

ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА
“АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ”

ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ У СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

*За загальною редакцією
М. І. Бондаря і Н. М. Лисенко*
2-ге видання, перероблене і доповнене

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки,
молоді та спорту України*

Київ • 2014

УДК 657:336.2](075.8)(0.034.44)
ББК 65.052.21я73
О-17

ЕЛЕКТРОННЕ ВИДАННЯ
КОМБІНОВАНОГО ВИКОРИСТАННЯ

Автори:

М. І. Бондар, Л. Г. Ловінська, Н. М. Лисенко, В. В. Бабич, М. М. Коцупатрий,
Т. А. Бондар, С. І. Ковач, А. В. Озеран, В. П. Кергет, Я. В. Олійник,
Л. Б. Пантелійчук, Т. О. Токарева, Л. А. Власенко

Рецензенти:

О. В. Олійник – доктор економічних наук, професор;
В. О. Шевчук – доктор економічних наук, професор

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Державної навчально-наукової установи “Академія фінансового управління”
(протокол № 7 від 15 липня 2014 р.)*

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України
як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів
(лист № 1/11-9731 від 18 жовтня 2011 р.)*

ISBN 978-966-2380-85-9

© Автори, 2014
© ДННУ “Академія фінансового
управління”, 2014

Тема 1. ОСНОВИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ**В ОПОДАТКУВАННІ ПІДПРИЄМСТВА.****ЗАКОНОДАВЧО-НОРМАТИВНА БАЗА З ОПОДАТКУВАННЯ
ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦТВА****11**

1.1. Податкова система України, її сутність і принципи 12

1.2. Законодавчо-нормативна база ведення обліку
і розрахунків із бюджетами за податками та зборами 151.3. Податковий кодекс України, його структурна характеристика,
сфера дії, сутність і значення 201.4. Класифікація податків: загальнодержавні податки і збори,
місцеві податки і збори, прямі й непрямі податки.
Основні елементи податку і збору 231.5. Облік і податкова звітність в оподаткуванні підприємства, їх
взаємозв'язок із бухгалтерським фінансовим обліком 271.6. Напрями вдосконалення обліку і звітності
в оподаткуванні суб'єктів підприємництва в Україні 36*Висновки за темою* 38*Контрольні питання* 38*Тести для самоконтролю* 39*Глосарій* 40*Рекомендовані джерела* 41**Тема 2. ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ****ЗА ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК****46**2.1. Об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств.
Платники податку 47

2.2. Звільнення від оподаткування податком на прибуток 53

2.3. Облік доходів і їх відображення у звіті про фінансові результати та податковій декларації з податку на прибуток підприємства	55
2.3.1. Класифікація, бухгалтерський облік доходів за ПКУ і їх відображення у формі № 2 й декларації з податку на прибуток.	55
2.3.2. Визнання доходів за ПКУ і відображення їх при оподаткуванні на підставі первинних документів	60
2.3.3. Доходи, що не входять до об'єкта оподаткування податком на прибуток	63
2.3.4. Тимчасові й постійні податкові різниці під час обліку доходів	64
2.4. Облік витрат та їх відображення у звіті про фінансові результати та податковій декларації з податку на прибуток	66
2.4.1. Класифікація витрат відповідно до ПКУ та їх відображення у формі № 2 та декларації з податку на прибуток	66
2.4.2. Облік витрат операційної діяльності	69
2.4.3. Облік інших витрат	69
2.4.4. Витрати, що не враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку	73
2.4.5. Облік і особливості визнання витрат подвійного призначення	81
2.4.6. Облік витрат на виплату фізичним особам за трудовими й цивільно-правовими договорами і витрат на соціальне страхування	88
2.4.7. Тимчасові й постійні податкові різниці при обліку витрат	91
2.5. Облік операцій особливого виду	94
2.5.1. Облік за операціями з розрахунками в іноземній валюті	94
2.5.2. Облік операцій із пов'язаними особами	101
2.5.3. Облік нарахування і виплати дивідендів	103
2.5.4. Особливості обліку лізингових операцій	104
2.6. Облік амортизації основних засобів і нематеріальних активів	107
2.7. Порядок обчислення, ставки і звітність із податку на прибуток підприємств	126
<i>Висновки за темою</i>	130
<i>Контрольні питання</i>	131
<i>Тести для самоконтролю</i>	131
<i>Глосарій</i>	133
<i>Рекомендовані джерела</i>	136

Тема 3. ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ	137
3.1. Податковий кодекс України про платників, об'єкт і базу оподаткування податком на доходи фізичних осіб	137
3.2. Ставки податку й податкові соціальні пільги і порядок їх застосування	146
3.3. Методика оподаткування заробітної плати й інших доходів фізичних осіб	164
3.4. Перерахунок сум доходів, нарахованих платникові податку у вигляді заробітної плати, і сум наданих соціальних пільг	186
3.5. Перерахування податку на доходи фізичних осіб до бюджету	187
3.6. Порядок заповнення й подання податковими агентами податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку	189
<i>Висновки за темою</i>	211
<i>Контрольні питання</i>	213
<i>Тести для самоконтролю</i>	214
<i>Глосарій</i>	215
<i>Рекомендовані джерела</i>	216
Тема 4. ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ	218
4.1. Сутність, платники, об'єкти і база оподаткування податком на додану вартість	219
4.2. Ставки податку на додану вартість і пільги. Характеристика операцій, які звільнені або не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість	231
4.3. Документальне оформлення і реєстрація операцій із податку на додану вартість. Податкова накладна, вантажна митна декларація, інші первинні документи й вимоги до їх складання	234
4.4. Методика обчислення й обліку в системі рахунків бухгалтерського обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість з урахуванням правил оподаткування	241
4.5. Особливості обліку податку на додану вартість при ввезенні товарів на митну територію України.	254
4.6. Касовий метод як альтернативний загальному порядку обліку податку на додану вартість і характеристика видів діяльності (операцій), за якими він застосовується	255

4.7. Порядок визначення суми податку на додану вартість, що підлягає сплаті до бюджету (або відшкодуванню з бюджету) і терміни сплати. Порядок бюджетного відшкодування податку на додану вартість	256
4.8. Податкові періоди й особливості їх застосування. Податкова декларація з податку на додану вартість: форми, структура і зміст, порядок складання і подання	261
<i>Висновки за темою</i>	264
<i>Контрольні питання</i>	264
<i>Тести для самоконтролю</i>	265
<i>Глосарій</i>	267
<i>Рекомендовані джерела</i>	268

Тема 5. ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ ЗА ІНШИМИ

ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНИМИ ПОДАТКАМИ І ЗБОРАМИ 271

5.1. Платники, об'єкти, ставки, база оподаткування акцизним податком. Порядок обчислення, обліку, сплати і звітності з акцизного податку	272
5.2. Платники, об'єкт і ставки збору за першу реєстрацію транспортного засобу, порядок його обчислення, обліку, сплати й податкової звітності	284
5.3. Платники, об'єкти, ставки обчислення й облік збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства. Податкова звітність, порядок складання і подання	290
5.4. Види мита. Платники й об'єкт оподаткування митом, порядок його обліку і сплати	294
<i>Висновки за темою</i>	301
<i>Контрольні питання</i>	301
<i>Тести для самоконтролю</i>	301
<i>Глосарій</i>	303
<i>Рекомендовані джерела</i>	304

Тема 6. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ІЗ БЮДЖЕТОМ І ЗВІТНІСТЬ

ЗА РЕСУРСНИМИ ПОДАТКАМИ ТА ЗБОРАМИ 308

6.1. Поняття ресурсних податків і зборів, їх класифікація	309
6.2. Платники, об'єкт, база і ставки оподаткування платою за землю. Порядок обчислення, обліку плати за землю, пільг щодо сплати за видами земельних ділянок. Складання і подання Податкової декларації з плати за землю	315

6.3. Платники, податкові агенти, об'єкти, база оподаткування і ставки екологічного податку, порядок його обчислення, обліку й сплати. Порядок складання і подання податкової декларації екологічного податку	321
6.4. Збір за спеціальне використання води: платники, об'єкт оподаткування, ставки збору, порядок обчислення, обліку, сплати і подання податкової декларації	334
6.5. Платники, об'єкт, ставки, порядок обчислення, обліку і перерахування збору за спеціальне використання лісових ресурсів. Порядок подання лісокористувачами Податкового розрахунку збору	345
6.6. Плата за користування надрами: платники, об'єкт оподаткування, порядок обчислення, обліку, сплати податкових зобов'язань із плати за користування надрами і подання податкової звітності (податкових розрахунків)	352
6.7. Платники, об'єкти і ставки оподаткування рентною платою. Порядок обчислення, сплати й податкова звітність за рентною платою	361
6.8. Збори у вигляді цільової надбавки до тарифів: платники й об'єкти обчислення, порядок їх обліку, сплати, складання і подання податкової звітності	364
6.9. Платники, порядок обчислення, звітності й сплати збору за користування радіочастотним ресурсом України	368
<i>Висновки за темою</i>	371
<i>Контрольні питання</i>	372
<i>Тести для самоконтролю</i>	374
<i>Глосарій</i>	376
<i>Рекомендовані джерела</i>	378
Тема 7. ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ ЗА МІСЦЕВИМИ ПОДАТКАМИ І ЗБОРАМИ	382
7.1. Загальна характеристика місцевих податків і зборів, їх нормативне регулювання	382
7.2. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, порядок його обчислення, сплати і звітності	384
7.3. Місцеві збори: платники, об'єкти і ставки оподаткування, порядок обчислення, сплати та звітності	392
7.3.1. Збір за місця для паркування транспортних засобів	392
7.3.2. Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності	396
7.3.3. Туристичний збір	405
<i>Висновки за темою</i>	410
<i>Контрольні питання</i>	410

<i>Тести для самоконтролю</i>	411
<i>Глосарій</i>	413
<i>Рекомендовані джерела</i>	414

**Тема 8. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ Й ЗВІТНОСТІ
РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ І ПЛАТЕЖАМИ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

8.1. Нормативне регулювання оподаткування податком на додану вартість у сфері сільського, лісового господарства і рибальства	415
8.2. Особливості обліку й звітності розрахунків за податком на додану вартість у сфері сільського, лісового господарства і рибальства	424
8.3. Нормативне регулювання та платники фіксованого сільськогосподарського податку	435
8.4. Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва і Методичні рекомендації щодо його складання	438
8.5. Об'єкт і база оподаткування, ставки та податковий період з фіксованого сільськогосподарського податку	444
8.6. Порядок обчислення, обліку, звітності та сплати фіксованого сільськогосподарського податку	446
<i>Висновки за темою</i>	452
<i>Контрольні питання</i>	453
<i>Тести для самоконтролю</i>	453
<i>Глосарій</i>	457
<i>Рекомендовані джерела</i>	458

**Тема 9. СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ,
ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ
МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА — ЮРИДИЧНИХ ОСІБ**

9.1. Значення й економічна сутність спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності	459
9.2. Об'єкт оподаткування та ставки єдиного податку. Порядок обчислення і терміни сплати	461
9.3. Перехід на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності	468
9.4. Ведення обліку та звітності суб'єктів господарювання — юридичних осіб (платників єдиного податку)	471
<i>Висновки за темою</i>	475
<i>Контрольні питання</i>	476
<i>Тести для самоконтролю</i>	476
<i>Глосарій</i>	478
<i>Рекомендовані джерела</i>	479

Тема 10. ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК В ОБЛІКУ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ ТА ПОДАТКОВІЙ ЗВІТНОСТІ	480
10.1. Загальні принципи виправлення помилок у податковій звітності й бухгалтерському обліку	481
10.2. Виправлення помилок у податковій декларації з податку на прибуток підприємства	491
10.3. Виправлення помилок в обліку податку на додану вартість. Порядок складання й подання Уточнюючих розрахунків податкових зобов'язань із податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок	500
10.4. Виправлення помилок, виявлених під час нарахувань в обліку розрахунків із податку на доходи фізичних осіб	516
10.5. Виправлення помилок при розрахунках та сплаті деяких ресурсних податків і зборів	519
10.6. Виправлення помилок при розрахунках і сплаті інших загальнодержавних та місцевих податків і зборів	537
10.7. Відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства. Застосування податковими органами фінансових (штрафних) санкцій і нарахування пені у випадках виявлення помилок при визначенні розміру об'єкта оподаткування й при складанні податкової звітності	541
<i>Висновки за темою</i>	550
<i>Контрольні питання</i>	553
<i>Тести для самоконтролю</i>	554
<i>Глосарій</i>	559
<i>Рекомендовані джерела</i>	559
Тема 11. ПОРЯДОК РОЗКРИТТЯ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ПІДПРИЄМСТВА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ІЗ БЮДЖЕТОМ	561
11.1. Загальні положення і принципи формування облікової політики підприємства	562
11.2. Формалізація і порядок розкриття в обліковій політиці підприємства – платника податків методики й організації обліку розрахунків із бюджетом при оподаткуванні діяльності	567
<i>Висновки за темою</i>	577
<i>Контрольні питання</i>	579
<i>Тести для самоконтролю</i>	579
<i>Глосарій</i>	582
<i>Рекомендовані джерела</i>	582

ОСНОВИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ В ОПОДАТКУВАННІ ПІДПРИЄМСТВА. ЗАКОНОДАВЧО- НОРМАТИВНА БАЗА З ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦТВА

Після вивчення цієї теми ви будете

знати:

- сутність, передумови і принципи побудови податкової системи України та системи оподаткування і податкової звітності суб'єктів підприємницької діяльності;
- Податковий кодекс України, його структурну характеристику, сферу дії, сутність і значення;
- мету, завдання оподаткування і його взаємозв'язок і відмінності із системою бухгалтерського фінансового обліку платника податків;
- у чому полягають хиби сучасної податкової системи та які напрями її удосконалення,

а також уміти:

- класифікувати податки, збори і джерела їх сплати;
- характеризувати синтетичні й аналітичні рахунки бухгалтерського обліку, які застосовуються для відображення облікової інформації щодо нарахування і розрахунків за податками та зборами до бюджетів різних рівнів;
- складати й аналізувати бухгалтерські записи щодо розрахунків за податками і зборами;
- організувати процес складання і подання (передачі) податкової звітності, в тому числі засобами електронного зв'язку;
- характеризувати розбіжності між обліковою інформацією у бухгалтерському обліку й фінансовій звітності підприємства і даними для цілей оподаткування.

1.1. ПОДАТКОВА СИСТЕМА УКРАЇНИ, ЇЇ СУТНІСТЬ І ПРИНЦИПИ

Податкова система є важливою складовою національної економіки кожної незалежної держави. Національні податкові системи унікальні й своєрідні, як унікальна і своєрідна кожна країна. Ефективне функціонування податкової системи України є однією з важливих передумов забезпечення стабільності економіки на сучасному етапі розвитку. До 1 січня 2011 р. Законом України “Про систему оподаткування в Україні” визначалися сутність, принципи і характеристики системи оподаткування в Україні.

З набранням із 1 січня 2011 р. чинності кодифікованим актом – Податковим кодексом України (ПКУ), який складається із норм, що охоплюють і покликані гармонізувати регулювання усіх найважливіших відносин у сфері оподаткування, суттєво змінюються система, принципи і правила оподаткування в Україні.

Чинний Податковий кодекс України використовує категорії “податкова система” та “державна податкова справа”. На перший погляд, принципів змін не відбулося, і в будь-якому разі йдеться про сукупність податків та зборів і механізми їх справляння. Водночас здається, що використання поняття податкової системи є доцільнішим. По-перше, саме таке визначення для сукупності всіх податків і зборів використовується податковими законодавствами пострадянських держав. По-друге, поняття “оподаткування” значно ширше, ніж той зміст, який із ним пов’язувався в минулому. До оподаткування входить не лише вичерпний перелік податків і зборів, а й процесуальне забезпечення їх появи (введення, зміни, скасування) та справляння.

Податковим кодексом України встановлено, що сукупність загальнодержавних і місцевих податків та зборів, які справляються в установленому законодавством порядку, становить *податкову систему України*. А “державна податкова справа” згідно з п. 1.1 ст. 1 ПКУ – це сфера діяльності контролюючих органів, передбачена законодавством України, спрямована на формування і реалізацію державної податкової політики в частині адміністрування податків, зборів, платежів.

Під *податком* слід розуміти обов’язковий, безумовний платіж до бюджету відповідного рівня, здійснюваний платниками у порядку і на

умовах, що визначаються Податковим кодексом України. Чинна редакція Кодексу закріплює три принципові риси, які, на думку законодавця, мають характеризувати тільки податок: обов'язковість, безумовність і надходження до відповідного бюджету.

Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється із платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, зокрема внаслідок учинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами й особами юридично значимих дій.

У податковій системі можна виокремити дві підсистеми: **оподаткування юридичних осіб** (підприємств, організацій) та **оподаткування фізичних осіб** (резидентів і нерезидентів). Облік і звітність підприємств у податковій системі в контексті ПКУ слід розуміти як складову облікової системи підприємства (підсистему обліку), призначену для забезпечення формування і управління інформацією, здійснення на її основі функцій регулювання, фінансового планування, моніторингу стану розрахунків за податками й зборами, їх оптимізацією і забезпечення своєчасного виконання **податкового обов'язку**.

У свою чергу податковий обов'язок визнається як сукупність обов'язків платника податку з обліку, сплати, декларування податків і зборів у порядку і строки, визначені податковим законодавством України.

Призначення податків і зборів проявляється у **функціях**, які вони виконують, і зокрема: *фіскальній, регулювальній, контрольній, розподільчій, стимуляційній, накопичувальній*.

Відповідно до ст. 4 Податкового кодексу України податкова система й законодавство про неї ґрунтуються на таких **принципах** побудови і призначення оподаткування:

- *загальність оподаткування* – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки і збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу;
- *рівність усіх платників* перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціаль-

ної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;

- *неминучість* настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;
- *презумпція правомірності* рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав і обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;
- *фіскальна достатність* – встановлення податків і зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;
- *соціальна справедливість* – установа податків і зборів відповідно до платоспроможності платників податків;
- *економічність оподаткування* – установа податків і зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;
- *нейтральність оподаткування* – установа податків і зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоспроможності платника податків;
- *стабільність* – зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому діятимуть нові правила й ставки. Податки і збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;
- *рівномірність і зручність сплати* – установа строків сплати податків і зборів, виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету й зручності їх сплати платниками;
- *єдиний підхід* до встановлення податків і зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

Однак, як засвідчує практика оподаткування, держава (або уповноважені нею контролюючі та інші державні виконавчі органи) не

завжди дотримується окремих, задекларованих кодексом принципів, серед яких є і недостатньо економічно обґрунтовані й ті, які потребують удосконалення.

1.2. ЗАКОНОДАВЧО-НОРМАТИВНА БАЗА ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ І РОЗРАХУНКІВ ІЗ БЮДЖЕТАМИ ЗА ПОДАТКАМИ ТА ЗБОРАМИ

Ведення платниками податків обліку і розрахунків із бюджетами за податками та зборами в останнє десятиліття пов'язувалося з податковим обліком. Поняття *податкового обліку* з'явилося в Україні з прийняттям у 1997 р. Закону України “Про податок на додану вартість” та “Про оподаткування прибутку підприємств”, якими були встановлені правила податкового обліку, відмінні від бухгалтерського обліку, і запроваджена податкова звітність. Отже, податковий облік як підсистему фінансового бухгалтерського обліку було започатковано в останнє десятиліття ХХ ст. внаслідок запровадження податкового законодавства.

Названими законами було введено поняття “податковий облік”, проте визначення такого терміна в тих чи інших законах не наводиться. Очевидно, що “податковий облік” закріплений як явище, і чинними законами описано правила податкового обліку, проте однозначного й чіткого визначення цього поняття у нормативно-правових документах немає. Водночас у нормативній базі запроваджено низку економічних механізмів державного регулювання, в основу яких покладено використання податкової, а не облікової інформації, і податкові методи (правила, алгоритми) обліку (як, наприклад, податковий метод обліку безнадійної й сумнівної заборгованості, методи визначення витрат подвійного призначення, “касовий метод” визначення доходів від надання житлово-комунальних послуг, визначення витрат, що пов'язані з ремонтом і поліпшенням об'єктів основних засобів у межах 10 %, тощо). Запроваджені з прийняттям Податкового кодексу України правила й алгоритми справляння окремих податків і зборів сприяли зближенню вимог законодавчої бази з питань ведення обліку для цілей оподаткування з правилами фінансового обліку розрахунків із бюджетом за податками і зборами.

Законодавчо-нормативна база з питань оподаткування і податкової звітності діяльності суб'єктів господарської діяльності є динамічною, але досі ще громіздкою. До неї входять Конституція, Подат-

ковий, Митний кодекси України, пов'язані з ними закони, укази Президента України, декрети і постанови Кабінету Міністрів України, накази Державної фіскальної служби України (ДФСУ), Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України тощо.

Чинний Податковий кодекс України є кодифікованим законом, який має стати цілісним, гармонійно пов'язаним, комплексним документом і створити правову основу для реалізації в Україні податкової реформи, забезпечити досягнення балансу інтересів держави і платників податків, підвищити конкурентоспроможність вітчизняної податкової системи.

Схему структури нормативно-правового регулювання обліку і звітності в оподаткуванні підприємства наведено на рис. 1.1.

Основою законодавчої і нормативної бази побудови обліку і звітності в оподаткуванні підприємств є:

- Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР, зі змінами;
- Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, зі змінами.

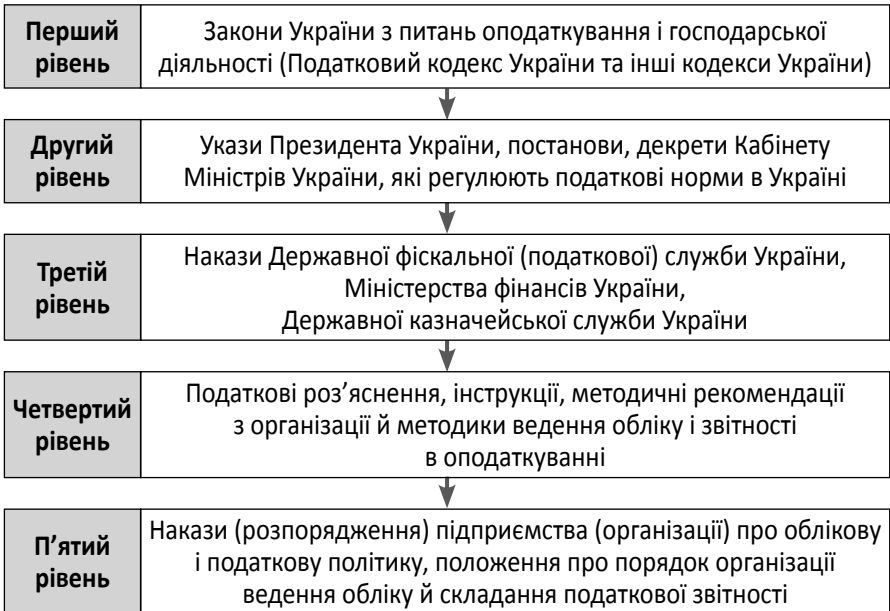


Рис. 1.1. Структура нормативно-правового регулювання обліку і звітності в оподаткуванні підприємства в Україні

- Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV, зі змінами;
- Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV, зі змінами;
- Водний кодекс України від 06.06.1995 № 213/95-ВР, зі змінами;
- Земельний кодекс України від 25.10.2001 № 2768-III, зі змінами;
- Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-X, зі змінами;
- Кодекс України про надра від 27.07.1994 № 132/94-ВР, зі змінами;
- Лісовий кодекс України від 21.01.1994 № 3852-XII, зі змінами;
- Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI, зі змінами;
- Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VIIV, зі змінами;
- Закон України “Про Єдиний митний тариф” від 05.02.1992 № 2097-XII, зі змінами;
- Закон України “Про Митний тариф України” від 05.04.2001 № 2371-III, зі змінами;
- Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996, зі змінами;
- Закон України “Про радіочастотний ресурс України” від 01.06.2000 №1770-III, зі змінами;
- Закон України “Про питну воду та питне водопостачання” від 10.01.2002 № 2918-III, зі змінами;
- Закон України “Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства” від 09.04.1999 587-XIV, зі змінами;
- Закон України “Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів” від 19.12.1995 № 481/95-ВР, зі змінами;
- Закон України “Про охорону навколишнього природного середовища” від 25.06.1991 №1264-XII, зі змінами;
- Закон України “Про відходи” від 05.03.1998 № 187/98-ВР, зі змінами;
- Закон України “Про поводження з радіоактивними відходами” від 30.06.1995 № 255/95-ВР, зі змінами;
- Закон України “Про охорону атмосферного повітря” від 16.10.1992 № 2707-XII, зі змінами;
- Закон України “Про збір на обов’язкове державне пенсійне страхування” від 26.06.1997 № 400/97-ВР, зі змінами;
- Закон України “Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням” від 18.01.2001 № 2240-III, зі змінами;

- Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення” від 04.07.2013 № 408-VII;
- Закон України “Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття” від 02.03.2000 № 1533-III, зі змінами;
- Закон України “Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності” від 23.09.1999 № 1105-XIV, зі змінами;
- Закон України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” від 08.07.2010 № 2464-VI, зі змінами;
- наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку” від 24.05.1995 № 88, зі змінами;
- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, зі змінами;
- наказ Міністерства юстиції України “Про затвердження Переліку типових документів” від 12.04.2012 № 578/5, зі змінами;
- наказ Міністерства доходів і зборів України “Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)” від 30.12.2013 № 865;
- наказ Державної податкової адміністрації України “Про затвердження форми Декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання Декларації акцизного податку” від 24.12.2010 № 1030;
- наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження форм податкових декларацій збору за спеціальне використання води” від 21.12.2012 № 1403;
- наказ Державної податкової адміністрації України “Про затвердження форми Податкової декларації екологічного податку” від 24.12.2010 № 1010;
- наказ Міністерства доходів і зборів України “Про затвердження Форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору” від 30.12.2013 № 866;

- наказ Міністерства доходів і зборів України “Про затвердження Форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної” від 14.01.2014 № 10;
- наказ Міністерства доходів і зборів України “Про затвердження форми реєстру виданих та отриманих податкових накладних та порядку його ведення” від 25.11.2013 № 708;
- наказ Державної податкової адміністрації України “Про затвердження форми Розрахунку суми збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства та Порядку заповнення розрахунку на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства” від 01.12.2009 № 671;
- наказ Міністерства доходів і зборів України “Про затвердження форм та порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість” від 13.11.2013 № 678;
- наказ Міністерства доходів і зборів України “Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства” від 30.12.2013 № 872;
- наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці”” від 25.01.2011 № 27, із змінами;
- наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість” від 01.07.1997 № 141, зі змінами;
- наказ Міністерства доходів і зборів України “Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку” від 21.01.2014 № 49;
- наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” від 07.02.2013 № 73, із змінами;
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, затвержене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290, зі змінами;

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318, зі змінами;
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 № 353, зі змінами;
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39, зі змінами тощо.

1.3. ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС УКРАЇНИ, ЙОГО СТРУКТУРНА ХАРАКТЕРИСТИКА, СФЕРА ДІЇ, СУТНІСТЬ І ЗНАЧЕННЯ

Прийняття Податкового кодексу України мало на меті врегулювати відносини оподаткування, визначити принципи побудови податкової системи, перелік податків і зборів, що підлягають сплаті до бюджетів усіх рівнів, методикау їх обчислення, ставки оподаткування, правовий стан платників податків, порядок адміністрування податків, а також порядок і умови застосування фінансових санкцій до платників податків за порушення податкового законодавства.

За структурою Податковий кодекс України складається з 22 розділів, але розділ X втратив чинність з 1 січня 2013 р. Майже кожен розділ у минулому був окремим законом або іншим нормативно-правовим актом (податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на додану вартість, акцизний податок, екологічний податок, плата за землю тощо).

З набуттям чинності ПКУ втратили чинність близько двох десятків законів України та десятки інших нормативно-правових документів.

Значення Податкового кодексу України полягає в тому, що він націлений на побудову сучасної, справедливої податкової політики, що забезпечила б стабільність оподаткування, рівність усіх платників податків перед законом, досягнення стратегічних цілей сталого розвитку в оновленій системі державного регулювання економіки та виконання важливих завдань, які мають забезпечити:

- раціональне використання природних ресурсів;
- створення фіскальних умов для легалізації доходів;

- формування відповідального ставлення платників податків до виконання своїх податкових зобов'язань, забезпечення суттєвого зменшення масштабів ухилення від сплати податків;
- демократизацію податкової служби, встановлення рівноправних відносин між платниками податків і податковими органами;
- запровадження “податкових канікул” для малого бізнесу;
- підвищення конкурентоспроможності національної економіки;
- створення сприятливих фіскальних умов для залучення прямих іноземних інвестицій, активізації інвестиційно-інноваційної діяльності;
- сталий економічний розвиток, формування людського капіталу на інноваційно-інвестиційній основі за умови збільшення сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів та державних цільових фондів;
- покращення позицій України у глобальному рейтингу “простої ведення бізнесу” за показником “сплата податків”;
- подальше наближення податкового законодавства України до законодавства ЄС з урахуванням перспективи поглиблення економічної інтеграції з Європейським Співтовариством;
- реалізацію збалансованої бюджетної політики на середньо- і довгострокову перспективу.

Сфера дії, сутність Податкового кодексу України, основні засади податкового законодавства України детально описані положеннями першого й другого розділів. Детальну характеристику статей згідно зі структурою ПКУ з посиланнями на нормативні акти наведено в науково-практичному коментарі до Податкового кодексу України.

Сфера дії Податкового кодексу України охоплює регулювання відносин, що виникають у сфері встановлення, справляння, адміністрування податків і зборів, зокрема визначаються:

- вичерпний перелік податків і зборів, що справляються в Україні, та загальні засади їх встановлення;
- платники податків і зборів, їх права й обов'язки, податковий обов'язок;
- порядок адміністрування податків і зборів, податкові перевірки;
- компетенція контролюючих органів, повноваження і обов'язки їхніх посадових осіб під час здійснення податкового контролю;

- податкова звітність, порядок визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати й оскарження рішень контролюючих органів;
- виплата податкового боргу та відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства тощо.

Внаслідок прийняття Податкового кодексу України відбулися позитивні зміни в адмініструванні податків і зборів:

- серед повноважень контролюючих органів не передбачено можливості визначення суми податкового зобов'язання непрямыми методами (метод економічного аналізу, спостереження, аналогії, контроль за витратами й доходами платників податків – фізичних осіб);
- під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення правомірності рішення контролюючого органу покладається на такий контролюючий орган, а не на платника податку (ст. 56.4);
- зменшено штрафні санкції з 5 до 3 % у разі виправлення самостійно виявлених помилок шляхом подання уточнювального розрахунку. Важливо, що подання такого розрахунку є підставою для проведення документальної позапланової виїзної перевірки;
- знижено суми штрафних санкцій за порушення під час нарахування, утримання і сплати податків у джерела виплати. Згідно з ПКУ сума штрафу залежить від регулярності порушень упродовж 1095 днів, зокрема:
 - 25 % – за першого порушення;
 - 50 % – за повторного порушення;
 - 75 % – за третього та кожного наступного порушення.

Однак при цьому не визначено, за якими ознаками порушення вважатиметься першим, повторним, третім або наступним;

- зменшено штрафні санкції при порушенні строків сплати податкового зобов'язання:
 - 10% – за затримки до 30 днів;
 - 20% – за затримки понад 30 днів;

Штрафні санкції за порушення податкового законодавства, вчинені з 1 січня до 1 червня 2011 р., тобто протягом перехідного періоду, застосовувалися у розмірі, що не перевищував 1 грн за кожне порушення. Не застосовувалися штрафні санкції за порушення, вчине-

ні з 1 квітня до 1 вересня 2011 р. щодо податку на прибуток підприємства, а протягом 2012 р. – щодо єдиного податку.

Проте поряд із позитивними змінами є низка змін, які платники податків – суб'єкти підприємництва характеризують як негативні. Так, запроваджено штрафні санкції за завищення суми бюджетного відшкодування, від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість залежно від регулярності порушень упродовж 1095 днів, тобто штрафи застосовуватимуться навіть за відсутності факту заниження податкових зобов'язань, зокрема:

- 25 % – за першого порушення;
- 50 % – за повторного порушення;
- 75 % – за третього і кожного наступного порушення.

Податковим кодексом України запроваджено поняття фактичної податкової перевірки, яка здійснюється за місцем фактичного ведення платником податків діяльності щодо дотримання порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, зокрема свідоцтв про державну реєстрацію, виробництва й обігу підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин із працівниками (найманими особами) тощо.

1.4. КЛАСИФІКАЦІЯ ПОДАТКІВ: ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНІ ПОДАТКИ І ЗБОРИ, МІСЦЕВІ ПОДАТКИ І ЗБОРИ, ПРЯМІ Й НЕПРЯМІ ПОДАТКИ. ОСНОВНІ ЕЛЕМЕНТИ ПОДАТКУ І ЗБОРУ

Систему податків і зборів в Україні можна класифікувати за певними ознаками, окремі з яких наведені на рис. 1.2. Так, **класифікація податків і зборів** здійснюється залежно від рівня і компетенції державних структур, які їх встановлюють; за формою оподаткування; за економічним змістом об'єкта оподаткування; за способом їх стягнення (залежно від територіального рівня) або джерела сплати; залежно від способів встановлення ставок оподаткування; залежно від встановленого порядку використання; за суб'єктом оподаткування.

