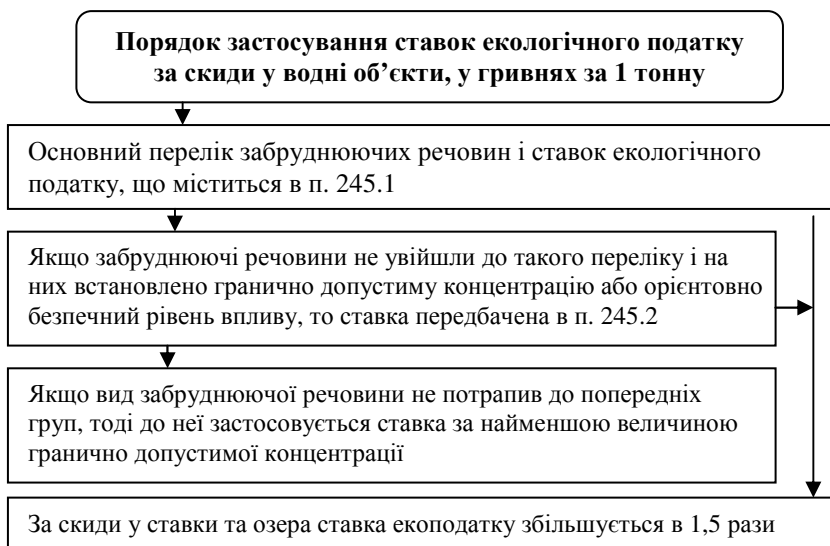


Рис. 8.2. Порядок застосування ставок екологічного податку за скиди у водні об'єкти

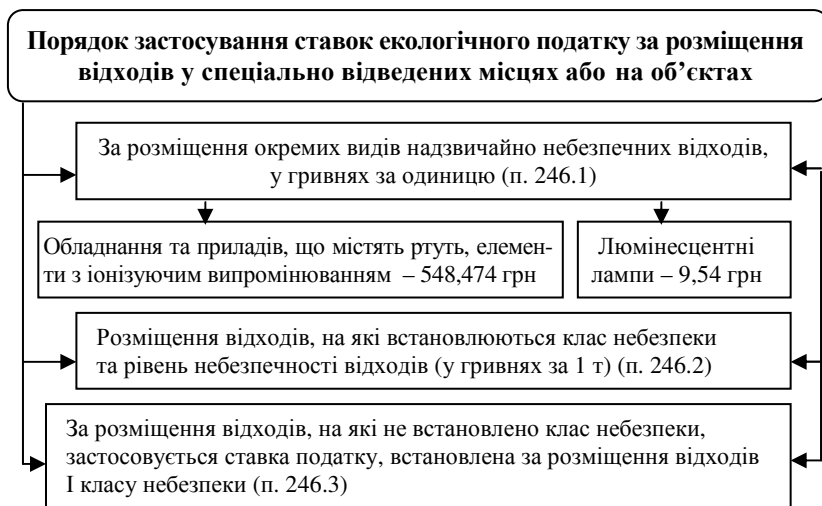


Рис. 8.3. Порядок застосування ставок екологічного податку за розміщення відходів у спеціально відведених місцях або на об'єктах

До ставок податку за розміщення відходів застосовується коефіцієнт, який визначають з урахуванням віддаленості місця скупчення відходів від населеного пункту, а саме:

◇ у межах населеного пункту або на відстані не менше 3 км до нього – *коефіцієнт 3*;

◇ на відстані від 3 км і більше – *коефіцієнт 1*.

Суми податку, який справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин **стаціонарними джерелами** забруднення (**Пвс**), обчислюються платниками податку самостійно щокварталу виходячи з фактичних обсягів викидів, ставок податку за формулою:

$$\text{Пвс} = \sum_{i=1}^n (M_i \times \text{Нп}_i),$$

де M_i – фактичний обсяг викиду i -ї забруднюючої речовини (т); Нп_i – ставки податку в поточному році за тонну i -ї забруднюючої речовини у гривнях з копійками.

Суми податку, який справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин **пересувними джерелами** забруднення (**Пвп**), обчислюються податковими агентами:

- виробниками палива – самостійно щокварталу виходячи із кількості фактично реалізованого палива;
- імпортерами палива – виходячи із кількості фактично ввезеного на митну територію України палива та ставок податку за формулою

$$\text{Пвп} = \sum_{i=1}^n (M_i \times \text{Нп}_i),$$

де M_i – кількість фактично реалізованого палива i -го виду (т); Нп_i – ставки податку в поточному році за тонну i -го виду палива у гривнях з копійками.

Суми податку, який справляється за **скиди** забруднюючих речовин у водні об'єкти (**Пс**), обчислюються платниками самостійно щокварталу виходячи з фактичних обсягів скидів, ставок податку та коригуючих коефіцієнтів за формулою

$$\text{Пс} = \sum_{i=1}^n (\text{Мл}_i \times \text{Нп}_i \times \text{Кос}),$$

де Мл_i – обсяг скиду i -ї забруднюючої речовини (т); Нп_i – ставки податку в поточному році за тонну i -го виду забруднюючої речовини у гривнях з копійками; Кос – коефіцієнт, що дорівнює 1,5 і застосовується у разі скидання забруднюючих речовин у ставки і озера (в іншому випадку коефіцієнт дорівнює 1).

Суми податку, який справляється за розміщення відходів (Прв), обчислюються платниками самостійно щокварталу виходячи з фактичних обсягів розміщення відходів, ставок податку та коригуючих коефіцієнтів за формулою

$$\text{Прв} = \sum_{i=1}^n (\text{Нп}_i \times \text{Мл}_i \times \text{Кт} \times \text{Ко}),$$

де Нп_i – ставки податку в поточному році за тонну i -го виду відходів у гривнях з копійками; Мл_i – обсяг відходів i -го виду (т); Кт – коригуючий коефіцієнт, який враховує розташування місця розміщення відходів і який наведено у пункті 246.5 ПК; Ко – коригуючий коефіцієнт, що дорівнює 3 і застосовується у разі розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів.

Базовим податковим (звітним) періодом для екологічного податку є календарний квартал. Платники податку (крім осіб, які здійснюють викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення при використанні палива) та податкові агенти складають і надають податковим органам декларацію з екологічного податку, в якій відображаються загальні суми обчисленого екоподатку за відповідний період за всіма видами забруднення навколишнього середовища та до якої додається сім додатків, в кожному з яких здійснюється розрахунок податкових зобов'язань з екологічного податку для окремого виду забруднення навколишнього середовища.

Декларація подається до контролюючого органу щоквартально, протягом **40 календарних днів**, що настають за останнім днем податкового (звітного) кварталу. **Сплачується** податок протягом **10 календар-**

них днів після закінчення граничного строку подання декларації; це не стосується податкових агентів, що здійснюють ввезення палива, які сплачують податок до/або в день подання митної декларації.

Декларація подається і податок сплачується:

- за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, розміщення протягом звітного кварталу відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах – за місцем розміщення стаціонарних джерел, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів;
- паливо, реалізоване податковими агентами, – за місцем перебування такого податкового агента на податковому обліку в контролюючих органах;
- утворення радіоактивних відходів та тимчасове зберігання радіоактивних відходів понад установлені особливими умовами ліцензії строк – за місцем перебування платника на податковому обліку в контролюючих органах.

Якщо місце реєстрації платника екологічного податку та місце знаходження об'єкта забруднення не збігаються, то платник за місцем податкового обліку подає копію декларації.

Якщо платник податку має кілька стаціонарних джерел забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів в межах кількох населених пунктів (сіл, селищ або міст) або за їх межами (якщо коди згідно з Класифікатором об'єктів адміністративно-територіального устрою України (КОАТУУ) різні), то він зобов'язаний подати декларацію до податкового органу кожної адміністративно-територіальної одиниці, де розташовано джерело забруднення. Якщо ж усі населені пункти, у межах або за межами яких знаходиться джерело забруднення, належать до однієї адміністративно-територіальної одиниці, то декларація подається одна.

Приклад 8.3. Підприємство ТОВ «Мрія» в II кварталі 2014 р.:

1. Здійснило викиди забруднюючих речовин в атмосферу стаціонарним джерелом забруднення, який знаходиться на території підприємства, у такому обсязі:

- ♦ азоту оксиду – 0,600 т;
- ♦ вуглецю окису – 0,300 т;

♦ марганцю та його сполук – 0,010 т;

2. Розмістило відходи люмінесцентних ламп у кількості 5 шт. в межах населеного пункту;

3. Зберігало 0,350 т зношених автошин та 0,045 т відпрацьованих акумуляторів. Ці відходи знаходилися в межах населеного пункту.

Визначити суму екологічного податку.

Розв'язання. У складі Декларації екологічного податку будуть заповнені два додатки: додаток 1 і додаток 4.

1) Розраховуємо податок за викиди в атмосферу стаціонарними джерелами:

$$\begin{aligned} \text{Пвс} &= 0,600 \times 1553,79 \text{ грн} + 0,300 \times 58,54 \text{ грн} + 0,010 \times 12298,01 \text{ грн} = \\ &= 932,27 \text{ грн} + 17,55 \text{ грн} + 122,98 \text{ грн} = 1072,80 \text{ грн}. \end{aligned}$$

2) Визначаємо податок за розміщення надзвичайно небезпечних відходів:

$$П = 5 \text{ шт.} \times 9,54 \text{ грн} \times 3 = 143,10 \text{ грн}$$

3) При обчисленні податку за зберігання автошин і акумуляторів слід застосовувати коефіцієнт 3, через те що вони знаходяться в межах населеного пункту.

Зношені шини класифікуються як малонебезпечні відходи IV класу небезпеки:

$$П = 0,35 \text{ т} \times 3,17 \text{ грн} \times 3 = 3,33 \text{ грн}$$

Акумулятори належать до надзвичайно небезпечного рівня відходів I класу небезпеки:

$$П = 0,045 \text{ т} \times 890,79 \text{ грн} \times 3 = 120,26 \text{ грн}$$

Сума нарахованого зобов'язання з екологічного податку за звітний квартал дорівнює 1339,49 грн (1072,80 + 143,10 + 3,33 + 120,26).

Фрагменти заповнення додатків і Податкової декларації екологічного податку показано на рис. 8.4 – 8.6.

Органи Держказначейства здійснюють розподіл коштів щодо екологічного податку відповідно до Бюджетного кодексу:

◇ до спецфонду держбюджету зараховується 53 % коштів;

◇ до спецфонду місцевих бюджетів – 47 % коштів (крім податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками), в тому числі до сільських, селищних, міських бюджетів – 33,5 %, обласних бюджетів та бюджету Автономної Республіки Крим – 13,5 %, бюджетів міст Києва та Севастополя – 47 %.

Додаток 1
 до Податкової декларації екологічного податку
Порядковий №
 (відповідає порядковому номеру за рік,
 зазначеному у Податковій декларації)

Розрахунок № 1
 звітний _____ звітний новий _____ уточнюючий _____
податкового зобов'язання з екологічного податку,
що справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих
речовин стаціонарними джерелами забруднення

податковий період:											
звітний								уточнюючий			
II	квартал	2	0	1	4	року		квартал			року

№ з/п	Назви забруднюючих речовин	Фактичні обсяги викидів, тонн	Ставки податку в поточному році, грн, коп./т	Сума нарахованого податкового зобов'язання, грн, коп. (к. 3×к. 4)
1	2	3	4	5
1	Нараховано податку за звітний квартал, усього (р.1.1 + р.1.3)			1072,80
1.1	Азоту оксиди	0,600	1553,79	932,77
1.2	Вуглецю окис	0,300	58,54	17,55
1.3	Марганець та його сполуки	0,010	12298,01	122,98
2	Нараховано податку за даними раніше поданої Податкової декларації, показники якої уточнюються, усього (р. 1 додатка 1 декларації, показники якої уточнюються)			
3	Сума податку, яка збільшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки (р. 1 – р. 2, якщо р. 1 > р. 2)			
	...			
	...			

Рис. 8.4. Фрагмент додатка 1 до Податкової декларації екологічного податку

Додаток 4
до Податкової декларації екологічного податку

Порядковий №
(відповідає порядковому номеру за рік,
зазначеному у Податковій декларації)

Розрахунок № 2
звітний звітний новий уточнюючий

**податкового зобов'язання з екологічного податку, що справляється
за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях
чи на об'єктах**

податковий період:											
звітний						уточнюючий					
II	квартал	2	0	1	4	року		квартал			року

№ з/п	Види небезпечних відходів, рівень небезпечності та клас небезпеки відходів	Фактичні обсяги розміщення відходів, тонн (одиниць)	Ставки податку в поточному році, грн, коп./т (грн, коп./од.)	Коефіцієнти		Сума нарахованого податкового зобов'язання, грн, коп. (к. 3×к. 4×к. 5×к. 6)
1	2	3	4	5	6	7
1	Нараховано податку за звітний квартал, усього (р. 1.1 + р. 1.2)					266,69
1.1	Люмінесцентні лампи	5	9,54	1	3	143,10
1.2	Надзвичайно небезпечні I класу небезпеки відходи (акумулятори)	0,045	890,79	1	3	120,26
1.3	Малонебезпечні відходи IV класу небезпеки (шини)	0,35	3,17	1	3	3,33
2	Нараховано податку за даними раніше поданої Податкової декларації, показники якої уточнюються, усього (р. 1 додатка 4 декларації, показники якої уточнюються)					
3	Сума податку, яка збільшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки (р. 1 – р. 2, якщо р. 1 > р. 2)					
	...					

Рис. 8.5. Фрагмент додатка 4 до Податкової декларації екологічного податку

1	Податкова декларація екологічного податку						X	звітна	порядковий № за рік	копія					
								звітна нова							
								уточнююча							
2	податковий період:														
	2.1	звітний					року	2.2	уточнюючий						
		II квартал	2	0	1	4			квартал						року

№ з/п	Показник	Значення
1	2	3
1	Сума нарахованого податкового зобов'язання з екологічного податку за звітний квартал, гривень з копійками, у тому числі	
1.1	За викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними та пересувними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти та розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах (р. 1.1.1 + р. 1.1.2 + р. 1.1.3 + р. 1.1.4):	1339,49
1.1.1	за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення (р.1 додатка 1)	1072,80
1.1.2	за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення (р.1 додатка 2)	—
1.1.3	за скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти (р.1 додатка 3)	—
1.1.4	за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах (р.1 додатка 4)	266,69
1.2	За утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками (р. 1.2.1 + р. 1.2.2 + р. 1.2.3)	—
1.2.1	За утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) (р. 2 додатка 2)	—
	
2	Сума податку, яка збільшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки, гривень з копійками, в тому числі	
	...	

Рис. 8.6. Фрагмент Податкової декларації екологічного податку

8.3. Збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства

Збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства належить до загальнодержавних податків і зборів (пп. 9.1.15 ПКУ). Порядок його справляння регламентується п.16 підрозд. 10 розд. XX ПКУ. Даний збір є тимчасовим і діє до 1 січня 2018 року.

Реалізація алкогольних напоїв потребує отримання ліцензії на право оптової або роздрібною торгівлі такими напоями. Порядок видачі ліцензій встановлено Законом України від 19.12.1998 р. № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів». Реалізація пива здійснюється без видачі ліцензії.

Платниками збору є:

- ♦ суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності та підпорядкування, які реалізують в оптово-роздрібній торговельній мережі, а також у мережі громадського харчування алкогольні напої і пиво;

- ♦ виробники алкогольних напоїв та пива, які реалізують свою продукцію в роздрібній торгівлі безпосередньо споживачам. У разі постачання такої продукції власного виробництва суб'єктам оптової та роздрібною торгівлі вони не є платниками даного збору;

- ♦ суб'єкти підприємницької діяльності у разі реалізації алкогольних напоїв та пива за договорами комісії (консигнації), які отримують на свій рахунок кошти або інші види компенсації за продаж цієї продукції.

Тобто якщо виручку отримує комісіонер, то саме він розраховує суму збору, сплачує його до бюджету і подає звіт до контролюючого органу. У разі коли виручку отримує на свій рахунок комітент, указані зобов'язання покладаються на нього. Водночас це правило не поширюється на комітентів-виробників, які здійснюють оптову торгівлю алкогольними напоями і пивом.

Якщо реалізація алкогольних напоїв і пива здійснюється через філії підприємства, то платником збору є головне підприємство. Відповідно до ст. 55 Господарського кодексу філія не є суб'єктом господарювання (не є юридичною особою). Ліцензію на оптово-роздрібну торгівлю алкогольними напоями отримує головне підприємство, а інформація про місцезнаходження філії вказується в додатку до ліцензії.

Щодо суб'єктів спрощеної системи оподаткування, то відповідно до пп. 291.5.1 діяльність, пов'язану з роздрібною торгівлею пивом дозволено тільки фізичним особам-підприємцям (продаж інших підкацизних товарів, в тому числі і алкогольних напоїв заборонено). Відповідно до

п. 297.1 вони звільнені від обов'язку нарахування, сплати і надання податкової звітності зі збору на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства.

Об'єктом обкладання збором є **виручка** – товарооборот, одержаний на всіх етапах реалізації в оптово-роздрібній торговельній мережі та мережі громадського харчування алкогольних напоїв та пива, у тому числі за операціями, що не передбачають оплати у грошовій формі (наприклад, бартер, взаємозалік).

В діючих нормативних актах відсутнє чітке визначення терміну «виручка». Так, у діючих нормативно-правових актах з бухгалтерського обліку термін «виручка від реалізації» означає «дохід». Інформація про розмір об'єкта оподаткування збором на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства формується за кредитом субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» (відповідна аналітична позиція), тобто враховується загальний дохід (виручка) від реалізації товарів без вирахування непрямих податків (ПДВ, акцизного податку). Щодо наданих знижок, вартості повернутих алкогольних напоїв і пива, то при розрахунку суми збору їх додатково враховувати не слід, оскільки на їх суму зменшується виручка.

На практиці виникають нестандартні ситуації щодо виникнення і формування об'єкта оподаткування у деяких випадках. Так, в підприємствах ресторанного господарства при приготуванні певної продукції власного виробництва до її складу за рецептурою може входити алкогольний напій. Наприклад, у разі приготування коктейлів, де алкогольні напої є одним з компонентів, на думку податківців (Єдина база податкових знань (ЄБПЗ), розд. 15.02), не має значення, як реалізуються алкогольні напої кінцевим споживачам: самостійно чи у вигляді коктейлів. Базою оподаткування буде повна вартість коктейлю, адже продається він як алкогольний напій.

У разі додавання алкогольних напоїв при виготовленні кондитерських виробів, десертів, кремів, кави, коли суб'єкти господарювання використовують алкогольні напої для потреб власного виробництва, отримана продукція не відноситься до алкогольних напоїв, тому і підстави для нарахування збору відсутні. На думку податківців [53, п.4], об'єкт обкладання «хмільним» збором виникає тільки в тому випадку, якщо виручка від реалізації продукції власного виробництва і від реалізації алкогольних напоїв, які використані під час виробництва такої продукції, відображаються окремо за кредитом рахунку 70 «Дохід від реалізації».

На думку податківців, під обкладання даним збором підпадає і виручка від реалізації безалкогольного пива. Пояснюється це тим, що в нормативних актах з метою стягнення збору терміни «пиво безалкогольне» і

«пиво» є поняттями рівнозначними (незалежно від того, чи обкладається така продукція акцизним податком, чи ні) [64].

Після закінчення строку придатності пиво повинне бути вилучене з продажу і списане на підставі протоколу, складеного за результатами інвентаризації. При цьому збір на суму вилученого з реалізації пива не нараховується, оскільки самого факту його реалізації кінцевому споживачеві не було.

Безплатне роздавання алкогольних напоїв і пива під час рекламної акції вважається їх реалізацією, тому що постачанням товарів вважається будь-яка передача права власності на нього. До постачання належить продаж, обмін або дарування товару (пп. 14.1.191 ПКУ). Тому при безоплатній передачі зазначених товарів необхідно нараховувати і сплачувати збір виходячи з вартості розданої продукції.

В нормативно-правових актах щодо сплати збору на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства [43] не вказано, коли саме виникають податкові зобов'язання з даного збору, – в момент отримання виручки від реалізації або після відвантаження продукції. Відповідно до консультацій податківців податкове зобов'язання зі сплати даного збору виникає у суб'єкта господарювання, що реалізує алкогольні напої і пиво, за правилом «двох подій», тобто після здійснення обороту з реалізації (відвантаження продукції) і отримання виручки від реалізації [7]. Тобто, у разі коли першою подією було відвантаження товару, зобов'язання зі сплати збору виникнуть на дату отримання компенсації (друга подія). У зворотній ситуації, коли першою подією було отримання компенсації вартості товару, зобов'язання зі сплати збору на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства виникнуть на дату відвантаження товару (друга подія). У зв'язку з цим отримання авансу або відвантаження алкогольних напоїв і пива покупцю, оплата за які буде здійснена в майбутньому, не приводять до виникнення зобов'язань зі сплати збору на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства.

Ставка збору становить 1,5 % від об'єкта оподаткування. Платник збору самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, яка вказується в Розрахунку суми збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, форма і порядок заповнення якого затверджені наказом ДПАУ від 01.12.09 р. № 671 [58]. Відповідно до п. 4 Порядку № 671 суми збору у Розрахунку за кожний податковий (звітний) місяць проставляються у гривнях без копійок, з відповідним округленням за загальними правилами. Суми виручки у Розрахунку також слід вказувати в гривнях без копійок.

Податковий період – місяць. Розрахунок подається до органу ДПС за місцем реєстрації платника податку **не пізніше 20-го числа** місяця, що

настає за звітним. **Сплатити збір** слід протягом **10 календарних днів після** закінчення граничного строку подання розрахунку.

Приклад 8.4. Підприємство здійснює оптову торгівлю алкогольними напоями і пивом. У звітному місяці воно отримало передоплату за алкогольні напої в сумі 900 тис. грн, в тому числі ПДВ 20 % – 150 тис. грн. В рахунок цієї передоплати відвантажено товарів на суму 720 тис. грн, в тому числі ПДВ 20 % – 120 тис. грн. Іншим покупцям відвантажено алкогольних напоїв на суму 600 тис. грн, в тому числі ПДВ 20 % – 100 тис. грн з оплатою протягом 5 днів після поставки (надається знижка 2 %). У зазначений строк була отримана оплата в сумі 411,6 тис. грн, в тому числі ПДВ 20 % – 68,6 тис. грн. Сума використаної знижки 8,4 тис. грн.

Крім того, покупцям відвантажено партію пива на суму 660 тис. грн, в тому числі ПДВ 20 % – 110 тис. грн, за яку отримано часткову оплату в сумі 480 тис. грн.

Визначити об'єкт оподаткування і зобов'язання зі сплати збору на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства.

Розв'язання. До об'єкта оподаткування включаються операції, за якими здійснено дві події – відвантаження і оплата.

Об'єкт оподаткування від реалізації алкогольних напоїв становить 1131,6 тис. грн (720+411,6), а від реалізації пива – 270,0 тис. грн.

Загальний розмір об'єкта оподаткування 1401,6 тис. грн (1131,6 + 270,0).

Сума нарахованого зобов'язання зі сплати збору на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства становитиме 21024 грн ($1401600 \times 1,5 \% : 100$).

Приклад 8.5. Підприємство має такі показники за поточний місяць з реалізації алкогольних напоїв і пива, в грн. Визначити суму збору, заповнивши Розрахунок суми збору. Вихідні дані:

Вид діяльності	Реалізація алкогольних напоїв	Реалізація пива	Разом
Оптова торгівля	747660,48	217350,30	965010,78
Роздрібна торгівля	84342,60	28020,84	112363,44
Ресторанне господарство	3206,00	4132,90	7338,90
Разом по підприємству	835208,08	249504,04	1084712,12

У форму Розрахунку показники виручки від реалізації і нарахованої суми збору включаються у цілих гривнях (рис. 8.7).