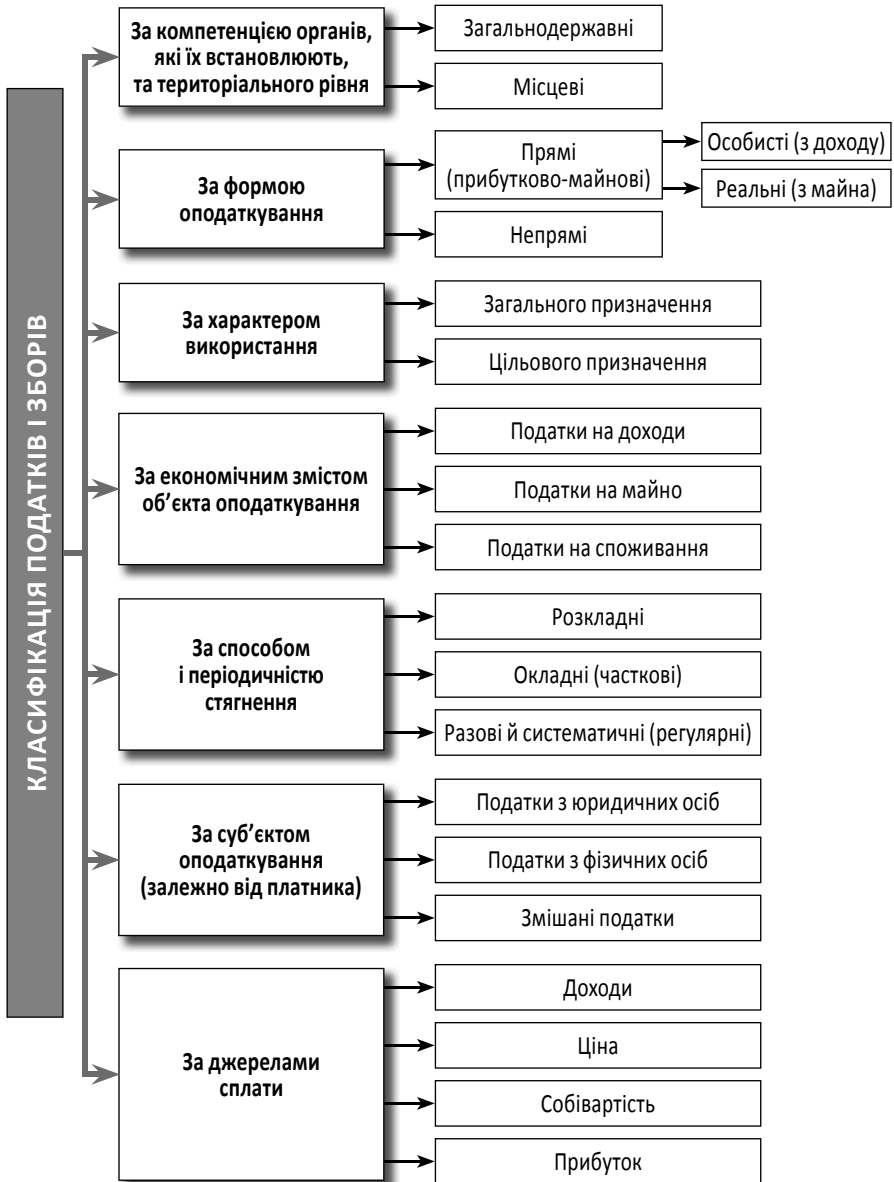


Рис. 1.2. Класифікація податків і зборів за різними ознаками

Залежно від рівня державних органів, які встановлюють податки, вони поділяються на загальнодержавні й місцеві. Перелік загальнодержавних і місцевих податків і зборів визначено Податковим кодексом України (ст. 9, 10).

До **загальнодержавних податків** належать податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на додану вартість, акцизний податок, екологічний податок, плата на землю, мито й інші, встановлені ст. 9 ПКУ. Загальнодержавні податки і збори стягуються в обов'язковому порядку на всій території України незалежно від того, до якого бюджету вони зараховуються.

Відносини, пов'язані з установами й справлянням мита, регулюються митним законодавством. Зарахування загальнодержавних податків і зборів до державного й місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України. Установлення загальнодержавних податків і зборів, не передбачених ПКУ, забороняється. Основним загальнодержавним податком присвячені окремі теми видання.

Місцеві податки і збори налічують 5 видів платежів. Сьогодні в Україні існує 2 види місцевих податків і 3 види місцевих зборів, які закріплені ст. 10 ПКУ. До податків і зборів належать: податок на нерухоме майно та єдиний податок; збір за місяць для паркування транспортних засобів; збір за ведення деяких видів підприємницької діяльності, туристичний збір. Місцеві податки і збори, механізм їх справляння й порядок сплати встановлюються сільськими, селищними, міськими радами відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, встановлених розділом XII Податкового кодексу України про зазначені місцеві податки і збори.

За формою оподаткування податки поділяються на прямі й непрямі. Критерієм такого поділу стала теоретична можливість перекидання обов'язку сплати податку на іншу особу – споживача продукції. Критерій перекидання податку на споживача для визнання податку прямим чи непрямим є неточним, оскільки за певних умов прямі податки також можуть бути перекидані на споживача продукції через механізм ціноутворення.

Прямі податки встановлюються щодо платників. Їх розмір залежить від розміру об'єкта оподаткування. Кінцевим платником прямих податків є той, хто одержує дохід, володіє майном. До прямих податків належать усі прибуткові й майнові податки (наприклад,

податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, плата за землю тощо).

Непрямі податки встановлюються на окремі товари (роботи, послуги) і входять до їх ціни. Кінцевими платниками непрямих податків є споживачі товарів (робіт, послуг), а самі податки входять у вигляді надбавки до ціни на них. Непрямі податки ще називають податками на споживання. Оскільки платниками непрямих податків є споживачі (покупці) і самі податки входять до ціни товарів (робіт, послуг), то їх розмір для окремого платника податку прямо не залежить від одержаних ним доходів або наявного у нього майна. До непрямих податків належать: податок на додану вартість, акцизний податок, мито.

За економічним змістом об'єкта оподаткування податки поділяють на: прибуткові податки, майнові податки, податки на споживання, податки на різні дії.

Прибуткові податки стягуються з доходів (прибутків) фізичних і юридичних осіб. **Майнові податки** застосовують під час оподаткування рухомого й нерухомого майна, а також на використання різних ресурсів – землі, води, корисних копалин тощо. **Податки на споживання** сплачуються не при одержанні доходів (прибутку), а при їх використанні. **Податки на різні дії** стягуються за оформлення юридичних чи господарських актів, із фінансових операцій, реалізації продукції тощо.

За джерелом сплати податки поділяються на ті, які сплачуються за рахунок собівартості, ціни, доходу, прибутку.

Залежно від суб'єкта платника податки поділяються на податки з юридичних, фізичних осіб і змішані податки, що передбачають платника і юридичну, і фізичну особу (наприклад, податок із власників транспортних засобів, земельний податок і т. ін.). При цьому змішані податки можна розділити на:

- а) податки, зумовлені наявністю певних матеріальних благ (транспортні засоби, ділянка землі);
- б) податки, що визначаються видом діяльності платників (податок на додану вартість, акцизний, екологічний податок).

Проблеми оподаткування діяльності суб'єктів господарювання й організації платником податку обліку з метою оподаткування привертають до себе підвищену увагу науковців і практиків, оскільки в цій сфері перехрещуються інтереси держави й регіонів з інтересами суб'єктів господарювання і громадян – платників податків.

Елементами механізму й загальними засадами встановлення і справляння податків є такі: платники податку, об'єкт і база оподаткування; суб'єкти оподаткування; одиниця оподаткування; ставка і порядок (алгоритм) обчислення податку, збору (плати); податковий період; податкова пільга; термін сплати; джерело сплати; податкова звітність і правила ведення обліку для цілей оподаткування (методи, способи, прийоми, розрахунки тощо).

1.5. ОБЛІК І ПОДАТКОВА ЗВІТНІСТЬ В ОПОДАТКУВАННІ ПІДПРИЄМСТВА, ЇХ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ІЗ БУХГАЛТЕРСЬКИМ ФІНАНСОВИМ ОБЛІКОМ

Згідно з п. 44.1 ст. 44 “Вимоги до підтвердження даних, визначених у податковій звітності” Податкового кодексу України для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із 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 зазначеними документами.

Зауважимо, що ст. 1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами) визначено, що первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію і підтверджує її здійснення. Тобто будь-які документи (зокрема договори, накладні, акти, рахунки тощо) мають силу первинних документів лише в разі фактичного здійснення господарської операції.

Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” встановлює, що “господарською операцією є дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів і зобов'язань, власному капіталі підприємства”. Якщо ж фактичного здійснення господарської операції не відбувається, відповідні документи не можуть вважатися первинними для підтвердження даних та цілей ведення податкового обліку й для складання податкової звітності, навіть за наявності всіх

формальних реквізитів таких документів, що передбачені чинним законодавством. Таким чином, визначальною ознакою господарської операції з точки зору обліку є те, що вона повинна спричиняти реальні зміни майнового стану платника податків. Вимога щодо реальних змін майнового стану платника податків як обов'язкова ознака господарської операції кореспондує з нормами Податкового кодексу України. Зокрема, згідно з п. 138.2 ст. 138 ПКУ, витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку й інших документів, встановлених ПКУ.

При цьому відповідно до пп. 139.1.9 п. 139.1 ст. 139 ПКУ не входять до складу витрат ті, що не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними й іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку й нарахування податку.

Отже, у світлі ПКУ очевидним є тісний взаємозв'язок бухгалтерського фінансового й обліку для цілей оподаткування, який має відобразитися в обліковій політиці платників податків. Характерним також є те, що як бухгалтерський фінансовий, так і облік в оподаткуванні будується на суцільному і безперервному спостереженні за подіями суб'єкта господарювання і процесами, що відбуваються на підприємстві. Для проведення такого первинного спостереження кожний господарський факт або процес необхідно оформити відповідним первинним документом (доказом). При цьому можуть використовуватися одні й ті самі елементи методу бухгалтерського обліку: документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис, баланс, але неоднаковою мірою з огляду на властивість облікованих об'єктів.

Тому під **обліком у системі оподаткування** слід розуміти підсистему бухгалтерського обліку, яка забезпечує відповідно до чинного податкового законодавства документування, групування облікової інформації для визначення за встановленими правилами об'єктів і бази оподаткування податків і зборів, їх алгоритмів нарахування, розрахунків і сплати до бюджетів на підставі первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських записів, як зазначено у науково-практичному коментарі до Податкового кодексу України, і складання податкової звітності, що є важливою складовою податкового менеджменту на підприємстві.

Облік у системі оподаткування ведеться з метою формування своєчасної, повної й достовірної інформації про здійснені господарські операції платником податків протягом звітного податкового періоду з метою оподаткування, а також забезпечення користувачів інформацією для контролю за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю перерахування податків і зборів до відповідних бюджетів. Тобто призначенням такої системи обліку є забезпечення збору, реєстрації, групування, обробки інформації за податками і зборами відповідно до вимог податкового законодавства для складання податкової звітності й фінансового управління розрахунками з бюджетами. З появою потреби в новому виді *податкової інформації*¹, основним зовнішнім користувачем якої є органи державної податкової служби, завдання і функції обліку як системи узагальнення даних про діяльність суб'єкта господарювання, його фінансово-майновий стан і фінансові результати значно розширилися, доповнилися й ускладнилися.

Податкові розрахунки і податкова звітність є важливою складовою документообігу підприємства і важливим об'єктом графіка документообігу. Тим більше, що платник податків зобов'язаний за кожний звітний період подавати податкові декларації про кожен окремий податок, платником якого він є, незалежно від того, чи вів такий платник податку господарську діяльність у звітному періоді. Відповідно до ст. 49 ПКУ в Україні впроваджено автоматизовану систему "Єдине вікно подання електронної звітності" для надання користувачам на безоплатній основі послуг із подання за допомогою мережі Інтернет та електронного цифрового підпису в електронному вигляді звітності, обов'язковість складання якої встановлено податковим законодавством.

Таким чином, на сучасному етапі реформування важливими завданнями обліку є:

- формування для цілей оподаткування і складання податкової звітності необхідної і достатньої інформації про оподатковані і неоподатковані господарські операції, спеціальні податкові ре-

¹ Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органами державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом : постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1245 (зі змінами).

- жими чи операції особливого виду, про доходи і витрати, які не є об'єктом оподаткування або з урахуванням обмежень, про мінімально допустимі строки корисного використання основних засобів та інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, а також інших даних, що визначають бази оподаткування звітного податкового періоду в порядку, встановленому Податковим кодексом України та іншими законами;
- систематичний контроль за дотриманням податкового законодавства щодо правил оподаткування, ставок і алгоритмів податкових розрахунків;
 - достовірні розрахунки сум податків і зборів, які належить справляти до бюджетів і контроль за правильністю обчислення, повнотою відображення на рахунках бухгалтерського обліку, своєчасною їх сплатою;
 - своєчасне і достовірне складання податкової звітності та її подання;
 - у встановленому законодавством порядку забезпечення інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів;
 - формування даних, які відповідають запитам (потреbam) органів державної податкової служби під час перевірки діяльності підприємства.

Основне призначення обліку для цілей оподаткування – забезпечення виконання платником свого конституційного і **податкового обов'язку** зі сплати податків і зборів, групування необхідної інформації за даними бухгалтерського обліку в податкових реєстрах, відомостях, журналах, податкових деклараціях із податку на додану вартість і податку на прибуток підприємства, складання податкових розрахунків, звітів за іншими податками, зборами до державного та місцевих бюджетів.

Порушення у веденні обліку можуть спричинити виникнення помилок у визначенні об'єкта чи бази оподаткування, даті виникнення податкових зобов'язань або податкового кредиту, застосуванні податкової ставки, пільги тощо. Відсутність податкової звітності, несвоєчасне її подання, неповна сплата податків до бюджету, неправильне визначення розмірів нарахованих податків і зборів, помилки (спотворення даних) під час ведення обліку вважаються правопорушеннями і спричиняють штрафи, пені за несвоєчасну чи неповну сплату податків і зборів.

Платники податків і зборів зобов'язані згідно з вимогами ст. 16 ПКУ:

- 1) вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення й сплати податків і зборів, складати звітність про фінансово-господарську діяльність і забезпечувати її зберігання у терміни, встановлені законами;
- 2) подавати податкові декларації, фінансову бухгалтерську звітність та інші документи й відомості, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів, до контролюючих державних податкових та інших державних органів відповідно до вимог ПКУ у порядку, встановленому податковим і митним законодавством;
- 3) сплачувати належні суми податків і зборів як обов'язкових платежів у строки та у розмірах, які встановлені ПКУ й законами з питань митної справи, підзаконними нормативними актами;
- 4) подавати контролюючим органам належним чином оформлені на їх письмову вимогу у випадках, визначених законодавством, документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів, інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг, і напрями їх використання;
- 5) забезпечувати збереження документів, пов'язаних із виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених Податковим кодексом, тощо.

Отже, як система бухгалтерського фінансового обліку фіксує факти й дані про здійснені господарські операції, так і облік у системі оподаткування для визначення об'єктів і бази оподаткування використовує практично одні й ті самі дані за властивими їй вимогами, критеріями, ознаками, підставами. Обидві підсистеми обліку оперують переважно майже одними й тими ж первинними документами, обліковими реєстрами і бухгалтерськими записами, що є надзвичайно важливим для облікового забезпечення процесу складання звітності про загальнодержавні й місцеві податки і збори.

Для ведення синтетичного обліку заборгованості (зобов'язань) за податками, зборами до бюджетів Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачені такі синтетичні рахунки:

- 1) рахунок 64 “Розрахунки за податками й платежами”;
- 2) рахунок 17 “Відстрочені податкові активи”;
- 3) рахунок 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”;
- 4) рахунок 55 “Інші довгострокові зобов’язання”;
- 5) рахунок 98 “Податок на прибуток”.

Відповідність і взаємозв’язок між рахунками бухгалтерського обліку податків, зборів і видами зобов’язань та окремих витрат наведено у табл. 1.1.

Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” закріпив систему бухгалтерського обліку і звітності, що ґрунтується на Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, які відповідають МСБО, і ст. 4 встановив, що бухгалтерський облік є обов’язковим видом обліку, який ведеться підприємством, а фінансова, податкова, статистична й інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

За чинним законодавством із бухгалтерського обліку й оподаткування нарахування і сплата податків, зборів здійснюється відповідно до нормативних вимог і відображається у фінансовій та податковій звітності. Незважаючи на такий взаємозв’язок, фінансові результати від діяльності до оподаткування за даними бухгалтерського обліку і правилами оподаткування можуть відрізнитися між собою.

Враховуючи те, що правильність ведення обліку й своєчасне і достовірне відображення операцій у податковій звітності є однією з основних умов ефективної діяльності, облікове забезпечення звітності підприємства про податки і збори є надзвичайно важливим. Якщо ще враховувати й доволі жорстку систему фінансових санкцій, що їх застосовують контролюючі органи до підприємства при виявленні помилок в обліку та формуванні податкової звітності, то це стає абсолютно очевидним.

Від створення ефективної системи підготовки облікових даних із метою оподаткування на рівні підприємства залежить як якість інформації, що надходить до державних податкових органів, достовірність даних в особовому рахунку платника податків, Єдиному реєстрі податкових накладних, так і поліпшення фінансового стану самого підприємства, оскільки правильна організація обліку в оподаткуванні дасть змогу достовірно визначати податок на прибуток підприємства, податкові зобов’язання до бюджету з ПДВ та іншими податка-

Таблиця 1.1
Відповідність і взаємозв'язок між рахунками бухгалтерського обліку податків, зборів і видами зобов'язань й окремих витрат

Розділ	Клас рахунків	Вид	Балансовий рахунок	Ознака обліку в розрізі субрахунків	Субрахунок
Необоротні активи	1	Відстрочені податкові активи	17	Визначаються підприємствами самостійно для відображення сум податку на прибуток, які підлягають відшкодуванню в наступних періодах внаслідок виникнення тимчасових різниць між балансовою вартістю активів або зобов'язань та їх оцінкою, яка використовується з метою оподаткування та перенесення податкових збитків, не використаних для зменшення податку на прибуток у звітному періоді	
Довгострокові зобов'язання	5	Відстрочені податкові зобов'язання	54	Визначаються підприємствами самостійно для відображення сум податку на прибуток, які сплачуюватимуться в наступних періодах внаслідок виникнення тимчасових різниць між балансовою вартістю активів або зобов'язань та їх оцінкою, яка використовується з метою оподаткування	
		Інші довгострокові зобов'язання	55	Визначаються підприємствами самостійно для відображення відстроченої (реструктуризованої) відповідно до законодавства заборгованості в розрізі податків, зборів (обов'язкових платежів) тощо	
Поточні зобов'язання	6	Розрахунки за податками й платежами	64	Податки і збори	641 "Розрахунки за податками"
				Обов'язкові платежі	642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"
				Податок на додану вартість	643 "Податкові зобов'язання"
					644 "Податковий кредит"
Витрати	9	Податок на прибуток	98	Витрати з податку на прибуток	–

ми, уникати фінансових санкцій з боку органів державної фіскальної служби й оптимізувати податкові платежі.

Питання організації платниками податків (податковими агентами) процесу оподаткування належать до компетенції власників або уповноважених ними менеджерів відповідно до законодавства й установчих документів. Для забезпечення ведення такого обліку підприємство самостійно вибирає форми його організації, серед яких поширення набули такі:

- 1) введення до штату бухгалтерії підприємства посади бухгалтера (або старшого бухгалтера) та (або) заступника головного бухгалтера з оподаткування;
- 2) користування послугами спеціаліста з обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює відповідний вид економічної діяльності;
- 3) ведення обліку та складання податкової звітності аудиторською фірмою на договірних засадах;
- 4) самостійне ведення обліку і складання податкової звітності безпосередньо платника податків – власником або керівником підприємства.

Чинне законодавство передбачає, що керівник (власники) підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення обліку і звітності, забезпечити неухильне дотримання законодавчо-нормативних вимог усіма підрозділами і посадовими особами з питань оподаткування діяльності й несе відповідальність – адміністративну, матеріальну і кримінальну.

Тому керівник (головний бухгалтер) має забезпечити вивчення нормативних актів із питань оподаткування підприємства, здійснити чіткий розподіл обов'язків між окремими виконавцями (бухгалтерами) з ведення бухгалтерського обліку й оподаткування, закріпити їх відповідними посадовими інструкціями, досягти необхідного рівня аналітичності облікових даних і звітів. Усі питання з оподаткування мають з'ясуватися за допомогою консультаційних відділів територіальних органів Державної фіскальної служби або незалежних аудиторів. Добре поставлена справа з організації бухгалтерського обліку й оподаткування дасть змогу підприємству уникнути штрафів, досягти високого рівня прибутковості. Водночас менеджери і фахівці з обліку в системі оподаткування повинні враховувати окремі особливості, визначені податковим законодавством, які дещо відмінні від

правил і практики бухгалтерського обліку. Наприклад, у Податковому кодексі розмежовано поняття “звичайної ціни” та “ринкової ціни” на товари (роботи, послуги). Методи визначення звичайної ціни для цілей оподаткування встановлені ст. 39 ПКУ на основі міжнародної практики і принципів трансфертного ціноутворення і не регламентовані в бухгалтерському обліку. Згідно з ПКУ обов'язок доведення того, що ціна контрольованої операції не відповідає рівню звичайної ціни (податкової оціночної вартості) покладається на орган державної фіскальної служби.

Податковим кодексом України також встановлено терміни і визначення понять: “трансфертне ціноутворення”, “капітальні інвестиції” як господарські операції (п. 14.1.81 “а”), а не як “витрати на придбання (створення) необоротних активів”; 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів (п. 146.11), “касовий метод” для цілей оподаткування, “сукупний чистий дохід” (п. 178.3), податкова знижка, інвестиційна складова, виробнича дотація з бюджету, хронометраж тощо). Згадані особливості зумовлюють можливі відмінності підстав і не тільки окремих первинних документів, аналітичних реєстрів, звітних форм, взаємозв'язку рахунків, а й особливої методики і технології організації облікового процесу і формування спеціальних показників для податкових декларацій (звітів, розрахунків).

Враховуючи те, що облік в оподаткуванні підприємства є важливим інструментом податкової системи України, правильність його ведення й своєчасне і повне достовірне відображення господарських операцій у податковій звітності є однією з основних умов ефективної діяльності й управління підприємством. Забезпечення менеджменту обліковою інформацією оперативної місячної, квартальної та річної звітності про податки і збори є надзвичайно важливим завданням і функцією управління.

Допущення підприємствами будь-яких відхилень від установлених нормативних вимог призводять до відчутних фінансових втрат через застосування санкцій податковими інспекціями як у цілому до суб'єктів господарювання – платників податків, так і до їхніх посадових осіб (керівників і працівників бухгалтерій). Відомо, що чинним законодавством України, окрім фінансової, передбачені адміністративна й кримінальна відповідальність платників і їхніх посадових осіб за порушення податкового законодавства чи ухилення від сплати податків і зборів.

Завдання і функції бухгалтера, який здійснює облік для цілей оподаткування, розрахунки з бюджетом за податками і зборами й складає податкову звітність, розширюються і ускладнюються в умовах Податкового кодексу України, який часто змінюється і доповнюється. Передусім це чітке дотримання податкових норм і інших законів при визначенні, нарахуванні й сплаті податків і зборів у встановлені терміни.

Як правило, з цією метою в бухгалтерії складається графік (календар) подання звітності до державної податкової інспекції, де фіксуються терміни подання звітів і податкових розрахунків, ставки податків, що підлягають сплаті у певному звітному періоді, оскільки вони є змінними за окремими податками на перехідний період упровадження ПКУ.

1.6. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ В ОПОДАТКУВАННІ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦТВА В УКРАЇНІ

Враховуючи те, що в умовах змін податкового законодавства платникам податків через відсутність методичного забезпечення часом досить складно самостійно організувати обліковий процес і розробити методику оподаткування з урахуванням їхньої специфіки діяльності, суттєвого значення набувають послуги аудиторських, ІТ-компаній з постановки обліку в системі оподаткування підприємства.

При вирішенні завдання побудови ефективної системи обліку з метою оподаткування і звітності важливе значення належить автоматизації обліку, створенню (оновленню) сучасних комп'ютерних програм, запровадження електронного документообігу й електронного сервісу для платників податків, проведення роботи з упровадження системи приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності, розшифровок податкових зобов'язань і податкового кредиту в розрізі контрагентів в електронному вигляді, що значно розширює можливості й підвищує швидкість і якість роботи бухгалтерів підприємств. На сьогодні вже створено і постійно вдосконалюється "Спеціалізоване клієнтське програмне забезпечення для формування та подання звітності до Єдиного вікна подання електронної звітності", "Електронного кабінету платника податків".

За допомогою таких програм платник податку має змогу:

1) підготувати, заповнити та надіслати податкову звітність в електронному вигляді за адресою zvint@sta.gov.ua;

2) переглянути дані про стан розрахунків з бюджетом (картки особових рахунків).

Безумовно, спроби максимально інтегрувати системи бухгалтерського обліку й оподаткування з метою підвищення ефективності облікового процесу не повинні призводити до порушень принципів реалізації функцій і завдань жодної з підсистем. Зменшення трудомісткості облікових процедур у великих і середніх платників податків не може слугувати виправданням погіршення якості інформації і задоволення інтересів одних користувачів звітних даних за рахунок інших. Від створення ефективної системи підготовки облікових даних із метою оподаткування на рівні підприємства залежить як якість інформації, що надходить до державної фіскальної служби, так і фінансовий стан самого підприємства. Безперечно, правильна організація обліку дає змогу уникнути фінансових санкцій податкових органів і оптимізувати податкові платежі.

Удосконалення обліку і звітності в оподаткуванні суб'єктів підприємництва в Україні є важливою складовою концепції подальшого реформування податкової системи України. З цією метою національна концепція розвитку податкової системи й обліку з метою оподаткування має базуватися на принципах обов'язковості оподаткування, гармонізації з системою бухгалтерського обліку, їх правової взаємної узгодженості, прозорості й стабільності податкової системи, скорочення кількості податків і зборів, безперервності, послідовності й регулярності здійснення обліку, юридичної доказовості, вартісного вимірювання, збалансованості інтересів держави й платників податків тощо. Зокрема питання гармонізації бухгалтерського обліку й оподаткування податком на прибуток підприємства потребують такого удосконалення:

- врегулювання розбіжностей щодо витрат подвійного призначення й оподаткування безнадійної і сумнівної заборгованості. При оподаткуванні до витрат операційної діяльності доцільно віднести нараховану безнадійну заборгованість у розмірі списаного резерву сумнівних боргів;
- впровадження інноваційного, інвестиційного, податкового кредиту для цілей виконання інвестиційних проектів, стимулювання запровадження заходів з енергозбереження тощо.

Висновки за темою

Безумовно, податкова система є важливою складовою національної економіки. У податковій системі можна виділити дві підсистеми: оподаткування юридичних осіб та оподаткування фізичних осіб. Облік і звітність платників у податковій системі в контексті ПКУ треба розуміти як складову облікової системи підприємства, призначену для забезпечення інформацією управління, здійснення на її основі функцій регулювання, фінансового планування, моніторингу стану розрахунків за податками і зборами, їх оптимізацією і забезпечення своєчасного виконання податкового обов'язку.

В Україні податковий облік як підсистема бухгалтерського обліку був законодавчо сформований 1997 р. Між ними існували взаємозв'язок і відмінності, оскільки окрема інформація про об'єкти обліку в податковому обліку відрізнялася від даних фінансового обліку. Запровадження Податкового кодексу України сприяло наближенню облікових підходів при оподаткуванні до методики бухгалтерського фінансового обліку, але й надалі мають місце окремі розбіжності в методиках і тимчасові й постійні податкові різниці. Як результат платники податків зобов'язані вести бухгалтерський фінансовий облік і облік для цілей оподаткування й складання податкової звітності, створювати їх інформаційне, кадрове, технічне забезпечення і вдосконалювати обидві підсистеми з урахуванням вимог законодавства й особливостей господарювання.

Контрольні питання

1. Охарактеризувати сучасну податкову систему України, її сутність і значення.
2. Навести і дати характеристику принципів оподаткування.
3. Які основні нормативні акти регулюють оподаткування діяльності суб'єктів підприємницької діяльності?
4. Податковий кодекс України, його структурна характеристика, сфера дії, сутність і значення.
5. Навести класифікацію податків і зборів.
6. Які є місцеві податки і збори, основні їх елементи?
7. У чому проявляється взаємозв'язок бухгалтерського фінансового обліку з обліком для цілей оподаткування?

8. Охарактеризуйте з вашої точки зору хиби в оподаткуванні видів економічної діяльності й суб'єктів господарювання.
9. Якими ви бачите основні напрямки вдосконалення обліку і звітності в оподаткуванні суб'єктів підприємництва в Україні?
10. Які загальні засади встановлення податків і зборів згідно з ПКУ?

Тести для самоконтролю

1. *Податок згідно з ПКУ – це:*
 - а) плата, що справляється платником збору;
 - б) обов'язковий, безумовний платіж до бюджету;
 - в) внесок до місцевого бюджету;
 - г) немає точної відповіді.
2. *До загальнодержавних зборів в Україні належать:*
 - а) ринковий збір;
 - б) туристичний збір;
 - в) збір за паркування;
 - г) збір за спеціальне використання води.
3. *Починаючи з 2011 р. в Україні не стягується:*
 - а) комунальний податок;
 - б) туристичний збір;
 - в) акцизний податок;
 - г) податок із реклами.
4. *Податок на додану вартість – це податок:*
 - а) загальнодержавний;
 - б) місцевий;
 - в) універсальний;
 - г) непрямий.
5. *Збором згідно з ПКУ є:*
 - а) плата, що справляється з платника збору до бюджету;
 - б) обов'язковий платіж до відповідного бюджету;
 - в) податковий платіж до місцевого бюджету;
 - г) немає точної відповіді.
6. *Податковий кодекс України регулює відносини у сфері:*
 - а) обліку й оподаткування;
 - б) справляння податків і зборів;
 - в) адміністрування податків і зборів;
 - г) трансформації форм власності.

7. Які з перелічених принципів є принципами оподаткування?
- автономності;
 - соціальної справедливості;
 - послідовності;
 - презумпції правомірності рішень.
8. Складові інформаційної бази оподаткування підприємства – це:
- первинні облікові документи;
 - реєстри обліку розрахунків за податками і зборами;
 - податкова звітність;
 - усі відповіді правильні.
9. За джерелом сплати податки поділяються на ті, які сплачуються за рахунок:
- адміністративних витрат;
 - витрат операційної діяльності;
 - собівартості, ціни, доходу, прибутку;
 - витрат із податку на прибуток.
10. Елементами під час встановлення податків і зборів визначаються:
- будь-які питання з оподаткування;
 - платники, ставка, порядок обчислення податку;
 - об'єкт, база оподаткування, податкові пільги;
 - податковий період, строк і порядок подання звітності й сплати податку.

Матриця правильних відповідей

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
б	г	а, г	а, г	б	б, в	б, г	г	в	б, в, г

Глосарій

Бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання й передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки й підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Господарська діяльність – діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням ро-

біт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через відокремлені підрозділи, а також будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами.

Неприбуткові підприємства, установи й організації – підприємства, установи й організації, основною метою діяльності яких є не одержання прибутку, а ведення благодійної діяльності, меценатства й іншої діяльності, передбаченої законодавством.

Суб'єкт господарювання – юридична особа, зокрема підприємство з іноземними інвестиціями, незалежно від форми й часу внесення таких інвестицій.

Рекомендовані джерела

Основні

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами).
2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (зі змінами).
3. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV (зі змінами).
4. Водний кодекс України від 06.06.1995 № 213/95-ВР (зі змінами).
5. Земельний кодекс України від 25.10.2001 № 2768-III (зі змінами).
6. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-X (зі змінами).
7. Кодекс України про надра від 27.07.1994 № 132/94-ВР (зі змінами).
8. Лісовий кодекс України від 21.01.1994 № 3852-XII (зі змінами).
9. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI (зі змінами).
10. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI (зі змінами).
11. Про Єдиний митний тариф : закон України від 05.02.1992 № 2097-XII (зі змінами).
12. Про Митний тариф України : закон України від 05.04.2001 № 2371-III (зі змінами).
13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами).
14. Про радіочастотний ресурс України : закон України від 01.06.2000 № 1770-III (зі змінами).
15. Про питну воду та питне водопостачання : закон України від 10.01.2002 № 2918-III (зі змінами).
16. Про дозвільну систему у сфері господарської діяльності : закон України від 06.09.2005 № 2806-IV (зі змінами).
17. Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування : закон України від 26.06.1997 № 400/97-ВР (зі змінами).

18. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням : закон України від 18.01.2001 № 2240-III (зі змінами).
19. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття : закон України від 02.03.2000 № 1533-III (зі змінами).
20. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності : закон України від 23.09.1999 № 1105-XIV (зі змінами).
21. Про інформацію : закон України від 02.10.1992 № 2657-XII (зі змінами).
22. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : закон України від 06.07.1995 № 265/95-ВР (зі змінами).
23. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88 (зі змінами).
24. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1995 № 291 (зі змінами).
25. Про затвердження Переліку типових документів : наказ Міністерства юстиції України від 12.04.2012 № 578/5 (зі змінами).
26. Про затвердження Інструкції про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби : наказ Державної податкової адміністрації України від 17.12.2010 № 953.
27. Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності) : наказ Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 № 865.
28. Про затвердження форми Декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання Декларації акцизного податку : наказ Державної податкової адміністрації України від 24.12.2010 № 1030.
29. Про затвердження форм та порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : наказ Міністерства доходів і зборів України від 13.11.2013 № 678.
30. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства : наказ Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 № 872.
31. Про затвердження Положення бухгалтерського обліку "Податкові різниці" : наказ Міністерства фінансів України від 25.01.2011 № 27 (зі змінами).

Додаткові

1. *Бугай І. В.* Моделі співіснування бухгалтерського і податкового обліку за кордоном / І. В. Бугай, Г. С. Кальченко // Держава та регіони. Сер. "Економіка та підприємництво". – 2010. – Вип. 2. – С. 39–43 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dtr_ep/2010_2/files/EC210_08.pdf.
2. Бухгалтерський податковий облік : навч. посіб. / за ред. Ф. Ф. Бутинця, С. А. Берези. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 384 с.
3. *Ватуля І. Д.* Податки, збори, платежі : навч. посіб. / І. Д. Ватуля, М. І. Ватуля, А. В. Рибалко. – К. : ЦНЛ, 2006. – 352 с.
4. *Войнаренко М. П.* Податковий облік і аудит : підручник / М. П. Войнаренко, Г. В. Пухальська. К. : ВЦ "Академія", 2009. – 376 с. – (Сер. "Альма-матер").
5. *Гарасим П. М.* Податковий облік і звітність на підприємствах : підручник / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – К. : Професіонал, 2004. – 448 с.
6. *Гусакова О. С.* Податковий облік : навч. посіб. / О. С. Гусакова. – К. : ЦНЛ, 2006. – 360 с.
7. *Єфименко Т. І.* Податок на прибуток: концепція визначення об'єкта оподаткування / Т. І. Єфименко, А. Г. Ловінська, Ф. О. Ярошенко. – К. : НДФІ, 2004. – 192 с.
8. *Задорожний З. В.* Податковий облік : навч. посіб. / З. В. Задорожний, Г. І. Гуцул, А. Г. Лещишин. – Т. : Екон. думка, 2005. – 328 с.
9. *Іванов Ю. Б.* Налоговый менеджмент : учеб пособие / Ю. Б. Иванов, В. В. Карпова, А. Н. Карпов. – Х. : ИНЖЭК, 2006. – 436 с.
10. *Іванов Ю. Б.* Альтернативні системи оподаткування : монографія / Ю. Б. Иванов. – Х. : Торнадо, 2003. – 516 с.
11. *Іванов Ю. Б.* Система оподаткування в схемах і таблицях : навч. посіб. / Ю. Б. Иванов. – Х. : ИНЖЕК, 2004. – 304 с.
12. *Іванов Ю. Б.* Налогообложение: терминология законодательных и нормативных актов : словарь-справочник / Ю. Б. Иванов. – Х. : ИНЖЭК, 2003. – 704 с.
13. *Кокшарова С. М.* Податки в Україні : навч. посіб. / С. М. Кокшарова. – 7-ме вид. – К. : СІРА, 2008.
14. *Коцупатрий М. М.* Податковий облік і звітність : навч. посіб. / М. М. Коцупатрий, С. І. Ковач, В. В. Мельничук. – К. : КНЕУ, 2009. – 312 с.
15. *Лень В. С.* Звітність підприємств : підручник / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – 2-ге вид., переробл. і допов. – К. : ЦНЛ, 2006. – 653 с.
16. *Ловінська А. Г.* Методологічне, методичне та організаційне забезпечення складання податкової звітності / А. Г. Ловінська // Фінанси України. – 2004. – № 10. – С. 57–64.

17. *Малишків О.* Про статус податкового обліку українського підприємства / *О. Малишків // Бухгалтерський облік і аудит.* – 2009. – № 2.
18. *Максімова В. Ф.* Облік у системі оподаткування: навч. посіб. / *В. Ф. Максімова, О. В. Артюх.* – Одеса : ОНЕУ, ротапінт, 2013. – 267 с.
19. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / за заг. ред. *М. Я. Азарова* ; Мін-во фінансів України, Нац. ун-т ДПС України. – К, 2010.
20. *Новосельська А. І.* Переваги та недоліки податкового кодексу України / *А. І. Новосельська, В. А. Козанкевич // Науковий вісник НЛТУ.* – 2011. – Вип. 21.5. – С. 269–272.
21. Облік і звітність підприємств у системі оподаткування: навч. посіб. / *М. І. Бондар, А. Г. Ловінська, Н. М. Лисенко та ін.*; за заг. ред. *М. І. Бондаря, Н. М. Лисенко.* – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2012. – 584 с.
22. *Панасюк В. М.* Податковий облік : навч. посіб. / *В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, С. В. Бобівець.* – Т. : Карт-бланш, 2002. – 260 с.
23. *Панасюк В. М.* Податковий облік: організація, нормативне забезпечення, податкові розрахунки, звітність : навч. посіб. / *В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, С. В. Бобівець.* – Т. : Астон, 2003. – 304 с.
24. *Піддубна Д.* Класифікація державних органів та їх повноважень у сфері податкового обліку / *Д. Піддубна // Право України.* – 2007. – № 6. – С. 36–40.
25. Податкова система України : навч. посіб. / за заг. ред. *М. Я. Азарова* ; Мін-во фінансів України, Нац. ун-т ДПС України. – К., 2011. – 656 с.
26. Податковий кодекс України: прогнози та реальність : роз’яснення Міністерства юстиції України від 06.07.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=n0049323-11>.
27. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства : наказ Державної податкової служби України від 22.12.2010 № 984 (зі змінами).
28. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 (зі змінами).
29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290 (зі змінами).
30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 (зі змінами).
31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 № 353 (зі змінами).

32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39 (зі змінами).
33. *Сердюк В. М.* Податковий облік : навч. посіб. / В. М. Сердюк. – К. : ЦНЛ, 2005. – 312 с.
34. *Яструбецька Л.* Проблеми та перспективи удосконалення системи податкового обліку в Україні / Л. Яструбецька // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – Вип. 19. – С. 511–516.

ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ ЗА ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК

Вивчивши матеріал цього розділу, ви будете

знати:

- основні положення розділу III ПКУ “Податок на прибуток підприємств”;
- хто є платниками податку на прибуток підприємств;
- об’єкт оподаткування податком на прибуток;
- порядок визначення і визнання доходів, їх склад, відображення у декларації з податку на прибуток;
- перелік доходів, що не враховуються для визначення об’єкта оподаткування податком на прибуток і не відображаються в декларації;
- склад витрат, порядок їх визнання та відображення в декларації з податку на прибуток;
- перелік витрат, що не враховуються під час визначення оподаткованого прибутку;
- особливості визнання витрат подвійного призначення і відображення їх у декларації;
- об’єкти амортизації, класифікацію груп основних засобів та інших необоротних активів, методи нарахування амортизації;
- оподаткування операцій особливого виду;
- терміни сплати податку на прибуток до бюджету на підставі податкової декларації з податку на прибуток,

а також уміти:

- правильно визначати об’єкт оподаткування податком на прибуток;
- формувати доходи і витрати відповідно до ПКУ;

- заповнювати декларацію з податку на прибуток;
- визначати тимчасові й постійні різниці між обліком доходів і витрат у бухгалтерському обліку та при оподаткуванні;
- нараховувати амортизацію необоротних активів для цілей оподаткування;
- правильно відображати при оподаткуванні доходи і витрати від операцій особливого виду.

2.1. ОБ'ЄКТ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ. ПЛАТНИКИ ПОДАТКУ

Із 1 квітня 2011 р. набрав чинності розділ III “Податок на прибуток підприємств” Податкового кодексу України [1]. З огляду на це оподаткування прибутку підприємств з 1 квітня 2011 р. здійснюється за новими правилами. Методологічними засадами оподаткування податком на прибуток стали принципи бухгалтерського обліку. Починаючи з II кв. 2011 р., декларація з податку на прибуток підприємств заповнюється за правилами, визначеними наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження податкової декларації з податку на прибуток підприємств” від 28.02.2011 № 114 (далі – Наказ 114) [5]; з 1 січня 2012 р. – за правилами, визначеними наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження податкової декларації з податку на прибуток підприємства” від 28.09.2011 № 1213 (далі – Наказ 1213) [4], що ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Норми Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.1994 № 334/94-ВР у редакції Закону України від 22.05.1997 № 283/97-ВР втратили чинність (крім ст. 1.20, яка діяла до 1 січня 2013 р. щодо визначення звичайних цін).

Із 1 квітня 2011 р. суттєво змінилися об'єкти оподаткування податком на прибуток підприємств. Пункт 134.1 ПКУ [1] визначає об'єкти оподаткування, якими є:

- прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який розраховується шляхом зменшення суми доходів звітного періоду, визначених ст. 135–137 ПКУ, на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду, визначених ст. 138–143 ПКУ;
- дохід (прибуток) нерезидента з джерелом походження з України;

- сума дивідендів, що виплачується власникам корпоративних прав;
- сума прибутку за договором про спільну діяльність і за договором управління майном;
- прибуток від діяльності страховика;
- сума перевищення звільнених доходів над витратами для неприбуткових організацій згідно з п. 157.11 ПКУ;
- дохід, отриманий неприбутковою організацією від неосновної діяльності;
- сума прибутку постійного представництва нерезидента.

На рис. 2.1 визначені об'єкти оподаткування податком на прибуток підприємства.

У нормах ПКУ немає таких визначень, як валові доходи та валові витрати, як перша подія щодо формування валових доходів і валових витрат. Із 1 квітня 2011 р. доходи і витрати для оподаткування податком на прибуток формуються за методом нарахування на підставі даних бухгалтерського обліку з урахуванням тимчасових і постійних податкових різниць. Аванси отримані й аванси, сплачені платником податку, не впливають на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств.

Порядок визначення об'єкта оподаткування ґрунтується на принципах нарахування й відповідності доходів і витрат відповідного періоду, до якого для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Це одне з головних правил при формуванні декларації з податку на прибуток.

Доходи і витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів чи здійснення витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених розділом II ПКУ.

Доходи і витрати в бухгалтерському обліку визначаються відповідно до П(С)БО (додаток 2.1).

Дохід у бухгалтерському обліку визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків

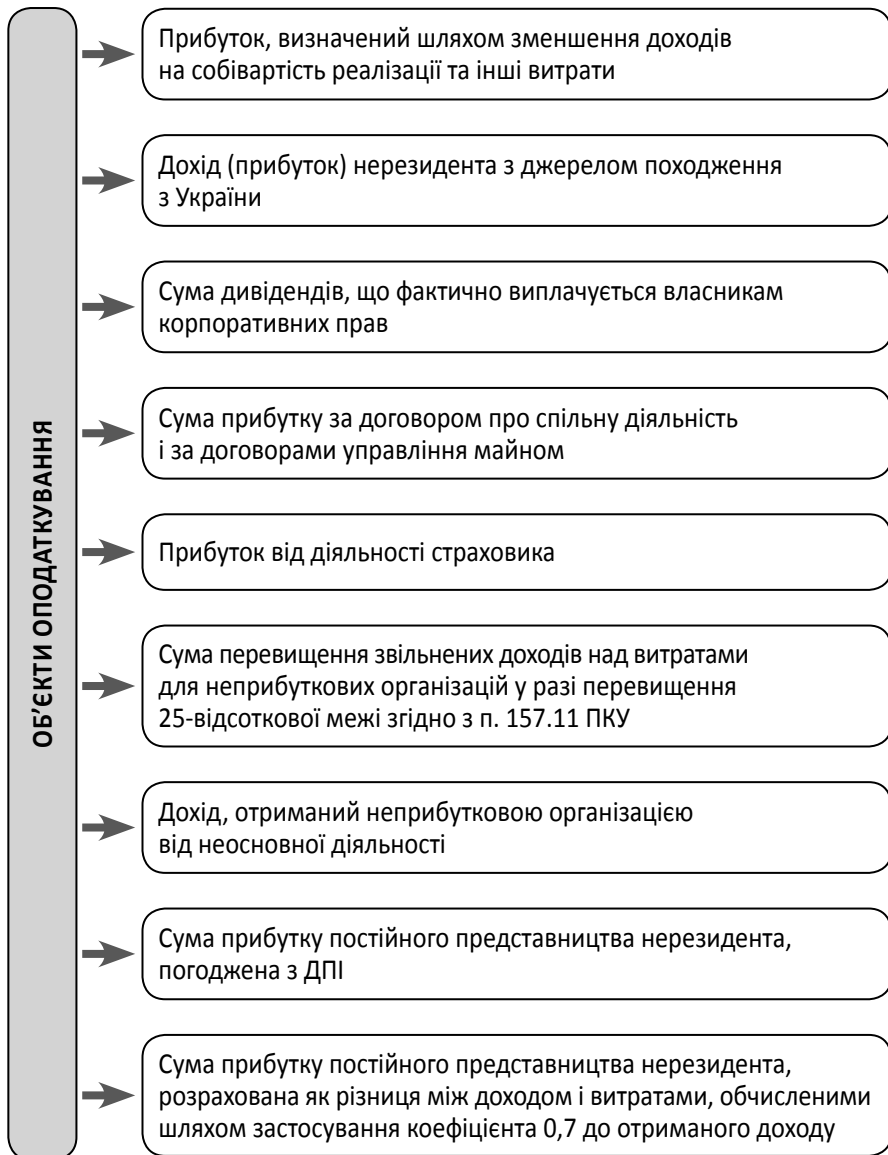


Рис. 2.1. Об'єкти оподаткування податком на прибуток підприємства

учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) у бухгалтерському обліку визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління й контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його виучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Правило нарахування й відповідності доходів і витрат відповідного періоду, до якого для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів, визначене і П(С)БО 15 та П(С)БО 16. У табл. 2.1 наведено відповідність обліку доходів і витрат на рахунках бухгалтерського обліку.

При визначенні доходів і витрат для оподаткування застосовуються норми ПКУ. З огляду на це виникають розбіжності між критеріями визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку й податковому законодавстві, що зумовило виникнення тимчасових і постійних податкових різниць. Податкові різниці виникають тільки внаслідок здійснення господарських операцій, які мають різну оцінку або критерії визнання в бухгалтерському обліку й податковому законодавстві.

Таблиця 2.1

**Відповідність обліку доходів і витрат на рахунках
бухгалтерського обліку**

Співвідношення рахунків для обліку витрат і доходів
звичайної діяльності й надзвичайних подій



№	Рахунки витрат	№	Рахунки доходів
90	“Собівартість реалізації”	70	“Доходи від реалізації”
92	“Адміністративні витрати”		
93	“Витрати на збут”		
94	“Інші витрати операційної діяльності”	71	“Інший операційний дохід”
95	“Фінансові витрати”	73	“Інші фінансові доходи”
96	“Втрати від участі в капіталі”	72	“Дохід від участі в капіталі”
97	“Інші витрати”	74	“Інші доходи”
98	“Податок на прибуток”		



Співвідношення рахунків для обліку витрат
і доходів діяльності



Рахунок 79 “Фінансові результати”:

791 “Результат операційної діяльності”
792 “Результат фінансових операцій”
793 “Результат іншої діяльності”

При визначенні податкового прибутку звітного періоду за даними бухгалтерського обліку обліковий прибуток коригується на суму постійних податкових різниць і частину суми тимчасових податкових різниць, що відноситься до звітного періоду. При цьому коригування відбувається як у бік збільшення, так і в бік зменшення.

На рис. 2.2 наведено перелік платників податку відповідно до ПКУ. Платниками податку на прибуток підприємства відповідно до ст. 133 ПКУ є як резиденти, що ведуть господарську діяльність як на території України, так і за її межами, так і нерезиденти, що отримують доходи з джерелом походження з України, за винятком установ і організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України, а саме:

- суб'єкти господарювання – юридичні особи;
- управління залізниці, яке отримує прибуток від основної діяльності залізничного транспорту;



Рис. 2.2. Платники податку на прибуток підприємства

- підприємства залізничного транспорту і їх структурні підрозділи;
- неприбуткові установи й організації у разі отримання прибутку від неосновної діяльності;
- відокремлені підрозділи платників податку, за винятком представництв;
- юридичні особи, що створені в будь-якій організаційно-правовій формі, й отримують доходи з джерелом походження з України, за винятком установ і організацій, які 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;
- Національний банк України;
- установи кримінально-виконавчої системи та їх підприємства, які використовують працю спецконтингенту.

2.2. ЗВІЛЬНЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК

ПКУ звільнив від оподаткування низку підприємств, а іншим надав пільгу щодо застосування нульової ставки податку на прибуток.

Перелік суб'єктів, звільнених від оподаткування податком на прибуток підприємства, визначає ст. 154 ПКУ.

Звільняється від оподаткування:

- прибуток підприємств і організацій, що засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх повною власністю;
- прибуток підприємств, отриманий від продажу на митній території України продуктів дитячого харчування власного виробництва за переліком, встановленим КМУ;
- прибуток Чорнобильської АЕС;
- прибуток підприємств, отриманий за рахунок міжнародної технічної допомоги;
- державні підприємства “Міжнародний дитячий центр “Артек” і “Український дитячий центр “Молода гвардія”;

- прибуток дошкільних і загальноосвітніх навчальних закладів недержавної форми власності, отриманий від надання освітніх послуг;
- прибуток підприємств паливно-енергетичного комплексу в межах витрат, передбачених інвестиційними програмами;
- прибуток суб'єктів господарювання водо-, теплопостачання та водовідведення в межах витрат, передбачених інвестиційними програмами.

Згідно з п. 154.6 ПКУ на період із 01.04.2011 до 01.01.2016 застосовується нульова ставка для платників податку на прибуток, у яких розмір доходів кожного звітного податкового періоду наростаючим підсумком з початку року не перевищує 3 млн грн та розмір нарахованої за кожний місяць звітного періоду заробітної плати (доходу) працівників, які перебувають із платником податку у трудових відносинах, є не меншим за дві мінімальні заробітні плати, і які відповідають одному із таких критеріїв:

- утворені в установленому законом порядку після 01.04.2011;
- діючі, у яких протягом трьох послідовних попередніх років (або протягом усіх попередніх періодів, якщо з моменту їх утворення минуло менш як три роки) щорічний обсяг доходів задекларовано в сумі, що не перевищує 3 млн грн, та у яких середньооблікова кількість працівників протягом цього періоду не перевищувала 20 осіб;
- зареєстровані платниками єдиного податку й у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становив до одного мільйона гривень, а середньооблікова кількість працівників становила до 50 осіб.

Проте варто зауважити, що, крім зазначених вище обмежень, нульова ставка податку на прибуток не можуть застосовувати суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у сфері розваг, фінансову діяльність, зовнішньоекономічну діяльність, оптову торгівлю і посередництво в оптовій торгівлі, діяльність у сферах права, бухгалтерського обліку, інжинірингу; надання послуг підприємцям тощо. Платники, що застосовують нульову ставку податку на прибуток під час виплати дивідендів нараховують і вносять до бюджету авансовий внесок із податку на прибуток.

2.3. ОБЛІК ДОХОДІВ І ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ У ЗВІТІ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ТА ПОДАТКОВІЙ ДЕКЛАРАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВА

2.3.1. Класифікація, бухгалтерський облік доходів за ПКУ і їх відображення у формі № 2 й декларації з податку на прибуток

Доходи при оподаткуванні – це 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 винятковій (морській) економічній зоні, так і за їх межами.

У ПКУ визначення доходів наведено в п. 14.1.56 ст. 14.

Датою отримання доходів, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, є звітний період, у якому такі доходи визнаються за ст. 137, незалежно від фактичного надходження коштів. Таким чином, для визначення доходів застосовується метод нарахувань.

Доходи визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених розділом II ПКУ.

Отже, необхідно приділити суттєву увагу формуванню облікової політики підприємства і складанню графіка документообігу на підприємстві.

Доходи, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток, діляться на дві групи:

- 1) дохід від операційної діяльності, до якого, відповідно до п. 135.4 ПКУ, входить:
 - дохід від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг, зокрема винагорода комісіонеру (повіреному, агенту тощо);
 - дохід банківських установ, до яких належать процентні доходи за кредитно-депозитними операціями (в тому числі за кореспондентськими рахунками) та цінними паперами, придбаними банком; комісійні доходи, зокрема за кредитно-депозитними операціями, наданими гарантіями, розрахунко-

во-касове обслуговування, інкасація і перевезення цінностей, операціями з цінними паперами, операціями на валютному ринку, операціями з довірчого управління; прибуток від операцій із торгівлі цінними паперами; прибуток від операцій із купівлі/продажу іноземної валюти і банківських металів, а також деякі інші доходи, встановлені ПКУ;

2) інші доходи, до яких входять:

- доходи у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів;
- доходи у вигляді процентів, роялті від володіння борговими вимогами;
- доходи від операцій оренди/лізингу;
- суми штрафів та/або пені, фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду;
- вартість товарів, робіт, послуг, безоплатно отриманих платником податку у звітному періоді, визначена на рівні, не нижчому за звичайну ціну; суми безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді; безнадійної кредиторської заборгованості, 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, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду, від осіб, які не є платниками цього податку (зокрема нерезидентів), або осіб, які, згідно з ПКУ, мають пільги з цього податку, в тому числі право застосовувати нижчі ставки податку.
- фактично отримані суми державного мита, попередньо сплаченого позивачем, що повертаються на його користь за рішенням суду;
- доходи, не враховані при обчисленні доходу періодів, що передують звітному, і виявлені у звітному податковому періоді;
- суми дотацій, субсидій, капітальних інвестицій із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- доходи від реалізації необоротних матеріальних активів, майнових комплексів, оборотних активів;

– суми коштів (інших видів компенсації), отримані платником податку як оплата товарів (виконаних робіт, наданих послуг), відвантажених у період перебування такого платника на спрощеній системі оподаткування, обліку й звітності, з яких не був сплачений єдиний податок;

– інші доходи платника податку за звітний податковий період.

Суми, відображені у складі доходів платника податку, не підлягають повторному внесенню до складу його доходів.

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

Для відображення доходів у декларації з податку на прибуток підприємства передбачено три рядки і один додаток ІД:

01 – доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 02 + рядок 03);

02 – дохід від операційної діяльності;

03 та додаток ІД – інші доходи.

У табл. 2.2 наведено фрагмент податкової декларації з податку на прибуток підприємства щодо відображення доходів.

Таблиця 2.2

Фрагмент податкової декларації з податку на прибуток підприємства щодо відображення доходів

Показник	Код рядка	Сума
Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 02 + рядок 03)	01	
Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))	02	
Інші доходи	03 ІД	

У табл. 2.3 наведено класифікацію доходів і відображення їх у податковій декларації з податку на прибуток підприємства, затвердженій Наказом Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 від № 872 і формі № 2 “Звіт про фінансові результати” (Звіт про сукупний дохід).

Датою отримання доходів, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, є звітний період, у якому такі доходи визнаються, крім підприємств житлово-комунального господарства (п. 13 підрозділу 4 розділу ХХ ПКУ).

Таблиця 2.3

Класифікація доходів і відображення їх у податковій декларації з податку на прибуток підприємства та у формі № 2 “Звіт про фінансові результати”

Пункт ПКУ	Перелік доходів	Рядок декларації	Бухгалтерський рахунок	Рядок форми №2
<i>Доходи від операційної діяльності</i>				
135.4.1	Дохід від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг, зокрема винагороди комісіонера (повіреного, агента тощо)	02	70	2000
<i>Інші доходи</i>				
135.5.1	Дивіденди, отримані від нерезидентів	03.1 (додаток ІА)	73	2220
135.5.2	Доходи від операцій оренди/лізингу	03.7 (додаток ІА)	71	2120
135.5.3	Суми штрафів та/або пені, фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду	03.8 (додаток ІА)	71	2120
135.5.4	Вартість товарів, робіт, послуг, безоплатно отриманих платником податку у звітному періоді, визначена на рівні не нижче від звичайної ціни	03.9 (додаток ІА)	71	2120
	Суми безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді	03.10.1 (додаток ІА)	71	2120
	Суми безнадійної кредиторської заборгованості	03.25 (додаток ІА)	71	2120
135.5.5	Суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду, від осіб, які не є платниками цього податку (зокрема нерезидентів), або осіб, які згідно із цим Кодексом мають пільгу з податку на прибуток.	03.12 (додаток ІА)	–	–

Закінчення табл. 2.3

Пункт ПКУ	Перелік доходів	Рядок декларації	Бухгалтерський рахунок	Рядок форми №2
	Положення цього пункту не поширюються на суми поворотної фінансової допомоги, отриманої від засновника/учасника у разі повернення такої допомоги не пізніше як через 365 календарних днів з дня її отримання			
135.5.7	Суми заборгованості, що підлягають внесенню до доходів від врегулювання безнадійної та сумнівної заборгованості	03.11 СБ (додаток ІА)	–	–
135.5.8	Фактично отримані суми державного мита, попередньо сплаченого позивачем, що повертаються на його користь за рішенням суду	03.13 (додаток ІА)	71	2120
135.5.10	Суми дотацій, субсидій із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів, отримані платником податку	03.15 (додаток ІА)	71	2120
135.5.10	Суми капітальних інвестицій із бюджету. Доходи відображаються на суму амортизації	03.15 (додаток ІА)	74	2240
135.5.11	Доходи від курсових різниць	03.19 (додаток ІА)	71	2120
135.5.14	Інші доходи платника податку за звітний податковий період	03 (додаток ІА)	71	2120

2.3.2. Визнання доходів за ПКУ і відображення їх при оподаткуванні на підставі первинних документів

Важливим моментом в оподаткуванні податком на прибуток є порядок визнання доходів, що регулює ст. 137 ПКУ.

Розглянемо дату визнання доходів відповідно до ст.137 та первинні документи, на підставі яких визнаються такі доходи.

Дохід визнається за датою, визначеною ПКУ, на підставі первинних документів:

- 1) дохід від реалізації товарів – за датою переходу покупцеві права власності на такий товар на підставі товарних накладних, товарно-транспортних накладних;
- 2) дохід від надання послуг і виконання робіт – за датою складання акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг;
- 3) дохід від цільового фінансування капітальних інвестицій – за датою нарахування амортизації за такими активами на суму амортизації на підставі розрахунку амортизації;
- 4) дохід від цільового фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, і фінансування для надання підтримки підприємству – за датою фактичного отримання на підставі виписки банку;
- 5) дохід від цільового фінансування (крім вказаного в п. 3, 4) – за датою тих періодів, у яких були здійснені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування;
- 6) дохід у разі, якщо платник податку виробляє товари, виконує роботи, надає послуги з довготривалим (понад один рік) технологічним циклом виробництва – доходи нараховуються платником податку самостійно відповідно до ступеня завершеності виробництва (операції з надання послуг), який визначається за питомою вагою витрат, здійснених у звітному податковому періоді, у загальній очікуваній сумі таких витрат та/або за питомою вагою обсягу послуг, наданих у звітному податковому періоді, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані на підставі акта;
- 7) дохід комітента під час продажу комісійних товарів – за датою продажу товарів, що належать комітенту, яка зазначена у звіті

- комісіонера (агента) на підставі звіту комісіонера та акт щодо комісійної винагороди;
- 8) дохід із використанням автоматів із продажу товарів (послуг) чи іншого подібного обладнання – за датою вилучення з таких автоматів або подібного обладнання грошової виручки на підставі актів вилучення виручки з торговельного автомата, прибуткового касового ордера;
 - 9) дохід із використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, іменних або інших чеків – за датою оформлення відповідного рахунка (розрахункового документа);
 - 10) доходи від проведення кредитно-депозитних операцій – за датою визнання процентів (комісійних та інших платежів, пов'язаних зі створенням або придбанням кредитів, вкладів (депозитів), визначеною згідно з правилами бухгалтерського обліку на підставі розрахунку нарахування процентів, акта наданих послуг;
 - 11) доходи власника іпотечного сертифіката участі за операціями з таким іпотечним сертифікатом – за датою нарахування протягом відповідного звітного періоду доходу за консолідованим іпотечним боргом (зменшеного на суму винагороди за управління й обслуговування іпотечних активів) на підставі акта;
 - 12) дохід безповоротної фінансової допомоги й безоплатно отримані товари (роботи, послуги) – за датою фактичного отримання платником податку товарів (робіт, послуг) або за датою надходження коштів на банківський рахунок чи в касу платника податку на підставі товарних накладних, товарно-транспортних накладних, акта прийому-передачі, прибуткового касового ордера;
 - 13) доходи у вигляді орендних/лізингових платежів (без урахування частини лізингового платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу) – за датою нарахування таких доходів, яка встановлена відповідно до умов укладених договорів на підставі акта;
 - 14) доходи від продажу іноземної валюти – за датою переходу права власності на іноземну валюту, на підставі банківської виписки;
 - 15) суми штрафів та/або пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду – за датою їх фактичного надходження на підставі банківської виписки;
 - 16) доходи від страхової діяльності – за датою виникнення відповідальності платника податку – страховика перед страхуваль-

- ником за укладеним договором, що впливає з умов договорів страхування/перестраховання незалежно від порядку сплати страхового внеску, визначеного у відповідному договорі (крім довгострокових договорів страхування життя та інших договорів страхування, укладених на строк більш як один рік;
- 17) дохід у вигляді частини страхового внеску за договорами довгострокового страхування життя й іншими договорами страхування, укладеними на строк понад один рік – визнається в момент виникнення у платника податку права на отримання чергового страхового внеску відповідно до умов зазначених договорів;
 - 18) інші доходи – за датою виникнення згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку на підставі первинних документів;
 - 19) доходи спеціалізованих експлуатуючих підприємств у вигляді вартості безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газопостачання, водопостачання, каналізаційних мереж, активів виготовлених чи споруджених за рахунок коштів бюджету або кредитів, залучених Кабінетом Міністрів України чи під гарантії Кабінету Міністрів України, основних засобів транспортної інфраструктури – за датою нарахування амортизації в сумі амортизації на підставі розрахунку бухгалтерії;
 - 20) дохід від процентів за цінними паперами – за датою податкового періоду, протягом якого була здійснена виплата цих процентів згідно з умовами випуску таких цінних паперів;
 - 21) доходи концесіонера у вигляді вартості, визначеної на рівні звичайної ціни, основних засобів, отриманих платником податків від концесієдавця – одночасно з нарахуванням амортизації в сумі, що дорівнює сумі амортизації відповідних активів;
 - 22) доходи платника податку – ліцензіата з постачання природного газу за регульованим тарифом, за програмою фінансування пільг і житлових субсидій – за датою виплати заборгованості бюджету.

Метод нарахування при здійсненні оподаткування податком на прибуток тимчасово не застосовують підприємства, визначені в п. 13 підрозділу 4 розділу XX “Перехідні положення” ПКУ.

Тільки до 1 січня 2014 р. датою збільшення доходів підприємств житлово-комунального господарства від надання житлово-комунальних послуг є дата надходження коштів від споживача на банківський рахунок або в касу платника податку, крім випадків, якщо таке

надходження відбувається у рахунок погашення заборгованості за житлово-комунальні послуги, надані до 1 квітня 2011 р.

При цьому підприємства житлово-комунального господарства у складі собівартості реалізації житлово-комунальних послуг визнають витрати на придбання товарів, робіт, послуг у сумі фактично сплачених за них коштів, крім випадків, якщо така сплата відбувається в рахунок виплати заборгованості за такі роботи, послуги, придбані до 1 квітня 2011 р.

Балансова вартість товарів (крім тих, що підлягають амортизації, та цінних паперів), сировини, матеріалів, комплектуючих виробів, напівфабрикатів, малоцінних предметів (далі – запасів), придбаних до 1 квітня 2011 р., а сплачених після цієї дати, визнаються у складі витрат у сумі фактично сплачених за них коштів.

Ці норми не поширюються на платників податку – ліцензіатів із постачання електричної та/або теплової енергії.

Необхідно звернути увагу, що в ПКУ є декілька норм, які встановлюють касовий метод визначення доходів:

- дата фактичного отримання цільового фінансування на банківські рахунки (п. 137.2.2);
- дата фактичного отримання на банківський рахунок коштів від фінансової допомоги (п. 137.10);
- дата фактичного надходження на рахунки сум штрафів, пені, неустойки (п. 137.13).

2.3.3. Доходи, що не входять до об'єкта оподаткування податком на прибуток

Крім доходів, що входять до об'єкта оподаткування, ПКУ визначає доходи, що не входять до об'єкта оподаткування, не відображаються у декларації з податку на прибуток. Такі доходи визначені ст. 136:

- суми попередньої оплати й авансів, отримані в рахунок оплати товарів, виконаних робіт, наданих послуг;
- суми ПДВ, нарахованого на вартість продажу товарів (робіт, послуг), які отримані/нараховані платником ПДВ, за винятком випадків, коли підприємство-продавець не є платником ПДВ;
- суми коштів або вартість майна, що надходять платникові податку як прямі інвестиції або реінвестиції в корпоративні права, емітовані таким платником податку, зокрема грошові або

- майнові внески за договорами про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи;
- суми коштів або вартість майна, отримані платником податку за рішенням суду або в результаті задоволення претензій у порядку, встановленому законом, 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 надміру сплачених податків і зборів, що повертаються або мають бути повернені платникові податку з бюджетів, якщо такі суми не були внесені до складу витрат;
 - інші доходи за ст. 136 ПКУ.

2.3.4. Тимчасові й постійні податкові різниці під час обліку доходів

Результатом гармонізації бухгалтерського обліку з податковим законодавством стала нова методика визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток. Методологічними засадами стали принципи бухгалтерського обліку. Але існують розбіжності між критеріями визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку та податковому законодавстві, що зумовило виникнення податкових різниць. Це сприяло затвердженню Міністерством фінансів України ПБО “Податкові різниці” (додаток 1), яке визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці і їх розкриття у фінансовій звітності.

ПБО “Податкові різниці” не суперечить і не змінює П(С)БО 17, яке залишається чинним. П(С)БО 17 спрямоване на формування методологічних засад розкриття в балансі відстрочених податкових активів (Д-т рахунку 17 “Відстрочені податкові активи”) та відстрочених податкових зобов'язань (К-т рахунку 54 “Відстрочені податкові зобов'язання”) і витрат із податку на прибуток у звіті про фінансові результати (форма № 2, рядок 180).

ПБО “Податкові різниці” визначає методологію формування інформації про вплив податкових різниць на формування податкового прибутку й розкриває зв'язок між податковим і обліковим прибутками.