**Розрахунок суми збору
на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства**

№ з/п	Вид товару	Сума виручки від реалізації товарів						Всього виручки до оподаткування	Сума податкового зобов'язання, що підлягає сплаті до бюджету
		в оптовій торговельній мережі		у роздрібній торговельній мережі		у мережі громадського харчування			
		за дого-ворами комісії	за інши-ми дого-ворами	за дого-ворами комісії	за інши-ми дого-ворами	за дого-ворами комісії	за інши-ми дого-ворами		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Алкогільні напої		747660		84343		3206	835209	12528
2	Пиво		217350		28021		4133	249504	3713
Разом								16241	

Рис. 8.7. Фрагмент заповнення Розрахунку суми збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства

У податковому обліку сума збору на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства відноситься до витрат підприємства, які визнаються на останній день звітного податкового періоду, за який здійснюється нарахування.

8.4. Плата за землю

Основним законодавчим актом, що регулює земельні відносини в Україні, є Земельний кодекс (ЗКУ), а порядок земельного оподаткування регламентується розділом XIII (ст. 269–290) ПКУ.

Використання землі в Україні є платним (ст. 6 ЗКУ). Плата за землю – це загальнодержавний податок, який справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності (пп. 14.1.147 ПКУ). *Земельний податок* – обов’язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів (пп. 14.1.72 ПКУ). *Орендна плата* за земельні ділянки державної і комунальної власності – обов’язковий платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою (пп. 14.1.136 ПКУ).

Платниками плати за землю є власники земельних ділянок, земельних часток (паїв), а також землекористувачі.

Земельний податок сплачується з дня виникнення права власності або права користування земельною ділянкою. У разі припинення права власності або права користування земельною ділянкою податок, а також орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності сплачуються за фактичний період перебування землі у власності або користуванні у поточному році.

Підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру, а орендної плати – договір оренди.

Від сплати податку на землю звільняються такі фізичні особи:

- інваліди I і II групи;
- громадяни, які виховують трьох і більше дітей у віці до 18 років;
- пенсіонери (за віком);
- ветерани війни та особи, на яких розповсюджується дія Закону

України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;

фізичні особи, визнані законом особами, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи.

При цьому звільнення від сплати податку за земельні ділянки, передбачене для відповідної категорії фізичних осіб, поширюється тільки на одну земельну ділянку у межах граничних норм:

- для ведення особистого селянського господарства – у розмірі не більш ніж 2,0 га;

- для ведення садівництва – не більш як 0,12 га;

- для будівництва та обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка): у селах – не більш як 0,25 га, у селищах – не більш як 0,15 га, у містах – не більш як 0,10 га;

- для індивідуального дачного будівництва – не більш як 0,10 га;

- для будівництва індивідуальних гаражів – не більш як 0,01 га.

Від сплати податку на землю **звільняються такі юридичні особи:**

- ✓ заповідники, у тому числі історико-культурні, національні природні парки, заказники (крім мисливських), парки державної та комунальної власності, регіональні ландшафтні парки, ботанічні сади, дендрологічні і зоологічні парки;

- ✓ дослідні господарства науково-дослідних установ і навчальних закладів сільськогосподарського профілю та професійно-технічних училищ;

- ✓ органи державної влади та органи місцевого самоврядування, органи прокуратури, заклади, установи та організації, спеціалізовані санаторії України для реабілітації, лікування та оздоровлення хворих, тощо, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів;

- ✓ дитячі санаторно-курортні та оздоровчі заклади України незалежно від їх підпорядкованості, у тому числі дитячі санаторно-курортні та оздоровчі заклади України, які знаходяться на балансі підприємств, установ та організацій;

- ✓ релігійні організації України, а також благодійні організації, створені відповідно до закону, діяльність яких не передбачає одержання прибутків;

- ✓ санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських організацій інвалідів, реабілітаційні установи громадських організацій інвалідів;

- ✓ громадські організації інвалідів України, підприємства та організації, які засновані громадськими організаціями інвалідів та спілками громадських організацій інвалідів і які є їх повною власністю, де протягом попереднього календарного місяця кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50 % середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш як 25 % суми загальних витрат на оплату праці;

✓ дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форм власності і джерел фінансування, заклади культури, науки, освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, фізичної культури та спорту, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів;

✓ підприємства, установи, громадські організації фізкультурно-спортивної спрямованості – за земельні ділянки, на яких розміщені спортивні споруди, що використовуються для проведення всеукраїнських, міжнародних змагань та навчально-тренувального процесу збірних команд України з видів спорту, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України;

✓ платник фіксованого сільськогосподарського податку за земельні ділянки, які використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва;

✓ новостворені фермерські господарства протягом трьох років, а в трудонедостатніх населених пунктах – протягом п'яти років з часу передачі їм земельної ділянки у власність.

Платники єдиного податку – як юридичні, так і фізичні особи – звільнені від сплати земельного податку, крім податку за земельні ділянки, які вони не використовують у господарській діяльності (пп. 4 п. 297.1 ПКУ).

Сільгосптоваровиробники – **платники ФСП звільняються** від сплати земельного податку за **земельні ділянки**, які використовуються для **ведення сільськогосподарського товаровиробництва**. До даної категорії земель віднесені:

◇ сільськогосподарські угіддя (рілля, багаторічні насадження, сінокоси, пасовища);

◇ несільськогосподарські угіддя (господарські шляхи і прогони, пользахисні лісові смуги і інші захисні насадження, землі під господарськими будівлями і дворами, землі під інфраструктурою оптових ринків сільськогосподарської продукції і т. ін.).

За інші земельні ділянки, що не є землями сільгосппризначення, а також за земельні ділянки, передані в оренду, платники ФСП повинні сплачувати земельний податок на загальних підставах.

Органи місцевого самоврядування до 1 лютого поточного року подають відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки дані стосовно наданих пільг зі сплати земельного податку юридичним та/або фізичним особам. Нові зміни щодо зазначеної інформації надаються до 1 числа першого місяця кварталу, що настає за звітним кварталом, у якому відбулися зазначені зміни.

Якщо право на пільгу у платника виникає протягом року, то він звільняється від сплати податку, починаючи з місяця, що настає за місяцем, в якому виникло це право. У разі втрати права на пільгу протягом року податок сплачується починаючи з місяця, що настає за місяцем, в якому втрачено це право.

Якщо підприємства, установи та організації, що користуються пільгами щодо земельного податку, мають у підпорядкуванні госпрозрахункові підприємства або здають у тимчасове користування (оренду) земельні ділянки, окремі будівлі або їх частини, то податок за земельні ділянки, зайняті цими госпрозрахунковими підприємствами або будівлями (їх частинами), переданими в тимчасове користування, сплачується у встановлених розмірах на загальних підставах.

Якщо платники податку, які користуються пільгами з цього податку, надають в оренду земельні ділянки, окремі будівлі, споруди або їх частини, то податок за такі земельні ділянки та земельні ділянки під такими будівлями (їх частинами) сплачується на загальних підставах з урахуванням прибудинкової території. Ця норма не поширюється на бюджетні установи у разі надання ними будівель, споруд (їх частин) в тимчасове користування (оренду) іншим бюджетним установам, дошкільним, загальноосвітнім навчальним закладам незалежно від форм власності і джерел фінансування.

За землі лісного фонду податок стягується у складі плати за використання лісних ресурсів.

Від сплати податку звільняються, на період дії фіксованого сільськогосподарського податку, власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі за умови передачі земельних ділянок та земельних часток (паїв) в оренду платнику фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП).

Якщо юридична особа здає в оренду сільгоспугіддя платнику ФСП, то вона не має пільг по сплаті земельного податку за такі ділянки і сплачує податок за загальними правилами.

Не підлягають оподаткуванню:

- ♦ сільськогосподарські угіддя зон радіоактивно забруднених територій, що зазнали радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи, і хімічно забруднених сільськогосподарських угідь, на які запроваджено обмеження щодо ведення сільського господарства;

- ♦ землі сільськогосподарських угідь, що перебувають у тимчасовій консервації або у стадії сільськогосподарського освоєння;

- ♦ земельні ділянки державних сортовипробувальних станцій і сортодільниць, які використовуються для випробування сортів сільськогосподарських культур;

- ♦ землі дорожнього господарства автомобільних доріг загального користування (землі під проїзною частиною, узбіччям, земляним полотном, декоративним озелененням);

- ♦ земельні ділянки сільськогосподарських підприємств усіх форм власності та фермерських (селянських) господарств, зайняті молодими садами, ягідниками та виноградниками до вступу їх у пору плодоношення, а також гібридними насадженнями, генофондовими колекціями та розсадниками багаторічних плодових насаджень;

- ♦ земельні ділянки кладовищ, крематоріїв та колумбаріїв.

Земельний податок сплачується з дня виникнення права власності або права користування земельною ділянкою. У разі припинення права власності або права користування земельною ділянкою податок, а також орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності сплачуються за фактичний період перебування землі у власності або користуванні у поточному році.

Відповідно до п. 1 ст. 125 Земельного кодексу України право власності і право постійного користування на земельну ділянку виникає після отримання документа, що засвідчує право власності або право постійного користування земельною ділянкою, і його державної реєстрації. Право на оренду земельної ділянки виникає після укладання договору оренди і його державної реєстрації.

Підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру, а орендної плати – договір оренди.

Об'єктом оподаткування земельним податком є:

- ▲ земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні;

- ▲ земельні частки (паї), які перебуває у власності.

З метою оподаткування до умов ідентифікації земельної ділянки відносяться:

- ♦ однозначне визначення місця розташування земельної ділянки;

- ♦ віднесення її до конкретної категорії земель відповідно до цільового (господарського) призначення;

- ♦ встановлення в натурі (на місцевості) її границь;

- ♦ закріплення того чи іншого речового права відповідно до такої ділянки.

При сплаті земельного податку при переході права власності на будівлі, споруди (їх частини) Податковим кодексом не передбачено дотримання останніх двох умов.

Базою оподаткування при обчисленні земельного податку є:

- ✦ нормативна грошова оцінка (НГО), з урахуванням коефіцієнта індексації;

✦ площа земельної ділянки, нормативна грошова оцінка якої не проведена.

Нормативна грошова оцінка (НГО) земельних ділянок – капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, визначений відповідно до законодавства центральним органом виконавчої влади з питань земельних ресурсів (пп. 14.1.125 ПКУ).

НГО земель в населених пунктах проводиться для всіх земель шляхом затвердження місцевою радою технічної документації з нормативної грошової оцінки земель населеного пункту. Нормативна ж оцінка конкретної ділянки оформлюється як витяг з такої технічної документації. За межами населених пунктів можлива НГО окремої ділянки.

НГО земель в межах населених пунктів і земельних ділянок сільськогосподарського призначення здійснюється не рідше ніж один раз на 5–7 років, а несільськогосподарського призначення – не рідше ніж один раз на 7 – 10 років.

НГО земельних ділянок використовується для визначення розміру земельного податку та орендної плати за державні та комунальні землі.

НГО земельної ділянки щороку станом на 1 січня уточнюється на коефіцієнт індексації (КІ), який розраховується за формулою:

$$KI = (I - 100) : 100,$$

де **I** – індекс споживчих цін за попередній рік.

У разі якщо індекс споживчих цін не перевищує 110 %, такий індекс застосовується із значенням 110. Коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки земель застосовується кумулятивно залежно від дати проведення нормативної грошової оцінки земель (п. 289.2 ПКУ).

За результатами 2013 року індекс споживчих цін становив 100,5 % (тобто не перевищив 110 %), а тому коефіцієнт індексації НГО дорівнює 1,0. Тобто, по суті НГО земель станом на 01.01.2014 р. за 2013 рік індексувати не потрібно.

У 2014 році НГО земель населених пунктів, земель сільськогосподарського призначення та земель несільськогосподарського призначення (крім земель у межах населених пунктів), яка проведена за вихідними даними попередніх років, підлягає індексації на коефіцієнт 3,2, який визначається виходячи з добутку коефіцієнтів індексації за: 1996 рік – 1,703, 1997 рік – 1,059, 1998 рік – 1,006, 1999 рік – 1,127, 2000 рік – 1,182, 2001 рік – 1,02, 2005 рік – 1,035, 2007 рік – 1,028, 2008 рік – 1,152, 2009 рік – 1,059, 2010 рік – 1,0, 2011 рік – 1,0, 2012 рік – 1,0, 2013 рік – 1,0. НГО земель за 2002, 2003, 2004 та 2006 роки не індексувалась [52].

Ставки земельного податку залежать від місцезнаходження і цільового призначення земельних ділянок. Для деяких земель ставки податку не пов'язані з їх грошовою оцінкою, а узгоджуються з нормативною грошовою оцінкою одиниці площі ріллі у відповідному регіоні.

Ставки земельного податку за сільськогосподарські угіддя (незалежно від місцезнаходження) встановлено у відсотках від нормативної грошової оцінки:

- ♦ 0,1 % – для ріллі, сінокосів та пасовищ;
- ♦ 0,03 % – для багаторічних насаджень.

Ставка податку за інші земельні ділянки (незалежно від місцезнаходження), нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлено у розмірі 1 % від їх НГО.

Якщо НГО земель населеного пункту не проведено, то податок обчислюється виходячи з площі земельної ділянки і ставок земельного податку в гривнях за один квадратний метр та коригуючого коефіцієнта, розмір яких залежить від чисельності таких населених пунктів (ст. 275 ПКУ). Відповідно до п. 4 розд. XIX ПКУ ставки, встановлені в абсолютних значеннях, щорічно переглядаються з урахуванням прогнозних індексів споживчих цін і індексів виробників промислової продукції. Ставки податку за земельні ділянки, НГО яких не проведено, підвищені відповідно до Закону України № 1166 від 27.03.2014 р. Їх розмір наведено у табл. 8.3.

Таблиця 8.3 – Ставки земельного податку на земельні ділянки, розташовані в межах населених пунктів, НГО яких не проведено

Групи населених пунктів з чисельністю населення, тис. чол.	Ставка податку грн / 1 м ²	Коефіцієнт, що застосовується в містах Києві, Сімферополі, Севастополі і містах обласного підпорядкування
до 3	0,3	
від 3 до 10	0,61	
від 10 до 20	0,97	
від 20 до 50	1,52	1,20
від 50 до 100	1,83	1,40
від 100 до 250	2,13	1,60
від 250 до 500	2,45	2,00
від 500 до 1000	3,05	2,50
від 1000 і вище	4,28	3,00

В населених пунктах, віднесених до курортних, до наведених в табл. 8.3 ставок земельного податку (у 2014 р.) застосовуються додаткові коефіцієнти (табл. 8.4).

Таблиця 8.4 – Коефіцієнти до ставок земельного податку
в курортних населених пунктах

Розташування населеного пункту	Коефіцієнт
Південне узбережжя Автономної Республіки Крим	3,0
Південно-східне узбережжя Автономної Республіки Крим	2,5
Західне узбережжя Автономної Республіки Крим	2,2
Чорноморське узбережжя Миколаївської, Одеської і Херсонської областей	2,0
Гірські та передгірські райони Закарпатської, Львівської, Івано-Франківської та Чернівецької областей (крім населених пунктів, які згідно з законодавством віднесені до категорії гірських)	2,3
Узбережжя Азовського моря та інші курортні місцевості	1,5

В населених пунктах, де грошова оцінка землі не встановлена (за винятком сільськогосподарських угідь та земель лісгосподарського призначення), місцеві органи влади (сільські, селищні, міські) можуть диференціювати та затверджувати ставки земельного податку виходячи із ставок податку (табл. 8.3), функціонального використання та місцезнаходження земельної ділянки (локальні коефіцієнти – Кл), але не більше трикратного розміру цих ставок з урахуванням «курортних» коефіцієнтів.

Відповідно до ст. 276 ПКУ в окремих випадках при обчисленні податку за земельні ділянки (в межах населених пунктів) до базової ставки (як для земель, грошова оцінка яких проведена, так і для земель, грошова оцінка яких не проведена) необхідно застосовувати додаткові коефіцієнти, які збільшують або зменшують суму нарахованого податку за базовими ставками (табл. 8.5).

Крім базових ставок, ПКУ встановлено диференційовані ставки земельного податку за земельні ділянки, розташовані за межами населених пунктів, розмір яких залежить від призначення земель, і податок справляється виходячи із нормативної грошової оцінки 1 га площі ріллі по АРК або області (табл. 8.6).

Таблиця 8.5 – Коригування суми земельного податку
для деяких категорій земель

№ з/п	Категорія земель	Коефіцієнт до суми земельного податку	Норма ПКУ
1	2	3	4
В межах населених пунктів			
1	Земельні ділянки, зайняті: житловим фондом; автостоянками для зберігання особистих транспортних засобів громадян, які використовуються без отримання прибутку; гаражно-будівельними, дачно-будівельними та садівницькими товариствами, індивідуальними гаражами, садовими і дачними будинками фізичних осіб; а також земельні ділянки, надані для потреб сільськогосподарського виробництва, водного та лісового господарства, зайняті виробничими, культурно-побутовими, господарськими та іншими будівлями і спорудами	0,03	п. 276.1
2	Земельні ділянки на територіях та об'єктах природоохоронного, оздоровчого та рекреаційного призначення, використання яких не пов'язане з функціональним призначенням цих територій та об'єктів	5,00	п. 276.2
3	Земельні ділянки, зайняті виробничими, культурно-побутовим, господарськими будівлями, розташованими на територіях та об'єктах історико-культурного призначення, що не пов'язані з функціональним призначенням цих об'єктів: місцевого значення загальнодержавного значення місцевого значення	7,5 3,75 1,5	п. 276.3
4	Земельні ділянки, що відносяться до земель залізничного транспорту (крім земельних ділянок, на яких знаходяться окремо розташовані культурно-побутові будівлі та інші споруди і які оподатковуються на загальних підставах), надані гірничодобувним підприємствам для видобування корисних копалин та розробки родовищ корисних копалин, а також водойми, надані для виробництва рибної продукції, та земельні ділянки, на яких розташовані аеродроми	0,25	п. 276.4

Продовження табл. 8.5

1	2	3	4
5	Земельні ділянки, окремі будівлі (споруди) або їх частини при передачі в оренду власниками і землекористувачами	Залежно від виду діяльності орендаря*	п. 276.5
В межах і за межами населених пунктів			
6	Земельні ділянки, надані для розміщення об'єктів енергетики, які виробляють електричну енергію з відновлюваних джерел енергії	0,25	п. 276.6

* Коефіцієнт функціонального використання цих ділянок в залежності від виду економічної діяльності орендаря.

Сума податку за землі, НГО яких проведено, розраховується за формулою

а) за земельні ділянки сільськогосподарського призначення:

$$\text{Сума земельного податку із розрахунку на календарний рік} = \text{Загальна площа ділянки} \times \text{Нормативна грошова оцінка 1 га угідь} \times \text{Коефіцієнт індексації НГО} \times \text{Ставка податку, \%} : 100;$$

б) за земельні ділянки населених пунктів:

$$\text{Сума земельного податку із розрахунку на календарний рік} = \text{Загальна площа ділянки} \times \text{Нормативна грошова оцінка 1 м}^2 \text{ земельної ділянки} \times \text{Коефіцієнт індексації НГО} \times \text{Ставка податку} \times \text{Коефіцієнт збільшення (зменшення) суми податку}$$

Податок на землі, оцінку яких не проведено, обчислюється так:

$$ЗП = S \times C \times Kч \times Kк \times Kл \times Kв,$$

де ЗП – сума земельного податку із розрахунку на календарний рік, грн;
 S – загальна площа ділянки, м²; C – проіндексована ставка податку за 1 м², грн;
 Kч – коефіцієнт, що враховує чисельність населеного пункту; Kк – курортний коефіцієнт; Kл – локальний коефіцієнт; Kв – коефіцієнт виду земель (коефіцієнт збільшення (зменшення) податку на землю).

Таблиця 8.6 – Ставки земельного податку за земельні ділянки несіельськогосподарських угідь, розташовані за межами населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено

№ з/п	Вид земельних ділянок	Ставка податку з 1 га, % від НГО одиниці площі ріллі по АРК або області	Норма ПКУ
1	2	3	4
1	Земельні ділянки несіельськогосподарських угідь, зайнятих господарськими будівлями (спорудами)	5,00	п. 277.1
2	Земельні ділянки, надані садівницьким товариствам, у тому числі зайняті садовими та/або дачними будинками фізичних осіб	5,00	п. 277.2
3	Земельні ділянки, надані підприємствам промисловості, транспорту (крім земель залізничного транспорту за винятком земельних ділянок залізничного транспорту, на яких знаходяться окремо розташовані культурно-побутові будівлі та інші споруди), зв'язку, енергетики, а також підприємствам і організаціям, що здійснюють експлуатацію ліній електропередач (крім сільськогосподарських угідь та земель лісогосподарського призначення)	5,00	п. 278.1
4	Земельні ділянки, що відносяться до земель залізничного транспорту (крім земельних ділянок, на яких знаходяться окремо розташовані культурно-побутові будівлі та інші споруди і які оподатковуються на загальних підставах), надані військовим формуванням, утвореним відповідно до законів України, які не утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів, підрозділам Збройних Сил України, які здійснюють господарську діяльність, а також земельні ділянки, на яких розташовані аеродроми	0,02	п. 278.2
5	Земельні ділянки, надані для підприємств промисловості, зайняті землями тимчасової консервації (деградовані землі)	0,03	п. 278.3
6	Земельні ділянки, передані у власність або надані в користування на землях природоохоронного, оздоровчого, рекреаційного та історико-культурного призначення (крім сільськогосподарських угідь та лісових земель)	5,00	п.279.1
7	Земельні ділянки на землях водного фонду	0,30	п. 280.1
8	Земельні ділянки на землях водного фонду, а також земельні ділянки лісогосподарського призначення, які зайняті виробничими, культурно-побутовими, господарськими та іншими будівлями і спорудами	5,00	п. 280.2

Приклад 8.6. У підприємства в місті знаходиться у власності земельна ділянка площею 2500 м², на якій ведеться будівництво житлового будинку. НГО земельної ділянки у 2013 р. становила – 950650 грн. У 2014 році коефіцієнт індексації дорівнює 1.

Визначити суму земельного податку.

Розв’язання. Відповідно до п. 286.1 ПКУ податок справляється у розмірі 3 % суми земельного податку, обчисленого за ставкою 1 % від НГО:

1) сума земельного податку за ставкою 1 %

$$950650,00 \text{ грн} \times 1,0 \times 1 \% : 100 = 9506,50 \text{ грн};$$

2) сума земельного податку до сплати за рік

$$9506,50 \text{ грн} \times 3 \% : 100 = 285,20 \text{ грн};$$

3) сума земельного податку, що сплачуватиметься щомісяця

$$285,20 \text{ грн} : 12 = 23,77 \text{ грн};$$

4) сплата податку за грудень з урахуванням округлень становитиме

$$285,20 \text{ грн} - (23,77 \text{ грн} \times 11 \text{ міс.}) = 23,73 \text{ грн}.$$

Приклад 8.7. Підприємство «Радар» (розташоване в населеному пункті з населенням 620 тис. чол., тому К_ч = 2,5) уклало договір оренди приміщення площею 240 м². Загальна площа будівлі 800 м² (має один поверх). Площа земельної ділянки, на якій розташована будівля (з урахуванням території, що прилягає до будинку), 1000 м². Грошова оцінка землі не проведена.

Визначити суму земельного податку.

Розв’язання. Суму земельного податку для підприємства «Радар» на 2014 рік розраховуємо у такій послідовності:

1) знаходимо питому вагу площі приміщення, що орендується, в загальній площі будівлі:

$$240 \text{ м}^2 : 800 \text{ м}^2 \times 100 \% = 30 \%;$$

2) знаходимо площу земельної ділянки, що відноситься до приміщення, яке здано в оренду, і підлягає оподаткуванню:

$$1000 \text{ м}^2 \times 30 \% : 100 \% = 300 \text{ м}^2;$$

3) обчислюємо суму земельного податку на рік

$$300 \text{ м}^2 \times 3,05 \text{ грн} \times 2,5 = 2287,50 \text{ грн};$$

4) визначаємо суму земельного податку, що приходить за розрахунком на місяць:

$$2287,50 \text{ грн} : 12 = 190,625 \text{ грн}$$

При цьому щомісяця в першому півріччі (січень – червень) буде сплачуватись по 190,63 грн, тобто загальна сума складе 1143,78 грн (190,63 грн × 6). У другому півріччі щомісяця слід сплачувати 190,62 грн, в цілому за цей період буде сплачено 1143,72 грн (190,62 грн × 6).