У результаті відображення операцій за доходами, що мають відмінні критерії визнання й оцінку в нормативно-правових актах із бухгалтерського обліку та податковому законодавстві виникають тимчасові податкові різниці (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Визначення тимчасових різниць згідно з ПКУ

№ з/п	Визначення тимчасової різниці	Пункт ПКУ
1	Суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду, від осіб, що не є платниками цього податку (зокрема нерезидентів), або осіб, які згідно із законодавством мають пільги з цього податку, у тому числі право застосовувати ставки податку нижчі, ніж установлені	135.5.6
2	Доходи, не враховані при обчисленні доходу періодів, що передують звітному, і виявлені у звітному періоді	135.5.13
3	Зменшення суми доходів звітного періоду на вартість відвантажених товарів, виконаних робіт, наданих послуг у разі затримання оплати їх вартості при визнанні покупця банкрутом або вчиненні виконавчого припису про стягнення заборгованості	159.1.1
4	Сума штрафів чи пені, фактично отримана за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду	135.5.4 137.13

В обліку доходів у бухгалтерському обліку і при оподаткуванні виникають постійні різниці (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Визначення постійних різниць згідно з ПКУ

№ з/п	Визначення постійної різниці	Пункт ПКУ
1	Доходи у вигляді дивідендів, що отримані від платників (крім нерезидентів)	136.1.12
2	Доходи на суму коштів або вартість майна, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, вартість безоплатно отриманих основних засобів	136.1.15 136.1.16
3	Доходи в результаті дооцінки активів	152.12
4	Доходи, отримані від продажу товарів (виконання робіт, надання послуг) пов'язаними особами, особами, які не є платниками податку на прибуток, платниками податку за іншими ставками, від проведеного товарообмінних (бартерних) операцій, продажу землі або іншого відчуження землі	153.2.1 153.2.3 153.10 147.5

2.4. ОБЛІК ВИТРАТ ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ У ЗВІТІ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ТА ПОДАТКОВІЙ ДЕКЛАРАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

2.4.1. Класифікація витрат відповідно до ПКУ та їх відображення у формі № 2 та декларації з податку на прибуток

Витрати при оподаткуванні – це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником).

Визначення витрат наведено в пп. 14.1.27 ПКУ.

Витрати відповідно до ПКУ поділяються на:

- витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування;
- витрати, що не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку;
- витрати подвійного призначення.

У свою чергу, витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, відповідно до ст. 138 ПКУ поділяються на:

- витрати операційної діяльності;
- інші витрати.

Для відображення витрат у податковій декларації з податку на прибуток підприємства передбачено 10 показників (рядків):

- 04 – витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 05 + рядок 06);
- 05 – витрати операційної діяльності, зокрема:
 - 05.1 – собівартість придбаних (виготовлених) і реалізованих товарів (робіт, послуг);
- 06 – інші витрати (сума рядків 06.1–06.5):
 - 06.1 – адміністративні витрати;
 - 06.2 – витрати на збут;
 - 06.3 – фінансові витрати згідно з пп. 138.10.5 п. 138.10 ст. 138 ПКУ, у тому числі:

06.3.1 – проценти, що входять до витрат з урахуванням обмежень, встановлених п.141.2;

06.4 ІВ – інші витрати діяльності та інші операційні витрати;

06.5 – від’ємне значення об’єкта оподаткування попереднього звітного (податкового) року (від’ємне значення рядка 07 Податкової декларації з податку на прибуток за попередній звітний (податковий) рік).

У табл. 2.6 наведено фрагмент податкової декларації з податку на прибуток підприємств з обліку витрат.

Таблиця 2.6

**Фрагмент податкової декларації з податку
на прибуток підприємств щодо обліку витрат**

Показники	Код рядка	Сума
Витрати, що враховуються при визначенні об’єкта оподаткування (рядок 05 + рядок 06)	04	
Витрати операційної діяльності, зокрема:	05	
Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)	05.1	
Інші витрати (сума рядків 06.1–06.5)	06	
Адміністративні витрати	06.1	
Витрати на збут	06.2	
Фінансові витрати відповідно до підпункту 138.10.5 пункту 138.10 статті 138 розділу III Податкового кодексу України, у т. ч.:	06.3	
проценти, що входять до витрат з урахуванням обмежень, встановлених пунктом 141.2 статті 141 розділу III Податкового кодексу України	06.3.1	
Інші витрати діяльності й інші операційні витрати	06.4 ІВ	
Від’ємне значення об’єкта оподаткування попереднього звітного (податкового) року (від’ємне значення рядка 07 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) рік)	06.5	
Об’єкт оподаткування від усіх видів діяльності (рядок 01 – рядок 04) (+, -)	07	

У табл. 2.7 класифіковані витрати відповідно до Податкового кодексу України.

Таблиця 2.7

Класифікація витрат згідно з ПКУ

Витрати згідно з ПКУ	Статті, пункти ПКУ
Витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування: витрати операційної діяльності; інші витрати	138
Витрати, що не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку: витрати, не пов'язані з господарською діяльністю	139
Витрати подвійного призначення	140
Витрати платника податку в разі сплати процентів за борговими зобов'язаннями	141
Витрати на виплату фізичним особам згідно з трудовими договорами та цивільно-правовими договорами, внески на довгострокове або недержавне пенсійне страхування	142
Витрати сум внесків на соціальні заходи (суми ЄСВ)	143
Амортизація основних засобів, нематеріальних активів	144–146, 148
Сума витрат, пов'язана з ремонтом і поліпшенням об'єктів основних засобів, зокрема орендованих, у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, належить до витрат того звітного податкового періоду, в якому такі ремонт і поліпшення були здійснені	146.12
Операцій із землею та її капітальними поліпшеннями	147
Операцій за розрахунками в іноземній валюті	153.1
Операцій із пов'язаними особами	153.2
Операцій пов'язаних з дивідендами	153.3
Операцій з борговими вимогами і зобов'язаннями	153.4
Операцій лізингу	153.7
Операцій із торгівлі цінними паперами, деривативами й іншими, ніж цінні папери корпоративними правами	153.8
Витрати операцій з проведення товарообмінних (бартерних) операцій	153.10
Витрати операцій з управління майном	153.13
Операцій спільної діяльності	153.14

2.4.2. Облік витрат операційної діяльності

До витрат операційної діяльності за ПКУ входять:

- собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг;
- інші витрати.

Витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку.

Собівартість виготовлених і реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних із виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме:

- прямих матеріальних витрат;
- прямих витрат на оплату праці;
- амортизації виробничих основних засобів і нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних із виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- загальновиробничих витрат, які відносяться на собівартість виготовлених і реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до П(С)БО;
- вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних із виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- інших прямих витрат, зокрема витрат із придбання електричної енергії (враховуючи реактивну).

Розглянемо виробничі складові собівартості в бухгалтерському обліку й при оподаткуванні в табл. 2.8.

2.4.3. Облік інших витрат

До складу інших витрат відповідно до п.138.10 ПКУ входять:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- фінансові витрати;
- інші витрати діяльності;

Таблиця 2.8

Відображення виробничої собівартості в бухгалтерському обліку (без застосування рахунків класу 8), в податковій декларації з податку на прибуток підприємства та в формі № 2 “Звіт про фінансові результати”

Елементи собівартості	Складає виробничої собівартості за П(С)БО 16	Кореспонденції рахунків		Собівартість відповідано до ст. 138 ПКУ
		Д-т	К-т	
Прямі матеріальні витрати	Вартість сировини й основних матеріалів, що утворюють основу виготовленої продукції, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва (ст. 12 П(С)БО 16)	23	20	Вартість сировини й основних матеріалів, що утворюють основу виготовленого товару, виконаної роботи, наданої послуги, приданих напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, визначеному в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (п. 138.8.1 ПКУ)
Прямі витрати на оплату праці	Заробітна плата й інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат (ст. 13 П(С)БО 16)	23	66	Відображаються у рядку 05.1 декларації Заробітна плата й інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві товарів (виконанні робіт, наданні послуг), які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат (п. 138.8.2 ПКУ)
	Відображаються у рядку 040 форми № 2			Відображаються у рядку 05.1 декларації

Продовження табл. 2.8

Елементи собівартості	Складова виробничої собівартості за П(С)БО 16	Кореспонденції рахунків		Собівартість відповідно до ст. 138 ПКУ
		Д-т	К-т	
Інші прямі витрати	Усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, витрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її спрявалення вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку (ст. 14 П(С)БО 16) Відображаються у рядку 040 форми № 2	23	65, 63	Інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема внески на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв (п. 138.9 ПКУ) Відображаються у рядку 05.1 декларації
Амортизація	У бухгалтерському обліку відображаються у складі інших прямих витрат (ст. 14 П(С)БО 16) Відображаються у рядку 040 форми № 2	23	13	Амортизація виробничих основних засобів і нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних (п. 138.8 ПКУ) Відображаються у рядку 05.1 декларації
Вартість приданих послуг	У бухгалтерському обліку відображаються у складі інших прямих витрат (ст. 14 П(С)БО 16) Відображаються у рядку 040 форми № 2	23	63	Вартість приданих послуг, прямо пов'язаних із виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг (п. 138.8 ПКУ) Відображаються у рядку 05.1 декларації

Закінчення табл. 2.8

Елементи собівартості	Складова виробничої собівартості за П(С)БО 16	Кореспонденції рахунків		Собівартість відповідно до ст. 138 ПКУ
		Д-т	К-т	
Загально-виробничі витрати	Усі витрати на управління й обслуговування виробничого процесу (ст. 15 П(С)БО 16) Відображаються у рядку 040 форми № 2	23	91	Загально-виробничі витрати, які відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до П(С)БО (п. 138.8 ПКУ) Відображаються у рядку 05.1 декларації

– інші витрати господарської діяльності, до яких ПКУ не встановлено обмежень щодо віднесення до складу витрат.

Порівнюємо облік витрат у бухгалтерському обліку та при оподаткуванні і відповідно відображення таких витрат у формі № 2 “Звіт про фінансові результати” й декларації з податку на прибуток підприємства.

Не завжди показники (рядки) форми № 2 “Звіт про фінансові результати” співпадатимуть із показниками (рядками) податкової декларації з податку на прибуток, визначеного відповідно до норм ПКУ, бо виникають тимчасові й постійні різниці. Крім того, є ще цілий ряд перехідних операцій, які відобразатимуться як постійні й тимчасові різниці, наприклад, якщо у підприємства на 31 березня 2011 р. залишилося незавершене виробництво і готова продукція на складі, то воно зобов’язане під час продажу такої продукції відносити до собівартості (рядок 05.1 декларації) тільки матеріальну складову в готовій продукції і незавершеному виробництві. Такі постійні різниці триватимуть до повного продажу готової продукції і незавершеного виробництва, що обліковувалися станом на 31 березня 2011 р.

Облік витрат і їх відображення у формі № 2 “Звіт про фінансові результати” й у податковій декларації з податку на прибуток підприємства наведено в табл. 2.9.

2.4.4. Витрати, що не враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку

Витрати, що не враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку, не входять до декларації.

Стаття 139 ПКУ визначає перелік витрат, що не враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку:

- витрати не пов’язані з веденням господарської діяльності, враховуючи організацію і проведення прийомів, презентацій, свят, розваг і відпочинку, придбання й розповсюдження подарунків;
- платежі платника податку на користь комітента, принципала тощо;
- суми попередньої (авансової) оплати товарів, робіт, послуг;
- витрати на виплату основної суми отриманих позик, кредитів, крім повернення поворотної фінансової допомоги;

Таблиця 2.9

**Порядок відображення витрат у формі № 2 “Звіт про фінансові результати”
і в податковій Декларації з податку на прибуток підприємства**

Вид витрат	Складові витрат згідно зі ст. 138 ПКУ	Рядок форми № 2	Рядок декларації
Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг, товарів) (рахунок 90)	Прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; амортизація основних виробничих засобів і нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних із виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; загальновиробничі витрати, які відносяться на собівартість виготовлених і реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до П(С)БО; вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних із виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; інші прямі витрати, зокрема витрати з придбання електричної енергії, враховуючи реактивну	2050	05.1
Адміністративні витрати (рахунок 92)	Витрати, спрямовані на обслуговування й управління підприємством: загальні корпоративні витрати; витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством; витрати на утримання основних засобів; винагороди за консультаційні, інформаційні, аудиторські та інші послуги, що їх отримує платник податку для забезпечення господарської діяльності; витрати на оплату послуг зв'язку; амортизація нематеріальних активів загального господарського використання; витрати на врегулювання спорів у судах; плата за розрахунково-касове обслуговування й інші послуги банків; інші витрати загального господарського призначення	2130	06.1

Продовження табл. 2.9

Вид витрат	Складові витрат згідно зі ст. 138 ПКУ	Рядок форми № 2	Рядок декларації
Витрати на збут (рахунок 93)	<p>Витрати, пов'язані з реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг;</p> <p>витрати на пакувальні матеріали для затарювання товарів на складах готельної продукції;</p> <p>витрати на ремонт тари;</p> <p>оплата праці й комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;</p> <p>витрати на рекламу й дослідження ринку (маркетинг), на переадресацію підготовку товарів;</p> <p>витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;</p> <p>витрати на утримання основних засобів;</p> <p>витрати на транспортування, перевалку і страхування товарів, транспортно-експедиційні й інші послуги;</p> <p>витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;</p> <p>витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів підприємства;</p> <p>інші витрати, пов'язані зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг</p>	2150	06.2
Інші операційні та інші витрати діяльності (рахунки 94–97)	<p>Витрати за операціями в іноземній валюті, втрати від курсової різниці; амортизація наданих в оперативну оренду необоротних активів;</p> <p>суми коштів, внесені до страхових резервів;</p> <p>витрати на інформаційне забезпечення господарської діяльності платника податку, зокрема з питань законодавства, на придбання літератури, оплату інтернет-послуг і передає спеціалізованих періодичних видань;</p> <p>суми коштів, спрямовані уповноваженими банками до додаткового спеціального резерву страхування пенсійних вкладів і додаткових спеціальних резервів страхування коштів фондів банківського управління;</p>	2180 2270	06.4 Додаток ІВ

Закінчення табл. 2.9

Вид витрат	Складові витрат згідно зі ст. 138 ПКУ	Рядок форми № 2	Рядок декларації
	<p>суми коштів або вартість вироблених товарів, виконаних робіт, наданих послуг, добровільно перераховані (передані) протягом звітного року до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування, до неприбуткових організацій, не більш як 4% оподаткованого прибутку попереднього звітного року;</p> <p>суми коштів, перераховані роботодавцями первинним профспілковим організаціям на культурно-масову, фізкультурну й оздоровчу роботу;</p> <p>суми коштів, перераховані підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи;</p> <p>витрати на створення резерву сумнівної заборгованості визнаються витратами з метою оподаткування в сумі безнадійної дебіторської заборгованості;</p> <p>вартість вугілля і вугільних брикетів, безоплатно наданих в обсягах і за переліком професій, що встановлюються Кабінетом Міністрів України;</p> <p>суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям, музеям-заповідникам у розмірі, що не перевищує 10 відсотків оподаткованого прибутку за попередній звітний рік;</p> <p>суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані на користь резидентів для цільового використання з метою виробництва національних фільмів;</p> <p>витрати платника податку, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення</p>		

- витрати на придбання, виготовлення, будівництво, реконструкцію, модернізацію та інше поліпшення основних засобів (крім суми витрат, пов'язаних із ремонтом і поліпшенням ОЗ, що не перевищує 10 % вартості всіх груп ОЗ на початок року);
- суми податку на прибуток;
- витрати на утримання органів управління об'єднань платників податку;
- дивіденди від резидентів;
- вартість торгових патентів;
- суми штрафів та/або пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду, які підлягають сплаті платником податку;
- витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи-підприємця, що сплачує єдиний податок (крім витрат, понесених у зв'язку із придбанням робіт, послуг у фізичної особи – платника єдиного податку, яка здійснює діяльність у сфері інформатизації);
- витрати, понесені (нараховані) у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) із консалтингу, маркетингу, реклами, крім витрат, здійснених (нарахованих) на користь постійних представництв нерезидентів, які підлягають оподаткуванню, що перевищує 4 % доходу (виручки) від реалізації за рік, що передує звітному податковому періоду;
- витрати, понесені (нараховані) у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу (крім витрат, нарахованих на користь постійних представництв нерезидентів, які підлягають оподаткуванню, що перевищує 5 % митної вартості обладнання, що імпортоване, крім витрат, нарахованих на користь постійних представництв нерезидентів, які підлягають оподаткуванню);
- витрати, не підтвержені відповідними розрахунковими, платіжними й іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку й нарахування податку.

У табл. 2.10 наведено перелік основних витрат, що не враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку.

Таблиця 2.10

**Витрати, що не враховуються при визначенні
оподаткованого прибутку**

Підпункт ПКУ	Вид витрат	Відображення у бухгалтерському обліку
139.1.1	Витрати, не пов'язані з веденням господарської діяльності, а саме витрати на: організацію і проведення прийомів, презентацій, свят, розваг і відпочинку, придбання й розповсюдження подарунків (крім благодійних внесків і пожертвувань неприбутковим організаціям, визначених статтею цього розділу, та витрат, пов'язаних із веденням рекламної діяльності, які регулюються нормами підпункту ст. 5 цього розділу)	Входять до адміністративних витрат і обліковуються за дебетом рахунку 92 "Адміністративні витрати" або рахунку 94 "інші витрати операційної діяльності"
	Придбання лотерейних білетів, інших документів, що засвідчують право участі у лотереї; фінансування особистих потреб фізичних осіб, за винятком виплат, передбачених статтями цього розділу, та в інших випадках, передбачених нормами цього розділу	Входять до інших витрат операційної діяльності й обліковуються за дебетом рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності"
139.1.2	Платежі платника податку на користь комітента, принципала тощо за договорами комісії, агентськими договорами й іншими аналогічними договорами	Не входять до витрат, обліковуються на рахунках заборгованості
139.1.3	Суми попередньої (авансової) оплати товарів, робіт, послуг	Не входять до витрат, обліковуються як кредиторська заборгованість, за дебетом субрахунку 681 "Розрахунки за авансами одержаними"
139.1.4	Витрати на виплату основної суми отриманих позик, кредитів (крім повернення поворотної фінансової допомоги, внесеної до складу доходів відповідно до п. 135.5 ст. 135 цього розділу)	Не входять до витрат, обліковуються як кредиторська заборгованість
139.1.5	Витрати на придбання, виготовлення, будівництво, реконструкцію, модернізацію й інше поліпшення основних засобів	Віднесено на збільшення первісної вартості об'єкта необоротних активів із наступною

Продовження табл. 2.10

Підпункт ПКУ	Вид витрат	Відображення у бухгалтерському обліку
	та витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, а також із придбанням (виготовленням) нематеріальних активів, які підлягають амортизації, крім ремонтів і поліпшення об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добування, дообладнання, реконструкція) у межах 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок року	амортизацією витрат за дебетом рахунку 15 "Капітальні інвестиції" ^{3*}
139.1.6	Суми податку на прибуток, а також податків, установлених п. 153.3 ст. 153 і ст. 160 ПКУ; податку на додану вартість, що входить до ціни товарів (робіт, послуг), які придбаваються платником податку для виробничого або невиробничого використання, податків на доходи фізичних осіб, які відраховуються із сум виплат таких доходів згідно з розділом IV ПКУ. Для платників податку, які не зареєстровані як платники податку на додану вартість, до складу витрат входять суми податків на додану вартість, сплачених у складі ціни придбання товарів, робіт, послуг, вартість яких належить до витрат такого платника податку	Входять до витрат, відображаються за дебетом витратних рахунків (23, 91, 92, 93, 94, 97, 98)
139.1.7	Витрати на утримання органів управління об'єднань платників податку, враховуючи утримання материнських компаній, які є окремими юридичними особами	Входять до витрат адміністративного характеру і відображаються за дебетом рахунку 92 "Адміністративні витрати"
139.1.8	Дивіденди	Не входять до складу витрат. Відображаються кореспонденцією рахунків Дт 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" Кт 67 "Розрахунки з учасниками"

Продовження табл. 2.10

Підпункт ПКУ	Вид витрат	Відображення у бухгалтерському обліку
139.1.9	Витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними й іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку і нарахування податку	Не відображаються
139.1.10	Вартість торгових патентів, яка враховується у зменшення податкового зобов'язання платника податку в порядку, передбаченому пунктами статті цього розділу	Не відображаються, обліковуються за дебетом рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів". У межах податку на прибуток відображаються кореспонденцією Дт 641 "Розрахунки за податками та платежами" Кт 39 "Витрати майбутніх періодів"
139.1.11	Суми штрафів та/або пені за рішенням сторін договору чи за рішенням відповідних державних органів, суду, які підлягають сплаті платником податку	Входять до складу інших операційних витрат за дебетом субрахунку 948 "Визнані штрафи, пені, неустойки"
139.1.13	Витрати, понесені (нараховані) у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) із консалтингу, маркетингу, реклами, крім витрат, здійснених (нарахованих) на користь постійних представництв нерезидентів, які підлягають оподаткуванню згідно з п. 160.8 ПКУ	Входять до витрат і відображаються за дебетом рахунку 92 "Адміністративні витрати" чи 93 "Витрати на збут"
139.1.14.	Витрати, понесені (нараховані) у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу (крім витрат, нарахованих на користь постійних представництв нерезидентів, які підлягають оподаткуванню згідно з п. 160.8 ПКУ)	Обліковуються за дебетом рахунку 15 "Капітальні інвестиції"
139.1.15	Витрати, нараховані у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу, не входять до складу витрат, якщо виконується будь-яка з умов: а) особа, на користь якої нараховується плата за послуги інжинірингу, є не-	Обліковуються за дебетом рахунку 15 "Капітальні інвестиції"

Закінчення табл. 2.10

Підпункт ПКУ	Вид витрат	Відображення у бухгалтерському обліку
	<p>резидентом, що має офшорний статус з урахуванням положень п. 161.3 ст. 161 ПКУ;</p> <p>б) особа, на користь якої нараховується плата за такі послуги, не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) такої плати за послуги</p>	

* Відповідно до змін, внесених до П(С)БО 7, первісна (переоцінена) вартість основних засобів у бухгалтерському обліку може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням і ремонтом об'єкта, визначена у порядку, встановленому податковим законодавством. Сума ремонтів понад 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок року може збільшувати первісну вартість основних засобів.

2.4.5. Облік і особливості визнання витрат подвійного призначення

Цілий ряд витрат ПКУ визнав як витрати подвійного призначення.

При визначенні об'єкта оподаткування витрати подвійного призначення або входять, або не входять, або входять з обмеженням до складу витрат платника податку.

У бухгалтерському обліку всі витрати подвійного призначення включаються до витрат, тому при обліку і оподаткуванні таких витрат виникатимуть податкові різниці.

Особливості визнання витрат подвійного призначення регулює ст. 140 ПКУ. Облік витрат подвійного призначення на рахунках бухгалтерського обліку і відображення у податковій декларації з податку на прибуток підприємства наведені в таб. 2.11.

До витрат подвійного призначення належать витрати на відрядження. Згідно з пп. 140.1.7 ПКУ витрати на відрядження фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах із таким платником податку або є членами керівних органів платника податку, відносять на витрати у межах фактичних витрат особи, підтверджені документально витрати на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати), понесені у зв'язку з відрядженням, а також суми, що спрямовуються на харчування членів екіпажів замість добових у межах території України, але не більше від розміру

Таблиця 2.11

Облік витрати подвійного призначення на рахунках бухгалтерського обліку та відображення в Декларації з податку на прибуток підприємства

Підпункт ПКУ	Вид витрат	Відображення на рахунках бухгалтерського обліку (без застосування рахунків класу 8)	Відображення в податковій декларації
140.1.1	Витрати платника податку на забезпечення найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, спеціальним (форменим) одягом, мийними та знежолжувальними засобами, засобами індивідуального захисту, що необхідні для виконання професійних обов'язків, а також продуктами спеціального харчування за переліком, що встановлюється Кабінетом Міністрів України	За дебетом рахунків витрат (23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності")	Рядок 06 Входять при оподаткуванні тільки в межах затверджених норм
140.1.2	Витрати (крім тих, що підлягають амортизації), пов'язані з науково-технічним забезпеченням господарської діяльності, на винахідництво і раціоналізацію господарських процесів, проведення дослідно-експериментальних і конструкторських робіт, виготовлення й дослідження моделей і зразків, пов'язаних з основною діяльністю платника податку, витрати з нарахування роялті й придбання нематеріальних активів (крім тих, що підлягають амортизації) для їх використання в господарській діяльності платника податку	За дебетом рахунку 91 "Загальновиробничі витрати"	Рядок 05.1 Входять, якщо пов'язані з господарською діяльністю
140.1.3	Витрати платника податку на первинну професійну підготовку, підготовку, підвищення кваліфікації працівників робітничих професій, а також у разі, якщо законодавством передбачено	За дебетом рахунків 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні"	Рядки 05, 06 Входять за умови укладення договору на відпрацювання після закінчення на

Продовження табл. 2.11

Підпункт ПКУ	Вид витрат	Відображення на рахунках бухгалтерського обліку (без застосування рахунків класу 8)	Відображення в податковій декларації
	обов'язковість періодичної перепідготовки або підвищення кваліфікації; витрати на навчання та/або професійну підготовку, перепідготовку або підвищення кваліфікації у вітчизняних чи закордонних навчальних закладах, якщо наявність сертифікату про освіту в таких закладах є обов'язковою для виконання певних умов ведення господарської діяльності	витрати, 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності"	вчання на термін не менш як три роки
140.1.4	Бувъ-які витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, проданих платником податку, вартість яких не компенсується за рахунок покупців таких товарів, але не більш ніж сума, яка відповідає рівню гарантійних замін, прийнятих/оприлюднених платником податку	За дебетом рахунку 93 "Витрати на збут"	Рядок 06.2 Входять не більше ніж сума, яка відповідає рівню гарантійних замін
140.1.5	Витрати платника податку на проведення реклами	За дебетом рахунку 93 "Витрати на збут"	Рядок 06.2 Входять без обмеження, якщо такі витрати пов'язані з господарською діяльністю
140.1.6	Бувъ-які витрати зі страхування ризиків загибелі врожая, транспортування продукції платника податку; цивільної відповідальності, пов'язаної з експлуатацією транспортних засобів, що перебувають у складі основних засобів платника податку; бувъ-які витрати зі страхування ризиків, пов'язаних із виробництвом національних фільмів (у розмірі не більш як 10 % вартості виробництва національного фільму)	За дебетом рахунків витрат (23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності")	Рядки 05, 06 Входять з обмеженням для виробників національних фільмів

Продовження табл. 2.11

Підпункт ПКУ	Вид витрат	Відображення на рахунках бухгалтерського обліку (без застосування рахунків класу 8)	Відображення в податковій декларації
140.1.7	Витрати на відрадження фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах із таким платником податку або є членами керівних органів платника податку, у межах фактичних витрат особи підтвержені документально витрати на харчування й фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати), понесені у зв'язку з відрадженням, а також суми, що спрямовуються на харчування членів екіпажів замість добових у межах території України, але не більше розміру місячного прожиткового мінімуму, діяв для праціватної особи на 1 січня звітного податкового року, в розрахунку на добу	За дебетом рахунків витрат (23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності")	Рядки 05, 06 Входять добові по Україні не більш як 0,2 розміру місячного прожиткового мінімуму, що діяв для праціватної особи на 1 січня звітного податкового року, в розрахунку на добу, а для відраджень за кордоном – не вище 0,75. Усі інші витрати, якщо документально підтвержені. Відрадження пов'язане з господарською діяльністю. Для установ, що фінансуються з бюджету, нормативних заборуженні постановою Кабінету Міністрів України № 98
140.1.8	Витрати платника податку (крім капітальних, які підлягають амортизації) на утримання й експлуатацію об'єктів соціальної сфери, що перебували на балансі й утримувалися за рахунок платника податку станом на 1 липня 1997 р., але не використовуються з метою отримання доходу	За дебетом субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності"	Рядок 06.4 ІВ Входять, якщо перебували на балансі станом на 1 липня 1997 р.
140.2	У разі коли після продажу товарів, виконання робіт, надання послуг здійснюється будь-яка зміна	За дебетом рахунків витрат і кредиту рахунків	Входять частково

Закінчення табл. 2.11

Підпункт ПКУ	Вид витрат	Відображення на рахунках бухгалтерського обліку (без застосування рахунків класу 8)	Відображення в податковій декларації
	суми компенсації їх вартості, зокрема перерахунків у випадках повернення проданих товарів чи права власності на такі товари (результати робіт, послуг) продавцю, платник податку – продавець платний перерахунок доходів або витрат (балансової вартості основних засобів) у звітному періоді, в якому сталася така зміна суми компенсації	запасів, кредиторів мейтолом “сторно”	
140.3	До витрат не входить сума фактичних витрат т товарів, крім витрат у межах норм природного убутку чи технічних (виробничих) витрат і витрат із розбалансування природного газу в газорозподільних мережах, що не перевищують розміру, визначеного Кабінетом Міністрів України, або іншим органом, визначеним законодавством України	У бухгалтерському обліку за дебетом субрахунку 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”	Рядок 05 Входять у межах норм природного убутку
140.4	Платник податку проводить оцінку вбуття запасів за методами, встановленими відповідним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку. Для всіх одиниць запасів, що мають однакове призначення й однакові умови використання, застосовується лише один із дозволених методів оцінки їх вбуття	За дебетом рахунків витрат і кредиту рахунку “Запаси”	Рядок 05 Входять до витрат списаних на виробництво чи реалізацію запаси, що пов'язані з господарською діяльністю

місячного прожиткового мінімуму, що діяв для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, в розрахунку на добу, але не більш як 0,2 розміру мінімальної заробітної плати, що діяв для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, в розрахунку на добу, а для відряджень за кордон – не вище від 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, що діяв для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, в розрахунку на добу.

У законодавстві окремо визначені граничні норми добових для відрядження членів екіпажів суден/інших транспортних засобів або суми, що виділяються на харчування таких членів екіпажів замість добових, якщо такі судна (інші транспортні засоби):

- ведуть комерційну, промислову, науково-пошукову чи риболовецьку діяльність за межами територіальних вод України;
- виконують міжнародні рейси для ведення навігаційної діяльності чи перевезення пасажирів або вантажів за плату за межами повітряного або митного кордону України;
- використовуються для проведення аварійно-рятувальних і пошуково-рятувальних робіт за межами митного кордону або територіальних вод України.

Суми і склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами й організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, визначені постановою Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98.

Розглянемо особливості обліку витрат на відрядження фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах із підприємствами, що не фінансуються (повністю або частково) за рахунок бюджетних коштів.

Відряджаються фізичні особи, які перебувають у трудових відносинах із таким платником податку або є членами керівних органів платника податку.

Відповідно до ст. 121 КЗпП працівники мають право на відшкодування витрат і одержання інших компенсацій у зв'язку із службовими відрядженнями. Працівникам, які направляються у відрядження, виплачуються: добові за час перебування у відрядженні, вартість проїзду до місця призначення і назад та витрати за наймом житлового приміщення в порядку і розмірах, встановлюваних законодавством.

За відрядженими працівниками зберігаються протягом усього часу відрядження місце роботи (посада).

Працівникам, які направлені у службове відрядження, оплата праці за виконану роботу здійснюється відповідно до умов, визначених трудовим або колективним договором, і розмір такої оплати праці не може бути нижчим від середнього заробітку.

Визначені пп. 140.1.7 ПКУ витрати можуть бути внесені до складу витрат платника податку лише за наявності підтвердних документів, що засвідчують вартість цих витрат у вигляді транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), зокрема електронних квитків за наявності посадкового талона й документа про сплату за всіма видами транспорту, в тому числі чартерних рейсів, рахунків, отриманих із готелів (мотелів) або від інших осіб, що надають послуги з розміщення і проживання фізичної особи, зокрема бронювання місць у місцях проживання, страхових полісів тощо.

Сума добових визначається у разі відрядження:

- 1) у межах України і 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;
- 2) до країн, в'їзд громадян України на територію яких здійснюється за наявності візи (дозволу на в'їзд), – згідно з наказом про відрядження й 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 входить до складу витрат платника податку.

У табл. 2.12 наведені граничні норми добових витрат відповідно до ПКУ.

Таблиця 2.12

Граничні норми добових витрат із 1 квітня 2014 р.

Витрати	У межах України		За кордон	
	Розмір	Сума, грн	Розмір	Сума, грн
Витрати, не підтверджені документально, на харчування і фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати)	0,2 розміру МЗП, що діяв на 1 січня звітного року, в розрахунку на добу	243,60	0,75 розміру МЗП, що діяв на 1 січня звітного року, в розрахунку на добу	913,50

Приклад 1

Наказом по підприємству, з огляду на виробничу необхідність, відряджається менеджер Петренко П. П. у відрядження із м. Києва до м. Львова на 6 днів із 10 до 15 квітня.

Петренка П. П. забезпечили авансом на підставі калькуляції в сумі 2900,00 грн.

Після відрядження 18 квітня працівник надав звіт про використання коштів із такими витратами:

Проїзд від м. Києва до м. Львова –	141,67 грн
крім того ПДВ –	28,33 грн
	<u>170,00 грн.</u>
Проїзд від м. Львова до м. Києва –	141,67 грн,
крім того ПДВ –	28,33 грн
	<u>170,00 грн.</u>
Проживання у готелі без харчування –	833,33 грн,
крім того ПДВ –	166,67 грн
	<u>1000,00 грн.</u>
Добові 6 днів × 243,60 –	1287,60 грн.
Усього витрат за відрядження –	2801,60 грн.

Петренко П. П. 18 квітня повернув до каси підприємства 98,40 грн.

Відображення операцій у бухгалтерському обліку, формі № 2 та податковій декларації з податку на прибуток підприємства подані в табл. 2.13.