Якщо земельні ділянки державної або комунальної власності надані в оренду, то плата за землю справляється у формі орендної плати. Органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, які укладають договори оренди землі, повинні до 1 лютого подавати контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки переліки орендарів, з якими укладено договори оренди землі на поточний рік, та інформувати відповідний контролюючий орган про укладення нових, внесення змін до існуючих договорів оренди землі та їх розірвання до 1 числа місяця, що настає за місяцем, у якому відбулися зазначені зміни.

Платником орендної плати є орендар земельної ділянки. Об'єктом оподаткування є земельна ділянка, надана в оренду.

Підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку є договір оренди такої земельної ділянки. Розмір та умови внесення орендної плати встановлюються у договорі між орендодавцем (власником) і орендарем. Однією із суттєвих умов договору оренди є обумовлення розміру орендної плати і її індексації (для земель приватної форми власності умова індексації орендної плати не обов'язкова, а для земельних ділянок державної і комунальної форми власності є необхідною).

Розмір орендної плати переглядається у випадку:

- ▲ зміни умов господарювання, передбачених договором;
- ▲ зміни розмірів земельного податку;
- ▲ підвищення цін і тарифів;
- ▲ зміни коефіцієнтів індексації, визначених законодавством;
- ▲ погіршення стану орендованої земельної ділянки не з вини орендаря.

Річна сума орендної плати:

а) не може бути меншою:

– для земель сільськогосподарського призначення – від розміру земельного податку,

– для інших категорій земель – від 3-кратного розміру земельного податку;

б) не може перевищувати

■ для земельних ділянок, наданих для розміщення, будівництва, обслуговування та експлуатації об'єктів енергетики, які виробляють електричну енергію з відновлюваних джерел енергії, включаючи технологічну інфраструктуру таких об'єктів (виробничі приміщення, бази, розподільчі пункти (пристрої), електричні підстанції, електричні мережі), – **3 %** нормативної грошової оцінки;

- для земельних ділянок, які перебувають у державній або комунальній власності та які надані для будівництва та/або експлуатації аеродромів – **4-кратний** розмір земельного податку;

- для інших земельних ділянок, наданих в оренду, – 12 % НГО;

- в) може бути більшою від граничного розміру орендної плати, ніж зазначений вище у разі визначення орендаря на конкурентних засадах.

Плата за суборенду земельних ділянок не може перевищувати орендну плату.

Базовим податковим (звітним) **періодом** для плати за землю є календарний рік.

Підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру.

Платник плати за землю – юридична особа має право подавати звітну податкову декларацію щороку або щомісяця, самостійно здійснюючи обчислення суми податку. Якщо обрано подання щорічної декларації, то розрахунок податку здійснюють *станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року* подають контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями.

При обранні щомісячного періоду платник плати за землю обчислює і подає звітну *податкову декларацію протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним*. У такий же строк подається податкова декларація за нововідведені земельні ділянки або за новоукладеними договорами оренди землі.

При поданні першої декларації (фактичного початку діяльності як платника плати за землею) разом з нею подається довідка (витяг) про розмір нормативної грошової оцінки земельної ділянки, а надалі така довідка подається у разі затвердження нової нормативної грошової оцінки землі.

Податкове зобов'язання з плати за землею сплачується власниками та землекористувачами земельних ділянок за місцезнаходженням земельної ділянки *протягом 30 календарних днів*, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця.

У разі коли платником податку виступає фізична особа, нарахування сум податку на землю проводиться контролюючими органами, які видають платникові до 1 липня поточного року податкове повідомлення-рішення. Податок фізичними особами сплачується *протягом 60 днів* з дня вручення податкового повідомлення-рішення.

У разі переходу права власності на земельну ділянку від одного власника до іншого протягом календарного року податок сплачується попереднім власником за період з 1 січня цього року до початку того місяця,

в якому він втратив право власності на зазначену земельну ділянку, а новим власником – починаючи з місяця, в якому у нового власника виникло право власності.

За земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у спільній власності кількох юридичних або фізичних осіб, податок нараховується з урахуванням прибудинкової території кожному з таких осіб:

- ♦ рівними частинами – якщо будівля перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб і не поділена в натурі, або у власності однієї з таких осіб-власників, визначеній за їх згодою, якщо інше не встановлено судом;

- ♦ пропорційно належній частці кожної особи – якщо будівля перебуває у спільній частковій власності або у спільній сумісній власності і поділена в натурі.

У разі надання в оренду земельних ділянок (у межах населених пунктів), окремих будівель (споруд) або їх частин власниками та землекористувачами податок за площі, що надаються в оренду, обчислюється з дати укладення договору оренди земельної ділянки або з дати укладення договору оренди будівель (їх частин).

Власник нежитлого приміщення (його частини) у багатоквартирному жилому будинку сплачує до бюджету податок за площі під такими приміщеннями (їх частинами) з урахуванням пропорційної частки прибудинкової території з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно.

Форма Податкової декларації єдина як для платника земельного податку, так і орендаря. Якщо юридична особа одночасно є платником земельного податку і орендної плати, то до контролюючого органу подаються дві окремі декларації, навіть коли власна та орендована земельні ділянки розташовані на території одного органу місцевого самоврядування.

Фізичні особи подають декларацію тільки по орендній платі.

Декларація складається з власної Податкової декларації з плати за землю та двох додатків до неї. Додаток 1 містить відомості про земельну ділянку (ділянки), заповнюється в обов'язковому порядку всіма платниками податку і у всіх випадках надання декларації; додаток 2 заповнюється у випадку, якщо є пільги зі сплати земельного податку.

За загальним правилом подавати Декларацію по платі за землю необхідно за місцезнаходженням земельної ділянки. Тобто якщо всі земельні ділянки суб'єкта господарювання розміщені на території однієї адміністративно-територіальної одиниці, то достатньо подати одну Декларацію щодо таких ділянок до контролюючого органу за їх місцезнаходженням.

Якщо землі, що належать суб'єкту господарювання на правах власності або користування, розташовані на території різних адміністративно-територіальних одиниць, то він зобов'язаний подати до контролюючих органів окрему декларацію по кожному місцезнаходженню земельної ділянки.

8.5. Збір за спеціальне використання води

Природні ресурси є власністю держави, і за їх користування вона отримує плату, основне призначення якої покрити видатки на відтворення, ефективне використання цих ресурсів тощо. Справляння плати за ресурси, як і податків, має обов'язковий характер, але передбачає еквівалентність. Плата за використання природних ресурсів включає:

- ◇ збір за спеціальне використання води;
- ◇ плату за користування надрами;
- ◇ збір за спеціальне використання лісових ресурсів.

Порядок розрахунку, сплати та звітність зі збору за спеціальне використання води регламентований розділом XVI (ст. 323 – 328) ПКУ.

Збір за спеціальне використання води є загальнодержавним збором, який **справляється за спеціальне використання води**:

- а) водних об'єктів;
- б) отриманої від інших водокористувачів;
- в) без її вилучення з водних об'єктів для потреб гідроенергетики і водного транспорту;
- г) для потреб рибництва.

Спеціальне водокористування – це забір води з водних об'єктів із застосуванням споруд або технічних пристроїв, використання води та скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, включаючи забір води та скиди забруднюючих речовин зі зворотними водами із застосуванням каналів [2, ст. 48].

Відповідно до Водного кодексу України (ст. 42) водокористувачів можна поділити на дві групи:

✓ *первинні* – ті, які мають власні водозабірні споруди та відповідне обладнання для забору води;

✓ *вторинні (абоненти)* – ті, які не мають власних водозабірних споруд, отримують воду з водозабірних споруд первинних водокористувачів і скидають стічні води до їх систем на визначених ними умовах.

Платниками збору за спеціальне використання водних ресурсів є водокористувачі незалежно від форми власності: юридичні особи, їх філій, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утво-

рення юридичної особи (крім бюджетних установ), постійні представництва нерезидентів, а також фізичні особи – підприємці, які використовують воду, отриману:

- шляхом забору води з водних об'єктів (первинні водокористувачі);
- від первинних або інших водокористувачів (вторинні водокористувачі);
- для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва.

Не є платниками збору водокористувачі, які використовують воду виключно для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення (сукупності людей, які знаходяться на даній території в той чи інший період часу, незалежно від характеру та тривалості проживання, в межах їх житлового фонду та присадибних ділянок), у тому числі для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та платників єдиного податку.

Об'єктом обкладання збором є фактичний обсяг води, використовуваний водокористувачами, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання, – при спеціальному використанні води водних об'єктів і води, отриманої від інших водокористувачів.

Об'єктом обкладання збором за спеціальне використання води без її вилучення з водних об'єктів є:

- а) для потреб гідроенергетики – фактичний обсяг води, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії;
- б) для потреб водного транспорту – час використання поверхневих вод вантажним самохідним і несамохідним флотом, що експлуатується (залежно від тоннажності), та пасажирським флотом, що експлуатується (залежно від кількості місць).

Об'єктом обкладання збором за спеціальне використання води для потреб рибництва є фактичний обсяг води, необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов'язане із втратами води на фільтрацію та випаровування).

Збір не справляється за воду:

- яка використовується для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення;
- яка використовується для протипожежних потреб;
- яка використовується для потреб зовнішнього благоустрою територій міст та інших населених пунктів;
- яка використовується для пилозаглушення у шахтах і кар'єрах;
- що забирається науково-дослідними установами для проведення наукових досліджень у галузі рослинництва та для виробництва елітного насіння рису;

- втрачену в магістральних та міжгосподарських каналах зрошувальних систем та магістральних водогонах;
- за підземну воду, що вилучається з надр для усунення шкідливої дії вод (підтоплення, засолення, заболочення, зсуву, забруднення тощо), крім кар'єрної, шахтної та дренажної води, що використовується у господарській діяльності після вилучення та/або отримується для використання іншими користувачами;
- за воду, що забирається для забезпечення випуску молоді цінних промислових видів риби та інших водних живих ресурсів у водні об'єкти;
- за морську воду, крім води з лиманів;
- за воду, що використовується садівницькими та городницькими товариствами (кооперативами) тощо.

Ставки збору встановлено за спеціальне водокористування води для потреб гідроенергетики, рибництва, водного транспорту, виготовлення напоїв, а також залежно від:

- ◇ басейна річок – для поверхневих водних об'єктів (табл. 8.7);
- ◇ регіону використання водних об'єктів – для підземних водних об'єктів (табл. 8.8).

При обчисленні суми збору за спеціальне водокористування підприємствами житлово-комунального господарства передбачається застосування до ставок збору коефіцієнта 0,3, а для теплоелектростанцій з прямою системою водоспоживання при обчисленні збору за фактичний обсяг води, пропущеної через конденсатори турбін для охолодження конденсату, – коефіцієнт 0,005.

Таблиця 8.7 – Нормативи збору за спеціальне водокористування в частині використання поверхневих вод у 2014 році (п. 325.1, витяг)

Басейни річок, включаючи притоки всіх порядків	Ставки збору, грн за 100 м ³
Дніпра на північ від м. Києва (Прип'яті та Десни), включаючи м. Київ	35,66
Дніпра на південь від м. Києва (без Інгульця)	33,92
Інгульця	51,73
Сіверського Дінця	69,55
...	...
Дунаю	14,30
Інших водних об'єктів	36,11

Таблиця 8.8 – Нормативи збору за спеціальне водокористування в частині використання підземних вод у 2014 році (п. 325.2, витяг)

Найменування регіону	Ставки збору, грн за 100 м ³
...	...
Дніпропетровська область	49,95
Донецька область	67,78
Житомирська область	57,00
...	...
Луганська, Миколаївська області	74,87
Одеська область	62,41
Харківська область, Херсонська	53,47
...	...
м. Київ	53,27

Ставки збору за спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв (п. 325.6):

- ♦ за використання поверхневих вод – 33,85 грн за 1 м³;
- ♦ за використання підземної води – 39,48 грн за 1 м³.

Приклад 8.8. ТОВ «Гармонія», розташоване в Харківській області, використовує воду з поверхневих (річка Сіверський Донець) і підземних джерел як для виготовлення напоїв, так і для інших потреб.

Вихідні дані:

Використання води ТОВ «Гармонія» у I кварталі 2014 р.

Джерело	Статус джерела	Ставка збору, грн. за 100 м ³	Ставка збору за воду у складі напоїв, грн за 1 м ³	Установлений річний ліміт, м ³	Фактично використано води, м ³	
					Всього	у складі напоїв
А	Поверхневий водний об'єкт загальнодержавного значення	69,55	33,85	4000	1200	240
Б	Підземні води загальнодержавного значення	53,47	–	1000	200	–
В	Підземні води місцевого значення	53,47	39,48	2000	400	300

Визначити суму збору за використання води та заповнити декларацію з цього збору.

Розв'язання. Підприємство розрахувало ліміти водовикористання для виготовлення напоїв:

1) для джерела «А»:

- для виготовлення напоїв – 800 м^3 ($240 : 1200 \times 4000$);
- для інших потреб – 3200 м^3 ($4000 - 800$);

2) для джерела «В»:

- для виготовлення напоїв – 1500 м^3 ($300 : 400 \times 2000$);
- для інших потреб – 500 м^3 ($2000 - 1500$).

Визначаємо суму збору за використання води для виготовлення напоїв:

а) з поверхневого джерела «А»

$$240 \text{ м}^3 \times 33,85 \text{ грн/м}^3 = 8124,00 \text{ грн};$$

б) з підземного джерела «В»

$$300 \text{ м}^3 \times 39,48 \text{ грн/м}^3 = 11844,00 \text{ грн};$$

в) разом $8124,00 \text{ грн} + 11844,00 = 19968,00 \text{ грн}$.

Визначаємо суму збору за використання води для інших потреб:

а) з поверхневого джерела «А»

$$(1200 \text{ м}^3 - 240 \text{ м}^3) \times 69,55 \text{ грн/м}^3 : 100 = \\ = 960 \text{ м}^3 \times 69,55 \text{ грн/м}^3 : 100 = 667,68 \text{ грн};$$

б) з підземного джерела «Б»

$$200 \text{ м}^3 \times 53,47 \text{ грн/м}^3 : 100 = 106,94 \text{ грн}$$

в) з підземного джерела «В»

$$(400 \text{ м}^3 - 300 \text{ м}^3) \times 53,47 \text{ грн/м}^3 : 100 = 53,47 \text{ грн}.$$

Визначаємо загальну суму нарахованого збору за використання води:

$$19968,00 + 667,68 + 106,94 + 53,47 = 20796,09 \text{ грн}.$$

Фрагмент заповнення Податкової декларації збору за спеціальне використання поверхневих та підземних вод за результатами прикладу 8.8 показано в табл. 8.9.

Відповідно до Бюджетного кодексу України сума збору за спеціальне водокористування надходить у загальний фонд держбюджету і місцеві бюджети. Розподіл суми збору між держбюджетом і місцевими бюджетами здійснюється водокористувачами самостійно і залежить від статусу джерела, тобто використовується вода із джерела загальнодержавного або місцевого значення.

Так, збір за спеціальне використання водних ресурсів загальнодержавного значення (в тому числі і за понад лімітне використання) розподіляється між державним і місцевим бюджетами порівну – по 50 %.

Закінчення табл. 8.9

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.1.2	підземні води та джерела							106,94	53,47	53,47
1.1.2.1	Джерело Б	200	53,47/100	–	1000	106,94	–	106,94	53,47	43,47
1.1.2.2										
1.2	водні об'єкти місцевого значення, усього (р.1.2.1+р.1.2.2), у тому числі							53,47		53,47
1.2.1	поверхневі водні об'єкти									
1.2.2	підземні води та джерела							53,47		53,47
1.2.2.1	Джерело В	100	53,47/100	–	500	53,47		53,47		53,47
1.2.2.2										
2	Спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв, усього (р. 2.1+р. 2.2)							19968,00	4062,00	15906,00
2.1	водні об'єкти загальнодержавного значення, усього (р. 2.1.1+р. 2.1.2), у тому числі							8124,00	4062,00	4062,00
2.1.1	поверхневі водні об'єкти							8124,00	4062,00	4062,00
2.1.1.1	Джерело А	240	33,85	–	800	8124,00		8124,00	4062,00	4062,00
2.2	водні об'єкти місцевого значення, усього (р. 2.2.1+р. 2.2.2), у тому числі							11844,00	–	11844,00
...										
2.2.2	підземні води та джерела							11844,00	–	11844,00
2.2.2.1	Джерело В	300	39,48	–	1500	11844,00		11844,00	–	11844,00
...									
III	Нарахована сума збору за звітний квартал, усього (р. 3.1+р. 3.2+р. 3.3 + р. 3.4 + р. 3.5 + р. 3.6):							20796,09	4449,31	16346,78
3.1	Спеціальне використання поверхневих та підземних вод (р. 1 р. I-р. 2.1 р. II)							828,09	387,31	440,78
3.2	Спеціальне використання води, яка входить до складу напоїв (р. 2.1-р. 2.2 р. II)							19968,00	4062,00	15906,00
...										

Збір за спеціальне використання водних ресурсів місцевого значення (в тому числі і за понад лімітне використання) повністю (100 %) сплачується платниками збору до місцевого бюджету.

Водокористувачі самостійно обчислюють збір:

- ♦ за спеціальне використання води та збір за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики і рибництва – **щокварталу** нарастаючим підсумком з початку року;

- ♦ за спеціальне використання води для потреб водного транспорту – починаючи з **першого півріччя** поточного року, у якому було здійснено таке використання.

Збір обчислюється виходячи з фактичних обсягів використання води (підземної, поверхневої, отриманої від інших водокористувачів) водних об'єктів з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання, встановлених у дозволі на спеціальне водокористування, лімітів використання води, ставок збору та коефіцієнтів.

За обсяги води, переданої водокористувачем – постачальником іншим водокористувачам без укладення з останніми договору на поставку води, збір обчислюється і сплачується таким водокористувачем – постачальником.

Обсяг фактично використаної води обчислюється водокористувачами самостійно на підставі даних первинного обліку згідно з показаннями вимірювальних приладів. За відсутності вимірювальних приладів обсяг фактично використаної води визначається водокористувачем за технологічними даними (тривалість роботи агрегатів, обсяг виробленої продукції чи наданих послуг, витрати електроенергії, пропускна спроможність водопровідних труб за одиницю часу тощо). У разі відсутності вимірювальних приладів, якщо можливість їх встановлення існує, збір сплачується у двократному розмірі.

Якщо фактичний обсяг використаної води не перевищує ліміт, то збір сплачується без застосування підвищувальних коефіцієнтів.

У разі перевищення водокористувачами встановленого річного ліміту використання води збір обчислюється і сплачується у п'ятикратному розмірі з обсягів води, використаної понад ліміт. У цьому випадку збір обчислюється за кожним джерелом водопостачання окремо за встановленими ставками та коефіцієнтами.

За відсутності дозволу з установленими лімітами використання води збір справляється за весь обсяг отриманої води як за використану понад ліміт.

За умови експлуатації водних шляхів вантажними самохідними і несамохідними суднами збір за спеціальне використання води для потреб

водного транспорту обчислюється виходячи з фактичних даних обліку тоннаж-доби та ставки збору, а пасажирськими суднами – виходячи з місця-доби та ставки збору.

Дозвіл на спеціальне водокористування оформлює лише первинний водокористувач. Для вторинних водокористувачів дозволом на спеціальне водокористування є встановлений у дозволі первинного водокористувача ліміт використання води та відведення стічних вод абонентами і договір між ними. Окремим документом дозвіл для вторинних водокористувачів не оформлюється.

Ліміти не встановлюються на обсяг води, використаної для потреб гідроенергетики і водного транспорту.

Базовий податковий (звітний) **період** для збору дорівнює календарному кварталу.

Платники збору обчислюють суму збору наростаючим підсумком з початку року, складають податкову декларацію і подають її до контролюючих органів за місцем податкової реєстрації платника протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу. Сплачується збір протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання декларації.

Одночасно з декларацією подаються копії:

- дозволу на спеціальне водокористування;
- договору на поставку води;
- статистичної звітності про використання води за формою № 2-ТП (водгосп).

Збір у межах установленого в спецдозволі ліміту використання води включається до складу інших операційних витрат у податковому обліку. Сума збору за понадлімітне використання води не належить до складу податкових витрат, а справляється з прибутку, що залишається у розпорядженні водокористувача після оподаткування.

8.6. Плата за користування надрами

Плата за користування надрами (розділ XI ст. 262–264 ПКУ) – загальнодержавний платіж, який справляється у вигляді:

- плати за користування надрами для видобування корисних копалин;
- плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.

Корисні копалини – природні мінеральні утворення органічного і неорганічного походження у надрах, у тому числі будь-які підземні води, а також техногенні мінеральні утворення в місцях видалення відходів виробництва та втрат продуктів переробки мінеральної сировини, які можуть бути використані у сфері матеріального виробництва і споживання безпосередньо або після первинної переробки (пп. 14.1.91 ПКУ). Відповідно до Постанови КМУ від 12.12.97 р. № 827 вони розподілені на корисні копалини загальнодержавного та місцевого значення.

Платниками плати за користування надрами для видобування корисних копалин є:

а) суб'єкти господарювання, у тому числі громадяни України, іноземці та особи без громадянства, зареєстровані як підприємці, які набули права користування об'єктом (ділянкою) надр на підставі отриманих спеціальних дозволів в межах конкретних ділянок надр з метою видобування корисних копалин, у тому числі під час геологічного вивчення;

б) власники спеціальних дозволів, які уклали з третіми особами договори на виконання робіт (послуг), пов'язаних з використанням надр, у тому числі (але не виключно) за операціями з давальницькою сировиною;

в) землевласники та землекористувачі, крім суб'єктів підприємництва, які відповідно до законодавства відносяться до фермерських господарств, що провадять господарську діяльність з видобування підземних вод на підставі дозволів на спеціальне водокористування;

г) землевласники та землекористувачі, крім суб'єктів підприємництва, які відповідно до законодавства відносяться до фермерських господарств, – громадяни України, іноземці та особи без громадянства, що в межах наданих їм земельних ділянок, розмір яких перевищує норми, передбачені статтею 121 Земельного кодексу України, видобувають прісні підземні води із застосуванням електричних пристроїв у обсязі понад 13 кубічних метрів на особу в місяць (за показниками лічильників).

Для цілей оподаткування платники здійснюють окремий (від інших видів операційної діяльності) бухгалтерський та податковий облік витрат та доходів за кожним видом мінеральної сировини за кожним об'єктом надр, на який надано спеціальний дозвіл.

Об'єктом оподаткування плати за користування надрами для видобування корисних копалин по кожній наданій у користування ділянці надр, що визначена у відповідному спеціальному дозволі, є обсяг товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин у податковому (звітному) періоді, приведеної у відповідність із стандартом, встановленим галузевим законодавством.

До об'єкта оподаткування належать обсяги товарної продукції – видобутої у поточному (звітному) періоді з надр на території України, її континентального шельфу і виключної (морської) економічної зони, а також видобутої з відходів (втрат, хвостів тощо) гірничого підприємства корисної копалини (мінеральної сировини), у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими, ніж платник, суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною.

Об'єкт оподаткування платежем визначається за кожною наданою в користування ділянкою надр, яка наведена у відповідному спеціальному дозволі.

До об'єктів оподаткування **не належать**:

- не включені до державного балансу запасів корисних копалин корисні копалини місцевого значення і торф, видобуті землевласниками та землекористувачами для власного споживання, якщо їх використання не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них, загальною глибиною розробки **до 2 м**;

- прісні підземні води загальною глибиною розробки **до 20 м** (для нецентралізованого та централізованого (крім виробництва фасованої питної води) господарсько-питного водопостачання, за умови, що продуктивність водозаборів підземних вод не перевищує 300 м³ на добу;

- видобуті (зібрані) мінералогічні, палеонтологічні та інші геологічні колекційні зразки;

- дренажні та супутньо-пластові підземні води, які не враховуються в державному балансі запасів корисних копалин, що видобуваються при розробці родовищ корисних копалин або при будівництві та експлуатації підземних споруд, і використання яких не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них, у тому числі від використання для власних технологічних потреб, за винятком обсягів, які використовуються для власних технологічних потреб, пов'язаних з видобуванням корисних копалин;

- обсяги мінеральних вод, що видобуті державними дитячими спеціалізованими санаторно-курортними закладами, в частині обсягів, що використовуються для лікування на їх території;

- обсяги природного газу, визнаного рециркулюючим;

- обсяги запасів корисних копалин, що згідно із затвердженими в установленому законодавством порядку технічними проектами (планами) їх розробки залишені у звітному (податковому) періоді в охоронних і бар'єрних ціликах (між шахтами), у тому числі у ціликах загальношахт-

ного призначення, для запобігання обрушенню земної поверхні, прориву води у гірничі виробки та збереження наземних або підземних об'єктів.

Базою оподаткування є вартість обсягів видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин (мінеральної сировини), яка окремо обчислюється для кожного виду корисної копалини (мінеральної сировини) для кожної ділянки надр на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничодобувного підприємства).

Порядок визначення обсягу видобутих корисних копалин наведено на рис. 8.8:

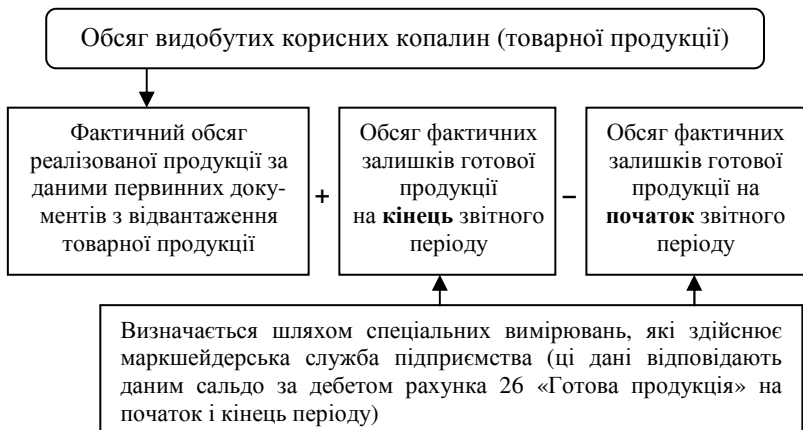


Рис. 8.8. Порядок визначення обсягу видобутих корисних копалин

Вартість одиниці відповідного виду видобутої у податковому (звітному) періоді корисної копалини (мінеральної сировини) обчислюється для кожної ділянки надр за більшою з таких її величин:

- за фактичними цінами реалізації відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини);
- за розрахунковою вартістю відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини).

Порядок визначення вартості одиниці видобутої корисної копалини за фактичними цінами реалізації наведено на рис. 8.9.

Розрахункова вартість одиниці видобутих корисних копалин (Цр) обчислюється за формулою

$$\text{Цр} = \frac{\text{Вмп} + (\text{Вмп} \times \text{Крмпе})}{\text{V}_{\text{мп}}},$$



Рис. 8.9. Визначення фактичної ціни реалізації одиниці видобутої корисної копалини

де **Вмп** – сума витрат, понесених платником у звітному періоді безпосередньо на виробництво товарної продукції (перелік цих витрат наведено в пп. 263.6.5–263.6.8 ПКУ), грн; **Крмпе** – коефіцієнт рентабельності гірничого підприємства, обчислений у матеріалах геолого-економічної оцінки запасів корисних копалин ділянки надр, затверджених центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері геологічного вивчення та раціонального використання надр (десятьквий дріб). Гірничі підприємства, що порушили строк регулярної повторної геолого-економічної оцінки запасів корисних копалин ділянки надр, обчислюють податкові зобов'язання із застосуванням коефіцієнта рентабельності, що дорівнює трикратному розміру облікової ставки Національного банку України; **Вмп** – обсяг (кількість) корисних копалин (мінеральної сировини), видобутих за податковий (звітний) період.

Обчислення податкових зобов'язань з плати за користування надрами (**Пзн**) для відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) в межах однієї ділянки надр за податковий (звітний) період обчислюються за такою формулою

$$\text{Пзн} = \text{Vф} \times \text{Вкк} \times \text{Свнз} \times \text{Кпп},$$

де **Vф** – обсяг (кількість) відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) у податковому (звітному) періоді (в одиницях маси або об'єму); **Вкк** – вартість одиниці відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), обчислена згідно з п. 263.6 ПКУ; **Свнз** – величина ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин (у відсотках); **Кпп** – коригуючий коефіцієнт, який визначається залежно від виду корисної копалини та умов її видобування (п. 263.10 ПКУ).

Обсяг (кількість) відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) визначається платником плати у журналі обліку видобутих корисних копалин самостійно відповідно до вимог, затверджених платником схем руху видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) на виробничих дільницях та місцях зберігання з урахуванням складу вихідної сировини, умов конкретного виробництва, особливостей технологічного процесу та вимог до кінцевої продукції та нормативних актів, що регламентують вимоги до відповідного виду товарної продукції гірничодобувних підприємств стосовно визначення якості сировини та кінцевого продукту, визначення вмісту основної та супутньої корисної копалини в лабораторіях, атестованих згідно з правилами уповноваження та атестації у державній метрологічній системі.

Залежно від відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) її кількість визначається в одиницях маси або об'єму.

Ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин встановлюються у відсотках від вартості товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини). Їх розмір наведено в п. 263.9 ПКУ (табл. 8.10).

До ставок плати за користування надрами для видобутку корисних копалин застосовуються коригуючі коефіцієнти, які визначаються залежно від виду корисної копалини (мінеральної сировини) та умов її видобування. Так, наприклад, до ставок плати за видобування запасів (ресурсів) корисних копалин з техногенних родовищ застосовується коефіцієнт 0,5, за видобування піщано-гравійної сировини в межах акваторії морів, водосховищ, у річках та їх заплавах (крім видобування, пов'язаного з плановими роботами з очищення фарватерів річок) – коефіцієнт 2 тощо.

Таблиця 8.10 – Ставки плати за користування надрами для видобутку корисних копалин з 1 квітня 2014 року (витяг)

Назва груп корисних копалин, що надана у користування надрами гірничому підприємству	Ставка, відсоток від вартості товарної продукції гірничого підприємства
...	...
енергетичні корисні копалини:	
вугілля:	
коксівне	1,50
енергетичне	0,75
антрацит	1,00
буре	1,00
торф	1,00
....
неенергетичні, нерудні (неметаловмісні (неметалічні)) корисні копалини, води підземні*), води поверхневі, грязі лікувальні (пелоїди)	5,00

* Плата за користування надрами для видобування прісних підземних вод, які видобуваються платниками, зазначеними у пункті «Г» на стор. 420, застосовується за ставками, визначеними за спеціальне використання підземних вод у п. 325.2 ПКУ.

Платник має **звітувати**, починаючи з календарного кварталу, що настає за кварталом, у якому він отримав дозвіл на початок експлуатації об'єкта (ділянки надр).

Податковий періодом для платника за користування надрами за видобування корисних копалин дорівнює календарному кварталу, а при видобуванні вуглеводневої сировини – календарному місяцю.

Податкові розрахунки з плати за користування надрами для видобування корисних копалин подаються квартальним платником протягом **40 календарних днів, а місячним – 20 календарних днів** по закінченні відповідного звітного податкового періоду (кварталу, місяця) до контролюючого органу:

- за місцезнаходженням ділянки надр на території України, з якої видобуті корисні копалини;
- за місцем обліку платника у разі розміщення ділянки надр, з якої видобуто корисні копалини, в межах континентального шельфу та/або виключної (морської) економічної зони України.

У разі якщо місцезнаходження ділянки надр та місце обліку платника не збігаються, то за місцем свого податкового обліку платник подає копію податкового розрахунку. До того ж у цьому випадку він повинен зареєструватися в контролюючому органі за місцем знаходження ділянки надр як платник окремих видів податків.

Сплатити податкові зобов'язання в сумі, визначеній у податковому розрахунку, необхідно протягом **10 календарних днів** після закінчення граничного строку подання Податкового розрахунку за звітний період.

Приклад 8.9. У звітному кварталі 2014 року підприємство А відповідно до записів у журналі обліку видобутих корисних копалин видобуло будового каміння 45919 т (перероблено і реалізовано як щебенева продукцію).

Показники діяльності підприємства при видобутку будового каміння такі:

- ♦ дохід від реалізації – 903000 грн;
- ♦ обсяг реалізації – 23100 т;
- ♦ матеріальні витрати – 726200 грн;
- ♦ витрати на оплату праці – 272500 грн;
- ♦ нарахована амортизація витрат, пов'язаних з діяльністю з видобування корисних копалин – 130000 грн.

Визначити суму податкових зобов'язань з плати за користування надрами для видобування корисних копалин.

Розв'язання. Для визначення **плати** за видобуток **будового каменю** обчислюємо вартість одиниці даного виду корисної копалини:

1) за фактичними цінами реалізації:

$$\text{Цф} = 903000,00 \text{ грн} : 23100 \text{ т} = 39,09 \text{ грн};$$

2) Для визначення вартості одиниці бутового каменю за розрахунковою вартістю визначаємо суму витрат, пов'язаних з видобуванням даного виду корисної копалини

$$726000 + 272500 + 130000 = 1128500 \text{ грн.}$$

Вартість одиниці даного виду корисної копалини за розрахунковою вартістю дорівнює 24,58 грн.

$$\text{Цр} = 1128500 \text{ грн} : 45919 \text{ т} = 24,58 \text{ грн}$$

Порівнюємо вартість одиниці видобутого бутового каменю за фактичними цінами і за розрахунковою вартістю і вибираємо більшу величину – 39,09 грн.

Відповідно до п. 263.9 **ставка плати** за підрозділом «Неенергетичні корисні копалини» встановлена в розмірі **5,00 %** від вартості видобутих корисних копалин.

Коригуючий коефіцієнт в п. 263.10 для даного виду корисних копалин не зазначений, а отже, він дорівнює 1.

Сума податкового зобов'язання плати за видобуток бутового каменю становить 89748,69 грн ($45919 \text{ т} \times 39,09 \text{ грн} \times 5,00 \% : 100.$)

За результатами розрахунків покажемо фрагменти заповнення додатку 2 до Податкового розрахунку та Податкового розрахунку з плати за користування надрами для видобування корисних копалин (табл. 8.11, 8.12).

До складу **плати** за користування надрами включено також плату за користування надрами в цілях, **не пов'язаних із видобуванням** корисних копалин.

Платники – юридичні та фізичні особи-суб'єкти господарської діяльності, які використовують у межах території України ділянки надр для:

а) зберігання природного газу, нафти, газоподібних та інших рідких нафтопродуктів;

б) витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції;

в) вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин;

г) зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів;

г) провадження інших видів господарської діяльності.

Об'єктом оподаткування платою за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є обсяг підземного простору (ділянки) надр.

Залежно від мети використання надр, **об'єктом оподаткування є:**

- для зберігання природного газу та газоподібних продуктів – активний об'єм зберігання газу в пористих чи тріщинуватих геологічних утвореннях (пластах-колекторах);
- для зберігання нафти та інших рідких нафтопродуктів – об'єм спеціально створених та існуючих гірничих виробок (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнин (печер);
- для витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції, вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин, зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів, провадження інших видів господарської діяльності – площа підземного простору, що надана у користування в спеціально створених та існуючих гірничих виробках (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнинах (печерах).

Таблиця 8.11 – Фрагмент заповнення додатка 2 до Податкового розрахунку з плати за користування надрами для видобування корисних копалин

Додаток 2											
Розрахунок № 2											
податкового зобов'язання з плати за користування надрами для видобування корисних копалин (у частині корисних копалин, для яких затверджено ставки у відносних показниках)											
х	Звітний		звітний новий		уточнюючий						
1	податковий період:										
	1.1	звітний:									
		квартал	0	2		2	0	1	4	року	
	1.2	що уточнюється:									
		квартал				2	0				
2	характер ¹ запасів корисних копалин, що ідентифікують об'єкт оподаткування ² :										х
											1.1
3	Вид видобутої корисної копалини:										
	3.1	назва корисної копалини ³ <i>Мігматит</i>									
	3.2	назва корисної копалини ⁴ <i>Сировина для будового каменю</i>									
	3.3	назва корисної копалини ⁵									
				3.3.1	загальнодержавного значення					х	
				3.3.2	місцевого значення						
	3.4	назва регламентуючого документа ⁶									
		<i>ДСТУ Б В.2.7-79-98 «Щебінь та гравій щільні природні для будівельних матеріалів, виробів, конструкцій та робіт»</i>									

Закінчення табл. 8.11

рядок	показник		величина
4	коригуючий коефіцієнт ⁷		1
5	об'єкт оподаткування ⁸		45919
6		вартість одиниці видобутої корисної копалини <i>р. 6.1, якщо (р. 6.3 < р. 6.1 > р. 6.2)</i> <i>р. 6.2, якщо (р. 6.1 < р. 6.2 > р. 6.3)</i> <i>р. 6.3, якщо (р. 6.1 < р. 6.3 > р. 6.2)</i>	х 39,09
	6.1	вартість одиниці видобутої корисної копалини за фактичними цінами реалізації ⁹ : <i>((р. 6.1.1 – р. 6.1.2) / р. 6.1.3)</i>	х 39,09
	6.1.1	дохід від реалізації	903000
	6.1.2	витрати, пов'язані з доставкою	–
	6.1.3	обсяг (кількість) реалізації ¹⁰	23100
	6.2	вартість одиниці видобутої корисної копалини за розрахунковою вартістю ¹¹ : <i>(р. 6.2.1 + р. 6.2.2 + р. 6.2.3 + р. 6.2.4 + р. 6.2.5 + р. 6.2.6) × (1 + р. 4.4 Податкового розрахунку) / р. 5</i>	х 24,58
	6.2.1	матеріальні витрати	726200,00
	6.2.2	витрати на оплату праці	272500,00
	6.2.3	витрати з ремонту основних засобів	0,00
	6.2.4	інші витрати	0,00
	6.2.5	нарахована амортизація ¹² <i>сума рядків групи 6.2.5 (р. 6.2.5.1 + р. 6.2.5.2+...)</i>	х
	6.2.5.1	група 2	
	6.2.5.2	група 3	
	6.2.6	нарахована амортизація витрат, пов'язаних з господарською діяльністю з видобуванням корисних копалин ¹³	130000,00
	6.3	вартість одиниці видобутої корисної копалини за граничною ставкою: <i>(р. 6.3.1 / р. 7)</i>	х
	6.3.1	гранична ставка (але не менше ніж гривень за одиницю видобутих корисних копалин (колонка 5 таблиці підпункту 263.9.1 пункту 263.9 статті 263 розділу XI Кодексу)	
7	ставка ¹⁴ плати		5,00
8	податкове зобов'язання ¹⁵ за звітний період <i>(р. 4 × р. 5 × р. 6 × р. 7)</i>		х
			89748,69

<...>

Таблиця 8.12 – Фрагмент заповнення Податкового розрахунку
з плати за користування надрами для видобування
корисних копалин

Затверджено
 Наказ Міністерства фінансів України
 17.09.2012 № 1000

**Податковий розрахунок
з плати за користування надрами
для видобування корисних копалин**

порядковий номер за рік	1										
х	Звітний		звітний новий					уточнюючий			

1	податковий період:										
1.1	звітний:										
	квартал	0	2		2	0	1	4	року		
1.2	що уточнюється ¹ :										
	квартал				2	0					

<...>

рядок	показник	величина
-------	----------	----------

6	Податкове зобов'язання ^{6,7} за звітний період, усього <i>(р. 6.1 + р. 6.2 + р. 6.3)</i>	х 89748,69
	у тому числі за корисними копалинами із ставкою в:	х
6.1	абсолютних значеннях <i>сума рядків 7 додатків 1</i>	х
6.2	відносних показниках (для загальнодержавного значення) <i>сума рядків 8 додатків 2, у яких р. 3.3.1 додатків 2</i>	х
6.3	відносних показниках (для місцевого значення) <i>сума рядків 8 додатків 2, у яких р. 3.3.2 додатків 2</i>	х 89748,69

<...>

Плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, не справляється:

- ♦ з військових частин, закладів, установ і організацій Збройних Сил України та інших військових формувань, утворених відповідно до законів України, що фінансуються за рахунок державного бюджету;
- ♦ за використання транспортних тунелів та інших підземних комунікацій, колекторно-дренажних систем та об'єктів міського комунального господарства;

♦ за використання підземних споруд на глибині не більш як 20 метрів, збудованих відкритим способом без засипання або з подальшим ґрунтовим засипанням.

Ставки плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, встановлено в гривнях до одиниці виміру залежно від корисних властивостей надр і ступеня екологічної безпеки під час їх використання (табл. 8.13).

Базовим податковим періодом є квартал.

Таблиця 8.13 – Ставки плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин

Характер користування надрами	Вид користування надрами	Одиниця виміру	Ставка плати за одиницю обсягу користування надрами, гривень на рік
Використання підземного простору надр – пористих чи тріщинуватих геологічних утворень (пластів-колекторів)	Зберігання природного газу та газоподібних продуктів	тис. м ³ активного об'єму	0,3
Використання підземного простору – спеціально створених та існуючих гірничих виробок (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнин (печер)	Зберігання нафти та інших рідких нафтопродуктів	м ³	3
	Витримування вино-матеріалів, виробництво і зберігання винопродукції	м ²	0,85
	Вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин	- " -	0,49
	Зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів	- " -	0,36
	Проведення іншої господарської діяльності	- " -	1,19

Приклад 8.10. Підприємство отримало в користування відпрацьовану гірничу виробку загальною площею 950 м^2 і глибиною 22 м для вирощування грибів. Використовувана фактично площа становить 560 м^2 .

Визначити податкове зобов'язання з плати за користування надрами для вирощування грибів.

Розв'язання. Базовий річний норматив платежу дорівнює 0,49 грн за 1 м^2 .

Річна плата за користування надрами для вирощування грибів становить

$$950 \text{ м}^2 \times 0,49 \text{ грн} = 465,50 \text{ грн}$$

Щоквартальна сума плати за користування надрами для вирощування грибів

$$465,50 \text{ грн} : 4 = 116,375 \text{ грн}$$

У зв'язку з необхідністю округлення розрахунку суми до сплати за квартал для повноти розрахунків у першому і другому кварталах слід сплатити по 116,38 грн, а у третьому і четвертому кварталах – по 116,37 грн.

Перевірка повноти сплати зобов'язань з плати за користування надрами для вирощування грибів:

$$116,38 \times 2 + 116,37 \times 2 = 232,76 + 232,74 = 465,50 \text{ (грн)}$$

ПКУ не передбачено можливість розрахунку плати за фактичний час використання надр. Тому, навіть якщо надра використовувались протягом неповного кварталу, сплатити потрібно щоквартальну суму.

Розрахунок податкового зобов'язання із плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин, подається до контролюючого органу за місцем знаходження використовуваної ділянки надр разом з Податковим розрахунком з плати за користування надрами для видобування корисних копалин.

Питання для самоконтролю

1. Що слід розуміти під першою реєстрацією транспортного засобу? Які транспортні засоби підлягають такій реєстрації? Хто є платниками цього збору?
2. Які пільги передбачені Податковим кодексом зі сплати збору за першу реєстрацію транспортного засобу?
3. Що є базою оподаткування для нарахування збору за першу реєстрацію транспортного засобу?
4. Який порядок обчислення збору за першу реєстрацію транспортного засобу? Кому і в які строки подається Розрахунок даного збору?
5. Хто сплачує екологічний податок? Хто такі податкові агенти?

6. Що є об'єктом і базою справляння екологічного податку?
7. Який порядок застосування ставок для визначення суми екологічного податку?
8. В чому полягають особливості обчислення екологічного податку за викиди стаціонарними джерелами забруднення?
9. В чому полягають особливості обчислення екологічного податку за викиди пересувними джерелами забруднення?
10. В чому полягають особливості обчислення екологічного податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти?
11. Розкрийте порядок складання Податкової декларації екологічного податку, строки її подання та сплати зобов'язання.
12. Хто є платниками збору на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства? Що є об'єктом оподаткування для стягнення збору на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства? Яка ставка збору?
13. Який порядок звітування та сплати збору на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства?
14. Що слід розуміти під платою за землю? Які є форми плати за землею?
15. Хто є платником земельного податку?
16. Кому з фізичних осіб надаються пільги зі сплати земельного податку?
17. Кому з юридичних осіб надаються пільги зі сплати земельного податку?
18. Які земельні ділянки не підлягають оподаткуванню?
19. Що є об'єктом та базою справляння земельного податку?
20. Як диференціюються ставки земельного податку?
21. Розкрийте порядок обчислення земельного податку за землі сільськогосподарського призначення та землі населених пунктів.
22. Розкрийте особливості обчислення земельного податку за землі, грошова оцінка яких не проведена.
23. Розкрийте особливості обчислення земельного податку за земельні ділянки несільськогосподарських угідь, розташованих за межами населених пунктів.
24. Який порядок стягнення та сплати орендної плати за землю?
25. Розкрийте склад звітності по платі за землю, порядок її надання та сплати зобов'язань.
26. В яких випадках здійснюється справляння збору за спеціальне використання води? Платники та об'єкт оподаткування збором за спеціальне використання води?
27. В яких випадках збір за спеціальне використання водних ресурсів не справляється?

28. Розкрийте порядок звітування та сплати збору за спеціальне використання води.

29. Що слід розуміти під платою за користування надрами?

30. Хто є платником плати за користування надрами?

31. Що є об'єктом і базою оподаткування платежем за користування надрами?

32. Як обчислюється вартість одиниці видобутих корисних копалин?

33. Розкрийте порядок звітування та сплати плати за користування надрами.

34. За яких обставин сплачується плата за використання надр в цілях, не пов'язаних з видобутком корисних копалин?

Тестові завдання

1. Хто є платниками збору за першу реєстрацію транспортного засобу?

а) юридичні особи, які вперше придбавають транспортні засоби для підприємства;

б) фізичні особи, які вперше стають власниками транспортного засобу;

в) юридичні та фізичні особи, які вперше придбавають транспортний засіб;

г) юридичні та фізичні особи, які здійснюють першу реєстрацію в Україні транспортних засобів.

2. За які з перерахованих транспортних засобів не сплачується збір за першу реєстрацію транспортного засобу?

а) за нові імпортовані транспортні засоби;

б) за імпортовані транспортні засоби, що були в експлуатації;

в) за нові, вироблені в Україні, транспортні засоби;

г) транспортні засоби, які використовувались в Україні і на які переходить право власності іншій особі.

3. Які з зазначених транспортних засобів не є об'єктом оподаткування збором за першу реєстрацію транспортного засобу?

а) судна, зареєстровані в Державному судновому реєстрі України або в Судновій книзі України;

б) транспортні засоби, придбані для використання на заводах, складах, у портах та аеропортах для перевезення вантажів на короткі відстані;

в) імпортовані транспортні засоби, що були в експлуатації;

г) літаки, зареєстровані в Державному реєстрі цивільних (або державних) повітряних суден України.

4. Які види транспортних засобів не є об'єктом оподаткування збором за першу реєстрацію транспортного засобу?

- а) автомобілі вантажні;
- б) автомобілі спеціального призначення швидкої допомоги;
- в) трактори колісні;
- г) спортивні яхти.

5. Що є базою оподаткування для автобусів та мікроавтобусів?