2.4.6. Облік витрат на виплату фізичним особам за трудовими й цивільно-правовими договорами і витрат на соціальне страхування

До складу витрат платника податку входять витрати на оплату праці фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах із таким платником податку (далі – працівників), зокрема нараховані витрати на оплату основної і додаткової заробітної плати й інших видів заохочень і виплат, виходячи з тарифних ставок, у вигляді премій, заохочень, відшкодувань вартості товарів, робіт, послуг, витрати на оплату авторської винагороди і за виконання робіт, послуг згідно з договорами цивільно-правового характеру, будь-яка інша оплата у грошовій або натуральній формі, встановлена за домовленістю сторін.

Таблиця 2.13

**Відображення витрат на відрядження в бухгалтерському обліку,
фінансовій звітності (форма № 2) та декларації з податку
на прибуток підприємства**

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Рядок декларації	Рядок у формі № 2
		Д-т	К-т			
1	Видані кошти під звіт Петрову П. П.	372	301	2900,00	–	–
2	Списана на витрати вартість проїзду працівника	93	372	283,34	06.2	080
3	Відображений податковий кредит на ПДВ із проїзних квитків на розрахунки з бюджетом	641	372	56,66	–	–
4	Списана на витрати вартість проживання	93	372	833,33	06.2	080
5	Відображений податковий кредит на ПДВ із проживання на розрахунки з бюджетом	641	372	166,67	–	–
6	Нараховані добові працівнику	93	372	1461,60	06.2	080
7	Підзвітна особа повернула до каси невикористану готівку	301	372	98,40	–	–

До складу витрат платника податку належать суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – у розмірах і порядку, встановлених Законом про ЄСВ [3].

Облік витрат на виплату фізичним особам за трудовими й цивільно-правовими договорами регулюється ст. 142 ПКУ, а облік витрат на соціальне страхування – ст. 143 ПКУ.

У бухгалтерському обліку витрати з оплати праці обліковуються за дебетом рахунків витрат і кредитом рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”, єдиний соціальний внесок – за дебетом рахунків витрат і кредитом рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням”.

У табл. 2.14 відображено нарахування заробітної плати і єдиного соціального внеску.

Таблиця 2.14

**Відображення нарахування заробітної плати і єдиного соціального внеску
в бухгалтерському обліку, у формі № 2 й податковій декларації
з податку на прибуток підприємства**

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума	Рядок декларації	Рядок у формі № 2
		Д-т	К-т			
1	Нарахована зарплата за відрядними розцінками робітникам основного виробництва	23	66	200 000,00	-	-
2	Нарахований ЄСВ, 37,7 %	23	65	75 400,00	-	-
3	Нарахована зарплата загальновиробничому персоналу	91	66	180 000,00	-	-
4	Нарахований ЄСВ, 37,7 %	91	65	67 860,00	-	-
5	Розподілені загальновиробничі витрати	23	91	247 860,00	-	-
6	Списані витрати на собівартість реалізації	90	23	523 260,00	05.1	2050
7	Нарахована зарплата адмінперсоналу	92	66	195 000,00	06.1	2130
8	Нарахований ЄСВ, 37,7 %	92	65	73 515,00	06.1	2130
9	Нарахована зарплата працівникам збуту	93	66	150 000,00	06.2	2150
10	Нарахований ЄСВ, 37,7 %	93	65	56 550,00	06.2	2150

2.4.7. Тимчасові й постійні податкові різниці при обліку витрат

При обліку витрат у бухгалтерському обліку та при оподаткуванні виникають такі тимчасові різниці (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

Визначення тимчасових податкових різниць при обліку витрат

№ з/п	Визначення тимчасової податкової різниці	Пункт ПКУ
1	Виплата фінансової допомоги (її частини), що рахувалася на початок звітного періоду, особі, яка її надала, за умови, що така допомога була внесена до доходів	135.5.6
2	Різниця в амортизаційних відрахуваннях, що виникли внаслідок застосування різних строків корисного використання для основних засобів	144.1, 145.1.1, 146.15
3	Встановлення мінімальних строків корисного використання для певних видів нематеріальних активів (групи 4 і 5)	146.6
4	Витрати на створення резерву сумнівних боргів визнаються витратами з метою оподаткування у сумі безнадійної дебіторської заборгованості з урахуванням пп. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 розділу I	138.10.6

При обліку витрат у бухгалтерському обліку та при оподаткуванні виникають постійні різниці, наведені в табл. 2.16.

Таблиця 2.16

Визначення постійних податкових різниць при обліку витрат

№ з/п	Визначення постійної податкової різниці	Пункт ПКУ
1	Фактична вартість остаточно забракованої продукції	138.8
2	Нестачі незавершеного виробництва, нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах понад встановлені норми природного убутку	138.8.5 п. и)
3	Сума фактичних втрат товарів, що перевищує межі норм природного убутку чи технічних (виробничих) втрат і витрат із розбалансування природного газу в газорозподільних мережах	140.3
4	Суми коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, добровільно перераховані (передані) протягом звітного року до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самовря-	138.10.6 п. а)

Продовження табл. 2.16

№ з/п	Визначення постійної податкової різниці	Пункт ПКУ
	дування, до неприбуткових організацій, у розмірі, що перевищує 5 % оподатковуваного прибутку попереднього звітного року	
5	Суми коштів, перераховані підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за основним місцем роботи не менш як 75 % таких осіб, цим об'єднанням для ведення благодійної діяльності понад 10 % оподатковуваного прибутку попереднього звітного року	138.10.6 п. б)
6	Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям, музеям-заповідникам у розмірі, що перевищує 10 % оподатковуваного прибутку за попередній звітний рік	138.10.6 п. д)
7	Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані на користь резидентів для цільового використання з метою виробництва національних фільмів (зокрема анімаційних) та аудіовізуальних творів у розмірі, що перевищує 10 % оподатковуваного прибутку за попередній податковий рік	138.10.6 п. е)
8	Витрати, не пов'язані з веденням господарської діяльності, а саме витрати на: організацію і проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання й розповсюдження подарунків	139.1.1
9	Витрати на утримання органів управління об'єднань платників податку, враховуючи утримання материнських компаній, які є окремими юридичними особами	139.1.7
10	Суми штрафів та пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду, які підлягають сплаті платником податку	139.1.11
11	Витрати, понесені (нараховані) у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами, інжинірингу, крім витрат, здійснених (нарахованих) на користь постійних представництв нерезидентів	139.1.13
12	Нарахування роялті на користь особи, що сплачує податок у складі інших податків у розмірі, що перевищує 3 % оподатковуваного прибутку за попередній звітний рік	140.1.2
13	Витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, більші ніж сума, яка відповідає рівню гарантійних заміन, прийнятих/оприлюднених платником податку	140.1.4

Продовження табл. 2.16

№ з/п	Визначення постійної податкової різниці	Пункт ПКУ
14	Витрати на страхування життя, здоров'я або інших ризиків, пов'язаних із діяльністю фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах із платником податку, обов'язковість якого не передбачена законодавством, або будь-яких витрат із страхування сторонніх фізичних чи юридичних осіб	140.1.6
15	Не входять до складу витрат на харчування при відрядженні вартість алкогольних напоїв і тютюнових виробів, суми "чайових", за винятком випадків, коли суми таких "чайових" входять до рахунку згідно із законами країни перебування, а також плата за видовищні заходи	140.1.7
16	Витрати платника податку на утримання й експлуатацію таких об'єктів, що перебувають на балансі й утримуються за рахунок платника податку після 1 липня 1997 р., але не використовуються з метою отримання доходу	140.1.8
17	Витрати на виплату або нарахування процентів за кредитами та іншими борговими зобов'язаннями на користь нерезидентів і пов'язаних із ними осіб обмежено кодексом	141.2
18	Сума добровільних внесків на страхування (недержавне пенсійне забезпечення) найманої ним фізичної особи, загальний обсяг якої перевищує 25 % заробітної плати, нарахованої такій найманій особі протягом податкового року, на який припадають такі податкові періоди	142.2
19	Амортизація не виробничих основних засобів	144.3
20	Витрати на ремонт понад встановлений кодексом розмір	146.15
21	При продажу або іншому відчуженні не виробничих основних засобів витрати визнаються у сумі їх первісної вартості (в бухгалтерському обліку витрати визнаються у сумі первісної (переоціненої) вартості об'єкта за вирахуванням накопиченої амортизації цього об'єкта)	146.16 абз. 2
22	Збільшення витрат на коефіцієнт індексації вартості землі при її продажу (в межах різниці між вартістю продажу землі та її первісною вартістю)	147.1
23	Збиток від продажу землі (з урахуванням зменшення витрат на суму перевищення дооцінок над уцінками (за даними бухгалтерського обліку) проданої землі	147.1 147.2

Закінчення табл. 2.16

№ з/п	Визначення постійної податкової різниці	Пункт ПКУ
24	Збиток за підсумками минулого податкового року	150.1
25	Втрати в результаті уцінки активів	152.10
26	Витрати на придбання товарів (робіт, послуг) у певних осіб за цінами, вищими за звичайні, що діяли на дату такого придбання	153.2.2 153.2.3
27	Збиток від договорів управління	153.13.4
28	Сумнівна кредиторська заборгованість	159.1.2
29	Витрати, пов'язані з виконанням договорів, які передбачають здійснення оплати на користь резидентів з офшорним статусом більш як 85 %	161.2

2.5. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ОСОБЛИВОГО ВИДУ

2.5.1. Облік за операціями з розрахунками в іноземній валюті

Визначення курсових різниць від перерахунку операцій, виражених в іноземній валюті, заборгованості й іноземної валюти здійснюється в бухгалтерському обліку відповідно до П(С)БО 21.

П(С)БО 21 визначає монетарні й немонетарні активи. Курсові різниці визнаються за монетарними активами.

Монетарні статті – статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей чи їх еквівалентів.

Немонетарні статті – статті інші, ніж монетарні статті балансу.

На кожну дату балансу:

- монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на дату балансу;
- немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язане з операцією в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на дату здійснення операції;

– немонетарні статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості.

Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею (відповідно до облікової політики). Для встановлення курсових різниць на дату балансу застосовується валютний курс на кінець дня цієї дати. При визначенні курсових різниць на дату здійснення господарської операції застосовується валютний курс на початок дня цієї дати. Підприємство може перерахувати залишки на кінець дня за монетарними статтями в іноземній валюті, за якими протягом дня проводились господарські операції із застосуванням валютного курсу, встановленого на кінець цього дня.

Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті й інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (витрат).

Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня, дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Підприємство може відображати операції з безготівкових розрахунків в іноземній валюті у валюті звітності у сумі, визначеній у документах банку, з урахуванням особливостей застосування банком валютного курсу на дату здійснення операції, якщо це не суперечить вимогам податкового і митного законодавства.

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) й отримання робіт і послуг, при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати сплати авансу. У разі здійснення авансових платежів в іноземній валюті постачальникові частинами та одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із використанням валютних курсів, відповідно до послідовності проведення авансових платежів.

Приклад 2

Підприємство отримало попередню оплату 4 серпня за експорт продукції у розмірі 20 тис. дол. США (курс НБУ – 11,91 грн./дол. США). Після відвантаження готової продукції, згідно з вантажно-митними документами, датою переходу права власності є 16 серпня (курс НБУ – 11,98 грн./дол. США). Собівартість готової продукції – 175 тис. грн.

Операції з розрахунками в іноземній валюті в бухгалтерському обліку, формі № 2 та в декларації, коли отримано попередню оплату, відображені в табл. 2.17.

Таблиця 2.17

Відображення операцій з розрахунками в іноземній валюті (експорт) в бухгалтерському обліку, формі № 2 та в декларації, за умови, що отримано попередню оплату за продукцію

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума	Рядок декларації	Рядок форми № 2
		Д-т	К-т			
1	4 серпня отримано попередню оплату 20 тис. дол. США	312	681	20 000,00 дол. США / 238 200,00 грн	–	–
2	Реалізована продукція	362	701	20 000,00 дол. США / 238 200,00 грн	02	010
3	Списані доходи для відображення фінансових результатів	701	791	238 200,00 грн	–	–
4	Списана собівартість реалізованої готової продукції	901	26	175 000,00 грн	05.1	040
5	Проведений залік заборгованості	681	362	20 000,00 дол. США / 238 200,00 грн	–	–
6	Списана собівартість для відображення фінансових результатів	791	901	175 000,00 грн	–	–

Приклад 3

Підприємство відвантажило (експортувало) готову продукцію, згідно з вантажно-митними документами датою переходу права власності є 16 серпня (курс НБУ – 11,98 грн/дол. США). Собівартість готової продукції – 175 тис. грн. Оплату за готову продукцію отримано 30 серпня (курс НБУ – 12,01 грн/дол. США). Операції з розрахунками в іноземній валюті в бухгалтерському обліку, формі № 2 та декларації, коли оплата здійснена після реалізації, відображені в табл. 2.18.

Таблиця 2.18

Відображення операцій з розрахунками в іноземній валюті (експорт) в бухгалтерському обліку, формі № 2 та в декларації, за умови, що оплата отримана після реалізації

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума	Рядок декларації	Рядок форми № 2
		Д-т	К-т			
1	Реалізована продукція	362	701	20 000,00 дол. США / 239 600,00 грн	02	010
2	Списані доходи для відображення фінансових результатів	701	791	259 600,00 грн	–	–
3	Відображена собівартість реалізованої готової продукції	901	26	175 000,00 грн	05.1	040
4	Списана собівартість продукції для відображення фінансових результатів	791	901	175 000,00 грн	–	–
5	Надійшла оплата за готову продукцію (курс НБУ – 12,01 грн / дол. США)	312	362	20 000,00 дол. США / 240 200,00 грн	–	–
6	Відображена курсова різниця	362	714	600,00 грн	03 ІД	060

Здійснення витрат в іноземній валюті можливе для підприємства за умови виконання умов імпорتنих контрактів щодо товарів, робіт, послуг, укладених між виконавцем-нерезидентом і покупцем-резидентом. При цьому включення їх до складу витрат звітного пері-

оду регулюють одразу дві норми ПКУ. Згідно з п. 138.4 ПКУ датою визнання таких витрат та внесення їх до складу витрат є дата звітнього періоду, в якому визнано доходи від реалізації товарів, робіт, послуг, до складу собівартості яких увійшли зазначені витрати.

У разі 100-відсоткової попередньої оплати постачальнику-нерезиденту витрати визнаються за датою визнання доходів, але за курсом НБУ на дату перерахування передоплати.

Приклад 4

Підприємство перерахувало постачальнику-нерезиденту попередню оплату 5 серпня у розмірі 100 тис. дол. США (курс НБУ – 11,91 грн/дол. США). Отримано товар 20 серпня (курс НБУ – 11,98 грн/дол. США). На митниці сплачено ПДВ 239 600,00 грн. Згідно з видатковими документами (товарно-транспортна накладна) товар реалізований 30 серпня. Сума реалізації – 1400 тис. грн, крім того, ПДВ – 280 тис. грн. Операції в бухгалтерському обліку, формі № 2 та декларації при перерахуванні попередньої оплати за товари відображені в табл. 2.19.

Приклад 5

Підприємство отримало імпорتنий товар 20 серпня на суму 100 тис. дол. США (курс НБУ – 11,98 грн/дол. США). На митниці сплачено ПДВ 239,6 тис. грн. 30 серпня здійснено часткове погашення кредиторської заборгованості в сумі 40 тис. дол. США (курс НБУ – 12,01 грн/дол. США) Згідно з видатковими документами (товарно-транспортна накладна) товар реалізований 30 серпня. Сума реалізації – 1 400 тис. грн, крім того, ПДВ – 280 тис. грн. Операції в бухгалтерському обліку, формі № 2 та декларації відображені в табл. 2.20.

Придбання і продаж валюти

Згідно з нормами ПКУ за операціями з купівлі-продажу валюти має визначатися результат між курсом, за яким банк придбаває/продає валюту, і балансовою вартістю валюти. При придбанні іноземної валюти до складу витрат/доходів звітнього періоду входить позитивна/від'ємна різниця між курсом, за яким придбавається іноземна валюта, і курсом, за яким визначається балансова вартість такої валюти.

Таблиця 2.19

**Відображення операцій у бухгалтерському обліку, формі № 2
та в декларації з податку на прибуток підприємства за умови
попередньої оплати за товари**

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума	Рядок декларації	Рядок форми № 2
		Д-т	К-т			
1	Підприємством пере- рахована попередня оплата (курс НБУ: 11,91 грн / дол. США)	371	312	100 000,00 дол. США / 1 191 000,00 грн	–	–
2	Сплачено ПДВ на митницю	377	311	239 600,00 грн	–	–
3	Відображений податко- вий кредит із ПДВ на підставі митної декларації (ПДВ визначається за митною вартістю)	641	377	239 600,00 грн		
4	Оприбутковано товари за ВМД	281	632	100 000,00 дол. США / 1 191 000,00 грн	–	–
5	Підприємство реалізувало товари	361	702	1 680 000,00 грн	–	010
6	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ на розрахунки з бюджетом	702	641	280 000,00 грн	–	015
7	Списано доходи для відображення фінансо- вих результатів	702	791	1 400 000,00 грн	02	–
8	Списано товари на реалізацію	902	281	1 191 000,00 грн	05.1	040
9	Проведено залік заборгованості	632	371	100 000,00 дол. США / 1 191 000,00 грн		
10	Списано собівартість товарів для відобра- ження фінансових результатів	791	902	1 191 000,00 грн	–	–

Таблиця 2.20

**Відображення операцій у бухгалтерському обліку, формі № 2
та декларації, за умови попередньої оплати за товари**

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума	Рядок декларації	Рядок форми № 2
		Д-т	К-т			
1	Сплачено ПДВ на митницю	377	311	239 600,00 грн	–	–
2	Відображений податковий кредит із ПДВ на розрахунки з бюджетом на підставі митної декларації (ПДВ визначається за митною вартістю)	641	377	239 600,00 грн	–	–
3	Оприбутковано товари за ВМД за курсом 11,98	281	632	100 000,00 дол. США / 1 198 000,00 грн	–	–
4	Підприємство реалізувало товари	361	702	1 680 000,00 грн	–	010
5	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ на розрахунки з бюджетом	702	641	280 000,00 грн	–	015
6	Списано доходи для відображення фінансових результатів	702	791	1 400 000,00 грн	02	–
7	Списано товари на реалізацію	902	281	1 198 000, 00 грн	05.1	040
8	Списано собівартість товарів для відображення фінансових результатів	791	902	1 198 000, 00 грн	–	–
9	Перераховано нерезиденту за товари, курс 12,01	642	312	40 000,00 дол. США / 480 400,00 грн	–	–
10	Визначено курсові різниці	945	632	1 200,00 грн	06.4	090

При продажу іноземної валюти до складу доходів/витрат звітного періоду входить позитивна /від'ємна різниця між доходом від продажу валюти та її балансовою вартістю чи вартістю на дату здійснення операції, якщо вона була проведена після дати звітного балансу. Норма пп. 153.1.4 ПКУ визначає термін “балансова вартість іноземної валюти”, який використовується при операціях купівлі-продажу валюти, що означає вартість іноземної валюти, визначену за офіційним курсом національної валюти до іноземної, на дату звітного балансу.

2.5.2. Облік операцій із пов'язаними особами

Методологічні засади формування інформації про операції пов'язаних сторін та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 23. Оцінка активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін здійснюється такими методами:

- порівнюваної неконтрольованої ціни;
- ціни перепродажу;
- “витрати плюс”;
- балансової вартості.

Облік операцій із пов'язаними особами при оподаткуванні регулює п. 153.2 ПКУ.

Дохід, отриманий платником податку від продажу товарів (виконання робіт, надання послуг) пов'язаним особам, визначається відповідно до договірних цін, але не менших від звичайних цін на такі товари, роботи, послуги, що діяли на дату такого продажу, у разі, якщо договірна ціна на такі товари (роботи, послуги) відрізняється більш ніж на 20 % від звичайної ціни на такі товари (роботи, послуги). Витрати, понесені платником податку у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у пов'язаної особи, визначаються з огляду на договірні ціни, але не вищі за звичайні, що діяли на дату такого придбання, у разі якщо договірна ціна на такі товари (роботи, послуги) відрізняється більш ніж на 20 % від звичайної ціни на такі товари (роботи, послуги).

Ці правила поширюються також на операції з особами, які:

- не є платниками цього податку;
- сплачують податок за іншими ставками, ніж платник податку на прибуток.

Приклад 6

Реалізували товари пов'язаній особі за 100 тис. грн, крім того ПДВ – 20 тис. грн. Звичайна ціна товару – 125 тис. грн, крім того ПДВ – 25 тис. грн. Собівартість товару – 80 тис. грн. Операції в бухгалтерському обліку, формі № 2 та в декларації з податку на прибуток підприємства щодо пов'язаних осіб відображено в табл. 2.21.

Таблиця 2.21

**Відображення операцій щодо пов'язаних осіб
у бухгалтерському обліку, формі № 2 та в декларації з податку
на прибуток підприємства**

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Рядок декларації	Рядок форми № 2
		Д-т	К-т			
1	Реалізований товар пов'язаній особі	361	702	120 000,00	–	2000
2	Відображені податкові зобов'язання із ПДВ на продажну ціну на розрахунки з бюджетом	702	641	20 000,00	–	–
3	Відображені податкові зобов'язання із ПДВ на різницю між продажною ціною та справедливою вартістю на розрахунки з бюджетом (два примірники податкової накладної залишаються на підприємстві)	94	641	5 000,00	–	–
4	Списані доходи для відображення фінансових результатів	702	791	100 000,00	02 (у декларації відображається сума 125 000)	–
5	Списані реалізовані товари за собівартістю	902	281	80 000,00	05.1	040
6	Списана собівартість товарів для відображення фінансових результатів	791	902	80 000,00	–	–
7	Надійшли кошти за товар	311	361	120 000,00	–	–

2.5.3. Облік нарахування і виплати дивідендів

Метою створення кожного підприємства є отримання прибутку, адже прибуток – основний показник фінансових результатів господарської діяльності й джерело формування фінансових ресурсів підприємства. Прибуток господарського товариства складається з надходжень від його господарської діяльності й після здійснення усіх витрат, зокрема на оплату праці, сплату встановлених законодавством податків і зборів, інших обов'язкових платежів, залишається у розпорядженні підприємства і використовується ним відповідно до напрямів, визначених засновницькими документами, з урахуванням обмежень, установлених чинним законодавством. Саме після виконання всіх зобов'язань прибуток, що залишається у розпорядженні підприємства, може бути спрямований на виплату дивідендів. Строк і порядок виплати частки прибутку (дивідендів) і визначення порядку покриття збитків належать до виняткової компетенції загальних зборів, а отже, не можуть бути переданими іншим органам товариства. Право на отримання частки прибутку (дивідендів) мають особи, які є учасниками товариства на початок строку виплати дивідендів.

Під дивідендами слід розуміти частину чистого прибутку, розподілену між учасниками (власниками) відповідно до частки їхньої участі у власному капіталі підприємства (п. 4 П(С)БО 15).

Відповідно до пп. 14.1.49 ПКУ дивіденди – це 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.

До дивідендів прирівнюється також платіж, що здійснюється державним унітарним, комерційним, казенним чи комунальним підприємством на користь відповідно держави або органу місцевого самоврядування у зв'язку з розподілом частини прибутку такого підприємства, платіж, який виплачується власнику сертифіката фонду операцій із нерухомістю в результаті розподілу доходу фонду операцій із нерухомістю.

Емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховує і вносить до бю-

джету авансовий внесок із податку в розмірі встановленої ставки, 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.

У разі виплати дивідендів у формі, відмінній від грошової, базою для нарахування авансового внеску є вартість такої виплати, розрахована за звичайними цінами.

Вказаний авансовий внесок не справляється у разі виплати дивідендів:

- а) фізичним особам;
- б) у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих платником податку, за умови, що така виплата жодним чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді;
- в) інститутами спільного інвестування;
- г) на користь власників корпоративних прав материнської компанії, що сплачуються в межах сум доходів такої материнської компанії, отриманих у вигляді дивідендів від інших осіб;
- г) управителем фонду операцій із нерухомістю при виплаті платежів власникам сертифікатів фонду операцій із нерухомістю в результаті розподілу доходу фонду операцій із нерухомістю.

Приклад 7

Підприємство має трьох засновників: Іваненко І. І. – фізична особа (20 %), ТОВ “Грач” – резидент, юридична особа (30 %), ТОВ “ХХХ-ЛТД” – резидент, юридична особа (50 %). За 2013 р., за даними бухгалтерського обліку, підприємство мало прибуток у сумі 300 тис. грн. За рішенням засновників на виплату дивідендів розподілено 200 тис. грн прибутку.

Операції в бухгалтерському обліку, формі № 2 та в декларації з податку на прибуток підприємства щодо виплати дивідендів відображено в табл. 2.22.

2.5.4. Особливості обліку лізингових операцій

Лізингові (орендні) операції здійснюються у вигляді оперативного лізингу (оренди), фінансового лізингу (оренди), зворотного лізингу (оренди), оренди житла з викупом, оренди земельних ділянок та оренди будівель, зокрема житлових приміщень.

Таблиця 2.22

**Відображення операцій щодо виплати дивідендів
в бухгалтерському обліку, формі № 2 та в декларації з податку
на прибуток підприємства**

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Рядок декларації	Рядок форми № 2
		Д-т	К-т			
1	Нараховані дивіденди Іваненку І. І.	443	671	40 000,00	–	–
2	Утриманий податок на доходи фізичних осіб (5%)	671	641	2 000,00	–	–
3	Виплачені дивіденди Іваненку І. І.	671	301	38 000,00	–	–
4	Нараховані дивіденди ТОВ “Грач”	443	671	60 000,00	–	–
5	Нараховані дивіденди ТОВ “ХХХ-ЛТД”	443	671	100 000,00	–	–
6	Сплачений авансовий внесок із податку на прибуток (160 000,00 × 18%)	641	311	28 800,00	13.4 ЗП	–
7	Перераховані дивіденди	671	311	160 000,00	–	–

Фінансовий лізинг – господарська операція, що здійснюється фізичною або юридичною особою і передбачає передачу орендарю майна, яке є основним засобом згідно з цим Кодексом і придбане або виготовлене орендодавцем, а також усіх ризиків і винагород, пов'язаних із правом користування й володіння об'єктом лізингу.

Лізинг (оренда) вважається фінансовим, якщо лізинговий (орендний) договір містить одну з таких умов:

- об'єкт лізингу передається на строк, протягом якого амортизується не менш як 75 % його первісної вартості, а орендар зобов'язаний придбати об'єкт лізингу у власність упродовж строку дії лізингового договору або в момент його закінчення за ціною, визначеною у такому лізинговому договорі;

- балансова (залишкова) вартість об'єкта лізингу на момент закінчення дії лізингового договору, передбаченого таким договором, становить не більш як 25 % первісної вартості ціни такого об'єкта лізингу, що діє на початок строку дії лізингового договору;
- сума лізингових (орендних) платежів із початку строку оренди дорівнює первісній вартості об'єкта лізингу або перевищує її;
- майно, що передається у фінансовий лізинг, виготовлене на замовлення лізингоотримувача (орендаря) і після закінчення дії лізингового договору не може бути використаним іншими особами, крім лізингоотримувача (орендаря) з огляду на його технологічні та якісні характеристики.

Оперативний лізинг (оренда) – господарська операція фізичної або юридичної особи, що передбачає передачу орендарю основного фонду, придбаного або виготовленого орендодавцем, на умовах інших, ніж ті, що передбачаються фінансовим лізингом (орендою).

Передача майна в оперативний лізинг (оренду) не змінює податкових зобов'язань орендодавця й орендаря. При цьому орендодавець збільшує суму доходів, а орендар збільшує суму витрат на суму нарахованого лізингового платежу за наслідками податкового періоду, в якому здійснюється таке нарахування. У такому ж порядку здійснюється оподаткування операцій з оренди землі та житлових приміщень.

Передача майна у фінансовий лізинг (оренду) для цілей оподаткування прирівнюється до його продажу на момент такої передачі. При цьому орендодавець збільшує доходи, а в разі передачі у фінансовий лізинг майна, що на момент такої передачі перебувало у складі основних засобів орендодавця, – прирівнює до нуля балансову вартість відповідного об'єкта основних засобів.

Приклад 8

ТОВ “ООО” передало в оренду 1 травня 2014 р. ТОВ “УУУ” приміщення площею 100 м². Орендна плата щомісячно – 12 тис. грн, крім того ПДВ – 2400 грн. Вартість приміщення – 1 млн грн.

Операції з оперативного лізингу в орендодавця в бухгалтерському обліку, формі № 2 та в декларації з податку на прибуток підприємства відображено в табл. 2.23.

Таблиця 2.23

**Відображення операцій в бухгалтерському обліку, формі № 2
та в декларації з податку на прибуток підприємства
щодо оперативного лізингу в орендодавця**

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Рядок декларації	Рядок форми № 2
		Д-т	К-т			
1	Переданий об'єкт в оперативну оренду	1032	1031	1 000 000,00	–	–
2	Нарахований орендний платіж за травень	377	713	14 400,00	–	–
3	Відображені податкові зобов'язання із ПДВ на розрахунки з бюджетом	713	641	2 400,00	–	–
4	Списаний інший операційний дохід для відображення фінансових результатів	713	791	12 000,00	03.7 додаток ІД	060
5	Нарахована амортизація об'єкта, переданого в оперативну оренду	94	13	5 300,00	06.4 додаток ІВ	090
6	Списані інші операційні витрати на фінансові результати	791	94	5 300,00	–	–

2.6. Облік амортизації основних засобів і нематеріальних активів

Витрати з придбання основних засобів і нематеріальних активів не належать до витрат із бухгалтерського обліку і при оподаткуванні, а капіталізуються й амортизуються.

Амортизація – системний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних активів і нематеріальних активів, що амортизується протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Відповідно до п. 144.1 ПКУ амортизації підлягають:

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

- витрати на самостійне виготовлення основних засобів вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, зокрема витрати на оплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних засобів;
- 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 іригацію, осушення й 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 щодо такого об'єкта;
- сума переоцінки вартості основних засобів, проведеної відповідно до ст. 146 цього Кодексу;
- вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газопостачання, теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів.

Згідно з п. 144.2 ПКУ не підлягають амортизації і повністю входить до складу витрат за звітний період витрати платника податку на:

- утримання основних засобів, що перебувають на консервації;
- ліквідацію основних засобів;
- придбання (виготовлення) сценічно-постановочних предметів вартістю до 5 тис. грн театральнo-видовищними підприємствами – платниками податку;
- витрати на виробництво національного фільму і придбання майнових прав інтелектуальної власності на національний фільм.

Згідно з п. 144.3 ПКУ не підлягають амортизації і проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування:

- витрати бюджетів на будівництво й утримання споруд благоустрою і житлових будинків, придбання і збереження бібліотечних і архівних фондів;

- витрати бюджетів на будівництво й утримання автомобільних доріг загального користування;
- витрати на придбання й збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується й утримується за рахунок бюджетів;
- вартість гудвілу;
- витрати на придбання/самостійне виготовлення і ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інше поліпшення невиробничих основних засобів.

Термін “невиробничі основні засоби” означає необоротні матеріальні активи, які не використовуються в господарській діяльності платника податку.

ПКУ визначає 16 груп основних засобів і методи нарахування амортизації, які може визначати підприємство. У табл. 2.24 наведені групи основних засобів, рахунки бухгалтерського обліку, на яких обліковуються такі групи основних засобів, мінімальні терміни корисного використання основних засобів (застосовуються з дати введення в експлуатацію основного засобу) і дозволені ПКУ методи амортизації.

Нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством протягом строку корисного використання (експлуатації) об’єкта, що встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об’єкта активом, за методом, визначеним наказом про облікову політику. Строк корисного використання і метод амортизації можуть переглядатися у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від використання активу.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється згідно з п.145.1 ПКУ із застосуванням таких методів, що визначаються в наказі про облікову політику:

- 1) прямолінійного;
- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивного;
- 5) виробничого протягом строків, наведених у табл. 2.25.