- а) об'єм циліндрів двигуна в кубічних сантиметрах;
- б) вантажопідйомність транспортного засобу;
- в) кількість посадочних місць для пасажирів;
- г) довжина транспортного засобу.

6. Що є базою оподаткування для парусних спортивних суден?

- а) вантажопідйомність судна;
- б) кількість місць для фізичних осіб;
- в) довжина корпусу судна в сантиметрах;
- г) потужність двигуна в кіловатах.

7. Що є базою оподаткування для літаків і вертольотів?

- а) об'єм циліндрів двигуна в кубічних сантиметрах;
- б) довжина повітряного судна в сантиметрах;
- в) максимальна злітна маса;
- г) кількість посадочних місць для пасажирів.

8. Чому дорівнює базовий податковий (звітний) період зі збору за першу реєстрацію транспортного засобу?

- а) календарному місяцю;
- б) календарному кварталу;
- в) календарному року;
- г) періоду проходження технічного огляду транспортного засобу.

9. До яких транспортних засобів застосовується підвищена ставка збору за першу реєстрацію?

- а) до нових транспортних засобів, які вперше реєструються в Україні;
- б) до транспортних засобів, які були в експлуатації і які вперше реєструються в Україні;
- в) до транспортних засобів в наступні роки, після першої реєстрації;
- г) якщо транспортні засоби використовуються не в господарській діяльності.

10. Якщо автомобіль вперше реєструється в Україні, то за який період слід сплатити транспортний збір?

- а) за квартали, що залишилися до кінця року з дати реєстрації;
- б) за місяці, що залишилися до кінця року з дати реєстрації;
- в) за весь рік незалежно від дати реєстрації;
- г) податок не сплачується.

11. Коли сплачується збір за першу реєстрацію транспортного засобу?

- а) у п'ятиденний строк після проведення першої реєстрації в Україні транспортних засобів;
- б) у день, що настає після дня проведення першої реєстрації в Україні транспортних засобів;
- в) перед проведенням першої реєстрації в Україні транспортних засобів;
- г) під час подання до контролюючого органу за місцем знаходження власника Розрахунку суми збору за першу реєстрацію транспортного засобу.

12. Кому і протягом якого строку юридичні особи подають Розрахунок суми збору за першу реєстрацію транспортного засобу?

- а) контролюючому органу за місцем свого знаходження та за місцем реєстрації транспортного засобу в десятиденний строк після першої реєстрації в Україні транспортних засобів;
- б) контролюючому органу за місцем свого знаходження до 20-го числа місяця, що настає за місяцем, в якому здійснена перша реєстрація транспортного засобу в Україні;
- в) за місцем реєстрації транспортного засобу до 20-го числа місяця, що настає за місяцем, в якому здійснена перша реєстрація транспортного засобу в Україні;
- г) в кінці календарного року контролюючому органу за місцем свого знаходження та за місцем реєстрації транспортного засобу.

13. При відчуженні протягом року транспортного засобу, який вперше в цьому році зареєстрований в Україні, транспортний збір:

- а) перераховується і не сплачується з кварталу, що настає за кварталом, на який приходить місяць відчуження, і до кінця року;
- б) перераховується і не сплачується з урахуванням місяця, в якому відбулося відчуження, і до кінця року;
- в) перераховується і не сплачується з місяця, що настає за місяцем відчуження, і до кінця року;
- г) не перераховується і не повертається.

14. В якому випадку екологічний податок утримується і сплачується податковим агентом?

- а) за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- б) за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти;
- в) за викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення;
- г) за розміщення відходів.

15. Які суб'єкти господарювання відносяться до податкових агентів зі сплати екологічного податку?

- а) ті, що використовують придбане паливо під час роботи транспортних засобів;
- б) ті, що здійснюють торгівлю паливом власного виробництва на митній території України;
- в) ті, що здійснюють експорт палива;
- г) ті, що здійснюють скиди у водні об'єкти.

16. Що є джерелами фінансування сплати екологічного податку?

- а) податкові витрати – на загальну суму нарахованих зобов'язань за даним збором;
- б) прибуток, що залишається у розпорядженні юридичних осіб, – на загальну суму нарахованих зобов'язань за даним збором;
- в) податкові витрати – на суму податку, обчисленого в межах ліміту;
- г) дохід від реалізації продукції, товарів, послуг.

17. Що з перерахованого нижче є підставою для диференціації ставки податку за викиди стаціонарними джерелами забруднення?

- а) клас небезпеки відходів;
- б) концентрація забруднюючих речовин;
- в) чисельність жителів населеного пункту;
- г) народногосподарське значення населеного пункту.

18. Що є базовим періодом для обчислення і подання податкової декларації з екологічного податку?

- а) календарний місяць;
- б) календарний квартал;
- в) календарне півріччя;
- г) календарний рік.

19. За який період складається розрахунок екологічного податку?

- а) щомісяця;
- б) щоквартально;
- в) щоквартально нарастаючим підсумком;
- г) раз на рік.

20. Коли виникають зобов'язання зі сплати земельного податку?

- а) з місяця, що настає за місяцем, в якому виникло право власності або право користування землею;
- б) з місяця, в якому виникло право власності або право користування землею;
- в) з дня виникнення права власності або права користування землею;
- г) з кварталу, що настає за кварталом, в якому виникло право власності або право користування землею;

21. Чи коригується грошова оцінка землі при розрахунку податку на землю?

- а) ніколи не коригується;
- б) коригується за умови, що коефіцієнт індексації перевищує 1;
- в) коригується за умови, що коефіцієнт індексації перевищує 10;
- г) коригується за умови, що коефіцієнт індексації не перевищує 1.

22. Кому надаються пільги зі сплати податку на землю?

- а) суб'єктам малого підприємництва – платникам єдиного податку;
- б) підприємствам промисловості за землі, надані за межами населених пунктів;
- в) суб'єктам за земельні ділянки сільськогосподарського призначення;
- г) закладам освіти, охорони здоров'я, які повністю фінансуються за рахунок державного чи місцевого бюджету.

23. Виходячи з якої оцінки землі обчислюється земельний податок?

- а) ринкової вартості землі;
- б) первісної вартості землі;
- в) нормативної грошової оцінки землі;
- г) експертної оцінки землі.

24. У які строки необхідно подати Податковий розрахунок щодо ново-відведених земельних ділянок?

- а) протягом 10 календарних днів місяця, що настає за місяцем, в якому виникло право власності або користування земельною ділянкою;

б) протягом 20 календарних днів місяця, що настає за місяцем, в якому виникло право власності або користування земельною ділянкою;

в) протягом місяця з дня виникнення права власності або користування земельною ділянкою;

г) звітна нова податкова декларація щодо нововідведених земельних ділянок в поточному році не подається.

25. У які строки необхідно подати новий податковий розрахунок, у разі зміни функціонального використання землі?

а) протягом 10 календарних днів місяця, що настає за звітним;

б) протягом 20 календарних днів місяця, що настає за м'ясцем, в якому такі зміни мали місце;

в) протягом 30 календарних днів місяця, що настає за звітним;

г) новий Податковий розрахунок в поточному році не подається.

26. У які строки проводиться сплата земельного податку юридичними особами?

а) до 1-го лютого за весь рік;

б) щоквартально протягом 50 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу;

в) щоквартально протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу;

г) щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця.

27. Протягом якого строку сплачується податок на землю фізичними особами після отримання податкового повідомлення?

а) 60 днів;

б) 40 днів;

в) 20 днів;

г) 10 днів.

28. Хто сплачує збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства?

а) суб'єкти підприємницької діяльності недержавної форми власності, що виробляють і реалізують алкогольні напої та пиво;

б) виробники всіх форм власності і підпорядкованості алкогольних напоїв та пива;

в) оптові продавці алкогольних напоїв та пива;

г) суб'єкти підприємницької діяльності всіх форм власності і підпорядкованості, що здійснюють реалізацію через оптово-роздрібну торгову мережу алкогольних напоїв та пива.

29. Якщо виробник алкогольних напоїв (або пива) здійснює реалізацію цієї продукції через свій фірмовий магазин, то як нараховується збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства?

а) не нараховується;

б) нараховується виходячи з суми всього обсягу виготовленої продукції за період;

в) нараховується тільки виходячи з обсягів продажу своєї продукції через свою фірмову торгову мережу;

г) рішення про нарахування чи не нарахування приймається самостійно підприємством.

30. Що є об'єктом обкладання збором на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства?

а) виручка – товарооборот, отриманий на всіх етапах реалізації в мережі оптово-роздрібною торгівлі та громадського харчування алкогольних напоїв та пива без вирахування наданих знижок, повернутих товарів та непрямих податків;

б) виручка – товарооборот від реалізації алкогольних напоїв та пива, що зменшена на суму наданих знижок, повернутих товарів та непрямих податків;

в) виручка – товарооборот від реалізації алкогольних напоїв та пива, що зменшена на суму наданих знижок та повернутих товарів;

г) загальна сума придбаної алкогольної продукції та пива у звітному періоді.

31. Хто нараховує і сплачує збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства при реалізації алкогольних напоїв та пива за договорами комісії?

а) в такій ситуації збір не сплачується;

б) той суб'єкт підприємницької діяльності, який отримує виручку від реалізації алкогольних напоїв і пива;

в) комітент – виробник алкогольних напоїв і пива при здійсненні ним оптової торгівлі такими товарами;

г) комісіонер – підприємство торгівлі виходячи з суми комісійної винагороди.

32. За який період здійснюється нарахування збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства?

- а) місяць;
- б) квартал;
- в) півріччя;
- г) рік.

33. Що є об'єктом обчислення збору за спеціальне водокористування?

- а) об'єм води, що використовується водокористувачами в межах встановленого нормативу;
- б) фактично використаний водокористувачами об'єм води;
- в) фактично використаний водокористувачами об'єм води з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання;
- г) фактично використаний водокористувачами об'єм води, зменшений на обсяг втрат води в їх системах водопостачання.

34. Як часто здійснюється нарахування збору за спеціальне водокористування водокористувачами?

- а) щомісяця нарастаючим підсумком з початку року;
- б) щоквартально;
- в) щоквартально нарастаючим підсумком з початку року;
- г) раз на рік при складанні фінансової звітності.

35. Коли водокористувачі сплачують збір за спеціальне використання води?

- а) не пізніше 10 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного місяця;
- б) не пізніше 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного місяця;
- в) не пізніше 10 календарних днів, що настають за граничним строком подання розрахунку за таким збором;
- г) не пізніше 60 календарних днів, що настають за звітним роком.

36. Протягом якого строку подається розрахунок збору за спеціальне водокористування до контролюючого органу?

- а) протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного місяця;
- б) протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного місяця;
- в) протягом 20 календарних днів, що настають за звітним кварталом;
- г) протягом 40 календарних днів, що настають за звітним кварталом.

37. Що є об'єктом обкладання платою за користування надрами?

а) площа земельної ділянки, на якій здійснюється видобуток корисних копалин;

б) обсяг видобутих у звітному періоді з надр на території України та її континентальному шельфу корисних копалин;

в) обсяг видобутої у звітному періоді з надр на території України та її континентальному шельфі, а також з відходів гірничодобувного виробництва корисної копалини (мінеральної сировини);

г) обсяг видобутих корисних копалин місцевого значення для власного споживання.

38. Як визначається обсяг видобутих корисних копалин (товарної продукції) за звітний період?

а) фактичний обсяг реалізації продукції за звітний період плюс обсяг залишків готової продукції на початок звітного періоду мінус обсяг залишків готової продукції на кінець звітного періоду;

б) фактичний обсяг реалізації продукції за звітний період мінус обсяг залишків готової продукції на початок звітного періоду плюс обсяг залишків готової продукції на кінець звітного періоду;

в) фактичний обсяг реалізації продукції за звітний період плюс обсяг залишків готової продукції на кінець звітного періоду;

г) фактичний обсяг реалізації продукції за звітний період мінус обсяг залишків готової продукції на початок звітного періоду.

39. Як обчислюється вартість одиниці відповідного виду видобутої корисної копалини?

а) для кожної ділянки надр за фактичними цінами реалізації;

б) для кожної ділянки надр за розрахунковою вартістю;

в) для кожної ділянки надр за більшою з величин – вартістю за фактичними цінами реалізації або за розрахунковою вартістю;

г) для кожної ділянки надр за меншою з величин – за фактичними цінами реалізації або за розрахунковою вартістю.

40. Чому дорівнює податковий період для платника за користування надрами за видобування корисних копалин (мінеральної сировини)?

а) кварталу, незалежно від виду корисних копалин;

б) місяцю, незалежно від виду корисних копалин;

в) календарному кварталу, а при видобуванні вуглеводневої сировини – календарному місяцю;

г) календарному півріччю.

Т е м а 9

ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ ЗА МІСЦЕВИМИ ПОДАТКАМИ ТА ЗБОРАМИ

Нарахування та стягнення місцевих податків і зборів здійснюється відповідно до розділу XII ПКУ.

Згідно з п.10.3 ПКУ податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності є обов'язковими для установлення місцевими радами. Щодо встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів і туристичного збору, то місцевим органам в межах їх повноважень надано право самостійно вирішувати це питання.

9.1. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

Порядок справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки регламентується ст. 265 ПКУ.

Платниками даного податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової нерухомості.

У разі перебування об'єктів житлової нерухомості у спільній частковій або спільній сумісній власності кількох осіб, платником даного податку є:

- для спільної часткової власності – кожний з співвласників за належну йому частку;
- для спільної сумісної власності на нерухомість, не поділену в натурі, – одна з таких осіб-власників, визначена за їх згодою, якщо інше не встановлено судом;
- для спільної сумісної власності, поділеної між співвласниками в натурі, – кожний з них за належну йому частку.

Об'єктом оподаткування є об'єкт житлової нерухомості, в тому числі його частка.

Відповідно до норм ПКУ об'єктами житлової нерухомості є будівлі, віднесені відповідно до законодавства до житлового фонду, дачні та садові будинки. Об'єкти житлової нерухомості поділяються на такі типи:

а) житловий будинок – будівля капітального типу, призначена для постійного у ній проживання. Житлові будинки поділяються на житлові

будинки садибного типу та житлові будинки квартирної типу різної поверховості;

б) житловий будинок садибного типу – житловий будинок, розташований на окремій земельній ділянці, який складається із житлових та допоміжних (нежитлових) приміщень;

в) прибудова до житлового будинку – частина будинку, розташована поза контуром його капітальних зовнішніх стін, і яка має з основною частиною будинку одну (або більше) спільну капітальну стіну;

г) квартира – ізольоване помешкання в житловому будинку, призначене та придатне для постійного у ньому проживання;

г) котедж – одно-, півтораповерховий будинок невеликої житлової площі для постійного чи тимчасового проживання з присадибною ділянкою;

д) кімнати у багатосімейних (комунальних) квартирах – ізольовані помешкання в квартирі, в якій мешкають двос чи більше квартиронаймачів;

е) садовий будинок – будинок для літнього (сезонного) використання, який в питаннях нормування площі забудови, зовнішніх конструкцій та інженерного обладнання не відповідає нормативам, установленим для житлових будинків;

є) дачний будинок – житловий будинок для використання протягом року з метою позаміського відпочинку.

Не є об'єктом оподаткування:

- об'єкти житлової нерухомості, які перебувають у власності держави або територіальних громад (їх спільній власності);

- об'єкти житлової нерухомості, які розташовані в зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення, в тому числі їх частки;

- будівлі дитячих будинків сімейного типу;

- садовий або дачний будинок, але не більше одного такого об'єкта на одного платника податку;

- об'єкти житлової нерухомості, в тому числі їх частки, що належать фізичним особам, які відповідно до закону мають статус багатодітних або прийомних, або малозабезпечених сімей, опікунів, піклувальників дітей, але не більше одного такого об'єкта на дитину;

- гуртожитки;

- об'єкти житлової нерухомості, в тому числі їх частки, що належать дітям-сиротам, дітям, позбавленим батьківського піклування, та особам з їх числа, визнаним такими відповідно до закону, дітям-інвалідам, які виховуються самотніми матерями (батьками), але не більше одного такого об'єкта на дитину.

Базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової нерухомості, в тому числі його часток. База оподаткування об'єктів житлової

нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності фізичних осіб, обчислюється контролюючим органом на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, які безоплатно надаються органами державної реєстрації прав на нерухоме майно.

Для об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності юридичних осіб, база оподаткування обчислюється такими особами самостійно виходячи з загальної площі кожного окремого об'єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об'єкт.

У разі наявності у платника податку – фізичної особи більше одного об'єкта оподаткування, в тому числі різних видів (квартир, житлових будинків або квартир і житлових будинків), база оподаткування обчислюється виходячи з сумарної загальної площі таких об'єктів з урахуванням пільг зі сплати цього податку.

Пільги зі сплати податку на нерухомість надаються тільки фізичним особам шляхом зменшення бази оподаткування:

а) для квартири/квартир незалежно від їх кількості – на 120 м²;

б) для житлового будинку/будинків незалежно від їх кількості – на 250 м²;

в) для різних видів об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток (у разі одночасного перебування у власності платника податку квартири/квартир та житлового будинку/будинків, у тому числі їх часток), – на 370 м².

Тобто власники житлової площі, розмір якої нижче пільгових границь податок на нерухомість сплачувати не будуть.

Таке зменшення надається один раз за кожний базовий податковий (звітний) період (рік). **Базовий** податковий(звітний) **період** дорівнює календарному року.

Пільги із сплати податку не надаються на об'єкти оподаткування, що використовуються їх власниками з метою одержання доходів (здаються в оренду, лізинг, використовуються у підприємницькій діяльності).

Міські, селищні та сільські ради можуть встановлювати додаткові пільги з податку, що сплачується на відповідній території з об'єктів житлової нерухомості, які перебувають у власності релігійних організацій України.

Ставки податку встановлюються сільською, селищною або міською радою у відсотках до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 м² бази оподаткування.

Ставки податку для фізичних осіб встановлюються в таких розмірах:

- **не більше 1 %** – для квартири/квартир, загальна площа яких не перевищує 240 м², або житлового будинку/будинків, загальна площа яких не перевищує 500 м²;

- **2,7 %** – для квартири/квартир, загальна площа яких перевищує 240 м², або житлового будинку/будинків, загальна площа яких перевищує 500 м²;

- **1 %** – для різних видів об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності одного платника податку, сумарна загальна площа яких не перевищує 740 м²;

- **2,7 %** – для різних видів об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності одного платника податку, сумарна загальна площа яких перевищує 740 м².

Ставки податку для юридичних осіб встановлюються в таких розмірах:

- **1 %** – для квартир, загальна площа яких не перевищує 240 м², та житлових будинків, загальна площа яких не перевищує 500 м²;

- **2,7 %** – для квартир, загальна площа яких перевищує 240 м², та житлових будинків, загальна площа яких перевищує 500 м².

Обчислення суми податку з об'єкт/об'єктів оподаткування, які перебувають у власності фізичних осіб, здійснюється контролюючим органом за місцем податкової адреси (місцем реєстрації) власника житлової нерухомості у такому порядку:

а) за наявності у власності платника податку одного об'єкта житлової нерухомості, в тому числі його частки, податок обчислюється виходячи із бази оподаткування, зменшеної відповідно до розміру пільги, та відповідної ставки податку;

б) за наявності у власності платника податку більше одного об'єкта житлової нерухомості одного виду, в тому числі їх часток, податок обчислюється виходячи із сумарної загальної площі таких об'єктів, зменшеної відповідно до розміру пільги та відповідної ставки податку;

в) за наявності у власності платника податку об'єктів житлової нерухомості різних видів, у тому числі їх часток, податок обчислюється виходячи із сумарної загальної площі таких об'єктів, зменшеної відповідно до застосованої пільги та відповідної ставки податку;

г) обчислена сума податку розподіляється контролюючим органом пропорційно до питомої ваги житлової площі кожного з об'єктів житлової нерухомості.

Податкове/податкові повідомлення-рішення про сплату суми/сум обчисленого податку та відповідні платіжні реквізити зокрема, органів місцевого самоврядування за місцезнаходженням кожного з об'єктів житлової нерухомості, надсилаються (вручаються) платнику податку

контролюючим органом за місцем його податкової адреси (місцем реєстрації) до 1 липня року, що настає за базовим податковим (звітним) періодом (роком).

На відміну від фізичних осіб юридичні особи самостійно на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об'єкт обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого цього ж року подають контролюючому органу за місцезнаходженням об'єкта оподаткування декларацію з розбивкою річної суми рівними частками поквартально.

Щодо **новоствореного** (нововведеного) об'єкта житлової нерухомості декларація подається **протягом місяця** з дня виникнення права власності на такий об'єкт.

У разі **переходу права власності** на об'єкт оподаткування від одного власника до іншого протягом календарного року податок обчислюється для **попереднього власника** за період з **1 січня** цього року **до початку** того місяця, в якому він втратив право власності на зазначений об'єкт оподаткування, а для **нового власника** – починаючи з **місяця**, в якому **виникло право власності**.

Приклад 9.1. Громадянин має у власності квартиру (загальна площа – 150 м^2 та житловий будинок (загальна площа – 270 м^2). Визначити суму податку на нерухомість.

Розв'язання. Сумарна загальна площа квартири і будинку становить 420 м^2 ($150 + 270$). Вона не перевищує 740 м^2 , тому фізична особа має право за застосування пільги, тобто для визначення бази оподаткування зменшити розмір сумарної загальної площі на 370 м^2 (податкова пільга).

$$\text{База оподаткування} = 420 \text{ м}^2 - 370 \text{ м}^2 = 50 \text{ м}^2$$

Ставка податку дорівнює 1 % розміру мінімальної заробітної плати). З 1 січня 2014 року мінімальна заробітна плата встановлена в розмірі 1218 грн, відповідно 1 % дорівнює 12,18 грн.

Сума нарахованого податку становитиме 609,00 грн ($12,18 \text{ грн} \times \times 50 \text{ м}^2$).

Приклад 9.2. У власності фізичної особи дві квартири: одна загальною площею 35 м^2 , друга – 70 м^2 .

Розв'язання. Загальна площа квартир – 105 м^2 ($35 + 70$). Особа має право на пільгу, тому що $105 \text{ м}^2 < 120 \text{ м}^2$.

Враховуючи, що сумарна загальна площа квартир не перевищила встановленого розміру для застосування пільги, фізична особа податок не сплачуватиме.

Фізичні особи сплачують податок протягом **60** днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення. **Юридичні особи** сплачують податок **авансовими внесками** щокварталу до **30 числа** місяця, що **наступає за звітним кварталом**, які відображаються в річній податковій декларації.

9.2. Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності

Стягнення збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності регулюється ст. 267 (розділ XII) ПКУ.

Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності – сума коштів, яка сплачується за придбання та використання торгового патенту.

Торговий патент – це державне свідоцтво з обмеженим строком дії на провадження певного виду підприємницької діяльності та користування яким передбачає своєчасне внесення до бюджету відповідного збору.

Платниками збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності є суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи – підприємці), їх відокремлені підрозділи, які отримують торгові патенти і провадять такі види діяльності:

- ◆ торговельна діяльність у пунктах продажу товарів;
- ◆ діяльність з надання платних побутових послуг за переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України [20];
- ◆ торгівля валютними цінностями у пунктах обміну іноземної валюти;
- ◆ діяльність у сфері розваг (крім проведення державних грошових лотерей).

Торговельна діяльність – роздрібна та оптова торгівля, діяльність у торговельно-виробничій (ресторанне господарство) сфері за готівку, інші готівкові платіжні засоби та з використанням платіжних карток. Здійснення торговельної діяльності з безготівковою оплатою через установи банку отримання торгового патенту не потребує.

Платні послуги визначаються як діяльність, пов'язана з наданням побутових послуг для задоволення особистих потреб замовника за готівку, а також з використанням інших форм розрахунків, включаючи платіжні картки.

До пунктів продажу товарів, зокрема відносяться:

- магазин, інша торговельна точка, що розташовані в окремому приміщенні, будівлі або їх частині, і мають торговельний зал для покупців або використовують для торгівлі його частину;

- кіоск, палатка, інша мала архітектурна форма, яка розташована в окремому приміщенні, але не має вбудованого торговельного залу для покупців;

- автомагазин, розвозка, інший вид пересувної торговельної мережі;
- лоток, прилавок, інший вид торговельної точки у відведеному для торговельної діяльності місці, крім лотків і прилавків, що надаються в оренду суб'єктам господарювання – фізичним особам та розташовані в межах спеціалізованих підприємств сфери торгівлі – ринків усіх форм власності;

- стаціонарна, малогабаритна і пересувна автозаправна станція, заправний пункт, який здійснює торгівлю нафтопродуктами, скрапленим та стиснутим газом;

- фабрика-кухня, фабрика-заготівельна, їдальня, ресторан, кафе, закусочна, бар, буфет, відкритий літній майданчик, кіоск, інший пункт ресторанного господарства;

- оптова база, склад-магазин, інші приміщення, що використовуються для здійснення оптової торгівлі за готівку, інші готівкові платіжні засоби та з використанням платіжних карток.

Збір за провадження торгівельної діяльності та діяльності з надання платних послуг не сплачують такі суб'єкти господарювання:

а) аптеки, що перебувають у державній та комунальній власності

б) підприємства та організації споживчої кооперації та торгово-виробничі державні підприємства робітничого постачання, розташовані у селах, селищах і містах районного значення

в) фізичні особи-підприємці, які провадять торгівельну діяльність у межах ринків усіх форм власності

г) фізичні особи-підприємці, які здійснюють продаж вирощених в особистому підсобному господарстві, на присадибній, дачній, садовій і городній ділянках продукції рослинництва і тваринництва, свійської худоби та птиці (як у живому вигляді, так і продукції забою в сирому вигляді та у вигляді первинної переробки), продукції власного бджільництва

г) фізичні особи-підприємці, які сплачують державне мито за нотаріальне посвідчення договорів про відчуження власного майна, якщо товари кожної окремої категорії відчужуються не частіше одного разу на календарний рік

д) суб'єкти господарювання, утворені громадськими організаціями інвалідів, які мають податкові пільги згідно із законодавством та здійснюють торгівлю виключно продовольчими товарами вітчизняного виробництва та продукцією, виготовленою на підприємствах «Українське

товариство сліпих», «Українське товариство глухих», а також фізичними особами-інвалідами, зареєстрованими відповідно до закону як підприємці;

е) суб'єкти господарювання, які провадять торговельну діяльність виключно з використанням таких видів товарів вітчизняного виробництва: хліб і хлібобулочні вироби; борошно пшеничне та житнє; сіль, цукор, олія соняшникова і кукурудзяна; молоко і молочна продукція, крім молока і вершків згущених із домішками і без них; продукти дитячого харчування; безалкогольні напої; морозиво; яловичина та свинина; свійська птиця; яйця; риба; ягоди і фрукти; мед та інші продукти бджільництва, бджолоінвентар і засоби захисту бджіл; картопля і плодоовочева продукція; комбікорм для продажу населенню;

є) суб'єкти господарювання, що реалізують продукцію власного виробництва фізичним особам, які перебувають з ними у трудових відносинах, через пункти продажу товарів, вбудовані у виробничі або адміністративні приміщення, що належать такому суб'єкту;

ж) суб'єкти господарювання, які провадять діяльність із закупівлі у населення продукції (заготівельна діяльність), якщо подальша реалізація такої продукції відбувається за розрахунками у безготівковій формі (пункти приймання склотари, макулатури, відходів паперових, картонних і ганчіркових; заготівля сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки);

з) підприємства, установи та організації, які провадять діяльність у торговельно-виробничій сфері (ресторанне господарство), у тому числі навчальних закладах, із обслуговування виключно працівників таких підприємств, установ та організацій, а також учнів і студентів у навчальних закладах;

и) фельдшерські, фельдшерсько-акушерські пункти, сільські дільничні лікарні, амбулаторії, амбулаторії загальної практики – сімейної медицини, що розташовані в сільській місцевості, за умови, що у сільській місцевості відсутні аптеки або структурні підрозділи аптек, роздрібна торгівля здійснюється працівниками таких пунктів, лікарень, амбулаторій, які мають медичну освіту, та виключно за переліком, встановленим центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я, а також на підставі договорів, укладених із ліцензіатом, що має ліцензію на роздрібну торгівлю лікарськими засобами.

Також не є платниками збору за провадження діяльності у сфері розваг суб'єкти господарювання, які провадять комп'ютерні та відеоігри.

ПКУ передбачено придбання таких видів патентів:

- *звичайний торговий патент* – при здійсненні торгівельної діяльності, діяльності з надання платних побутових послуг, торгівлі валютними цінностями та діяльності в сфері розваг;

- *короткотерміновий торговий патент* – на провадження торгівельної діяльності, строк дії якого не перевищує 15 календарних днів, зокрема при проведенні ярмарків, виставок-продажів та інших короткотермінових заходів, пов'язаних з демонстрацією та продажем товарів;

- *пільговий торговий патент* – на провадження торговельної діяльності певними видами товарів.

Право на придбання пільгового торгового патенту мають суб'єкти господарювання, які здійснюють торговельну діяльність виключно:

1) з використанням таких товарів (незалежно від країни їх походження) як:

- товари повсякденного вжитку, продукти харчування, вироби медичного призначення для індивідуального користування, технічні та інші засоби реабілітації через торговельні установи, утворені з цією метою громадськими організаціями інвалідів;

- товари військової атрибутики та повсякденного вжитку для військовослужбовців на території військових частин і військових навчальних закладів;

- насіння та посадкового матеріалу овочевих, баштанних, кормових та квіткових культур, кормових коренеплодів та картоплі;

- сірники;

- термометри та індивідуальні діагностичні прилади.

2) з використанням таких товарів вітчизняного виробництва як:

- поштові марки, листівки, конверти непогашені, ящики, коробки, мішки, сумки та інша тара, виготовлена з дерева, паперу та картону, яка використовується для поштових відправлень підприємствами, що належать до сфери управління центрального органу виконавчої влади у галузі транспорту та зв'язку, і фурнітура до них;

- товари народних промислів, крім антикварних та тих, що становлять культурну цінність;

- готові лікарські засоби (лікарські препарати, ліки, медикаменти, предмети догляду, перев'язувальні матеріали тощо), вітаміни для населення, тампони, інші види санітарно-гігієнічних виробів із целюлози або її замінників, ветеринарні препарати, вироби медичного призначення для індивідуального користування інвалідами, технічні та інші засоби реабілітації інвалідів;

- зубні паста та порошки, косметичні серветки, дитячі пелюшки, папір туалетний, мило господарське;
- вугілля, вугільні брикети, паливо пічне побутове, гас освітлювальний, торф паливний кусковий, торф'яні брикети і дрова для продажу населенню, газ скраплений у балонах, що реалізується населенню за місцем проживання для використання у житлових та/або нежитлових приміщеннях;
- проїзні квитки, зошити;

3) з використанням періодичних видань друкованих засобів масової інформації вітчизняного виробництва, що мають реєстраційні свідоцтва, видані в установленому порядку, а також книг, брошур, альбомів, нотних видань, буклетів, плакатів, картографічної продукції, що видаються юридичними особами-резидентами України. Одночасно можна здійснювати продаж супутньої продукції (незалежно від країни походження): ручки, олівці, інструменти для креслення, пензлі, мастихіни, мольберти, фарби, лаки, розчинники та закріплювачі для малювання та живопису, полотна, багети, рамки та підрамники для картин, швидкозшивачі, інші канцелярські прилади та конторське приладдя, крім виготовлених з дорогоцінних і напівдорогоцінних металів.

Торгові патенти видаються на визначений строк, який залежить від виду діяльності (табл. 9.1).

Таблиця 9.1 – Строк дії торгових патентів

№ з/п	Вид діяльності	Строк дії торгового патенту
1	Торговий і пільговий патент (крім короткострокового і торгового патенту для здійснення діяльності в сфері розваг)	60 календарних місяців
2	Короткостроковий патент	Від 1 до 15 календарних днів
3	Торговий патент для здійснення діяльності в сфері розваг	8 календарних кварталів

Розмір ставки збору за придбання торгового патенту та розрахунковий період залежать від виду торгового патенту, виду діяльності, місцезнаходження пункту продажу товарів та асортименту товарів, пункту з надання платних послуг та виду платних послуг. Встановлюється ставка у відповідному розмірі від мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня календарного року (табл. 9.2).

Таблиця 9.2 — Ставки збору за видами діяльності

№ з/п	Вид діяльності	Розмір ставки від мінімальної заробітної плати станом на 1 січня календарного року
1	2	3
1	За провадження торговельної діяльності та діяльності з надання платних послуг в розрахунку на місяць	
1.1	на території міста Києва та обласних центрів	0,08 – 0,4
1.2	на території міста Севастополя, міст обласного значення (крім обласних центрів) і районних центрів	0,04 – 0,2
1.3	на території інших населених пунктів	0,02 до 0,1
1.4	на всій території України – торговельна діяльність нафтопродуктами, скрапленим та стиснутим газом із застосуванням пістолетних паливно-роздавальних колонок на стаціонарних, малогабаритних і пересувних автозаправних станціях, заправних пунктах	0,08 – 0,4
Якщо пункти продажу товарів (надання послуг) розташовані в курортній місцевості або на території, прилеглої до митниці, інших пунктів переміщення через митний кордон, органи місцевого самоврядування, до бюджетів яких спрямовуються кошти від сплати збору, можуть прийняти рішення щодо збільшення ставки збору, але не більш як 0,4 розміру мінімальної заробітної плати		
2	За здійснення торгівлі валютними цінностями (на календарний місяць)	1,2 (за кожний пункт обміну валюти)
3	За здійснення діяльності в сфері розваг (за квартал)	
3.1	Для використання гравального автомата (гравального автомата «кран-машина», гравального автомата, на якому проводяться дитячі ігри, іншого гравального автомата, призначеного для проведення платних розважальних ігор)	1,0
3.2	Для використання гравальних жолобів (доріжок) кегельбану, боулінга, що вводяться в дію за допомогою жетона, монети або без них	2 (за кожний гравальний жолоб (доріжку))
3.3	Для використання столів для більярда, що вводяться в дію за допомогою жетона, монети або без них, крім столів для більярда, що використовуються для спортивних аматорських змагань	1 (за кожний стіл для більярда)
3.4	Для проведення інших оплатних розважальних ігор	1 (за кожне окреме гравальне місце)
4	За провадження торговельної діяльності із придбанням пільгового торгового патенту (за рік)	0,05
5	За провадження торговельної діяльності із придбанням короткотермінового торгового патенту за один день	0,02

При придбанні торгового патенту платник повинен сплатити збір за:

- а) останній період (місяць/квартал) дії патенту;
- б) період до кінця місяця/кварталу – якщо патент придбавається не з початку місяця/кварталу;
- в) наступний місяць/квартал – якщо патент придбавався після 15 числа (15 числа останнього місяця/кварталу).

Строки та місце сплати збору за видами діяльності, що патентуються, наведені в табл. 9.3.

Таблиця 9.3 – Порядок і строки сплати збору за видами діяльності, що патентуються

№ з/п	Вид діяльності		Місце сплати	Строк сплати
1	2		3	4
1	Торговельна діяльність	«Звичайна» торгівля (крім пересувної торговельної мережі)	За місцезнаходженням пункту продажу товарів	Щомісяця не пізніше 15 числа місяця, який передує звітному місяцю
		Торгівля через пересувну торговельну мережу	За місцем реєстрації платників	
		Торгівля на ярмарках, виставках-продажах та інших короткотермінових заходах, пов'язаних з демонстрацією та продажем товарів	За місцем здійснення такої діяльності	Не пізніш як за один календарний день до початку провадження такої діяльності
2	Торгівля валютними цінностями		За місцезнаходженням пункту обміну іноземної валюти	Щомісяця не пізніше 15 числа місяця, який передує звітному місяцю
3	Надання платних послуг		За місцезнаходженням пункту продажу товарів або пункту надання платних послуг	Щомісяця не пізніше 15 числа місяця, який передує звітному місяцю
4	Діяльність у сфері розваг		За місцезнаходженням пункту надання послуг у сфері розваг	Щоквартально не пізніше 15 числа місяця, який передує звітному кварталу
Під час придбання торгового патенту суб'єкт господарювання вносить суму збору за один місяць (квартал). На суму збору, сплачену під час придбання торгового патенту, зменшується сума збору, яка підлягає внесенню в останній місяць (квартал) його дії.				
Платники збору можуть здійснити сплату збору авансовим внеском до кінця календарного року				

Приклад 9.3. ТОВ «Мрія» придбаває торговий патент з 20 лютого 2014 р. Ставка збору 0,4 мінімальної заробітної плати.

Яку суму збору для отримання торгового патенту необхідно сплатити?

Розв'язання. Для отримання торгового патенту необхідно сплатити:

1) суму збору за останній місяць дії торгового патенту 487 грн.

На 1 січня 2014 р. встановлена мінімальна заробітна плата 1218 грн. Ставка збору дорівнює 487 грн. ($1218 \text{ грн} \times 0,4 = 487,20 \approx 487 \text{ грн}$, відповідно до пп. 267.3.9 ПКУ ставки збору округляються (менш як 50 копійок відкидається, а 50 копійок і більше округляється до однієї гривні)).

2) суму збору за дні, що залишилися до кінця лютого – 147,54 грн.

$$487 : 28 \text{ дн.} \times 9 \text{ дн.} = 156,54 \text{ грн}$$

3) суму збору за березень – 487 грн

4) загальна сума сплачена при придбанні торгового патенту дорівнює 1130,54 грн. ($487 + 154,54 + 487$).

Суб'єкт господарювання, що припинив діяльність, яка підлягає патентуванню, до 15 числа місяця, що передує звітному, письмово повідомляє про це відповідному органу державної податкової служби. При цьому торговий патент підлягає поверненню органу державної податкової служби, який його видав, а суб'єкту господарювання повертається надмірно сплачена сума збору.

Торговий патент видається особисто фізичній особі-підприємцю або особі, уповноваженій юридичною особою, під підпис у триденний термін з дня подання заявки. Датою придбання торгового патенту є зазначена в ньому дата.

Для провадження торговельної діяльності, діяльності з надання платних послуг та діяльності з торгівлі валютними цінностями для кожного відокремленого підрозділу, який не є платником податку на прибуток, торгові патенти придбаються суб'єктами господарювання за місцем реєстрації такого відокремленого підрозділу.

Для провадження торговельної діяльності, діяльності з надання платних послуг та діяльності з торгівлі валютними цінностями торгові патенти придбаються окремо для кожного пункту продажу товарів, пункту з надання платних послуг, пункту обміну іноземної валюти.

Бланк торгового патенту є документом суворого обліку.

У разі втрати або зіпсування торгового патенту платнику збору видається дублікат торгового патенту в установленому порядку.

Оригінал торгового патенту повинен бути розміщений:

- на фронтальній вітрині магазину, а за її відсутності – біля реєстратора розрахункових операцій;
- на фронтальній вітрині малої архітектурної форми;
- на табличці в автомагазинах, на розвозках та інших видах пересувної торгівельної мережі, а також на лотках, прилавках та інших видах торгівельних точок, відкритих у відведених для торговельної діяльності місцях;
- у пунктах обміну іноземної валюти;
- у приміщеннях для надання платних послуг, а також у приміщеннях, в яких проводяться розважальні ігри.

Торговий патент повинен бути відкритий та доступний для огляду. Дозволяється розміщувати нотаріально засвідчені копії торгових патентів.

9.3. Збір за місця для паркування транспортних засобів

Стягнення даного збору регулюється ст. 266 ПКУ.

Платниками збору є юридичні особи, їх філії (відділення, представництва), фізичні особи-підприємці, які згідно з рішенням сільської, селищної або міської ради організовують та провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках.

Об'єктом оподаткування є **земельна ділянка**, спеціально відведена для забезпечення паркування транспортних засобів на автомобільних дорогах загального користування, тротуарах або інших місцях, а також комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету, за винятком площі земельної ділянки, яка відведена для безоплатного паркування транспортних засобів інвалідів.

Майданчики для платного паркування – площа території (землі), що належить на правах власності територіальній громаді або державі, на якій відповідно до рішення органу місцевого самоврядування здійснюється платне паркування транспортних засобів (пп. 14.1.104 ПКУ).

Спеціально відведені автостоянки – площа території (землі), що належить на правах власності територіальній громаді або державі, яка визначається органами місцевого самоврядування із встановленням правил щодо відповідальності за збереження транспортного засобу. До спеціально відведених автостоянок можуть належати комунальні гаражі,

стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету з метою здійснення організації паркування транспортних засобів.

Не належать до спеціально відведених автостоянок гаражі, автостоянки, власники або користувачі яких є платниками земельного податку або орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності, а також земельні ділянки, що належать до прибудинкових територій.

Базою оподаткування є площа земельної ділянки, відведена для паркування, а також площа комунальних гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їх частин), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету.

Ставки збору встановлюються за кожний день у гривнях за 1 квадратний метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів, у розмірі **від 0,03 до 0,15 %** мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Платник збору, який має підрозділ без статусу юридичної особи, що провадить діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на земельній ділянці не за місцем реєстрації такого платника збору, зобов'язаний зареєструвати такий підрозділ як платника збору в контролюючому органі за місцезнаходженням земельної ділянки.

Базовий податковий(звітний) період дорівнює календарному кварталу.

Податкова **декларація** збору за місця для паркування транспортних засобів **подається** до контролюючого органу за місцем реєстрації платника протягом **40 календарних днів**, наступних за останнім календарним днем кварталу. Збір **сплачується** протягом **10 календарних днів**, що настають за останнім днем граничного строку подання декларації.

Податкові зобов'язання визначаються у гривнях з копійками (з округлення до двох десяткових знаків).

Форма податкової декларації декларація збору за місця для паркування транспортних засобів затверджена наказом Міністерства доходів і зборів від 30.12.2013 року № 866 «Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору». Структурно вона включає вступну та основну частини і подається за квартал, півріччя, три квартали та рік наростаючим підсумком з початку звітного календарного року.

У вступній частині заповнюються такі обов'язкові реквізити: порядковий номер та тип декларації, податковий період, за який подається або

уточнюється інформація, повне найменування та статус податкового агента, код згідно з ЄДРПОУ або податковий номер, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта, код виду економічної діяльності (КВЕД), код організаційно-правової форми господарювання, місцезнаходження (місце проживання) платника, назва органу доходів і зборів, код органу місцевого самоврядування за основним місцем обліку (реєстрації) (або за неосновним місцем обліку (реєстрації)).

В основній частині наводяться дані для нарахування суми збору з початку року. Для визначення нарахованої суми збору за звітний квартал (рядок 3) здійснюють порівняння нарахованого зобов'язання з початку року (рядок 1) і нарахованої суми збору за попередній звітний період (рядок 2).

Приклад 9.4. Підприємство «Призма» здійснює діяльність по організації і проведенню паркування транспортних засобів, має дві земельні ділянки, де розміщені майданчики для платного паркування. Площа майданчика «Парковка № 1» – 60 м² (працює п'ять днів на тиждень) і майданчика «Парковка «Ринок» – 140 м² (працює без вихідних).

З початку 2014 року відпрацьовано підрозділами «Паркова № 1» – 119 робочих днів, «Парковка «Ринок» – 181 робочий день. Ставка збору за паркування встановлена 0,04 % мінімальної зарплати. МЗП на 1 січня 2014 року – 1218 грн.

Довідка. У I кварталі була нарахована і сплачена сума збору – 9891,36 грн.

Розрахувати суму збору за півріччя і показати у декларації.

Розв'язання. Сума збору за місця для паркування за півріччя становитиме:

за об'єктом «Паркова № 1»

$$60 \text{ м}^2 \times 1218 \text{ грн} \times 0,05 \% : 100 \times 119 \text{ дн.} = 4348,26 \text{ грн};$$

за об'єктом «Парковка «Ринок»

$$140 \text{ м}^2 \times 1218 \text{ грн} \times 0,05 \% : 100 \times 181 \text{ дн.} = 15432,06 \text{ грн};$$

Разом за всіма об'єктами оподаткування

$$4348,26 \text{ грн} + 15432,06 \text{ грн} = 19870,32 \text{ грн};$$

Нарахована сума збору за звітний квартал

$$19870,32 \text{ грн} - 9891,36 \text{ грн} = 9978,96 \text{ грн}.$$

Фрагмент заповнення форми декларації щодо розрахованої суми збору за місця для паркування транспортних засобів відображено у табл. 9.4.

Таблиця 9.4 – Фрагмент заповнення декларації збору за місця для паркування транспортних засобів

№ з/п	Показники	Площа відведеної земельної ділянки, кв. м (затверджена рішенням сільської, селищної або міської ради)	Мінімальна заробітна плата (установлена законом на 1 січня податкового (звітного) року)	Кількість днів провадження діяльності із паркування транспортних засобів	Ставка збору, відсотки	Усього нараховано збору, грн. коп. к. 3 х к. 4 х к. 5 х к. 6
1	2	3	4	5	6	7
1	Нарахована сума збору з початку року, усього (р. 1.1 + р. 1.2 + р. 1.3), у тому числі в розрізі об'єктів оподаткування:					19870,32
1.1	Парковка № 1	60	1218	119	0,05	4348,26
1.2	Парковка «Ринок»	140	1218	181	0,05	15432,06
1.3						
2	Нарахована сума збору за попередній період (квартал, півріччя, три квартали)					9891,36
3	Нарахована сума збору за звітний квартал, усього (р. 1 – р. 2)					9978,96

Таблиця 9.5 – Фрагмент заповнення декларації туристичного збору

№ з/п	Показники	Вартість проживання (ночівлі), за вирахуванням ПДВ, грн. коп.	Ставка збору, відсотки	Усього нараховано збору, грн. коп. к. 3 х к. 4
1	2	3	4	5
1	Нарахована сума збору з початку року, усього (р. 1.1 + р.1.2 + р. 1.3), у тому числі в розрізі об'єктів оподаткування:			12 030,00
1.1	Готель «Київський»	2 100 000,00	0,5	10 500,00
1.2	Міні-готель	306 000,00	0,5	1530,00
1.3				
2	Нарахована сума збору за попередній звітний період (квартал, півріччя, три квартали)			6450,00
3	Нарахована сума збору за звітний квартал, усього (р. 1 – р. 2)			5580,00

Рядки з 4 по 12 у декларації збору за місця для паркування транспортних засобів заповнюються лише у разі подання уточнюючої декларації, що містить виправлені показники, або у разі уточнення показників раніше поданої податкової декларації у складі звітної або звітної нової декларації за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно виявлені платником.

Відповідно до ст. 50 Податкового кодексу у разі якщо платник податків самостійно виявив помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації, він зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації.

Уточнюючий податковий розрахунок подається за кожний минулий податковий період, що уточнюється, окремо. Додаток (перерахунок податкового зобов'язання збору) при цьому не складається і не подається.

Якщо платником уточнюються податкові зобов'язання збору за місця для паркування транспортних засобів за минулі податкові (звітні) періоди у складі звітної або нового звітної розрахунку за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно виявлені, то до такого звітної або нового звітної розрахунку додається перерахунок податкового зобов'язання збору за місця для паркування транспортних засобів за минулий період.

Якщо платником у складі звітної або нового звітної розрахунку уточнюються податкові зобов'язання збору за місця для паркування транспортних засобів за декілька минулих податкових (звітних) періодів, то до такого звітної або нового звітної розрахунку додаються додатки, складені окремо за кожний минулий період, який уточнюється. Тобто кількість додатків до звітної або нового звітної розрахунку, що містить уточнюючі показники, має відповідати кількості минулих податкових (звітних) періодів, за які у звітному або новому звітному розрахунку уточнюються податкові зобов'язання.

9.4. Туристичний збір

Туристичний збір - це місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету. Механізм його стягнення регулює ст. 268 ПКУ.