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

Суть методів нарахування амортизації з необоротних активів наведена в табл. 2.26. У таблиці і прикладах розглянуто алгоритми нарахування річної суми амортизації, з 1 квітня 2011 р. нарахування

Таблиця 2.24

Групи основних засобів і мінімальні терміни їх корисного використання за ПКУ

Групи основних засобів	Перелік основних засобів	Субрахунок бухгалтерського обліку	Мінімальні строки корисного використання, роки	Дозволені методи амортизації	
				Не амортизується	Прямолінійний; зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий
1	Земельні ділянки	101		Не амортизується	
2	Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	102	15	Прямолінійний; зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий	
		103, 100	20	2	Прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискорене зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий
3	Будівлі		103, 100	15	
	Споруди	10			
4	Передавальні пристрої	104	5	Прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискорене зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий	
			2		
5	Машини й обладнання, із них: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичної обробки інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (окрім програм, витрати на придбання яких визнаються роємлі, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, телефони (зокрема стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 1 000 грн	105	5		
			5		
5	Транспортні засоби	105	5		

Продовження табл. 2.24

Групи основних засобів	Перелік основних засобів	Субрахунок бухгалтерського обліку	Мінімальні строки корисного використання, роки	Дозволені методи амортизації
6	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	106	4	Прямолінійний; зменшення залишкової вартості;
7	Тварини	107	6	кумулятивний; виробничий
8	Багаторічні насадження	108	10	
9	Інші основні засоби	109	12	Прямолінійний; виробничий
10	Бібліотечні фонди	111	Не встановлено	Прямолінійний; зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий; по 50 % вартості у першому місяці використання та у місяці вибуття; 100 % вартості у першому місяці використання
11	Малоцінні необоротні матеріальні активи	112	Не встановлено	Прямолінійний; виробничий; по 50 % вартості у першому місяці використання та у місяці вибуття; 100 % вартості у першому місяці використання
12	Тимчасові (нетитульні) споруди	113	5	Прямолінійний; виробничий

Закінчення табл. 2.24

Групи основних засобів	Перелік основних засобів	Субрахунок бухгалтерського обліку	Мінімальні строки корисного використання, роки	Дозволені методи амортизації
13	Природні ресурси	114	Не амортизується	
14	Інвентарна тара	115	6	Прямолінійний; виробничий
15	Предмети прокату	116	5	Прямолінійний; виробничий
16	Довгострокові біологічні активи	16	7	Прямолінійний; зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий

Таблиця 2.25

**Групи нематеріальних активів і мінімальні строки
їх корисного використання за ПКУ**

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 правостановлювального 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 правостановлювального 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 правостановлювального 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 правостановлювального документа, але не менш як п'ять років
Група 5 – авторське право і 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 правостановлювального документа, але не менш як два роки
Група 6 – інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	Відповідно до правостановлювального документа

Таблиця 2.26

Сутність методів нарахування амортизації із необоротних активів

Мета	Сутність	Формула обчислення амортизації	Примітки
Прямолінійний	Річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів. Вартість, яка амортизується, – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості	$A = \frac{C_a - C_n - C_A}{T}$ (формула 1)	A – річна сума амортизаційних відрахувань; C_a – вартість об'єкта ОЗ, що амортизується; C_n – первісна вартість об'єкта ОЗ; C_A – ліквідаційна вартість об'єкта ОЗ; T – термін корисного використання об'єкта ОЗ, роки
Мета зменшення залишкової вартості	Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації і річної норми амортизації. Річна норма амортизації обчислюється як різниця між одиницею і результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результатом від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість	$A = C_3 \left(1 - \sqrt[T]{\frac{C_A}{C_n}} \right)$ (формула 2)	C_3 – залишкова або первісна вартість об'єкта ОЗ на дату початку нарахування амортизації; C_A – ліквідаційна вартість об'єкта ОЗ; C_n – первісна вартість об'єкта ОЗ; T – термін корисного використання об'єкта ОЗ, роки
Мета прискореного зменшення залишкової вартості	Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації і річної норми амортизації, яка обчислюється, з огляду на строк корисного використання об'єкта, і подвоюється	$A = \frac{2 \cdot C_3}{T}$ (формула 3)	C_3 – залишкова або первісна вартість об'єкта ОЗ на дату початку нарахування амортизації; T – термін корисного використання об'єкта ОЗ, роки

Продовження табл. 2.26

Метод	Сутність	Формула обчислення амортизації	Примітки
Кумулятивний	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	$A = C_a \frac{K_3}{P_k}$ (формула 4)	C_a – вартість об'єкта ОЗ, що амортизується; K_3 – кількість років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта ОЗ; P_k – сума числа років корисного використання об'єкта ОЗ. Наприклад, для терміну корисного використання об'єкта у 5 років сума чисел років становитиме: $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$, а кумулятивний коефіцієнт у перший рік експлуатації – $5/15$
Виробничий	Місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) і 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	$A = P_m \frac{C_p - C_a}{P_3}$ (формула 5)	P_m – фактичний місячний обсяг продукції (робіт, послуг); C_p – первісна вартість об'єкта ОЗ; C_a – ліквідаційна вартість об'єкта ОЗ; P_3 – передбачуваний обсяг виробництва з використанням амортизованого обладнання
"50 : 50"	У першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується, і решта 50 % вартості, яка амортизується, у місяці його вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом	–	–

Закінчення табл. 2.26

Метою	Сутність	Формула обчислення амортизації	Примітки
"100-відсоткове списання"	У першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 % його вартості	-	-

амортизації в оподаткуванні здійснюється щомісячно, як у бухгалтерському обліку.

Розглянемо застосування методів амортизації і розрахунок річної амортизації на прикладах.

Приклад 9

Підприємство придбало виробниче обладнання у грудні за 72 тис. грн разом із ПДВ. У цьому ж періоді обладнання введено в експлуатацію. Обладнання використовуватиметься в оподатковуваних ПДВ операціях. В обліковій політиці підприємства для такого обладнання вибраний метод амортизації – прямолінійний. При введенні в експлуатацію у наказі по підприємству затверджено термін використання – 5 років. Ліквідаційна вартість – 6 тис. грн. Амортизація нараховується з місяця, що йде після введення в експлуатацію основного засобу. Вартість, яка амортизується, – 54 000 грн (72 000 – 12 000 – 6000). Річна сума амортизації становитиме $10\,800 = 54\,000 / 5$ років. Нарахування амортизації прямолінійним методом наведено в табл. 2.27.

Відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку, у формі № 2 та в декларації з податку на прибуток підприємства наведено в табл. 2.28.

Таблиця 2.27

Нарахування амортизації прямолінійним методом

Рік експлуатації	Річна сума амортизації, грн	Накопичена амортизація (К-т рахунку 13), грн	Балансова (залишкова) вартість на кінець відповідного року, грн
×	×	×	60 000,00
1	10 800,00	10 800,00	49 200,00
2	10 800,00	21 600,00	38 400,00
3	10 800,00	32 400,00	27 600,00
4	10 800,00	43 200,00	16 800,00
5	10 800,00	54 000,00	6 000,00
Усього	54 000,00	×	×

Таблиця 2.28

**Відображення операцій із нарахування амортизації
в бухгалтерському обліку, у формі № 2 та в декларації з податку
на прибуток підприємства**

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Рядок декларації	Рядок форми № 2
		Д-т	К-т			
1	Оприбутковано виробниче обладнання без ПДВ	15	63	60 000,00	–	–
2	Відображена сума податкового кредиту із ПДВ на розрахунки з бюджетом за наявності податкової накладної	641	63	12 000,00	–	–
3	Нарахована місячна амортизація основних засобів	23	13	900,00 (10 800,00 / 12)	–*	260

* Нарахована амортизація основних засобів виробничого призначення буде відображена в декларації під час реалізації робіт, послуг, на момент реалізації робіт, послуг, при цьому буде здійснено кореспонденцію рахунків: Дт 90 – Кт 23.

Приклад 10

Підприємство придбало виробниче обладнання в грудні за 72 тис. грн разом із ПДВ. У цьому ж періоді обладнання введено в експлуатацію. Обладнання використовуватиметься в оподатковуваних ПДВ операціях. В обліковій політиці підприємства для такого обладнання обрано метод амортизації – зменшення залишкової вартості. Для розрахунку амортизації використаємо формулу 2 з табл. 2.26. При введенні в експлуатацію у наказі по підприємству затверджено термін використання – 5 років. Ліквідаційна вартість – 6 тис. грн. Амортизація нараховується з місяця, що йде після введення в експлуатацію основного засобу.

Виходячи з формули 2 табл. 2.26 норма амортизації становитиме:

$$\left(1 - 5 \sqrt[5]{\frac{6000,00}{60000,00}}\right) \cdot 100 \% = (1 - 0,63) \cdot 100 \% = 37 \%$$

Нарахування амортизації методом зменшення залишкової вартості наведено в табл. 2.29.

Таблиця 2.29

Нарахування амортизації методом зменшення залишкової вартості

Рік експлуатації	Річна сума амортизації, грн	Накопичена амортизація (Кт 13), грн	Балансова (залишкова) вартість на кінець відповідного року, грн
×	×	×	60 000,00
1	$60000,00 \cdot 37\% / 100\% = 22200,00$	22 200,00	37 800,00
2	$37800,00 \cdot 37\% / 100\% = 13986,00$	36 186,00	23 814,00
3	$23814,00 \cdot 37\% / 100\% = 8811,18$	44 997,18	15 002,82
4	$15002,82 \cdot 37\% / 100\% = 5551,04$	50 548,22	9 451,78
5	$9451,78 \cdot 37\% / 100\% = 3497,16$	54 045,38	5 954,62
Усього	54 045,38	×	×

Відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку, у формі № 2 та в декларації з податку на прибуток підприємства наведено в табл. 2.30.

Таблиця 2.30

Відображення операцій із нарахування амортизації в бухгалтерському обліку, у формі № 2 та в декларації з податку на прибуток підприємства

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Рядок декларації	Рядок форми № 2
		Д-т	К-т			
1	Оприбутковано виробниче обладнання без ПДВ	15	63	60 000,00	–	–
2	Відображена сума податкового кредиту із ПДВ на розрахунки з бюджетом за наявності податкової накладної	641	63	12 000,00	–	–
3	Нарахована місячна амортизація основних засобів	23	13	22 200,00	–*	260

* Нарахована амортизація основних засобів виробничого призначення буде відображена в декларації під час реалізації робіт, послуг, на момент реалізації робіт, послуг, при цьому буде здійснено кореспонденцію рахунків: Дт 90 – Кт 23.

Приклад 11

Підприємство придбало виробниче обладнання в грудні за 72 тис. грн разом із ПДВ. У цьому ж періоді обладнання введено в експлуатацію. Обладнання використовуватиметься в оподатковуваних ПДВ операціях. В обліковій політиці підприємства для обчислення амортизації такого обладнання обрано метод прискореного зменшення залишкової вартості. Для розрахунку амортизації використаємо формулу 3 табл. 2.25. При введенні в експлуатацію у наказі по підприємству затверджено термін використання – 5 років. Ліквідаційна вартість – 6 тис. грн. Амортизація нараховується з місяця, що йде після введення в експлуатацію основного засобу.

Виходячи з формули 3 табл. 2.26, норма амортизації річна становитиме: $100 \% / 5 = 20 \%$, подвійна ставка дорівнюватиме $2 \cdot 20 \% = 40 \%$.

Нарахування амортизації методом зменшення залишкової вартості наведено в табл. 2.31.

Таблиця 2.31

Нарахування амортизації методом прискореного зменшення залишкової вартості

Рік експлуатації	Річна сума амортизації, грн	Накопичена амортизація (Кт 13), грн	Балансова (залишкова) вартість на кінець відповідного року, грн
×	×	×	60 000,00
1	$60000,00 \cdot 40 \% / 100 \% = 24000,00$	24 000,00	36 000,00
2	$36000,00 \cdot 40 \% / 100 \% = 14400,00$	38 400,00	21 600,00
3	$21600,00 \cdot 40 \% / 100 \% = 8640,00$	47 040,00	12 960,00
4	$12960,00 \cdot 40 \% / 100 \% = 5184,00$	52 224,00	7 776,00
5	1776,00	54 000,00	6 000,00

Відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку, у формі № 2 та в декларації з податку на прибуток підприємства наведено в табл. 2.32.

Таблиця 2.32

**Відображення операцій із нарахування амортизації
в бухгалтерському обліку, у формі № 2 та в декларації з податку
на прибуток підприємства**

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Рядок декларації	Рядок форми № 2
		Д-т	К-т			
1	Оприбутковано виробниче обладнання без ПДВ	15	63	60 000,00	–	–
2	Відображена сума податкового кредиту із ПДВ на розрахунки з бюджетом за наявності податкової накладної	641	63	12 000,00	–	–
3	Нарахована річна амортизація основних засобів	23	13	24 000,00	–*	260

* Нарахована амортизація основних засобів виробничого призначення буде відображена в декларації під час реалізації робіт, послуг, на момент реалізації робіт, послуг, при цьому буде здійснено кореспонденцію рахунків: Дт 90 – Кт 23.

Приклад 12

Підприємство придбало виробниче обладнання в грудні за 72 тис. грн разом із ПДВ. У цьому ж періоді обладнання введено в експлуатацію. Обладнання використовуватиметься в оподатковуваних ПДВ операціях. В обліковій політиці підприємства для такого обладнання обрано метод амортизації – кумулятивний. Для розрахунку амортизації використаємо формулу 4 табл. 2.26. При введенні в експлуатацію у наказі по підприємству затверджено термін використання – 5 років. Ліквідаційна вартість – 6 тис. грн. Амортизація нараховується з місяця, що йде після введення в експлуатацію основного засобу.

Виходячи з формули 4 табл. 2.26 нарахування амортизації за роками відображено в табл. 2.32, кумулятивний коефіцієнт для першого року 5/15, для другого – 4/10, для третього – 3/6, для четвертого – 2/3, для п'ятого – 1.

Відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку, у формі № 2 та в декларації з податку на прибуток підприємства наведено в табл. 2.34.

Таблиця 2.33

Нарахування амортизації кумулятивним методом

Рік експлуатації	Річна сума амортизації, грн	Накопичена амортизація (К-т рахунку 13), грн	Балансова (залишкова) вартість на кінець відповідного року, грн
x	x	x	60000,00 – 6000,00 = 54000,00
1	$54000,00 \cdot 5 / 15 = 18000,00$	18 000,00	36 000,00
2	$36000,00 \cdot 4 / 10 = 14400,00$	32 400,00	21 600,00
3	$21600,00 \cdot 3 / 6 = 10800,00$	43 200,00	10 800,00
4	$10800,00 \cdot 2 / 3 = 7200,00$	50 400,00	3 600,00
5	$3600,00 \cdot 1 = 3600,00$	54 000,00	0
Усього	54000,00	x	6000,00 (ліквідаційна вартість)

Таблиця 2.34

Відображення операцій із нарахування амортизації в бухгалтерському обліку, у формі № 2 та в декларації з податку на прибуток підприємства

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Рядок декларації	Рядок форми № 2
		Д-т	К-т			
1	Оприбутковано виробниче обладнання без ПДВ	15	63	60 000,00	–	–
2	Відображена сума податкового кредиту із ПДВ на розрахунки з бюджетом за наявності податкової накладної	641	63	12 000,00	–	–
3	Нарахована річна амортизація основних засобів	23	13	18 000,00	–*	260

* Нарахована амортизація основних засобів виробничого призначення буде відображена в декларації під час реалізації робіт, послуг, на момент реалізації робіт, послуг, при цьому буде здійснено кореспонденцію рахунків: Дт 90 – Кт 23.

Приклад 13

Підприємство придбало виробниче обладнання в грудні за 72 тис. грн разом із ПДВ. У цьому ж періоді обладнання введено в експлуатацію. Обладнання використовуватиметься в оподатковуваних ПДВ опе-

раціях. В обліковій політиці підприємства для такого обладнання вибраний метод амортизації – виробничий. Для розрахунку амортизації використаємо формулу 5 табл. 2.26. Загальний обсяг продукції, який передбачається виробити – 200 тис. шт. У першому місяці вироблено – 5 тис. шт., у другому – 4 тис. шт. Ліквідаційна вартість – 6 тис. грн.

Виходячи з формули 5 табл. 2.26, нарахування амортизації за місяцями відображено в табл. 2.35, виробнича ставка амортизації 0,27 на одиницю продукції (54000,00 / 200000).

Таблиця 2.35

Нарахування амортизації виробничим методом

Місяць	Місячна сума амортизації, грн	Накопичена амортизація (К-т рахунку13), грн	Балансова (залишкова) вартість на кінець відповідного року, грн
×	×	×	60 000,00
1	$5000 \cdot 0,27 = 1350,00$	1 350,00	58 650,00
2	$4000 \cdot 0,27 = 1080,00$	2 430,00	57 570,00

Відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку, форми № 2 та в декларації з податку на прибуток підприємства наведено в табл. 2.36.

Таблиця 2.36

Відображення операцій із нарахування амортизації в бухгалтерському обліку, у формі № 2 та в декларації з податку на прибуток підприємства

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Рядок декларації	Рядок форми № 2
		Д-т	К-т			
1	Оприбутковано виробниче обладнання без ПДВ	15	63	60 000,00	–	–
2	Відображена сума податкового кредиту із ПДВ на розрахунки з бюджетом за наявності податкової накладної	641	63	12 000,00	–	–
3	Нарахована амортизація у першому місяці	23	13	1 350,00	–*	260

* Нарахована амортизація основних засобів виробничого призначення буде відображена в декларації під час реалізації робіт, послуг, на момент реалізації робіт, послуг, при цьому буде здійснено кореспонденцію рахунків: Дт 90 – Кт 23.

Для груп основних засобів 11 (бібліотечні фонди) та 12 (малоцінні необоротні матеріальні активи) може застосовуватися метод нарахування амортизації 50 % вартості при введенні в експлуатацію, 50 % – при списанні основних засобів або 100 % списання при введенні в експлуатацію.

Приклад 14

Підприємство придбало принтер вартістю 900 грн і терміном використання понад рік без ПДВ для адміністративних потреб. На підприємстві обрано метод нарахування амортизації 50 % вартості при введенні в експлуатацію, 50 % – при списанні основних засобів. Через 24 міс. принтер вийшов із ладу, і його списали. У табл. 2.37 відображено операції із введення в експлуатацію, списання і нарахування амортизації.

Таблиця 2.37

Відображення операцій із введення в експлуатацію, нарахування амортизації, списання в бухгалтерському обліку активів при застосуванні методу нарахування амортизації 50 % вартості при введенні в експлуатацію, 50 % – при списанні

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Рядок декларації	Рядок форми № 2
		Д-т	К-т			
1	Оприбутковано принтер без ПДВ	15	63	900,00	–	–
2	Введено основний засіб в експлуатацію	112	15	900,00	–	–
3	Нараховано амортизацію 50 % вартості принтеру при введенні в експлуатацію	92	13	450,00	06.1	2130
4	Нараховано амортизацію 50 % вартості при списанні	92	13	450,00	06.1	2130
5	Списано принтер	13	112	900,00	–	–

Для порівняння розглянемо приклад із тими самими даними, але метод амортизації 100 % при введенні в експлуатацію основних засобів.

Приклад 15

Підприємство придбало принтер вартістю 900 грн і терміном використання понад рік без ПДВ для адміністративних потреб. На підприємстві обрано метод нарахування амортизації 100 % вартості при введенні в експлуатацію. Через 24 міс. принтер вийшов із ладу, і його списали. У табл. 2.38 відображено операції із введення в експлуатацію, списання і нарахування амортизації.

Таблиця 2.38

Відображення операцій із введення в експлуатацію, списання, нарахування амортизації в бухгалтерському обліку при застосуванні методу нарахування амортизації 100 % вартості при введенні в експлуатацію

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Рядок декларації	Рядок форми № 2
		Д-т	К-т			
1	Оприбутковано принтер без ПДВ	15	63	900,00	–	–
2	Введено принтер в експлуатацію	112	15	900,00	–	–
3	Нараховано амортизацію 100 % вартості при введенні в експлуатацію принтера	92	13	900,00	06.1	2130
4	Списано основний засіб	13	112	900,00	–	–

Приклад 16

Підприємство нарахувало амортизацію основних засобів виробничого призначення в сумі 238 тис. грн, адміністративних основних засобів – 16 800 грн, основних засобів відділу збуту – 15 600 грн.

Операції з нарахування амортизації в бухгалтерському обліку, без застосування рахунків 8 класу, форми № 2 та декларації з податку на прибуток підприємства відображено в табл. 2.39.

Таблиця 2.39

Відображення операцій із нарахування амортизації в бухгалтерському обліку, формі № 2 та в декларації з податку на прибуток підприємства

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Рядок декларації	Рядок форми № 2
		Д-т	К-т			
1	Нараховано амортизацію основних засобів виробничого призначення	23	13	238 000,00	–*	2050
2	Нараховано амортизацію адміністративних основних засобів	92	13	16 800,00	06.1	2130
3	Нараховано амортизацію основних засобів відділу збуту	93	13	15 600,00	06.2	2130

* Нараховану амортизацію основних засобів виробничого призначення буде відображено в декларації та формі № 2 під час реалізації робіт, послуг, коли будуть реалізовані послуги, які відобразяться кореспонденцією рахунків: Дт 90 – Кт 23.

2.7. Порядок обчислення, ставки і звітність із податку на прибуток підприємств

Згідно зі змінами до ПКУ платників податку на прибуток поділено на дві групи: тих, у кого доходи, що враховуються при оподаткуванні, не перевищують 10 млн грн, і тих, у кого доходи перевищують 10 млн.

Платники податку на прибуток підприємства, у яких доходи, що враховуються при оподаткуванні, не перевищують 10 млн грн, подають річну декларацію й авансові внески з податку на прибуток не сплачують. Ті ж платники, що мають доходи більше 10 млн, є платниками авансових внесків із податку на прибуток, але в ПКУ передбачені винятки, вказані далі.

Платники податку на прибуток (крім новостворених, виробників сільськогосподарської продукції, неприбуткових установ (організацій) та платників податків, у яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній річний звітний податковий період не перевищують 10 млн грн) щомісяця сплачують авансо-

вий внесок з податку на прибуток у порядку й у строки, які встановлені для місячного податкового періоду, у розмірі не менше 1/12 нарахованої до сплати суми податку за попередній звітний (податковий) рік без подання податкової декларації. У складі річної податкової декларації платникам подається розрахунок щомісячних авансових внесків, які мають сплачуватися у наступні 12 місяців.

Визначена у розрахунку сума авансових внесків вважається узгодженою сумою грошових зобов'язань. Відображення у бухгалтерському обліку авансових внесків з податку на прибуток платниками податку, які подають річну податкову декларацію відповідно до п. 57.1 ПКУ, здійснюється згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом МФУ від 30.11.1999 № 291 (зі змінами).

Сплачені згідно з рахунком авансові внески податку на прибуток відображаються за кредитом рахунку 31 "Рахунки в банках" та дебетом аналітичного рахунку з обліку розрахунків з податку на прибуток до рахунку 641 "Розрахунки за податками". Протягом року дебетове сальдо аналітичного рахунку з обліку розрахунків з податку на прибуток відображається у балансі підприємства у статті "Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом".

Наприкінці року податкове зобов'язання з податку на прибуток, визначене згідно з річною податковою декларацією, нараховується за кредитом аналітичного рахунку з обліку податку на прибуток субрахунку 641 "Розрахунки за податками" і дебетом рахунку 98 "Податок на прибуток". У результаті сума кредитового сальдо відповідного (зазначеного раніше) аналітичного рахунку підлягає перерахуванню до бюджету.

На суму сплачених авансових внесків з податку на прибуток при виплаті дивідендів відповідно до п. 153.3 ст. 153 ПКУ (в тому числі за наслідками попередніх звітних (податкових) періодів) зменшується сума авансових внесків з податку на прибуток, визначених цим пунктом.

Якщо сума авансових внесків з податку на прибуток, сплачена при виплаті дивідендів відповідно до п. 153.3 ст. 153 ПКУ, перевищує суму авансових внесків з податку на прибуток, визначених цим пунктом, сума перевищення зараховується у зменшення авансових внесків у наступних звітних місяцях до повного її погашення.

Платники податку, зареєстровані протягом звітного (податкового) року (новостворені), сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному (податковому) році без подання податкової декларації за звітні (податкові) періоди (календарний квартал, півріччя та дев'ять місяців) та не сплачують авансового внеску.

Платники податку, в яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній річний звітний (податковий) період не перевищують 10 млн грн, і неприбуткові установи (організації) сплачують податок на прибуток на підставі податкової декларації, яку подають до контролюючих органів за звітний (податковий) рік, і не сплачують авансових внесків.

Якщо платник податку, який сплачує авансовий внесок, за підсумками першого кварталу звітного (податкового) року не отримав прибуток або зазнав збитку, 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, яка подається до контролюючого органу в порядку, передбаченому ПКУ.

Платник податку, який за підсумками минулого звітного (податкового) року не отримав прибутку або зазнав збитку, податкові зобов'язання не нараховував і не мав базового показника для визначення авансових внесків у наступному році, а за підсумками першого кварталу отримує прибуток, має подати податкову декларацію за перше півріччя, три квартали звітного (податкового) року та за звітний (податковий) рік для нарахування та сплати податкових зобов'язань.

У складі річної податкової декларації платником податку подається розрахунок щомісячних авансових внесків, які мають сплачуватися у наступні 12 місяців. Визначена в розрахунку сума авансових внесків вважається узгодженою сумою грошових зобов'язань. Дванадцятимісячний період для сплати авансових внесків визначається, починаючи з березня поточного звітного (податкового) року по лютий наступного звітного (податкового) року включно.

Відповідно до п.151.1 ст. 151 ПКУ основна ставка податку на прибуток у 2014 р. становить 18 %, тоді як у 2014 р. – 23, 2012 р. – 21,

у 2013 р. – 19 %, а для суб'єктів індустрії програмної продукції, які застосовують особливості оподаткування лише 5 %.

Податок нараховується платником самостійно за ставкою 18 % від податкової бази, визначеної згідно зі ст. 149 ПКУ. Податок, отриманий від діяльності, що підлягає патентуванню відповідно до розділу XII ПКУ, підлягає сплаті до бюджету в сумі, яка визначена відповідно до цього розділу, і зменшеній на вартість придбаних торгових патентів на право провадження такого виду діяльності.

У податковій декларації з податку на прибуток підприємства об'єкт оподаткування визначається в рядку 07 “Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності” як різниця між рядками 01 “Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування” та 04 “Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування”. Податок на прибуток за звітний період відображається у рядку 14 “Податок на прибуток за звітний (податковий період)”.

Платник податку, який провадить діяльність, що підлягає патентуванню відповідно до розділу XII ПКУ, зобов'язаний окремо визначати податок від кожного виду такої діяльності та від іншої діяльності. З метою оподаткування ведеться окремий облік доходів, отриманих від діяльності, що підлягає патентуванню, та витрат, пов'язаних з веденням діяльності з урахуванням від'ємного значення як результату розрахунку об'єкта оподаткування.

Платники податку можуть подавати річну або квартальну Декларацію згідно зі ст. 57 ПКУ і сплачувати авансові платежі або податкові зобов'язання за декларацією з податку на прибуток. Квартальна декларація подається протягом 40 календарних днів після звітного періоду, річна – 60 календарних днів після звітного періоду. Сплачується податок упродовж 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку для подання декларації. Авансові внески сплачуються щомісячно, за графіком, встановленим Державною фіскальною службою України.

При поданні платником податкової декларації протягом року (квартальної) прибуток розраховується за податковими періодами: календарний квартал, півріччя, три квартали, рік. У бухгалтерському обліку відображається податок на прибуток, визначений у декларації, в кореспонденції рахунків:

Дт 98 – Кт 641.

Звітний податковий період починається з першого календарного дня податкового періоду і закінчується останнім календарним днем податкового періоду, крім виробників сільськогосподарської продукції.

Висновки за темою

В Україні гармонізовано бухгалтерський облік і оподаткування податком на прибуток підприємств. При визначенні бази оподаткування застосовується метод нарахування доходів і витрат, за винятком підприємств ЖКГ, які використовували касовий метод до 1 січня 2014 р.

Об'єкт оподаткування податком на прибуток визначений як доходи звітного періоду, що визначені ПКУ, зменшені на собівартість виконаних робіт, наданих послуг і суму інших витрат звітного періоду. ПКУ визначено доходи й витрати, що не входять до об'єкта оподаткування, і витрати подвійного призначення.

Об'єктом оподаткування також є:

- дохід (прибуток) нерезидента з джерелом походження з України;
- сума дивідендів, отриманих від нерезидентів, що виплачується власникам корпоративних прав;
- сума прибутку за договором про спільну діяльність і за договором управління майном;
- прибуток від діяльності страховика;
- сума перевищення звільнених доходів над витратами для неприбуткових організацій згідно з п. 157.11 ПКУ;
- дохід, отриманий неприбутковою організацією від неосновної діяльності;
- сума прибутку постійного представництва нерезидента.

Не всі доходи і витрати відображаються в декларації, тому виникають тимчасові й постійні податкові різниці, перелік яких наведено в пп. 2.3.4 і 2.4.7 цього видання.

Визначено 16 груп основних засобів за даними бухгалтерського обліку. Методи амортизації й терміни використання основних засобів затверджуються підприємством. Відповідно до пп. 145.1.2 ПКУ нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс). Мінімальні терміни використання основних засобів затверджені п. 145.1 ПКУ.

Контрольні питання

1. Як визначається об'єкт оподаткування податком на прибуток?
2. Що є підставою для визначення доходів при оподаткуванні?
3. Як поділяються доходи за ПКУ?
4. Які доходи не враховуються для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств?
5. Чи входять до доходів суми попередньої оплати й авансів, отримані в рахунок оплати товарів, виконаних робіт, наданих послуг?
6. З яких витрат складаються витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток ?
7. Які витрати входять до витрат операційної діяльності відповідно до ПКУ?
8. З яких витрат складається собівартість виготовлених і реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг?
9. Які витрати належать до загальновиробничих витрат?
10. Які витрати належать до адміністративних витрат?
11. Які витрати належать до витрат на збут?
12. Як відображаються фінансові витрати при оподаткуванні податком на прибуток?
13. Які витрати не враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку?
14. Назвіть витрати подвійного призначення і як вони враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку.
15. Які методи нарахування амортизації основних засобів можуть застосовуватися при визначенні оподатковуваного прибутку підприємств?
16. Хто встановлює строк корисного використання основних засобів?

Тести для самоконтролю

1. *До адміністративних витрат при оподаткуванні податком на прибуток належать:*
 - а) загальні корпоративні витрати;
 - б) витрати на пакувальні матеріали;
 - в) прямі матеріальні витрати;
 - г) витрати на рекламу.
2. *До витрат на збут при оподаткуванні податком на прибуток належать:*
 - а) загальні корпоративні витрати;
 - б) винагороди за консультаційні послуги;
 - в) прямі матеріальні витрати;
 - г) витрати на рекламу.

3. *Собівартість при оподаткуванні податком на прибуток складається з витрат:*
- а) оплати праці адмінпрацівників;
 - б) витрат на пакувальні матеріали;
 - в) прямих матеріальних витрат;
 - г) витрат на рекламу.
4. *Винагороди за аудиторські й інші послуги при оподаткуванні податком на прибуток належать до:*
- а) собівартості виготовлених і реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг;
 - б) адміністративних витрат;
 - в) інших операційних витрат;
 - г) витрат на збут.
5. *Прямі витрати на оплату праці при оподаткуванні належать до:*
- а) собівартості виготовлених і реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг;
 - б) адміністративних витрат;
 - в) інших операційних витрат;
 - г) витрат на збут.
6. *Витрати на управління виробництвом при оподаткуванні податком на прибуток належать до:*
- а) витрат на збут;
 - б) адміністративних витрат;
 - в) інших операційних витрат;
 - г) загальновиробничих витрат.
7. *До витрат подвійного призначення при оподаткуванні податком на прибуток належать:*
- а) витрати платника податку на професійну підготовку;
 - б) витрати на відрядження фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах;
 - в) витрати платника податку на проведення реклами;
 - г) усі відповіді правильні.
8. *До адміністративних витрат при оподаткуванні податком на прибуток належать:*
- а) витрати платника податку на професійну підготовку працівників основного виробництва;

- б) витрати на відрядження працівників збуту, які перебувають у трудових відносинах;
- в) витрати платника податку на проведення реклами;
- г) жодної правильної відповіді.

9. *Об'єктом оподаткування податком на прибуток є:*

- а) прибуток, визначений шляхом зменшення доходів на собівартість реалізації й інші витрати;
- б) сума дивідендів, що виплачується власникам корпоративних прав;
- в) прибуток від діяльності страховика;
- г) усі відповіді правильні.

10. *Датою визнання доходів під час реалізації товарів є:*

- а) дата надходження коштів на розрахунковий рахунок;
- б) дата складання акта;
- в) дата переходу покупцю права власності на товар;
- г) дата нарахування амортизації;
- г) усі відповіді правильні.

Матриця правильних відповідей

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
а	г	в	б	а	г	г	г	г	в

Глосарій

Балансова вартість основних засобів, інших необоротних і нематеріальних активів – сума залишкової вартості таких засобів і активів, яка визначається як різниця між первісною вартістю з урахуванням переоцінки й сумою накопиченої амортизації.

Бартерна (товарообмінна) операція – господарська операція, яка передбачає проведення розрахунків за товари (роботи, послуги) у грошовій формі в межах одного договору.

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

Витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для ведення гос-

подарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого зменшується власний капітал (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником).

Гудвіл (вартість ділової репутації) – нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною і балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання найкращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо. Вартість гудвілу не підлягає амортизації і не враховується під час визначення витрат платника податку, щодо активів якого виник такий гудвіл.

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 винятковій (морській) економічній зоні, так і за їх межами.

Звичайна ціна – 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.

Однорідні (подібні) товари (роботи, послуги) – товари (роботи, послуги), що не є ідентичними, але мають схожі характеристики і складаються із схожих компонентів, у результаті чого виконують однакові функції порівняно з товарами, що оцінюються і вважаються комерційно взаємозамінними.

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

Постійна податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді й не анулюється у наступних звітних податкових періодах.

Продаж (реалізація) товарів – 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 товарів операції з надання товарів у межах договорів комісії (консигнації), поруки, схову (відповідального зберігання), доручення, довірчого управління, оперативного лізингу (оренди), інших цивільно-правових договорів, які не передбачають передачі прав власності на такі товари.

Продаж результатів робіт (послуг) – будь-які операції господарського, цивільно-правового характеру з виконання робіт, надання послуг, надання права на користування або розпоряджання товарами, зокрема нематеріальними активами й іншими об'єктами власності, що не є товарами, за умови компенсації їх вартості, а також операції з безоплатного надання результатів робіт (послуг). До продажу результатів робіт (послуг) входить, зокрема, надання права на користування товарами за договорами оперативного лізингу (оренди), продажу, передачі права відповідно до авторських або ліцензійних договорів, а також інші способи передачі об'єктів авторського права, патентів, знаків для товарів і послуг, інших об'єктів права інтелектуальної, зокрема промислової власності.

Ринкова ціна – ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власникові за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати на добровільній основі, обидві сторони є взаємно незалежними юридично і фактично, мають достатню інформацію про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівняних економічних (комерційних) умовах.

Собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг для цілей розділу III ПКУ – витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що застосовуються в частині, яка не суперечить положенням цього розділу.