Платниками даного збору є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної та міської ради про встановлення туристичного збору, та отримують (спожива-

ють) послуги з тимчасового проживання (ночівлі) із зобов'язанням залишити місце перебування в зазначений строк.

Не є платниками туристичного збору:

- особи, які постійно проживають, у т. ч. на умовах договорів найму, у селі, селищі або місті, радами яких встановлено такий збір;
- особи, які прибули у відрядження;
- інваліди, діти-інваліди та особи, що супроводжують інвалідів І групи або дітей-інвалідів (не більше одного супроводжуючого);
- ветерани війни, учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС;
- особи, які прибули за путівками (курсівками) на лікування, оздоровлення, реабілітацію до лікувально-профілактичних, фізкультурно-оздоровчих та санаторно-курортних закладів, що мають ліцензію на медичну практику та акредитацію Міністерства охорони здоров'я України;
- діти віком до 18 років, дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санаторно-курортні заклади.

Базою справляння є вартість усього періоду проживання (ночівлі) за вирахуванням податку на додану вартість. До вартості проживання **не включаються** витрати:

- на харчування чи побутові послуги (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни),
- телефонні рахунки,
- оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), обов'язкове страхування,
- витрати на усний та письмовий переклади,
- інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду.

Ставка встановлюється у розмірі від **0,5 до 1 %** до бази справляння збору.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному **кварталу**.

Справляння збору може здійснюватися:

- ♦ адміністраціями готелів, кемпінгів, мотелів, гуртожитків для приїжджих та іншими закладами готельного типу, санаторно-курортними закладами;
- ♦ квартирно-посередницькими організаціями, які направляють неорганізованих осіб на поселення у будинки (квартири), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму;

♦ юридичними особами або фізичними особами-підприємцями, які уповноважуються сільською, селищною або міською радою справляти збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою.

Податкові агенти справляють збір під час надання послуг, пов'язаних з тимчасовим проживанням (ночівлею), і зазначають суму сплаченого збору окремим рядком у рахунку (квитанції) на проживання.

Форму податкової декларації з туристичного збору затверджено наказом Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 № 866. За своєю структурою вона аналогічна декларації збору за місця для паркування транспортних засобів. Аналогічно здійснюється і виправлення помилок у декларації туристичного збору.

Приклад 9.5. Для підприємства у м. Валки (на балансі якого два готелі: «Київський» та міні-готель), що надає послуги, пов'язані з тимчасовим проживанням, встановлений розмір туристичного збору на рівні 0,5 %. Вартість наданих послуг готелем «Київський» та міні-готелем склала за півріччя відповідно 2 100 000,0 грн і 306 000,00 грн (за вирахуванням податку на додану вартість).

Довідка. Сума нарахованого збору за I квартал звітного року становила 6450,00 грн.

Необхідно розрахувати суму збору та заповнити декларацію туристичного збору.

Розв'язання. Сума туристичного збору за півріччя становитиме:
за об'єктом Готель «Київський»

$$2100000,00 \text{ грн} \times 0,5 \% : 100 = 10500,00 \text{ грн}$$

за об'єктом «Міні-готель»

$$306000 \text{ грн} \times 0,5 \% : 100 = 1530,00 \text{ грн};$$

Разом за всіма об'єктами оподаткування

$$10500,00 \text{ грн} + 1530,00 \text{ грн} = 12030,00 \text{ грн};$$

Нарахована сума збору за звітний квартал

$$12030,00 \text{ грн} - 6450,00 \text{ грн} = 5580,00 \text{ грн}.$$

Фрагмент заповнення податкової декларації туристичного збору показано у табл. 9.5 (стор. 455).

Питання для самоконтролю

1. Назвіть місцеві податки і збори, які є обов'язковими для встановлення місцевими радами?

2. Яке майно відноситься до нерухомості з метою стягнення податку на нерухомість? Хто є платником податку на нерухомість?

3. Що є об'єктом оподаткування податком на нерухомість? Назвіть види таких об'єктів. За якими ставками справляється податок на нерухомість?

4. Назвіть об'єкти нерухомості, з яких не справляється податок.

5. Які пільги надаються зі сплати цього податку?

6. Розкрийте порядок та строки сплати податку на нерухомість.

7. Хто нараховує та сплачує збір за місця паркування транспортних засобів?

8. Що є об'єктом оподаткування збором за місця для паркування транспортних засобів? За якими ставками сплачується збір за місця для паркування транспортних засобів?

9. Що слід розуміти під базою оподаткування збором за місця для паркування транспортних засобів?

10. Розкрийте методику нарахування зобов'язань зі сплати збору за місця для паркування транспортних засобів?

11. За який період і перед ким звітується платник щодо збору за місця для паркування транспортних засобів?

12. Що слід розуміти під збором за провадження деяких видів підприємницької діяльності?

13. Хто і за яких умов є платником збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності?

14. Що слід розуміти під пунктом продажу товарів?

15. Яка торговельна діяльність та діяльність з надання платних послуг можуть здійснюватись без сплати збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності?

16. Назвіть види та строки дії торгових патентів.

17. Розкрийте порядок придбання та сплати вартості патентів.

18. Розкрийте умови застосування пільгового торгового патенту.

19. Розкрийте умови застосування короткострокового торгового патенту.

20. Особливості патентування діяльності з надання послуг у сфері розваг.

21. Як здійснюється справляння збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності?

22. Назвіть об'єкт оподаткування та ставки туристичного збору?

23. Які пільги встановлено щодо сплати туристичного збору?

24. Як формується база оподаткування для визначення суми туристичного збору?

25. Хто здійснює справляння туристичного збору?

26. Який період є базовим для справляння туристичного збору?

27. Хто і коли повинен платити туристичний збір?

Тестові завдання

1. Хто з перерахованих осіб є платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки?

- а) фізичні і юридичні особи, власники об'єктів нежитлової нерухомості;
- б) фізичні і юридичні особи, власники об'єктів житлової нерухомості;
- в) тільки фізичні особи, власники об'єктів житлової нерухомості;
- г) тільки юридичні особи, власники об'єктів житлової нерухомості.

2. Що є об'єктом обкладення податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки?

- а) об'єкт житлової нерухомості та його частини;
- б) об'єкт господарсько-побутового призначення;
- в) об'єкти незавершеного будівництва;
- г) будівлі офісів та інших об'єктів виробничого призначення.

3. Що є базою оподаткування об'єктів житлової нерухомості?

- а) вартість таких об'єктів;
- б) загальна площа таких об'єктів;
- в) загальна житлова площа таких об'єктів;
- г) кількість осіб, що проживає в житлових приміщеннях, які є власністю фізичної особи.

4. Хто може застосувати пільги щодо зменшення бази оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки?

- а) всі платники цього податку (як юридичні, так і фізичні особи);
- б) тільки юридичні особи окремо до кожного об'єкта оподаткування;
- в) тільки фізичні особи окремо до кожного об'єкта оподаткування;
- г) тільки фізичні особи сумарно до загальної площі житлових об'єктів, що знаходяться у власності фізичної особи.

5. В якому розмірі застосовується пільга до бази оподаткування об'єкта житлової нерухомості – квартири, що перебуває у власності фізичної особи?

- а) 100 кв. метрів;
- б) 120 кв. метрів;
- в) 240 кв. метрів;
- г) 250 кв. метрів.

6. За яких умов до бази оподаткування об'єкта житлової нерухомості – квартири, буде застосована ставка податку 1 %?

- а) якщо загальна площа не перевищує 500 кв. метрів;
- б) якщо житлова площа не перевищує 500 кв. метрів;
- в) якщо загальна площа не перевищує 240 кв. метрів;
- г) якщо житлова площа не перевищує 240 кв. метрів.

7. В якому розмірі застосовується пільга до бази оподаткування об'єкта житлової нерухомості – житлового будинку, що перебуває у власності фізичної особи?

- а) 100 кв. метрів;
- б) 120 кв. метрів;
- в) 240 кв. метрів;
- г) 250 кв. метрів

8. За яких умов до бази оподаткування об'єкта житлової нерухомості – житлового будинку, буде застосована ставка податку 1 %?

- а) якщо загальна площа не перевищує 500 кв. метрів;
- б) якщо житлова площа не перевищує 500 кв. метрів;
- в) якщо загальна площа не перевищує 240 кв. метрів;
- г) якщо житлова площа не перевищує 240 кв. метрів;

9. Як обчислюється податок у разі перебування у власності юридичної особи декількох об'єктів нерухомого майна – об'єктів оподаткування?

- а) виходячи з загальної площі кожного окремого об'єкта;
- б) виходячи з сумарної загальної площі всіх таких об'єктів;
- в) виходячи з найбільшої загальної площі одного з таких об'єктів;
- г) виходячи з найменшої загальної площі одного з таких об'єктів.

10. До яких об'єктів житлової нерухомості не застосовуються пільги з податку на нерухомість?

- а) до об'єктів, які фізичні особи використовують у своїй підприємницькій діяльності;
- б) до об'єктів, які фізичні особи здають в оренду, лізинг;
- в) до житлових об'єктів, що знаходяться у власності юридичних осіб;
- г) до всіх вказаних об'єктів.

11. В якому випадку база оподаткування податком на нерухомість може бути зменшена на 370 м²?

- а) у власності платника податку одночасно перебувають дві квартири загальною площею відповідно 120 м² і 170 м²;

б) у власності платника податку одночасно перебувають декілька будинків загальною площею 400 м² та гараж площею 25 м² ;

в) у власності платника податку одночасно перебувають дві квартири загальною площею 230 м² і будинок площею 170 м² ;

г) у власності платника податку одночасно перебувають будинок, житлова площа якого дорівнює 190 м², а також земельна ділянка площею 200 м².

12. Як буде нараховуватись податок на нерухоме майно у разі придбання юридичною особою права власності на об'єкт житлової нерухомості протягом року?

а) буде нараховуватись за весь рік;

б) буде нараховуватись починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт;

в) буде нараховуватись починаючи з місяця, що настає за місяцем в якому виникло право власності на такий об'єкт;

г) буде нараховуватись тільки в наступному звітному році.

13. Чи буде сплачуватись податок, якщо юридична особа втрачає право власності на об'єкт житлової нерухомості протягом року?

а) буде сплачуватись за період з 1 січня звітного року до початку того місяця, в якому було втрачено право власності на такий об'єкт;

б) буде сплачуватись за період з 1 січня звітного року до початку кварталу, що настає за кварталом в якому було втрачено право власності на такий об'єкт;

в) буде сплачуватись за весь рік, в якому втрачено право власності на такий об'єкт;

г) не буде сплачуватись за весь рік, в якому втрачено право власності на такий об'єкт.

14. В які строки сплачується податок на нерухоме майно фізособою?

а) протягом 20 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;

б) протягом 30 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення

в) протягом 40 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення

г) протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення

15. Чому дорівнює базовий податковий (звітний) період податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки?

- а) календарному місяцю;
- б) календарному кварталу;
- в) календарному півріччю;
- г) календарному року.

16. В які строки подається Декларація з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки юридичними особами до контролюючого органу?

- а) до 1 лютого звітного року;
- б) до 20 лютого звітного року;
- в) до 1 березня звітного року;
- г) до 30 березня звітного року.

17. Де потрібно сплачувати податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки?

- а) фізичним особам за місцем розташування об'єкта оподаткування, а юридичним – за місцем реєстрації в органі доходів і зборів;
- б) фізичним особам за місцем свого проживання, а юридичним – за місцем розташування об'єкта оподаткування;
- в) фізичним і юридичним особам за місцем розташування об'єкта оподаткування;
- г) будь-яким платником цього податку за його податковою адресою.

18. В які строки сплачують податок юридичні особи, власники житлової нерухомості?

- а) щомісяця до 20 числа місяця, що наступає за звітним місяцем;
- б) щомісяця до 30 числа місяця, що наступає за звітним місяцем;
- в) щокварталу до 30 числа місяця, що наступає за звітним кварталом;
- г) щорічно до 30 числа місяця, що наступає за звітним роком.

19. Хто подає Декларацію з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, до контролюючого органу?

- а) тільки фізичні особи;
- б) тільки юридичні особи;
- в) фізичні і юридичні особи;
- г) ніхто не подає.

20. Хто є платниками збору за місця для паркування транспортних засобів?

- а) особи – власники транспортних засобів;
- б) особи, які провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках;
- в) особи, які здійснюють охорону місць для паркування транспортних засобів;
- г) податкові агенти.

21. Що є об'єктом оподаткування збору за місця для паркування транспортних засобів?

- а) площа території (землі), на якій дозволено здійснювати платне паркування транспортних засобів;
- б) час паркування транспортного засобу;
- в) вартість земельної ділянки, на якій здійснюється паркування транспортних засобів;
- г) вартість транспортного засобу, що паркується.

22. Як сплачується збір за місця для паркування транспортних засобів?

- а) до державного бюджету протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку для квартального податкового періоду;
- б) до державного бюджету протягом 10 календарних днів, що настають за звітним місяцем;
- в) до місцевого бюджету протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку для квартального податкового періоду;
- г) до місцевого бюджету протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку для річного податкового періоду.

23. Який вид діяльності потребує придбання «звичайного» торгового патенту?

- а) діяльність в сфері оптової торгівлі при здійсненні розрахунків у безготівковій формі;
- б) діяльність у сфері ресторанного господарства;
- в) діяльність, пов'язана з продажем молока і молочних продуктів;
- г) діяльність суб'єктів господарювання, які сплачують єдиний податок.

24. В якому випадку придбається короткостроковий торговий патент?

- а) якщо суб'єкт господарювання тимчасово припинив основний вид своєї діяльності;
- б) якщо суб'єкт господарювання приймає участь у виставках-продажу та ярмарках з демонстрацією та продажем товарів;
- в) якщо здійснюється торговельну діяльність виключно з використанням товарів вітчизняного виробництва;
- г) якщо здійснюють продаж товарів тільки з розстрочкою платежів.

25. При провадженні якої діяльності необхідно придбати пільговий торговий патент?

- а) реалізація продукції власного виробництва підприємствами ресторанного господарства на відкритих літніх майданчиках;
- б) діяльність у сфері розваг у разі надання комп'ютерних і відеоігор;
- в) якщо суб'єкт господарювання знаходиться на спрощеній системі оподаткування;
- г) продаж періодичних видань друкованих засобів масової інформації вітчизняного виробництва.

26. Хто повинен придбати торговий патент при здійсненні продажу товарів за договором комісії?

- а) комітент;
- б) комісіонер;
- в) як комітент, так і комісіонер;
- г) ніхто.

27. Який термін дії «звичайного» торгового патенту?

- а) 1 календарний місяць;
- б) 12 календарних місяців;
- в) 24 календарних місяців;
- г) 60 календарних місяців.

28. В який строк здійснюється сплата збору за провадження торгівельної діяльності з придбанням «звичайного» торгового патенту?

- а) щомісяця не пізніше 15 числа місяця, що передує звітному місяцю;
- б) щомісяця не пізніше 20 числа місяця, що передує звітному місяцю;
- в) не пізніше як за 1 календарний день до початку провадження такої діяльності;
- г) щоквартально не пізніше 15 числа місяця, що передує звітному кварталу.

29. Який термін дії короткострокового торгового патенту?

- а) 1 день;
- б) від 1 до 10 днів;
- в) від 1 до 15 днів;
- г) від 1 до 30 днів.

30. В який строк здійснюється сплата збору за провадження торгівельної діяльності з придбанням короткострокового торгового патенту?

- а) щомісяця не пізніше 15 числа місяця, що передує звітному місяцю;
- б) у день провадження такої діяльності;
- в) не пізніше як за 1 календарний день до початку провадження такої діяльності;
- г) щороку до 15 січня.

31. Де повинен придбати короткостроковий торговий патент суб'єкт підприємницької діяльності?

- а) за місцем реєстрації платником податків;
- б) за місцем здійснення торгового процесу на постійній основі;
- в) за місцем проведення короткострокових торгових заходів;
- г) вирішує самостійно, де йому зручніше.

32. Яка дата є датою придбання торгового патенту?

- а) дата подання заяви на придбання патенту;
- б) дата перерахування коштів за торговий патент;
- в) дата, вказана в торговому патенті;
- г) фактична дата отримання торгового патенту.

33. Як сплачує суб'єкт господарювання вартість торгового патенту, якщо торговельна діяльність починається після 15 числа звітного місяця?

- а) сплачує вартість торгового патенту, що приходить на календарні дні звітного місяця і одночасно за наступний місяць;
- б) сплачує вартість торгового патенту, що приходить на робочі дні звітного місяця і одночасно за наступний місяць;
- в) сплачує тільки вартість торгового патенту за наступний місяць;
- г) сплачує 50 % вартості торгового патенту, що приходить на календарні дні звітного місяця і одночасно за наступний місяць.

34. Як суб'єкт господарювання сплачує збір за провадження торгівлі, якщо діяльність здійснюється через пересувну торговельну мережу?

- а) за місцем реєстрації як платника податків в контролюючих органах;
- б) за місцем здійснення такої діяльності;

- в) за фактичним місцезнаходженням;
- г) при провадженні такої діяльності збір не сплачується.

35. Які податкові наслідки вартості сплачених торгових патентів?

- а) включається до складу податкових доходів;
- б) включається до складу податкових витрат;
- в) зменшує суму податку на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету;
- г) в податковому обліку не відображається

36. Хто є платниками туристичного збору?

- а) особи, які знаходяться у відрядженні у курортній зоні;
- б) особи, які прибули за путівками на лікування до санаторно-курортних закладів;
- в) громадяни України та іноземці, які перебувають на відпочинку і отримують послуги з тимчасового проживання в закладах готельного типу;
- г) ветерани війни, які відпочивають у курортній зоні.

37. Що є базою оподаткування туристичним збором?

- а) вартість усього періоду проживання за вирахуванням ПДВ;
- б) вартість усього періоду проживання з врахуванням ПДВ;
- в) розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року;
- г) кількість днів отримання послуг з проживання (ночівлі).

38. Вартість торгового патенту в місяць – 180 грн. Підприємством придбано два таких патенти. За результатами І-го кварталу підприємством визначений об'єкт оподаткування прибутком в сумі 6000 грн. Ставка податку на прибуток 18 %. Податкове зобов'язання з податку на прибуток до сплати складе:

- а) 5640 грн;
- б) 0 грн;
- в) 4920 грн;
- г) 540 грн.

39. У звітному періоді підприємство веде як патентовувану, так і непатентовувану діяльність і має такі результати: об'єкт оподаткування прибутком від усіх видів діяльності – 200 тис. грн., в т. ч. від патентованої діяльності – 300 тис. грн., а від непатентованої діяльності – від'ємне значення – 100 тис. грн.

Вартість торгових патентів у звітному періоді – 20 тис. грн. Ставка податку – 19%.

Податок на прибуток за звітний період становитиме:

- а) 37,0 тис. грн;
- б) 38,0 тис. грн;
- в) 18,0 тис. грн;
- г) 34,20 тис. грн.

40. Підприємство здійснює діяльність, що підлягає патентуванню. В І кварталі податкові доходи склали 200 000 грн, а витрати – 140 000 грн. За півріччя доходи і витрати відповідно дорівнюють 450 000 і 350 000 грн. Придбано 3 торгових патенти, вартість кожного 300 грн за місяць. При ставці податку на прибуток 19 % сума податку на прибуток до сплати у звітному періоді становитиме

- а) 13600 грн;
- б) 4900 грн;
- в) 7087 грн;
- г) 22300 грн.

41. Підприємство планує розпочати діяльність, що підлягає патентуванню, з 20 квітня 201х р. Ставка збору 0,2 МЗП. Станом на 1 січня 201х р. її розмір встановлений в сумі 1200 грн, а на 1 квітня – 1260 грн. Яку суму необхідно сплатити при отриманні торгового патенту;

- а) 560,0 грн;
- б) 596,4 грн;
- в) 568,0 грн;
- г) 328,0 грн.

ТЕМИ ДЛЯ РЕФЕРАТИВ

1. Принципи оподаткування в світовій практиці.
2. Взаємозв'язок та розбіжності між фінансовим і податковим обліком.
3. Історичні аспекти розвитку податкового обліку в Україні : методика та побудова.
4. Критичний аналіз функцій, об'єктів та методів податкового обліку.
5. Організація податкового обліку на об'єктах господарювання і його місце в системі оподаткування.
6. Загальні вимоги до податкової звітності.
7. Звичайні ціни та їх застосування в податковому обліку прибутку.
8. Звичайні ціни і трансфертне ціноутворення.
9. Консолідована сплата податку на прибуток: особливості податкового обліку та звітності.
10. Дивіденди від нерезидента та нерезиденту: облік і оподаткування.
11. Особливості оподаткування неприбуткових організацій.
12. Кредиторська заборгованість – її види та податкові наслідки.
13. Сумнівна та безнадійна заборгованість: облік та податкові наслідки.
14. Банкрутство: податкова «доля» кредиторських заборгованостей.
15. Податковий облік операцій з цінними паперами.
16. Особливості формування податкового кредиту при здійсненні операцій, які оподатковуються і не оподатковуються ПДВ.
17. Особливості стягнення ПДВ при експортно-імпортних операціях.
18. Експорт-імпорт послуг і ПДВ.
19. Від'ємне значення і бюджетне відшкодування ПДВ: розрахунок та декларування.
20. Особливий податок за операціями з відчуження цінних паперів і операцій з деривативами: бухгалтерський та податковий облік.
21. Сутність та порядок застосування податкової знижки за окремими видами доходів громадян.
22. Відповідальність за нарахування і сплату податку з доходів фізичних осіб за окремими видами доходів.
23. Види та оподаткування благодійної допомоги.
24. Торгові патенти: бухгалтерський та податковий облік, відображення в податковій звітності.
25. Стягнення збору за здійснення діяльності у сфері розваг.
26. Оренда землі та земельних паїв: юридичні аспекти, облік та оподаткування.
27. Безоплатне отримання/передача товарів, основних засобів: податковий та бухгалтерський облік.
28. Процентні доходи/витрати в податковому законодавстві.
29. Податковий і бухгалтерський облік комісійних операцій в Україні і у ЗЕД.
30. Орендні операції: бухгалтерський та податковий облік.
31. Бартер у сфері зовнішньоекономічної діяльності: бухгалтерський та податковий облік.
32. Особливості розрахунку та сплати збору за радіочастотний ресурс.
33. Обліково-податкові наслідки операцій в іноземній валюті.
34. Особливості оподаткування операцій постачання туристичних послуг.
35. Особливості оподаткування операцій з давальницькою сировиною.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

Нормативно - правові акти

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
2. Водний кодекс України від 06.06.95 р. № 213/95-ВР [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/go/213/95-вр>.
3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV (зі змін і доп., останні з яких внесені Законом України від 06.11.2012 р. № 5480-VI) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/go/436-15>.
4. Декларація акцизного податку, Порядок заповнення і подання Декларації акцизного податку [Електронний ресурс] : [затв. наказом ДПАУ від 24.12.2010 р. № 1030] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-11>.
5. Декларація про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), Порядку складання та подання декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію) [Електронний ресурс] : [затв. наказом ДМСУ, ДПАУ від 24.12.2010 р. № 1535/1027] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0078-11>.
6. Деякі питання проведення оцінки для цілей оподаткування та нарахування і сплати інших обов'язкових платежів, які справляються відповідно до законодавства [Електронний ресурс] : [затв. постановою Кабінету Міністрів України від 04.03.2013 р. № 231] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/231-2013-п>.
7. ДПАУ про правило «двох подій» для хмелезбору : лист ДПАУ від 23.03.2010 р. № 5839/7/21-0117 // Бухгалтерський тиждень. – 2010. – № 27. – С. 13.
8. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/go/2768-14>.
9. Інструкція зі статистики заробітної плати [Електронний ресурс] : [затв. наказом Держкомстату України від 13.01.2004 р. № 5] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0114-04>.
10. Інструкція зі статистики кількості робітників [Електронний ресурс] : [затв. наказом Держкомстату України від 28.09.2005 р. № 286] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z1442-05>.
11. Книга обліку доходів і витрат, яку ведуть фізичні особи – підприємці, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, і фізич-

ні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, та Порядку її ведення [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства доходів і зборів України від 16.09.2013 р. № 481] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z1686-13>.