Рекомендовані джерела

Основні

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755 (зі змінами).
2. Про оплату праці : закон України від 24.03.1995 № 108/95-ВР.
3. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : закон України від 08.07.2010 № 2464-VI (зі змінами).
4. Про затвердження податкової декларації з податку на прибуток підприємства : наказ Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 № 872 (чинний з 24 січня 2014 р.).

Додаткові

1. Деякі питання безоплатної передачі основних засобів : постанова Кабінету Міністрів України від 23.02.2011 № 145.
2. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291.
3. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон : затв. наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998 № 59 зі змінами, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 17.03.2011 № 362.
4. Про затвердження переліку заходів і засобів з охорони праці, витрати на здійснення й придбання яких входять до витрат : постанова Кабінету Міністрів України від 27.06.2003 № 994.
5. Про затвердження положення про Реєстр неприбуткових установ та організацій : наказ Державної податкової служби України від 24.01.2011 № 37.
6. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : постанова Правління Національного банку України від 15.12.2004 № 637, зі змінами.
7. Про затвердження форми Розрахунку податкових зобов'язань щодо консолідованого податку на прибуток підприємства та форми Повідомлення платника податку про прийняття рішення щодо консолідованого податку на прибуток підприємства : наказ Державної податкової адміністрації України від 24.01.2011 № 36.
8. Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів : постанова Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98.

ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Після засвоєння матеріалу цієї теми ви будете

знати:

- нормативне регулювання оподаткування податку на доходи фізичних осіб;
- методика нарахування податку на різні види отриманих доходів фізичними особами;
- особливості складання податкової звітності за податком на доходи фізичних осіб і порядок проведення розрахунків за цим податком,

а також уміти:

- вести облік отриманих доходів за різними джерелами;
- проводити розрахунки сум податку на доходи фізичних осіб;
- складати податкову звітність за податком на доходи фізичних осіб.

3.1. ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС УКРАЇНИ ПРО ПЛАТНИКІВ, ОБ'ЄКТ І БАЗУ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Основним загальнодержавним прямим податком із населення в Україні є податок на доходи фізичних осіб, який регулюється розділом IV ПКУ. Загальний принцип визначення доходу, оподаткованого податком на доходи фізичних осіб, не зазнав революційних змін. Як і до набрання чинності ПКУ передбачено перерахунок податку й застосування податкової соціальної пільги (ст. 169 ПКУ), зменшення

доходу на суму ЄСВ та застосування податкової знижки (раніше – податковий кредит).

У табл. 3.1 відображено основні зміни, введені ПКУ, що стосуються податку на доходи фізичних осіб.

Слід зазначити, що назва податку змінилася: до 1 січня 2011 р. податок називався податком із доходів фізичних осіб. Також словосполучення “податковий кредит по податку з доходів фізичних осіб” замінили на “податкову знижку”.

Таблиця 3.1

Основні зміни щодо податку на доходи фізичних осіб відповідно до ПКУ

Закон України “Про податок із доходів фізичних осіб” від 22.05.2003 № 889-IV	Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, розділ IV, ст. 162–179
Податок із доходів фізичних осіб	Податок на доходи фізичних осіб
Податковий кредит по податку з доходів фізичних осіб	Податкова знижка
Загальна сума нарахованого податкового кредиту не може перевищувати суми загального оподаткованого доходу платника податку, одержаного протягом звітного року як заробітна плата (ст. 5)	Загальна сума податкової знижки, нарахована платнику податку в звітному податковому році, не може перевищувати суми його річного загального оподаткованого доходу, нарахованого як 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 (пп. 166.4.2 ПКУ)
	Проценти, нараховані на суму поточного або вкладного (депозитного) банківського рахунку (абз. 3 п. 167.1) – ставка 15 %
	Процентний або дисконтний дохід за іменним ощадним (депозитним) сертифікатом (абз. 4 п. 167.1) – ставка 15 %
	Процент на вклад (депозит) члена кредитної спілки у кредитній спілці (абз. 5 п. 167.1) – ставка 15 %

Продовження табл. 3.1

Закон України “Про податок із доходів фізичних осіб” від 22.05.2003 № 889-IV	Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, розділ IV, ст. 162–179
	<p>Плата (відсоток), що розподіляється на пайові членські внески членів кредитної спілки (абз. 6 п. 167.1) – ставка 15 %</p> <p>Дохід, який виплачується компанією, що управляє активами інституту спільного інвестування, на розміщені активи відповідно до закону (абз. 7 п. 167.1) – ставка 15 %</p> <p>Дохід за іпотечними цінними паперами (іпотечними облігаціями та сертифікатами) відповідно до закону (абз. 8 п. 167.1) – ставка 15 %</p> <p>Дохід у вигляді відсотків (дисконту), отриманого власником облігацій від їх емітента відповідно до закону (абз. 9 п. 167.1) – ставка 15 %</p> <p>Дохід за сертифікатом фонду операцій з нерухомістю (абз. 10 п. 167.1) – ставка 15 %</p> <p>Проценти та дисконтні доходи, нараховані на користь фізичних осіб з будь-яких інших доходів, ніж ті, що зазначені у пп. 170.4.1 ПКУ (пп. 170.4.3), – ставка 15 %</p>
Заробітна плата для резидентів оподатковується за ставкою 15 %, для нерезидентів – 30 %. За умови самостійного визначення резидентського статусу України та надання відповідної заяви до податкових органів заробітна плата нерезидента оподатковується за ставкою 15 % (ст. 7)	Заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати або інші виплати і винагороди, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; виграш у державну та недержавну грошову лотерею, виграш гравця (учасника), отриманий від організатора азартної гри. Для фізичних осіб резидентів на нерезидентів ставка податку становить 15 % (п. 167.1). Якщо база оподаткування доходів фізичної особи в календарному місяці перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, до суми такого перевищення застосовується ставка 17 % (п. 167.1)
Дохід від операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомості, які здійснюються фізичними особами – нерезидентами, оподатковується за ставкою 30 % (ст. 7)	Дохід від операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомості, які здійснюються фізичними особами – нерезидентами, оподатковується за ставкою 15 % (п. 172.9)

Закінчення табл. 3.1

Закон України “Про податок із доходів фізичних осіб” від 22.05.2003 № 889-IV	Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, розділ IV, ст. 162–179
Дохід від продажу рухомого майна: перший продаж – 1 % за умови сплати державного мита, другий – 15 %. Продаж вантажного автомобіля – 15 % (ст. 12)	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 (п. 173.2). Дохід, отриманий 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)
Продаж об'єкта нерухомого майна не частіше одного разу на рік. У разі якщо площа такого об'єкта перевищує 100 м ² – не оподатковується, у разі перевищення 100 м ² – 1 % від суми перевищення (ст. 11)	Перший продаж нерухомого майна, садиби, земельної ділянки не оподатковується незалежно від площі такого майна за умови, якщо майно перебуває у власності фізичної особи протягом трьох років (п. 172.1). Умова щодо перебування такого майна у власності платника податку понад три роки не поширюється на майно, отримане у спадщину
Для будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцем від спадкодавця – нерезидента, ставка податку становить 30 % (ст. 7)	Для будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцем від спадкодавця – нерезидента, ставка податку становить 15 (17) % (ст. 174)
Будь-яка сума заробітної плати оподатковується за ставкою 15 % (ст. 7)	У разі якщо сума доходів фізичної особи перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, то ставка податку становить 17 % (п. 167.1)
Фізичні особи – платники ПДФО подають декларацію до 1 квітня наступного року, що настає за звітним	Фізичні особи – платники ПДФО подають декларацію до 1 травня наступного року, що настає за звітним (пп. 49.18.4) Підстави для нарахування податкової знижки із зазначенням конкретних сум відображаються платником податку у річній податковій декларації, яка подається по 31 грудня включно наступного за звітним податкового року (пп. 166.1.2)

Найсуттєвіші зміни щодо податку на доходи фізичних осіб торкнулись об'єкта оподаткування, податкових ставок і термінів подання Декларації з податку на доходи фізичних осіб (для фізичних осіб).

Податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) – 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 із законодавством), або розташовано особу, що виплачує оподатковувані доходи.

Платниками ПДФО визнаються громадяни – як резиденти, так і нерезиденти (рис. 3.1).

Крім того, нерезиденти, які мають дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені чинним міжнародним договором України і отримують доходи від ведення дипломатичної чи прирівняної до неї діяльності, не належать до переліку платників ПДФО.

Податкові агенти незалежно від організаційно-правового статусу і способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі) **зобов'язані:**

- нараховувати, утримувати і сплачувати ПДФО до бюджету від імені й за рахунок фізичної особи із доходів, що виплачуються такій особі;
- вести податковий облік;
- подавати податкову звітність податковим органам;
- нести відповідальність за порушення.

ФІЗИЧНА ОСОБА – РЕЗИДЕНТ

Особа, яка отримує доходи як із джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи

ФІЗИЧНА ОСОБА – НЕРЕЗИДЕНТ

Особа, яка отримує доходи із джерела їх походження в Україні

ПОДАТКОВИЙ АГЕНТ

Юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента – юридичної особи

Рис. 3.1. Платники податку на доходи фізичних осіб (ст. 162 ПКУ)

ПДФО сплачується тільки фізичними особами через податкових агентів або самостійно з доходів, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

У разі смерті платника податку, або якщо його в судовому порядку визнано безвісно відсутнім, недієздатним, або він втратив статус резидента (за відсутності податкових зобов'язань як нерезидента згідно з ПКУ) ПДФО за останній податковий період справляється з нарахованих на його користь доходів. Відповідно до цього останнім податковим періодом вважається період, який закінчується днем, на який припадає смерть такого платника податку, винесення такого судового рішення чи втрата ним статусу резидента. У разі відсутності нарахованих доходів податок сплаті не підлягає.

Залежно від статусу платника ПДФО розрізняють об'єкт оподаткування резидента й об'єкт оподаткування нерезидента (рис. 3.2).

Згідно із п. 163.1 ст. 163 розділу IV ПКУ об'єктом оподаткування платника податку (як резидента, так і нерезидента) є, зокрема, загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід, який складається із суми оподатковуваних доходів, нарахованих (виплачених, наданих) протягом такого звітного податкового періоду.

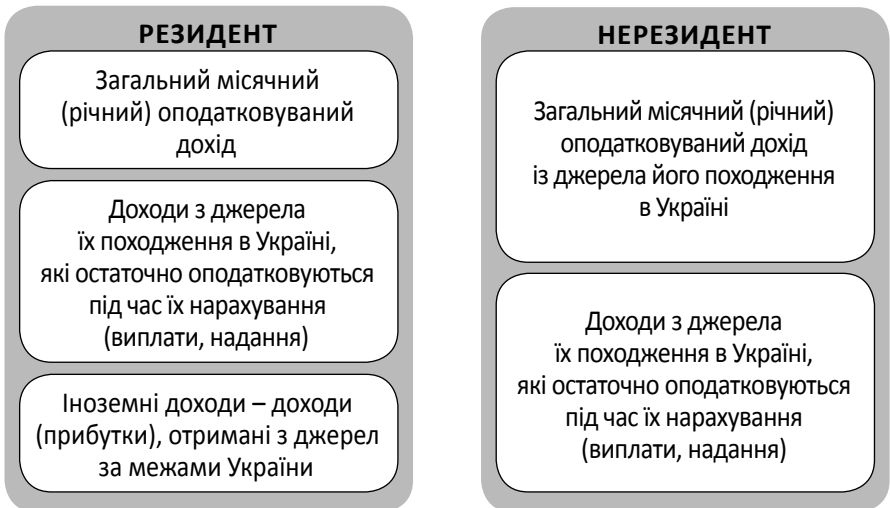


Рис. 3.2. Об'єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб (ст. 163 ПКУ)

Дохід із джерелом його походження в Україні, відповідно до пп. 14.1.54 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, – це будь-який дохід, отриманий платником податку, зокрема від будь-яких видів діяльності на території України, її континентальному шельфі, у винятковій (морській) економічній зоні, у тому числі, але не тільки, доходи у вигляді:

- процентів, дивідендів, роялті та будь-яких інших пасивних (інвестиційних) доходів, сплачених резидентами України;
- доходів від продажу рухомого й нерухомого майна;
- спадщини, подарунків, виграшів, призів;
- заробітної плати, інших виплат і винагород, випланих відповідно до умов трудового та цивільно-правового договору;
- доходів від зайняття підприємницькою й незалежною професійною діяльністю, інші доходи.

Доходом, отриманим із джерел за межами України, відповідно до пп. 14.1.55 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, є будь-який дохід, отриманий резидентами, зокрема від будь-яких видів їх діяльності за межами митної території України, враховуючи проценти, дивіденди, роялті й будь-які інші види пасивних доходів, спадщину, подарунки, виграші, призи, доходи від виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими й трудовими договорами, від надання резидентам в оренду (користування) майна, розташованого за межами України, враховуючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих за межами України портів, доходи від продажу майна, розташованого за межами України; дохід від відчуження інвестиційних активів, у тому числі корпоративних прав, цінних паперів тощо; інші доходи від будь-яких видів діяльності за межами митної території України або територій, непідконтрольних митним органам.

Базою оподаткування є загальний оподатковуваний дохід, з урахуванням особливостей, визначених розділом IV ПКУ.

Загальний оподатковуваний дохід – це будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду.

Звітний податковий період – це проміжок часу, який починається з першого календарного дня першого місяця такого періоду (року) і закінчується останнім календарним днем останнього місяця такого періоду (року). Якщо фізична особа вперше отримує оподатковуваний доходи всередині податкового періоду, то перший податковий період розпочинається з дня отримання таких доходів.

Відповідно до звітнього податкового періоду загальний оподатковуваний дохід поділяється на місячний оподатковуваний дохід і загальний річний оподатковуваний дохід (рис. 3.3).

Відповідно до п. 164.6 ст. 164 ПКУ 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.

У разі використання права на податкову знижку базою оподаткування є **чистий річний оподатковуваний дохід**, який визначається шляхом зменшення загального оподаткованого доходу на суми, що утримуються із заробітної плати і на суми податкової знижки такого звітнього року (рис. 3.4).

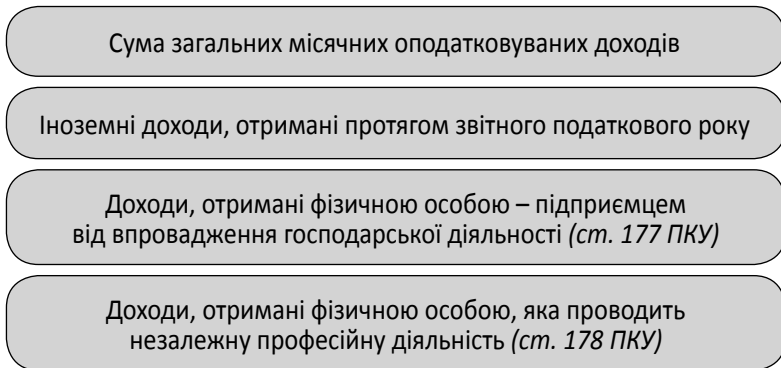


Рис. 3.3. Загальний річний оподатковуваний дохід

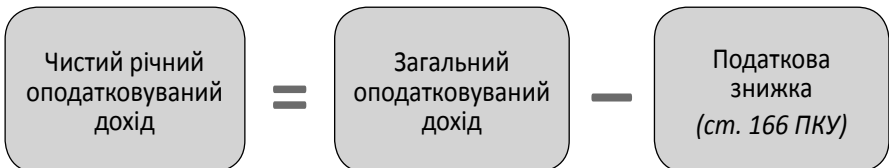


Рис. 3.4. База оподаткування ПДФО за наявності права на податкову знижку

Базою оподаткування для доходів, отриманих від ведення господарської або незалежної професійної діяльності, є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається відповідно до п. 177.2 ст. 177 та п. 178.3 ст. 178 ПКУ.

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.

При визначенні бази оподаткування враховуються усі доходи платника податку, отримані ним як у грошовій, так і негрошовій формах.

Відповідно до п. 164.4 ст. 164 ПКУ під час нарахування (отримання) доходів, одержаних у вигляді валютних цінностей або інших активів (вартість яких виражена в іноземній валюті або міжнародних розрахункових одиницях), такі доходи перераховуються у гривні за валютним курсом Національного банку України (далі – НБУ), що діє на момент нарахування (отримання) таких доходів.

Згідно з п. 164.5 ст. 164 ПКУ під час нарахування (надання) доходів у будь-якій негрошовій формі база оподаткування розраховується із застосуванням коефіцієнта (рис. 3.5).

Застосування такого “натурального коефіцієнта” означає, що податок при негрошовій виплаті доходів стягується не з доходу, а з наддоходу.

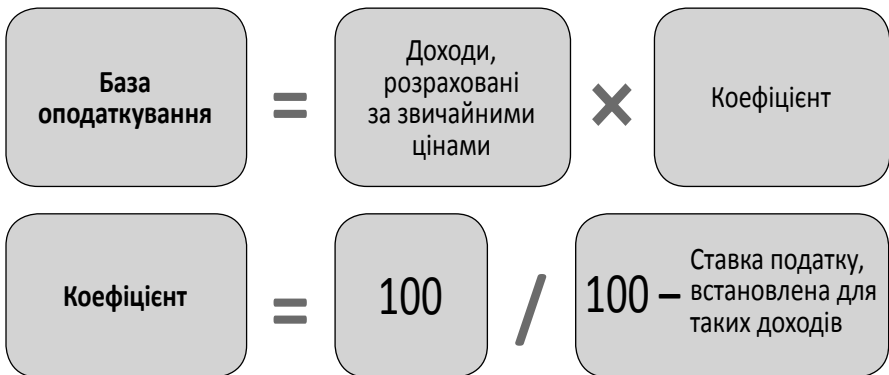


Рис. 3.5. Визначення бази оподаткування при виплаті доходів у негрошовій формі

Наприклад, підприємством надано фізичній особі туристичну путівку вартістю 3600 грн, у тому числі ПДВ – 600 грн.

$$\text{Коефіцієнт} = 100 \% / (100 \% - 15 \%) = 1,1764706.$$

$$\text{База оподаткування} = 3600 \text{ грн} \cdot 1,1764706 = 4235,30 \text{ грн.}$$

$$\text{ПДФО} = 4235,30 \text{ грн} \cdot 0,15 = 635,30 \text{ грн.}$$

У такому самому порядку визначаються об'єкт оподаткування і база оподаткування для коштів, надміру витрачених платником податку на відрядження або під звіт і не повернутих у встановлені за законодавством строки.

3.2. СТАВКИ ПОДАТКУ Й ПОДАТКОВІ СОЦІАЛЬНІ ПІЛЬГИ І ПОРЯДОК ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ

Відповідно до п. 167.1 ст. 167 ПКУ ставка податку становить 15 % бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих), у тому числі, але не тільки у формі заробітної плати, інших заохочувальних і компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; виграшу в державну й недержавну грошову лотерею, виграш гравця (учасника), отриманий від організатора азартної гри.

У разі якщо база оподаткування в календарному місяці перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, до суми такого перевищення застосовується ставка 17 %. Тобто ПКУ введено прогресивну ставку ПДФО.

Наприклад, станом на 1 січня 2014 р. розмір мінімальної заробітної плати встановлено законом про державний бюджет у розмірі 1218 грн, відповідно база оподаткування у розмірі, що не перевищує 12 180 грн, оподатковується за ставкою 15 %, а різниця між розрахованою базою оподаткування і 12 180 грн (сума, яка оподаткована за ставкою 15 %) – за ставкою 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 й

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), зокрема центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері цивільного захисту, у вугільній промисловості – за Списком № 1 виробництв, робіт, професій, посад і показників на підземних роботах, на роботах з особливо шкідливими й особливо важкими умовами праці, зайнятість у яких повний робочий день дає право на пенсію за віком на пільгових умовах, затверджених Кабінетом Міністрів України.

Податковим кодексом України встановлені різні ставки ПДФО залежно від доходів, які отримують платники цього податку (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Ставки податку на доходи фізичних осіб відповідно до ПКУ

Вид доходу	Ставка податку, %	Пункт розд. IV ПКУ
Доходи, одержані, у тому числі, але не тільки у формі заробітної плати, інших заохочувальних і компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які виплачуються (надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами:		
– у розмірі, що за звітний календарний місяць не перевищує 10-тикратного розміру мінімальної заробітної плати (МЗП), встановленої законом на 1 січня звітного податкового року	15	абз. 1 п. 167.1
– у розмірі, що за звітний календарний місяць перевищує 10-тикратний розмір МЗП, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року	17	абз. 2 п. 167.1
Заробітна плата шахтарів – 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) – за Списком № 1	10	п. 167.4
Стипендія (враховуючи суму її індексації, нараховану відповідно до закону), яка виплачується з бюджету учню, студенту, ординатору, аспіранту або ад'юнкту, в сумі перевищення над сумою місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженою на 1,4 та округленою до найближчих 10 грн	15 (17)	пп. 165.1.26

Продовження табл. 3.2

Вид доходу	Ставка податку, %	Пункт розд. IV ПКУ
Доходи, отримані фізичною особою – підприємцем від ведення господарської діяльності	15 (17)	п. 177.1
Доходи громадян, отримані протягом календарного року від ведення незалежної професійної діяльності		п. 178.2
Суми надміру витрачених коштів, отриманих на відраядження або під звіт, і не повернутих у встановлений строк		п. 170.9
Доходи, отримані від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування)		п. 170.1
Інвестиційний прибуток від проведення платником податку операцій з цінними паперами, деривативами і корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах, крім доходу від операцій, зазначених у пп. 165.1.2 і 165.1.40 ПКУ		п. 170.2
60 % суми одноразової страхової виплати за договором довгострокового страхування життя у разі досягнення застрахованою особою певного віку, обумовленого у такому страховому договорі, чи її доживання до закінчення строку такого договору.		пп. 170.8.2
Викупна сума у разі дострокового розірвання страховальником договору довгострокового страхування життя		
Сума коштів, з якої не було утримано (сплачено) податку і яка виплачується вкладнику з його пенсійного вкладу або рахунку учасника фонду банківського управління у зв'язку з достроковим розірванням договору пенсійного вкладу, договору довірчого управління, договору недержавного пенсійного забезпечення		
Кошти або вартість майна (послуг), що надаються роботодавцем як допомога на поховання платника податку, в сумі перевищення над сумою подвійного розміру місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженою на 1,4 та округленою до найближчих 10 грн		п. "б" пп. 165.1.22
Частина благодійної допомоги, що підлягає оподаткуванню з урахуванням норм п. 170.7 ПКУ		п. 170.7

Продовження табл. 3.2

Вид доходу	Ставка податку, %	Пункт розд. IV ПКУ
Дохід від здавання брухту чорних або кольорових металів (крім доходу, отриманого за брухт дорогоцінних металів, проданий НБУ)		пп. 164.1.18
Виграші, призи, дарунки		
Виграш, приз у державну грошову лотерею в розмірі, що не перевищує 50 МЗП	Не оподатковується	пп. 165.1.46
Виграш у державну й недержавну грошову лотерею, виграш гравця (учасника), отриманий від організатора азартної гри	15 (17)	абз. 1 п. 167.1
Виграші або призи (крім виграшу у державній і недержавній грошовій лотереї та виграшу гравця (учасника), отриманого від організатора азартної гри)	30	абз. 1 п. 167.3
Дарунки (а також призи переможцям і призерам спортивних змагань), якщо їх вартість не перевищує 50 % однієї МЗП (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року, за винятком грошових виплат у будь-якій сумі	Не оподатковуються	пп. 165.1.39
Грошові виграші у спортивних змаганнях (крім винагород спортсменам – чемпіонам України, призерам спортивних змагань міжнародного рівня, зокрема спортсменам-інвалідам, визначеним у п. “б” пп. 165.1.1 ПКУ)	15 (17)	абз. 2 п. 167.3
Кошти, майно, майнові чи немайнові права, вартість робіт, послуг, подаровані платнику податку, оподатковуються за правилами для оподаткування спадщини	0; 5; 15 (17)	п. 174.6
Проценти		
Проценти, нараховані на суму поточного або вкладного (депозитного) банківського рахунку	15 %	абз. 3 п. 167.1
Процентний або дисконтний дохід за іменним ощадним (депозитним) сертифікатом		абз. 4 п. 167.1
Процент на вклад (депозит) члена кредитної спілки у кредитній спілці		абз. 5 п. 167.1
Плата (відсоток), що розподіляється на пайові членські внески членів кредитної спілки		абз. 6 п. 167.1
Дохід, який виплачується компанії, що управляє активами інституту спільного інвестування, на розміщені активи відповідно до закону		абз. 7 п. 167.1

Продовження табл. 3.2

Вид доходу	Ставка податку, %	Пункт розд. IV ПКУ
Дохід за іпотечними цінними паперами (іпотечними облигаціями та сертифікатами) відповідно до закону		абз. 8 п. 167.1
Дохід у вигляді відсотків (дисконту), отриманого власником облигацій від їх емітента відповідно до закону		абз. 9 п. 167.1
Дохід за сертифікатом фонду операцій з нерухомістю		абз. 10 п. 167.1
Проценти та дисконтні доходи, нараховані на користь фізичних осіб з будь-яких інших доходів, ніж ті, що зазначені у пп. 170.4.1 ПКУ		пп. 170.4.3
<i>Дивіденди, роялті</i>		
Дивіденди, нараховані на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою – резидентом, за умови, що таке нарахування не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента, і в результаті якого збільшується статутний фонд емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів	Не оподатковуються	пп. 165.1.18
Дивіденди, нараховані платнику податку емітентом корпоративних прав – резидентом	До 01.01.2015 з 01.01.2015 15 %	п. 167.2
Дохід у вигляді інвестиційного прибутку від операцій з облигаціями внутрішніх державних позик, у тому числі від зміни курсу іноземної валюти		п. 167.1
Дивіденди, нараховані платникові податку за акціями або іншими корпоративними правами, що мають статус привілейованих або інший статус, котрий передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка перевищує суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку	15 (17)	пп. 170.5.3
Роялті		пп. 170.3.1
<i>Продаж нерухомості</i>		
Дохід від продажу (обміну) не частіше 1 разу протягом звітного податкового року житлового будинку, квартири або їх частини, кімнати, садового (дачного) будинку, а також земельної ділянки й за умови перебування такого майна у власності платника податку понад 3 роки	Не оподатковується	п. 172.1

Продовження табл. 3.2

Вид доходу	Ставка податку, %	Пункт розд. IV ПКУ
Дохід від продажу протягом звітного податкового року більш як одного з об'єктів нерухомості, зазначених у п. 172.1 ПКУ. Дохід від продажу об'єкта нерухомості, не зазначеного в п. 172.1 ПКУ	5	абз. 1 п. 172.2
Дохід від продажу (обміну) об'єкта незавершеного будівництва		абз. 2 п. 172.2
Продаж рухомого майна		
Дохід від продажу (обміну) об'єкта рухомого майна, крім винятку (див. далі)	5	п. 173.1
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		п. 173.2
Спадщина		
Вартість власності, що успадковується членами сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення	0	пп. 174.2.1
Вартість власності, зазначеної в пп. "а", "б", "г" п. 174.1 ПКУ, що успадковується особою, яка є інвалідом I групи або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування. Вартість власності, зазначеної в пп. "а", "б" п. 174.1 ПКУ, що успадковується дитиною-інвалідом		
Грошові заощадження, розміщені до 2 січня 1992 р. в установах Ощадбанку СРСР і державного страхування СРСР, що діяли на території України, а також у державні цінні папери, та грошові заощадження громадян України, розміщені в установах Ощадбанку України й колишнього Укрдержстраху протягом 1992–1994 рр., виплата яких не відбулася, що успадковуються будь-яким спадкоємцем		
Вартість будь-якого об'єкта спадщини, отриманого у спадщину спадкоємцями, що не є членами сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення	5	пп. 174.2.2

Закінчення табл. 3.2

Вид доходу	Ставка податку, %	Пункт розд. IV ПКУ
Спадщина, отримана будь-яким спадкоємцем від спадкодавця-нерезидента, та будь-який об'єкт спадщини, що успадковується спадкоємцем-нерезидентом від спадкодавця-резидента	15 (17)	пп. 174.2.3
Доходи нерезидентів та іноземні доходи		
Доходи з джерелом їх походження з України, що нараховуються (виплачуються, надаються) на користь нерезидентів	За ставками, визначеними для резидентів	пп. 170.10.1
Іноземні доходи	15 (17)	пп. 170.11.1
Пенсії		
Суми пенсій (включаючи суму їх індексації, нараховану відповідно до закону) або щомісячного довічного грошового утримання, отримуваних платником податку з ПФУ чи бюджету згідно із законом, якщо їх розмір перевищує 10 тис. грн на місяць	15 (17) % суми перевищення	пп. 164.2.19
Пенсії з іноземних джерел, якщо згідно з міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, такі пенсії підлягають оподаткуванню чи оподатковуються в країні їх виплати	15 (17) %	пп. 164.2.19

Податкова соціальна пільга (далі – ПСП) – це сума, на яку платник ПДФО має право зменшити суму свого загального місячного оподаткованого доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати.

ПСП застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації і винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, чинного для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 й округленого до найближчих 10 грн.

Місячний прожитковий мінімум для працездатної особи на 1 січня 2014 р. затверджено в розмірі 1218 грн, таким чином гранична сума доходу для застосування ПСП (в межах якого особа має право

на ПСП) становить 1710 грн протягом 2014 р. Кожного року Законом України “Про державний бюджет” затверджується новий прожитковий мінімум для працездатної особи, відповідно гранична сума доходу для застосування ПСП змінюватиметься.

Платник податків має право відмовитися від використання ПСП чи зупинити її використання на один (місяць) або декілька податкових періодів (місяців). Не використані платником податків пільги не можуть бути перенесені на інші податкові періоди (місяці).

В Україні застосовують різні ставки ПСП, основну інформацію про які подано у табл. 3.3.

Докладнішу інформацію про можливість застосування ПСП викладено далі у тексті.

Таблиця 3.3

Ставки податкової соціальної пільги

Ставка ПСП	Особи, які претендують на податкову соціальну пільгу
50 % прожиткового мінімуму (до 31.12.2014); 100 % прожиткового мінімуму (з 01.01.2015)	Платник ПДФО, який отримує заробітну плату, що не перевищує розміру місячного прожиткового мінімуму, чинного для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн (у 2014 р. – 1710 грн) <i>(п. 169.1.1, Перехідні положення ПКУ)</i>
100 % суми вказаної пільги	Платник ПДФО, який утримує 2 чи більше дітей віком до 18 років – у розрахунку на кожну дитину (одному з батьків). <i>Граничний дохід: 1710 грн (у 2014 р.) · кількість дітей</i> <i>(п. 169.1.2, 169.4.1 ПКУ)</i>
150 % суми вказаної пільги	Одинокa матір (батько), вдова (вдівець) або опікун, піклувальник – у розрахунку на кожну дитину до 18 років. Особа, що утримує дитину-інваліда – у розрахунку на кожну дитину до 18 років. <i>Граничний дохід: 1710 грн (у 2014 р.) · кількість дітей</i> <i>(п. 169.1.3, 169.4.1 ПКУ)</i> Інвалід I або II групи і т. д. <i>(п. 169.1.3 ПКУ)</i>
200 % суми вказаної пільги	Учасник бойових дій під час Другої світової війни; колишні в'язні концтаборів і т. д. <i>Граничний дохід: 1710 грн (у 2014 р.)</i> <i>(п. 169.1.4 ПКУ)</i>

Загальна ПСП для платників, у яких дохід не перевищує граничної суми доходу для застосування ПСП, становить:

- з 1 січня 2011 р. до 31 грудня 2014 р. – 50 % прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого станом на 1 січня поточного податкового року;
- з 1 січня 2015 р. – 100 % прожиткового мінімуму для працездатної особи.

Тобто розмір (сума) пільги щороку змінюватиметься у зв'язку зі зміною розміру місячного прожиткового мінімуму, чинного для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, з 1 січня 2014 р. до 31 грудня 2014 р. застосовується загальна пільга у розмірі 609,00 грн.

Для тих, хто утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, застосовується загальна пільга, кратна кількості дітей. При цьому граничний розмір доходу, який дає право на отримання ПСП одному з батьків, визначається як добуток граничної суми доходу для застосування ПСП (у 2014 р. 1710 грн) та відповідної кількості дітей (наприклад, у 2014 р.: $1710 \text{ грн} \cdot 2 = 3420 \text{ грн}$, за наявності двох дітей віком до 18 років). Другий із батьків теж має право на пільгу у розмірі, що дорівнює 100 % суми пільги у розрахунку на кожну дитину. Але граничний розмір доходу у вигляді заробітної плати, який дає право на отримання ПСП, не збільшується на кратну кількість дітей. При цьому ПСП надається до кінця року, в якому дитина досягає 18 років.

На 150 % суми загальної пільги (у 2014 р. – 913,50 грн) мають право такі платники:

- а) одинока мати (батько), вдова (вдівець) або опікун, піклувальник – у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років. Одиною матір'ю (батьком) або опікуном, піклувальником вважаються особи, які на момент застосування роботодавцем пільги, маючи дитину (дітей) віком до 18 років, не перебувають у шлюбі, зареєстрованому згідно із законом;
- б) особа, що утримує дитину-інваліда, – у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років;

(До цих двох категорій застосовується правило щодо збільшення граничного розміру доходу, до якого може бути застосована соціальна пільга, кратне кількості дітей, аналогічно до наведеної інформації.)

- в) особа, віднесена законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, врахо-

- вуючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи;
- г) учні, студенти, аспіранти, ординатори, ад'юнкти;
 - г) інваліди I або II групи, зокрема з дитинства, крім інвалідів, пільга яким визначена у розмірі 200 %;
 - д) особи, яким присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, враховуючи журналістів;
 - е) учасники 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" від 22.10.1993 № 3551-XII (наприклад, "афганці"), крім осіб, пільга яким визначена у розмірі 200 %.