12. Книга обліку доходів і Книга обліку доходів і витрат та порядок їх ведення [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства фінансів України від 15.12.2011 р. № 1637] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1534-11>.

13. Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства фінансів України від 15.06.2011 р. № 720] – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=311243&cat_id=293536.

14. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами [Електронний ресурс]. : [затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.06.2003. № 422] – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=32333.

15. Митний кодекс України № 4495-VI від 13.03.12 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

16. Перелік достатніх підстав, що надають податковим органам право на проведення документальної позапланової виїзної перевірки платника податку на додатну вартість для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування такого податку [Електронний ресурс] : [затв. постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. №°1238] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1238-2010-п>.

17. Перелік корисних копалин загальнодержавного та місцевого значення [Електронний ресурс] : [затв. постановою Кабінету Міністрів України від 12.12.97 р. № 827] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/827-94-п>.

18. Перелік платних побутових послуг, на провадження діяльності з надання яких придбавається торговий патент [Електронний ресурс] : [затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. №°1258] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1258-2010-п>.

19. Пільговий торговий патент: коли та як оплачувати // Бухгалтерський тиждень. – 2014. – № 17 (643). – С. 8.

20. Податкова декларація екологічного податку [Електронний ресурс] : [затв. наказом ДПАУ від 24.12.2010 р. № 1010] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0026-11>.

21. Податкова декларація збору за місця для паркування транспортних засобів [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства фінансів

України від 30.12.2013 р. № 866] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0141-14>.

22. Податкова декларація з плати за землю (земельний податок і/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності) [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства доходів і зборів України від 30.12.13 р. № 865] – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/63084.html>.

23. Податкова декларація з податку на додану вартість [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства доходів і зборів України від 13.11.2013 р. № 678] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z2094-13>.

24. Податкова декларація з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства доходів і зборів України від 05.12.2013 р. № 766] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0138-14>.

25. Податкова декларація з податку на прибуток підприємства [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 р. № 872] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0103-14>.

26. Податкова декларація про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства доходів і зборів України від 11.12.2013 р. № 793] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z2179-13>.

27. Податкова декларація туристичного збору [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.12.2013 р. № 866] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0141-14>.

28. Податковий кодекс України від 02.12.10 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

29. Податкові декларації платника єдиного податку [Електронний ресурс] : [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 21.12.2011 р. № 1688] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1533-11>.

30. Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів [Електронний ресурс] : [затв. постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1251] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-2010-п>.

31. Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства доходів і зборів

України від 16.01.14 р. № 26] – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/./63095.html>.

32. Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних [Електронний ресурс] : [затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1246]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/1246-2010-п>.

33. Порядок ведення реєстру виданих та отриманих податкових накладних [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства доходів і зборів України від 25.11.2013 р. № 708] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z2118-13>.

34. Порядок визначення відповідності платника податку критеріям, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства доходів і зборів України 10.12.2013 р. № 781] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z2208-13>.

35. Порядок випуску, обігу та погашення податкових векселів, що видаються до отримання або ввезення на митну територію України речовин, які використовуються як компоненти моторних палива, для використання в якості сировини для виробництва у хімічній промисловості [Електронний ресурс] : [затв. постановою Кабінету Міністрів України від 04.02.2013 р. № 69] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/69-2013-п>.

36. Порядок заповнення податкової накладної [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства доходів і зборів від 14.01.2014 р. № 10] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0185-14>.

37. Порядок заповнення та подання податкової звітності з податку на додану вартість [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства доходів і зборів України від 13.11.13 р. № 678] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z2094-13>.

38. Порядок заповнення торгових патентів, форми Заявки на придбання торгових патентів [Електронний ресурс]. : [затв. наказом Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 р. № 867] – Режим доступу : minrd.gov.ua/Податки/Місцеві збори/...-pravovi-akti/63123.html.

39. Порядок надання документів для застосування податкової соціальної пільги [Електронний ресурс] : [затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1227] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1227-2010-п>.

40. Порядок проведення оцінки для цілей оподаткування та нарахування і сплати інших обов'язкових платежів, які справляються відповідно

до законодавства [Електронний ресурс] : [затв. постановою Кабінету Міністрів України від 04.03.2013 р. № 231] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/231-2013-п>.

41. Порядок проведення розрахунку суми зменшення акцизного податку [Електронний ресурс] : [затв. постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1260] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1260-2010-п>.

42. Порядок сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій [Електронний ресурс] : [затв. постановою Кабінету Міністрів України від 03.11.1998 р. № 1740] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/1740-98-п>.

43. Порядок справляння збору та використання коштів на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства [Електронний ресурс] : [затв. постановою Кабінету Міністрів України від 15.07.2005 р. № 587] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/587-2005-п>.

44. Порядок узгодження цін у контрольованих зовнішньоекономічних операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають двосторонній або багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення [Електронний ресурс] : [затв. постановою Кабінету Міністрів України від 17.10.2013 р. № 764] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/764-2013-п>.

45. Правила паркування транспортних засобів [Електронний ресурс] : [затв. постановою Кабінету Міністрів України від 03.12.2009 р. № 1342] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/1342-2009-п>.

46. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : [Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/996-14>.

47. Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість [Електронний ресурс] : [затв. постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 139] – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/Законодавство_України/139-2014-п.

48. Про відходи [Електронний ресурс] : [Закон України від 05.03.98 р. № 187/98-ВР] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/187/98-вр>.

49. Про декларування податкових зобов'язань з акцизного податку при оформленні податкового векселя [Електронний ресурс] : [лист ДПСУ від 24.02.2012 р. № 5533/7/15-5217] – Режим доступу : <http://profiwins.com.ua/uk/letters...orders...2735-5533.html>.

50. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів

[Електронний ресурс] : [Закон України від 19.12.95 р. № 481/95-ВР] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/481/95-вр>.

51. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні [Електронний ресурс] : [Закон України від 27.03.2014 р. № 1166-VII] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/1166-7>.

52. Про індексацію нормативної грошової оцінки землі у 2014 р. [Електронний ресурс] : [лист Міндоходів від 15.01.2014 р. №693/7/99-99-15-03-01-17] – Режим доступу : <http://profiwins.com.ua>...letters-and-orders/gna...693.html>.

53. Про оплату праці [Електронний ресурс] : [Закон України від 24.03.95 р. № 108/95-ВР, зі змін і доп.] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/108/95-вр>.

54. Про оподаткування збором на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства [Електронний ресурс] : [лист ДПАУ від 05.06.09 р. №11931/7/21-0117] – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/podatкова-bazado-nabrannya-chinnosti-podatkovim-kodeksom/baza-podatkovih-roztyasnen/zagalnodержavni-zbori/zbir-na-rozvitok-vinogradarstva-sadivnitstva-i-hmelyarstva>.

55. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні [Електронний ресурс] : [Закон України від 22.03.2012 р. №4618-VI] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4618-17>

56. Про ціни і ціноутворення [Електронний ресурс] : [Закон України від 21.06.2012 р. № 5007 – VI] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/5007-17>.

57. Розрахунок податкових зобов'язань щодо сплати консолідованого податку на прибуток та форми Повідомлення платника податку про прийняття рішення щодо сплати консолідованого податку на прибуток [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2013 р. № 39] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0215-13>.

58. Розрахунок суми збору за першу реєстрацію транспортних засобів [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства доходів і зборів України від 05.12.2013 р. № 767] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0139-14>.

59. Розрахунок суми збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства та Порядок заповнення розрахунку суми збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства [Електронний ресурс] : [затв. наказом ДПАУ від 01.12.2009 р. №671] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0125-10>.

60. Форма Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) і Порядок заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства доходів і зборів України від 21.01.2014 р. № 49] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0228-14>.

61. Формати та Порядок подання документів в електронній формі для проведення електронної перевірки [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства доходів і зборів України від 31.12.2013 р. № 898] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/Законодавство України/ z0305-14>.

62. Форми заявок-розрахунків на виготовлення та придбання марок акцизного податку, звіту про використання марок акцизного податку та журналів для обліку марок акцизного податку [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства доходів і зборів України від 04.02.2014 р. № 115] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0329-14>.

63. Форми податкових декларацій платника єдиного податку [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства фінансів України від 21.12.2011 р. № 1688 (в ред. наказу № 1159 від 07.11.2012)] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1533-11>.

64. Форми податкових розрахунків з плати за користування надрами [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства фінансів України від 17.09.2012 р. № 1000] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1732-12>.

65. Хмелезбір потрібно сплачувати і за безалкогольне пиво : лист ДПАУ від 16.03.2010 р. № 2607/6/21-0215 // Бухгалтерський тиждень. – 2010. – № 16. – С. 10.

66. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

67. Щодо зарахування переоплати з податку на прибуток у розрахунок сплати авансових внесків [Електронний ресурс] : [Лист Міністерства доходів і зборів України від 12.09.2013 р. № 6599/6/99-99-19-03-02-15] – Режим доступу : <http://profiwins.com.ua>...letters-and-orders/gna...6599.html>.

68. Щодо нарахування та сплати авансових внесків при виплаті дивідендів [Електронний ресурс] : [Лист Міндоходів України від 12.09.2013 р. № 17802/7/99-99-19-03-02-17] – Режим доступу : <http://profiwins.com.ua>uk/letters-and-orders...17802.html>.

69. Лист Міндоходів від 10.04.14 р. № 8414/7/99-99-19-03-01-17 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://profiwins.com.ua>letters-and-orders...4657-8414.html>.

70. Лист Держземагенства від 10.01.2014 р. № 12-28-0.22-95/2-14 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://>.

Літературні джерела

71. Акцизное налогообложение в Украине и за рубежом: особенности применения и главные функции // Вестник налоговой службы Украины. – 2012. – № 26. – С. 8–9.

72. Бідюк О. О. Облік і звітність в оподаткуванні : навч. посіб. / О. О. Бідюк, Є. Ю. Шара. – К. : Центр навч. літ-ри, 2012. – 496 с.

73. Король А. Бонус для домашнего очага: получаем налоговую скидку за ипотечный кредит / А. Король // Все о бухгалтерском учете. – 2013. – №14. – С. 13–17.

74. Карпова В. «Валютне»: розрахунок курсових різниць на новий лад і збір до ПФУ / Влада Карпова // Бухгалтерський тиждень. – 2014. – № 16 (642). – С. 20–24.

75. Карпова В. Виправлення «авансових» помилок у декларації з податку на прибуток за 2013 рік / Влада Карпова // Бухгалтерський тиждень. – 2014. – № 25 (651). – С. 17–20.

76. Малишкін О. І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика : навчально-практичний посібник / О. І. Малишкін – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 376 с. [Електронний ресурс] – Режим доступу: culonline.com.ua/Books/oblik_podatkiv_Malyshkin.pdf.

77. Облік у системі оподаткування: навч. посібник – Одеса: ОНЕУ, ротاپринт, 2013. – 267 с. [Електронний ресурс] – Режим доступу: dspace.oneu.edu.ua/.../Максімова%20В.%20Ф.,%20Артюх%20О.%20В.

78. Оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності : навч. посібник / Л. М. Котенко, А. С. Крутова, Т. О. Тарасова, А. В. Янчев. – Х. : Харк. держ. ун-т харч. та торгівлі, 2013. – 387 с.

79. Приклади заповнення податкової декларації про майновий стан // Вісник податкової служби України. – 2013. – № 4. – С. 65–74.

80. Семенченко Ж. «Безнадега в розрахунках / Ж. Семенченко // Бухгалтерський тиждень. – 2014. – № 16 (642). – С. 39–47.

81. Шпакович М. Перерозподіл податкового кредиту: згадуємо знайомі правила / М. Шпакович // Бухгалтерський тиждень. – 2014. – № 1 (627). – С. 35–40.

Д о д а т о к А

Таблиця А.1 – Довідник ознак доходів (витяг, основні види доходів)

Ознака доходу	Дохід, який відображають з цією ознакою
101	Заробітна плата нарахована (виплачена) (пп. 164.2.1 ПКУ)
102	Виплати відповідно до умов цивільно-правового договору (пп. 164.2.2 ПКУ)
104	Продаж (обмін) нерухомого майна (пп. 164.2.4 ПКУ)
105	Продаж (обмін) рухомого майна (пп. 164.2.4 ПКУ)
106	Надання майна в лізинг, оренду або суборенду (пп. 164.2.5 ПКУ)
107	Заборгованість, за якою минув строк позовної давності (пп. 164.2.7 ПКУ)
109	Дивіденди, крім тих, що не змінюють участь (пп. 164.2.8 ПКУ)
110	Проценти (пп. 164.2.8 ПКУ)
111	Виграші та призи, крім у державну грошову лотерею (пп. 164.2.8 ПКУ)
112	Інвестиційний прибуток (дохід) від операцій з інвестиційними активами (пп. 164.2.9 ПКУ, пп. 170.2.2 ПКУ)
113	Дохід, отриманий у спадщину (подарований) від члена сім'ї першого ступеня споріднення (пп. 164.2.10 та пп. 165.1.15 ПКУ)
114	Дохід, отриманий у спадщину (подарований) від фізичної особи, що не є членом сім'ї першого ступеня споріднення (пп. 164.2.10 та пп. 165.1.15 ПКУ)
116	Дохід, отриманий у спадщину (подарований) платником, який є інвалідом I групи або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування (пп. 164.2.10 та пп. 165.1.15 ПКУ)
118	Кошти на відрядження або під звіт, у тому числі надміру витрачені (пп. 164.2.11 та пп. 165.1.11 ПКУ)
120	Неустойки, штрафи або пеня (пп. 164.2.14 ПКУ)
128	Соціальні виплати з відповідних бюджетів (пп. 165.1.1 ПКУ)
133	Сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (пп. 165.1.6 ПКУ)
140	Аліменти (пп. 165.1.14 ПКУ)
142	Дивіденди у вигляді акцій, які не змінюють участі (пп. 165.1.18 ПКУ)
153	Сума поворотної фінансової допомоги (пп. 165.1.31 ПКУ)
157	Дохід, виплачений самозайнятій особі (пп. 165.1.36 ПКУ, ст. 177 та 178 ПКУ)

Д о д а т о к Б

ПОДАТКОВА ДЕКЛАРАЦІЯ ПЛАТНИКА ЄДИНОГО ПОДАТКУ – ФІЗИЧНОЇ ОСОБИ – ПІДПРИЄМЦЯ

І. Загальні відомості

1	Тип податкової декларації											
	<input checked="" type="checkbox"/>	звітна		<input type="checkbox"/>	звітна нова		<input type="checkbox"/>	уточнююча		<input type="checkbox"/>	довідково*	
2	Звітний (податковий) період, за який подається або уточнюється податкова декларація: 2013											
	<input type="checkbox"/>	І квартал	<input type="checkbox"/>	півріччя	<input type="checkbox"/>	три квартали	<input type="checkbox"/>	рік	<input checked="" type="checkbox"/>	місяць*	<input type="checkbox"/>	(рік)
3	Прізвище, ім'я, по батькові платника податку: Петренко Іван Михайлович											
	Ресстраційний номер облікової картки платника податків – фізичної особи - підприємця:											
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	
	або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті)											
4	Податкова адреса (місце проживання) платника податку					поштовий індекс:						
	(область, місто): Харківська, Харків					міжміський код:						
	Адреса: вул. Конєва, 112, кв.36					телефон:						
	Електронна адреса ¹ :					факс ¹ :						
5	Найменування органу державної податкової служби, до якого подається податкова декларація:											
6	Види підприємницької діяльності, які здійснювалися у звітному періоді:											
	номер згідно з КВЕД					назва згідно з КВЕД						
	46.49					Оптова торгівля іншими товарами господарського призначення						
7	Фактична чисельність працівників у звітному періоді:											
	—											

* Подається з метою отримання довідки про доходи за інший період, ніж квартальний (річний) податковий (звітний) період, наростаючим підсумком.

¹ За бажанням платника податку.

II. Показники господарської діяльності для платників єдиного податку I групи

Щомісячні авансові внески, грн

№ з/п	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал
1-й місяць кварталу	107,30	107,30	107,30	107,30
2-й місяць кварталу	107,30	107,30	107,30	107,30
3-й місяць кварталу	107,30	107,30	107,30	107,30

Назва показника	Код рядка	Обсяг (грн)*
1	2	3
Сума доходу за звітний (податковий) період відповідно до статті 292 глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України (згідно з підпунктом 1 пункту 291.4 статті 291 глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України)	01	150000,00
Сума доходу, що перевищує обсяги, встановлені підпунктом 1 пункту 291.4 статті 291 глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України, у звітному (податковому) періоді	02	20000,00
Сума доходу, отриманого від провадження діяльності, не зазначеної у свідоцтві платника єдиного податку, у звітному (податковому) періоді	03	—
Сума доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж передбачено пунктом 291.6 статті 291 глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України, у звітному (податковому) періоді	04	—
Сума доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права на застосування спрощеної системи оподаткування, у звітному (податковому) періоді	05	—

* Заповнюється наростаючим підсумком з початку року.

III. Показники господарської діяльності для платників єдиного податку II групи

Щомісячні авансові внески, грн

№ з/п	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал
1-й місяць кварталу	—	—	—	—
2-й місяць кварталу	—	—	—	—
3-й місяць кварталу	—	—	—	—

Назва показника	Код рядка	Обсяг (грн)*
1	2	3
Сума доходу за звітний (податковий) період відповідно до статті 292 глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України (згідно з підпунктом 2 пункту 291.4 статті 291 глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України)	06	—
Сума доходу, що перевищує обсяги, встановлені підпунктом 2 пункту 291.4 статті 291 глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України, у звітному (податковому) періоді	07	—
Сума доходу, отриманого від провадження діяльності, не зазначеної у свідоцтві платника єдиного податку, у звітному (податковому) періоді	08	—
Сума доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж передбачено пунктом 291.6 статті 291 глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України, у звітному (податковому) періоді	09	—
Сума доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права на застосування спрощеної системи оподаткування, у звітному (податковому) періоді	10	—

* Заповнюється наростаючим підсумком з початку року.

IV. Показники господарської діяльності для платників єдиного податку III групи

Назва показника	Код рядка	Обсяг (грн)*
1	2	3
Сума доходу за звітний (податковий) період, що оподатковується за ставкою 3%	11	—
Сума доходу за звітний (податковий) період, що оподатковується за ставкою 5%	12	—
Сума доходу, що перевищує обсяги, встановлені підпунктом 3 пункту 291.4 статті 291 глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України, у звітному (податковому) періоді	13	—
Сума доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж передбачено пунктом 291.6 статті 291 глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України, у звітному (податковому) періоді	14	—
Сума доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права на застосування спрощеної системи оподаткування, у звітному (податковому) періоді	15	—

* Заповнюється наростаючим підсумком з початку року.

V. Показники господарської діяльності для платників єдиного податку V групи

Назва показника	Код рядка	Сума (грн)
1	2	3
Сума доходу за звітний (податковий) період, що оподатковується за ставкою 7 %	16	—
Сума доходу за звітний (податковий) період, що оподатковується за ставкою 10 %	17	—
Сума доходу, що перевищує обсяги, встановлені підпунктом 5 пункту 291.4 статті 291 глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України, у звітному (податковому) періоді	18	—
Сума доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж передбачено пунктом 291.6 статті 291 глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України, у звітному (податковому) періоді	19	—
Сума доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права на застосування спрощеної системи оподаткування, у звітному (податковому) періоді	20	—

* Заповнюється наростаючим підсумком з початку року.

VI. Визначення податкових зобов'язань по єдиному податку*

Назва показника	Код рядка	Сума (грн)
Загальна сума доходу за звітний (податковий) період (сума значень рядків 1 + 02 + 03 + 04 + 05 + 06 + 07 + 08 + 09 + 10 + + 11 + 12 + 13 + 14 + 15 + 16 + 17 + 18 + 19 + 20)	21	170000,00
Сума податку за ставкою 15% ((рядок 02 + рядок 03 + рядок 04 + + рядок 05 + рядок 07 + рядок 08 + рядок 09 + рядок 10 + рядок 13 + + рядок 14 + рядок 15 + рядок 18 + рядок 19 + рядок 20) × 15%)	22	3000,00
Сума податку за ставкою 3% (рядок 11 × 3%)	23	—
Сума податку за ставкою 5% (рядок 12 × 5%)	24	—
Сума податку за ставкою 7% (рядок 16 × 7%)	25	—
Сума податку за ставкою 10% (рядок 17 × 10%)	26	—
Нараховано всього за звітний (податковий) період (рядок 22 + + рядок 23 + рядок 24 + рядок 25+ рядок 26)	27	3000,00
Нараховано за попередній звітний (податковий) період (значення рядка 27 декларації попереднього звітного (податкового) періоду)	28	—
Сума єдиного податку, яка підлягає нарахуванню та сплаті в бюджет за підсумками поточного звітного (податкового) періоду (рядок 27 – рядок 28)	29	3000,00

* Не заповнюється платником податку, що подає декларацію „Довідково”.

VII. Визначення податкових зобов'язань у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок*

Назва показника	Код рядка	Сума (грн)
Сума єдиного податку, яка підлягала перерахуванню до бюджету, за даними звітного (податкового) періоду, в якому виявлена помилка (рядок 29 відповідної декларації)	30	—
Уточнена сума податкових зобов'язань за звітний (податковий) період, у якому виявлена помилка	31	—
Розрахунки у зв'язку з виправленням помилки:		
збільшення суми, яка підлягала перерахуванню до бюджету (рядок 31 – рядок 30, якщо рядок 31 > рядка 30)	32	—
зменшення суми, яка підлягала перерахуванню до бюджету** (рядок 31 – рядок 30, якщо рядок 31 < рядка 30)	33	—
Сума штрафу, яка нарахована платником податку самостійно у зв'язку з виправленням помилки, ____ % (рядок 32 × 3% або 5%)	34	—
Сума пені, яка нарахована платником податку самостійно відповідно до підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 глави 12 розділу II Податкового кодексу України	35	—

* Заповнюється платником податку, який уточнює податкові зобов'язання.

** Відображаються тільки позитивні значення.

Доповнення до податкової декларації (заповнюється і додається відповідно до пункту 46.4 статті 46 глави 2 розділу II Податкового кодексу України) на		арк.
--	--	------

Дата подання податкової декларації	1	5	.	0	1	.	2	0	1	3
------------------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Інформація, наведена у податковій декларації, є достовірною.

Фізична особа – підприсмець _____ Петренко І.М.

(підпис) (ініціали та прізвище)

1	2	3	4	5	6	7	8	9	0
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Ця частина податкової декларації заповнюється посадовими особами органу державної податкової служби

<input type="checkbox"/>	Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності	“__” ____ 20__ року
(посадова особа органу державної податкової служби (підпис, ініціали та прізвище))		
За результатами камеральної перевірки податкової декларації (потрібне позначити)		
<input type="checkbox"/>	порушень (помилку) не виявлено	складено акт від “__” ____ 20__ року № ____
(посадова особа органу державної податкової служби (підпис, ініціали та прізвище))		
“__” ____ 20__ року		

Навчальне видання

КОТЕНКО Людмила Миколаївна
ФАДЄЄВА Ганна Миколаївна

ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ В ОПОДАТКУВАННІ

Навчальний посібник
для студентів економічних спеціальностей,
аспірантів, викладачів, наукових і практичних працівників

Роботу до видання рекомендував *В. А. Соколенко*
Редактор *Л. Л. Яковлева*

Підп. до друку 24.07.2014 р. Формат 60 × 84 1/16. Папір офісний.
Riso-друк. Гарнітура Таймс. Ум. друк. арк. 28,1. Наклад 300 пр.
Зам. № . Ціна договірна.

Видавець і виготовлювач
ТОВ «Видавництво «Підручник НТУ “ХПІ”»,
вул. Фрунзе, 21, м. Харків-2, 61002

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 3656 від 24.12.2009 р.