При цьому розмір доходу у вигляді заробітної плати платників податку, які мають право на пільгу 150 % суми загальної пільги, не повинен перевищувати граничної суми доходу для застосування ПСП (у 2014 р. – 1710 грн). Для платників податків, які мають дітей до 18 років, граничний розмір доходу, який надає право для застосування ПСП, визначається як добуток граничної суми доходу для застосування ПСП (у 2014 р. – 1710 грн) та кількості дітей віком до 18 років.

На 200 % суми загальної пільги (у 2014 р. – 1218 грн) мають право такі платники:

- а) Герої України, Герої Радянського Союзу, Герої Соціалістичної Праці або повні кавалери ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особи, нагороджені чотирма і більше медалями "За відвагу";
- б) учасники бойових дій під час Другої світової війни або особи, які у той час працювали в тилу, та інваліди 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" від 22.10.1993 № 3551-XII;
- в) колишні в'язні концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особи, визнані репресованими чи реабілітованими;
- г) особи, які були насильно вивезені з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на території держав, що пе-

ребували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками;

- г) особи, які перебували на блокадній території колишнього Ленінграда (м. Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період із 8 вересня 1941 р. до 27 січня 1944 р.

При цьому розмір доходу у вигляді заробітної плати платників податку, які мають право на пільгу 200 % суми загальної пільги (у 2014 р. – 1218 грн), не повинен перевищувати граничного розміру доходу, в межах якого особа має право на ПСП (у 2014 р. – 1710 грн).

У разі якщо платник податку має право на застосування ПСП з двох і більше підстав, застосовується одна ПСП з підстави, що передбачає її найбільший розмір, крім випадку, коли особа утримує двох і більше дітей, один (кілька) із яких є дитиною-інвалідом (дітьми-інвалідами).

Батьки, що мають двох дітей, одна з яких є дитиною-інвалідом, згідно з нормами ПКУ мають право на застосування двох пільг: на дитину віком до 18 років, яка не є інвалідом, – 100 % суми пільги (609,00 грн у 2014 р.), та на дитину-інваліда – 150 % суми загальної податкової пільги (913,50 грн у 2014 р.). Крім того, граничний розмір доходу, який дає право на отримання ПСП одному з батьків, визначається як добуток суми граничного розміру доходу, до якого застосовується ПСП (у 2014 р. – 1710 грн), та відповідної кількості дітей.

Якщо батько (мати), який (яка) має двох і більше дітей віком до 18 років, але одна (або більше) із них проживає з дружиною (чоловіком) від першого шлюбу, бажає скористатися правом на застосування до його (її) доходу ПСП на дітей, то разом із поданням до підприємства заяви щодо її застосування подаються й документи, що підтверджують факт утримання ним (нею) дітей. Документами, що підтверджують утримання, можуть бути: довідка органу опіки, рішення суду або нотаріально засвідчений договір між колишніми чоловіком та дружиною щодо здійснення батьківських прав і виконання обов'язків тим із них, хто проживає окремо від дитини, рішення суду про аліменти.

Якщо батько (мати), який (яка) має двох і більше дітей віком до 18 років, але одна дитина (або кілька) із них є рідними, а одна дитина (або кілька) дружини (чоловіка), яка не всиновлена, бажає скористатися правом на застосування до його (її) доходу ПСП у розмірі 100 % суми пільги, то разом із поданням до підприємства заяви щодо її застосування подається довідка з ЖЕКУ.

Розлучена жінка (чоловік), яка (який) утримує дитину (дітей) віком до 18 років, має право на пільгу в розмірі 150 % загальної ПСП (913,50 грн у 2014 р.) у розрахунку на кожну дитину за умови, якщо нарахований дохід у вигляді заробітної плати не перевищує граничної суми доходу для застосування ПСП (1710 грн у 2014 р.), помноженого на кількість дітей віком до 18 років.

Студент або аспірант, який не отримує бюджетної стипендії або отримує спонсорську стипендію і одночасно з навчанням працює й одержує заробітну плату, має право на застосування ПСП у розмірі 150 % загальної податкової пільги (913,50 грн у 2014 р.) за умови, що розмір його заробітної плати на місяць не перевищує граничного розміру доходу, який дає право на пільгу. При цьому він повинен надати працедавцю довідку з навчального закладу або наукової установи про те, що він там навчається і не одержує стипендії з бюджету. Якщо студент або аспірант отримує стипендію з бюджету, то ПСП до заробітної плати такого платника податку не застосовується.

Нормами ПКУ не заборонено надання ПСП для фізичних осіб – підприємців, але тільки до доходів у вигляді заробітної плати чи прирівняних до неї виплат. До доходів від здійснення підприємницької діяльності пільга не застосовується.

Якщо іноземець має офіційний дозвіл на працевлаштування і уклав трудовий договір (контракт) із роботодавцем-резидентом, то він має право на ПСП, встановлену ПКУ.

ПСП не може бути застосована до доходів платника податку інших, ніж заробітна плата (п.169.2.3 ПКУ). Перелік доходів, до яких не може бути застосована ПСП, відображений на рис. 3.6.

Доходи платника податку інші, ніж заробітна плата

Заробітна плата, 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

Дохід самозайнятої особи від ведення підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності

Рис. 3.6. Доходи, до яких не може бути застосована ПСП

ПСП починає застосовуватися до нарахованих доходів у вигляді заробітної плати з дня отримання роботодавцем заяви платника податку про застосування пільги й документів, що підтверджують таке право, перелік і порядок подання яких визначено постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку подання документів для застосування податкової соціальної пільги” від 29.12.2010 № 227.

Особа, яка має право на ПСП, самостійно вибирає одне місце роботи (основне чи за сумісництвом), на якому застосовуватимуть ПСП на підставі поданої платником податку заяви разом із підтвердними документами.

Державні службовці мають право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму 100-відсоткової ПСП без подання заяви, але обов’язково з підтвердними документами.

Оскільки заробітна плата нараховується останнього робочого дня звітного періоду, то ПСП застосовується до місячного доходу, незалежно від дня подання цього місяця заяви працівником.

Форма заяви про обрання місця застосування ПСП, яку платник податку подає роботодавцю відповідно до вимог чинного ПКУ, не затверджена ДФС. Тому працівники подають роботодавцю заяву про застосування ПСП у довільній формі. Аналогічно форма заяви про відмову від застосування ПСП не затверджена ДФС.

На сьогодні для зручності ДФС рекомендує платникам податку подавати такі заяви за зразком, що був затверджений вже не чинним наказом Державної податкової адміністрації України “Щодо затвердження форм заяв і повідомлення з питань отримання (застосування) ПСП, а також порядку інформування платників податку” від 30.09.2003 № 461, але із зазначенням реквізитів, що відповідають нормам ст. 169 ПКУ. Далі наведені зразки заяв.

До заяви про застосування ПСП платник ПДФО, працівник підприємства, повинен подати також документи, які підтверджують його право на застосування підвищених ставок такої пільги.

У табл. 3.4 наведено перелік документів, що підтверджують право на застосування ПСП відповідно до постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку подання документів для застосування податкової соціальної пільги” від 29.12.2010 № 1227.

Директору Товариства з обмеженою
відповідальністю “Надія”
Коваленко М. В.
бухгалтера Пасічник Наталії Миколаївни
Податковий номер (серія і номер паспорта) 1234567890

ЗАЯВА про застосування податкової соціальної пільги

1. Прошу застосувати до нарахованого мені доходу у вигляді заробітної плати податкову соціальну пільгу в розмірі, визначеному в абз. “в” пп. 169.1.3 п. 169.1 ст. 169 ПКУ.

2. Для застосування податкової соціальної пільги додаю такі документи:

1) копію посвідчення громадянки, яка постраждала внаслідок Чорнобильської катастрофи, категорії 1 серії А.

Наведена інформація є достовірною.

3. Мені відомо, що згідно з пп. 169.2.1 п. 169.2 ст. 169 ПКУ податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого платникові податку місячного доходу у вигляді заробітної плати тільки за одним місцем його нарахування (виплати).

20.07.2014 р.

Підпис

(Н. М. Пасічник)

Директору Товариства з обмеженою
відповідальністю “Надія”
Коваленко М. В.
бухгалтера Пасічник Наталії Миколаївни
Податковий номер (серія і номер паспорта) 1234567890

ЗАЯВА про відмову від застосування податкової соціальної пільги

1. У зв'язку з рішенням:

а) змінити місце отримання податкової соціальної пільги;

б) відновити право на застосування податкової соціальної пільги

(непотрібне закреслити).

Прошу вважати скасованою мою заяву про застосування податкової соціальної пільги з жовтня 2014 р.

2. Мені відомо, що згідно з пп. 169.2.2 ПКУ для набуття права отримувати податкову соціальну пільгу необхідно самостійно визначити місце її застосування, подавши одному з роботодавців заяву про її застосування.

20.11.2014 р.

Підпис

(Н. М. Пасічник)

Таблиця 3.4

**Перелік документів, що підтверджують право на застосування
податкової соціальної пільги**

№ з/п	Особа, яка має право на пільгу	Перелік документів
1	Мати, яка утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, перебуває у шлюбі і претендує на збільшення граничного розміру доходів, кратного кількості дітей, що дають право на пільгу	Довідка-підтвердження, що чоловік не користується правом на підвищений граничний розмір доходу, кратний кількості дітей, що дає право на податкову соціальну пільгу
2	Батько, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, перебуває у шлюбі і претендує на збільшення граничного розміру доходів, кратного кількості дітей, що дають право на пільгу	Довідка-підтвердження, що дружина не користується правом на підвищений граничний розмір доходу, кратний кількості дітей, що дає право на податкову соціальну пільгу
3	Одинокa матір, яка має дитину (дітей) віком до 18 років	Копія свідоцтва (дубліката свідоцтва) про народження дитини (дітей) або документ із зазначенням відомостей про батька дитини в Книзі реєстрації актів цивільного стану чи документи, які підтверджують вік дитини (дітей), затверджені відповідним органом країни, в якій іноземна фізична особа – платник податку постійно проживала до прибуття в Україну; копія паспорта (дитини); копія свідоцтва про розірвання шлюбу
4	Одинокий батько, який має дитину (дітей) віком до 18 років	Копія свідоцтва (дубліката свідоцтва) про народження дитини (дітей) чи документи, які підтверджують вік дитини (дітей), затверджені відповідним органом країни, в якій іноземна фізична особа – платник податку постійно проживала до прибуття в Україну; копія паспорта (дитини); копія свідоцтва про розірвання шлюбу
5	Вдова, яка має дитину (дітей) віком до 18 років	Копія свідоцтва про шлюб; копія свідоцтва про смерть (чоловіка); копія паспорта (дитини)
6	Вдівець, який має дитину (дітей) віком до 18 років	Копія свідоцтва про шлюб; копія свідоцтва про смерть (дружини); копія паспорта (дитини)

Продовження табл. 3.4

№ з/п	Особа, яка має право на пільгу	Перелік документів
7	Опікун, який має дитину (дітей) віком до 18 років	Копія рішення органу опіки про встановлення опіки; копія паспорта (дитини)
8	Піклувальник, який має дитину (дітей) віком до 18 років	Копія рішення органу піклування про встановлення піклування; копія паспорта (дитини)
9	Платник податку, який утримує дитину-інваліда віком до 18 років	Копія свідоцтва (дубліката свідоцтва) про народження дитини (дітей) або документ, що підтверджує встановлення батьківства, чи документи, які підтверджують вік дитини (дітей), затвержені відповідним органом країни, в якій іноземна фізична особа – платник податку постійно проживала до прибуття в Україну; копія рішення органу опіки і піклування про встановлення опіки чи піклування (якщо із заявою звертається опікун або піклувальник); пенсійне посвідчення дитини або довідка медико-соціальної експертизи для заявника, який утримує дитину-інваліда віком від 16 до 18 років; медичний висновок, виданий закладами МОЗ в установленому порядку (якщо із заявою звертається платник податку, який утримує дитину-інваліда віком до 16 років)
10	Платник податку, який має двоє чи більше дітей віком до 18 років	Копія свідоцтва (дубліката свідоцтва) про народження дитини (дітей) або документ, що підтверджує встановлення батьківства, чи документи, які підтверджують вік дитини (дітей), затвержені відповідним органом країни, в якій іноземна фізична особа – платник податку постійно проживала до прибуття в Україну; копія рішення органу опіки і піклування про встановлення опіки чи піклування (якщо із заявою звертається опікун або піклувальник)
11	Особи, віднесені законом до 1 категорії осіб, постраждалих внаслідок Чорнобильської катастрофи	Копія посвідчення (дубліката посвідчення) встановленого зразка: громадянина (громадянки), який (яка) постраждав (постраждала) внаслідок Чорнобильської катастрофи, категорії 1 серії А з відбитком штампа “Перереєстровано” та записом про дату перереєстрації, а також вкладкою встановленого зразка

Продовження табл. 3.4

№ з/п	Особа, яка має право на пільгу	Перелік документів
12	Особи, віднесені законом до 2 категорії осіб, постраждалих внаслідок Чорнобильської катастрофи	Копія посвідчення (дубліката посвідчення) встановленого зразка учасника ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС категорії 2 серії А з відбитком штампа “Перереєстровано” та записом про дату перереєстрації
13	Особи, нагороджені грамотами Президії Верховної Ради УРСР за участь у ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи	Копія Грамоти Президії Верховної Ради УРСР за участь у ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи
14	Особи, евакуйовані у 1986 р. із зони відчуження	Копія посвідчення (дубліката посвідчення) встановленого зразка громадянина (громадянки), евакуйованого (евакуйованої) у 1986 р. із зони відчуження, категорії 2 серії Б
15	Особи, які постійно проживали у зоні безумовного (обов'язкового) відселення з моменту аварії до прийняття рішення уряду України про відселення	Копія посвідчення (дубліката посвідчення) встановленого зразка громадянина (громадянки), який (яка) постійно проживав (проживала) у зоні безумовного (обов'язкового) відселення з моменту аварії до прийняття рішення уряду України про відселення (розпорядження Ради Міністрів УРСР від 28.06.1989 № 224), категорії 2 серії Б
16	Інваліди I або II групи, у тому числі інваліди з дитинства, крім інвалідів, пільга яким визначена у розмірі 200 %	Копія пенсійного посвідчення або довідка медико-соціальної експертизи
17	Особи, яким призначено довічну стипендію як громадянам, що зазнали переслідувань за правозахисну діяльність, враховуючи журналістів	Копія акта Президента України про призначення такої стипендії
18	Учасники бойових дій у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”, крім осіб, які мають право на пільгу у розмірі 200 %	Копія посвідчення учасника бойових дій, виданого відповідними органами, або документи, що підтверджують участь у бойових діях у період після Другої світової війни

Продовження табл. 3.4

№ з/п	Особа, яка має право на пільгу	Перелік документів
19	Герої України	Копія орденської книжки Героя України або довідки чи інші документи, що підтверджують присвоєння звання Героя України
20	Герої Радянського Союзу	Копія орденської книжки Героя Радянського Союзу або довідки чи інші документи, що підтверджують присвоєння звання Героя Радянського Союзу
21	Герої Соціалістичної Праці або повні кавалери ордена Слави чи Трудової Слави	Копія орденської книжки Героя Соціалістичної Праці або копії орденських книжок кавалерів орденів Слави чи Трудової Слави трьох ступенів або довідки чи інші документи, що підтверджують нагородження орденами Слави чи Трудової Слави трьох ступенів
22	Особи, нагороджені чотирма і більше медалями “За відвагу”	Довідки чи інші документи, що підтверджують нагородження чотирма медалями “За відвагу”
23	Учасники бойових дій під час Другої світової війни	Копія посвідчення учасника бойових дій, виданого відповідними органами, або документи, що підтверджують участь у бойових діях під час Другої світової війни
24	Особи, які під час Другої світової війни працювали в тилу	Документи, що підтверджують факт роботи в тилу під час Другої світової війни
25	Інваліди I і II групи з числа учасників бойових дій у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”	Копія посвідчення учасника бойових дій, виданого відповідними органами, або документи, що підтверджують участь у бойових діях під час Другої світової війни; пенсійне посвідчення або довідка медико-соціальної експертизи
26	Колишні в'язні концтаборів або особи, визнані репресованими чи реабілітованими	Довідки, видані компетентними органами, чи документи, які містять необхідні відомості про факт визнання особи репресованою чи реабілітованою
27	Колишні в'язні місць примусового утримання під час Другої світової війни	Копія посвідчення жертви нацистських переслідувань
28	Особи, які були насильно вивезені 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	Копія посвідчення жертви нацистських переслідувань або довідки, видані компетентними органами, чи документи, які містять необхідні відомості про факт насильного вивезення 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

Закінчення табл. 3.4

№ з/п	Особа, яка має право на пільгу	Перелік документів
29	Особи, які перебували на блокадній території колишнього Ленінграда (м. Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період із 8 вересня 1941 р. до 27 січня 1944 р.	Документи, які містять необхідні відомості про факт перебування на блокадній території колишнього Ленінграда (м. Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період із 8 вересня 1941 р. до 27 січня 1944 р.

Коли платник податку порушує норми ПКУ щодо правомірності застосування ПСП, внаслідок чого, зокрема, ПСП застосовується також під час отримання інших доходів протягом будь-якого звітного податкового місяця або за кількома місцями отримання доходів, такий платник податку втрачає право на отримання ПСП за всіма місцями отримання доходу, починаючи з місяця, в якому мало місце таке порушення, і закінчуючи місяцем, у якому право на застосування ПСП відновлюється. Платник податку може поновити право на застосування ПСП, якщо він подасть заяву про відмову від такої пільги всім роботодавцям із зазначенням місяця, коли відбулося таке порушення, на підставі чого кожний роботодавець нараховує і утримує відповідну суму недоплати податку і штраф у розмірі 100 % суми цієї недоплати за рахунок найближчої виплати доходу такому платникові податку, а у разі, коли сума виплати недостатня, – за рахунок наступних виплат. Якщо сума недоплати та/або штрафу не були утримані податковим агентом за рахунок доходу платника податку, такі суми входять до річної податкової декларації такого платника податку. При цьому право на застосування ПСП відновлюється з податкового місяця, що настає за місяцем, у якому сума такої недоплати і штраф повністю сплачуються.

3.3. МЕТОДИКА ОПОДАТКУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ Й ІНШИХ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Одним із об'єктів оподаткування ПДФО є заробітна плата працівників. Відповідно до положень Закону України "Про оплату праці" **заробітна плата** – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або вповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Для цілей оподаткування ПДФО осіб під поняттям “заробітна плата” мають на увазі основну і додаткову заробітну плату, інші заохочувальні й компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платникові податку у зв’язку з відносинами трудового найму згідно із Законом України “Про оплату праці”.

Під час формування бази оподаткування враховується не вся сума нарахованої заробітної плати.

Оподатковувана частина заробітної плати (ОЗП) розраховується за формулою:

$$ОЗП = ЗПН - ЄСВ - ВНФ - ОСВ - ПСП,$$

де *ЗПН* – нарахована заробітна плата; *ЄСВ* – сума єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування (Закон України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” від 08.07.2010 № 2464-VI (далі – Закон № 2464)); *ВНФ* – внески до Накопичувального фонду (враховуватимуться після прийняття відповідних законодавчих актів щодо Накопичувального фонду); *ОСВ* – обов’язкові страхові внески до недержавного пенсійного фонду (у випадках, передбачених законом, якщо внески сплачувалися за рахунок заробітної плати працівника); *ПСП* – податкова соціальна пільга (нарахована відповідно до вимог ст. 169 ПКУ).

Ставка податку становить 15 % бази оподаткування відповідно до п.167.1 ПКУ. У разі якщо база оподаткування доходів у вигляді заробітної плати в календарному місяці перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, до суми такого перевищення застосовується ставка 17 %.

У табл. 3.5 наведено ставки єдиного соціального внеску, які застосовуються, відповідно до Закону № 2464, до нарахованої заробітної плати працівників і зменшують суму заробітної плати працівника та базу оподаткування ПДФО.

Відповідно до Закону № 2464 встановлено максимальний розмір заробітної плати, із якої утримується ЄСВ, який дорівнює 15 розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб (п. 4 ч. 1 ст. 1 Закону № 2464). Статтею 138 Закону України “Про заходи щодо законодавчого забезпечення реформування пенсійної системи” від 08.07.2011 № 3668-VI внесено зміни до п. 4 ч. 1 ст. 1 Закону № 2464,

Таблиця 3.5

**Ставки ЄСВ, що застосовуються до заробітної плати
і зменшують базу оподаткування ПДФО**

Платники єдиного внеску	База нарахування	Ставка ЄСВ, %
<p>Працівники – громадяни України, іноземці (якщо інше не встановлено міжнародними договорами) та особи без громадянства, які працюють:</p> <ul style="list-style-type: none"> – на підприємствах, в установах та організаціях, в інших юридичних осіб, зазначених в абз. 2 п. 1 ч. 1 ст. 4 Закону № 2464; – на підприємствах, в установах та організаціях, в інших юридичних осіб, зазначених в абз. 8 п. 1 ч. 1 ст. 4 Закону № 2464; – у фізичних осіб – підприємців на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством; – у фізичних осіб, які забезпечують себе роботою самостійно, та в інших фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) 	<p>Сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, до яких входять основна й додаткова зарплата, інші заохочувальні й компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, відповідно до Закону про оплату праці</p>	3,6
<p>Працівники-інваліди, які працюють на підприємствах УТОГ, УТОС</p>		2,85
<p>Платники, які працюють на посадах, робота на яких зараховується до стажу, що дає право на одержання пенсії відповідно до спеціального законодавства, а також для льотних екіпажів повітряних суден цивільної авіації (пілотів, штурманів, бортінженерів, бортмеханіків, бортрадистів, льотчиків-наглядачів) і борт-операторів, які виконують спеціальні роботи в польотах</p>		6,1
<p>Фізичні особи, які виконують роботи (надають послуги) на підприємствах, в установах та організаціях, в інших юридичних осіб, зазначених в абз. 2 п. 1 ч. 1 ст. 4 Закону № 2464, чи у фізичних осіб – підприємців або осіб, які забезпечують себе роботою</p>	<p>Сума винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами</p>	

Закінчення табл. 3.5

Платники єдиного внеску	База нарахування	Ставка ЄСВ, %
самостійно, за цивільно-правовими договорами (крім фізичних осіб – підприємців, якщо виконувані ними роботи (надані послуги) відповідають видам діяльності, зазначеним у свідоцтві про державну реєстрацію їх як підприємців		2,6
Працівники, які отримують допомогу з тимчасової непрацездатності	Допомога з тимчасової непрацездатності та допомога у зв'язку з вагітністю та пологами	2,0
Громадяни України, які працюють у розташованих за межами України дипломатичних представництвах і консульських установах України, філіях, представництвах, інших відокремлених підрозділах підприємств, установ та організацій (зокрема, міжнародних), утворених відповідно до законодавства України (якщо інше не передбачено міжнародними договорами)	Сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову зарплату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у т. ч. в натуральній формі, відповідно до Закону України "Про оплату праці"	3,6
Громадяни України та особи без громадянства, які працюють у дипломатичних представництвах і консульських установах іноземних держав, філіях, представництвах, інших відокремлених підрозділах іноземних підприємств, установ та організацій (зокрема, міжнародних), розташованих на території України		
Особи, які працюють на виборних посадах в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, об'єднаннях громадян та отримують заробітну плату (винагороду) за роботу на такій посаді		
Працівники воєнізованих формувань, гірничорятувальних частин незалежно від підпорядкування, а також особовий склад аварійно-рятувальної служби, утвореної відповідно до законодавства на постійній основі		
Військовослужбовці (крім військовослужбовців строкової військової служби), особи рядового і начальницького складу	Грошове забезпечення	2,0

згідно з якими з 1 жовтня 2011 р. максимальний розмір заробітної плати, із якої утримується ЄСВ, – дорівнює 17 розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб (табл. 3.6). З 1 жовтня 2013 р. відповідно до наказу Міністерства доходів і зборів України від 9 вересня 2013 р. нарахування і сплата ЄСВ відбуваються на підставі Інструкції № 455.

Таблиця 3.6

Максимальний розмір заробітної плати, з якої сплачується ЄСВ у 2014 р.

Термін дії	Розмір, грн
01.01.2014 – 31.12.2014	20 706

Оскільки розмір прожиткового мінімуму протягом року змінюється, то і максимальний розмір заробітної плати, з якої сплачується ЄСВ, теж зростає. У 2014 р. прожитковий мінімум протягом року не змінювався.

Для розрахунку ПДФО треба дотримуватися такої послідовності дій:

1. Розрахувати суму ЄСВ: нараховану заробітну плату (в розмірі, що не перевищує максимального розміру заробітної плати, з якої утримується ЄСВ (див. табл. 3.6), помножити на ставку ЄСВ, відображену в табл. 3.5.
2. Розрахувати базу оподаткування:

Нарахована заробітна плата – ЄСВ.

3. Якщо база оподаткування перевищує 10-кратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої Законом станом на 1 січня звітного податкового року, то її необхідно поділити на дві частини. Перша частина бази оподаткування становить 10 мінімальних заробітних плат, встановлених на 1 січня звітного податкового року (12 180 грн у 2014 р.). Друга частина – різниця між базою оподаткування і сумою 10 мінімальних заробітних плат, встановлених на 1 січня звітного податкового року (перша частина бази оподаткування – 12 180 грн у 2014 р.).
4. До бази оподаткування застосувати відповідну ставку податку: – 15 % – до суми, що не перевищує 10-кратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного податкового року (першої частини бази оподаткування);

– 17 % – до суми перевищення 10-кратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного податкового року (другої частини бази оподаткування).

5. Визначити загальну суму ПДФО:

Сума ПДФО за ставкою 15 % + Сума ПДФО за ставкою 17 %.

Тимчасово з 3 серпня 2014 р. із заробітної плати та прирівняних до неї виплат утримують військовий збір за ставкою 1,5 % (п. 16 1 підрозд. 10 розд. ХХ ПКУ). Водночас методика нарахування й утримання ПДФО не змінилася.

Методику нарахування й утримання ПДФО розглянемо на прикладах.

Приклад 3.1

Нарахована заробітна плата (ЗП) у розмірі 5000 грн працівнику підприємства, який не має підстав для спеціального стажу, що дає право на одержання пенсії відповідно до спеціального законодавства.

Методику розрахунку ПДФО наведено у табл. 3.7.

Таблиця 3.7

Методика розрахунку ПДФО при утриманні із заробітної плати працівників на загальних підставах

Показник	Значення	Розрахунок	Результат, грн
Нарахована заробітна плата (ЗП)	–	–	5 000
Єдиний соціальний внесок (ЄСВ)	3,6 %	$5\,000 \cdot 0,036$	180
База оподаткування	$ЗП - ЄСВ$	$5\,000 - 180$	4 820
Податок з доходів фізичних осіб (ПДФО)	15 %	$4\,820 \cdot 0,15$	723
Військовий збір (ВЗ)	1,5 %	$5\,000 \cdot 0,015$	75
Зарплата до виплати	$ЗП - ЄСВ - ПДФО - ВЗ$	$5\,000 - 180 - 723 - 75$	4022

Приклад 3.2

Нарахована заробітна плата у розмірі 5000 грн викладачу вищого навчального закладу, робота якого зараховується до стажу, що дає право на одержання пенсії відповідно до спеціального законодавства (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Методика розрахунку ПДФО при утриманні із заробітної плати працівників, які мають право на одержання пенсії відповідно до спеціального законодавства

Показник	Значення	Розрахунок	Результат, грн
Нарахована заробітна плата (ЗП)	–	–	5 000,00
Єдиний соціальний внесок (ЄСВ)	6,1 %	$5\,000 \cdot 0,061$	305,00
База оподаткування	<i>ЗП – ЄСВ</i>	$5\,000 - 305$	4 695,00
Податок з доходів фізичних осіб (ПДФО)	15 %	$4\,695 \cdot 0,15$	704,25
Військовий збір (ВЗ)	1,5 %	$5000 \cdot 0,015$	75,00
Зарплата до виплати	<i>ЗП – ЄСВ – ПДФО – ВЗ</i>	$5\,000 - 305 - 704,25 - 75$	3 915,75

Приклад 3.3

Нарахована заробітна плата у розмірі 5000 грн працівнику-інваліду, який працює на підприємстві УТОГ або УТОС (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Методика розрахунку ПДФО при утриманні із заробітної плати працівників-інвалідів, які працюють на підприємствах УТОГ або УТОС

Показник	Значення	Розрахунок	Результат, грн
Нарахована заробітна плата (ЗП)	–	–	5 000,00
Єдиний соціальний внесок (ЄСВ)	2,85 %	$5\,000 \cdot 0,0285$	142,50
База оподаткування	<i>ЗП – ЄСВ</i>	$5\,000 - 142,50$	4 857,50
Податок з доходів фізичних осіб (ПДФО)	15 %	$4\,857,50 \cdot 0,15$	728,63
Військовий збір (ВЗ)	1,5 %	$5000 \cdot 0,015$	75,00
Зарплата до виплати	<i>ЗП – ЄСВ – ПДФО – ВЗ</i>	$5\,000 - 142,50 - 728,63 - 75$	4 053,87

Із заробітної плати працівників-інвалідів, які працюють на звичайних підприємствах, ЄСВ утримується за ставкою 3,6 %. Розраховують суму ПДФО так, як наведено у прикладі 3.1.

Приклад 3.4

Нарахована заробітна плата працівнику підприємства становить 15 тис. грн. У 2014 р. мінімальна заробітна плата станом на 1 січня затверджена законом у розмірі 1218 грн. Отже, у наведеному прикладі, база оподаткування доходу працівника перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати – 12 180 грн. Тому під час розрахунку суми ПДФО необхідно застосовувати дві ставки податку. На суму оподатковуваного доходу у вигляді заробітної плати, що не перевищує 10 мінімальних заробітних плат, встановлених на 1 січня податкового року (12 180 грн у 2014 р.), нараховується податок за ставкою 15 %, а на суму перевищення 2280 грн (15 000 грн – 540 грн (ЄСВ 3,6 %) – 12 180 грн (10 МЗП у 2014 р.)) – 17 % (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

Методика розрахунку ПДФО, якщо нарахована заробітна плата перевищує десятикратний розмір МЗП

Показник	Розрахунки	Результат, грн
Нарахована заробітна плата	–	15 000,00
Єдиний соціальний внесок (ЄСВ), 3,6 %	$15\,000 \cdot 0,036$	540,00
База оподаткування	$15\,000 - 540$	14 460,00
ПДФО за ставкою 15 %	$12\,180 \cdot 0,15$	1 827,00
База оподаткування за ставкою 17 %	$14\,460 - 12\,180$	2 280,00
ПДФО за ставкою 17 %	$2\,280 \cdot 0,17$	387,60
Усього ПДФО	$1\,827,00 + 387,60$	2 214,60
Військовий збір	$15\,000 \cdot 0,015$	225,00
Зарплата до виплати	$15\,000 - 540 - 2\,214,60 - 225,00$	12 020,40

Приклад 3.5

Нарахована заробітна плата працівнику підприємства становить 25 тис. грн.

Наведений приклад подібний до прикладу 3.4, але ускладнюється тим, що відповідно до Закону № 2464 встановлено максимальний розмір заробітної плати, із якої утримується єдиний соціальний внесок. На 2014 р. чинні максимальні розміри заробітної плати, з якої утриму-

ється єдиний соціальний внесок, наведені в табл. 3.6. Тому тільки з частини нарахованої заробітної плати (20 706 грн у 2014 р.) утримується ЄСВ.

Методику розрахунку ПДФО наведено в табл. 3.11.

Таблиця 3.11

Методика розрахунку ПДФО, якщо нарахована заробітна плата перевищує 17 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб

Показник	Розрахунки	Результат, грн
Нарахована заробітна плата	–	25 000,00
Єдиний соціальний внесок (ЄСВ), 3,6 %	20 706 · 0,036	745,42
База оподаткування	25 000 – 745,42	24 254,58
ПДФО за ставкою 15 %	12 180 · 0,15	1 827,00
База оподаткування за ставкою 17 %	24 254,58 – 12 180	12 074,58
ПДФО за ставкою 17 %	12 074,58 · 0,17	2 052,68
Усього ПДФО	1 827,00 + 2 052,68	3 879,68
Військовий збір (ВЗ)	25 000,00 · 0,015	375,00
Зарплата до виплати	25 000 – 745,42 – 3 879,68 – 375,00	19 999,90

Відповідно до ст. 169 ПКУ платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму ПСП. Докладно порядок отримання пільг та їх документальне оформлення розглянуто у підрозділі 3.2 цього посібника.

Якщо платник податку має право і бажання отримати ПСП, йому необхідно подати до бухгалтерії заяву на застосування пільги (зразок заяви див. на с. 143–144) і всі підтвердні документи. У такому разі база оподаткування ПДФО розраховується так:

$$\text{База оподаткування ПДФО} = \text{нарахована ЗП} - \text{ЄСВ} - \text{ПСП}.$$

Приклад 3.6

Нарахована заробітна плата 1000 грн. Працівник подав заяву до бухгалтерії на застосування ПСП.

Відповідно до пп. 169.1.1 ПКУ працівник має право на отримання загальної пільги, яка у 2014 р. становить 609,00 грн (50 % від прожит-

кового мінімуму громадян, встановленого на 1 січня 2014 р., з 1 січня 2015 р. розмір пільги становитиме 100 % прожиткового мінімуму громадян), тому що нарахована заробітна плата не перевищує суми, яка дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, чинного для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 й округленого до найближчих 10 грн (у 2014 р. – 1710 грн).

Розрахунок ПДФО проведемо у порівнянні, коли працівник скористався правом на ПСП і не скористався (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

Порівняння розрахунку ПДФО із застосуванням ПСП і без ПСП

Показник	Розрахунки	
	Працівник скористався правом на податкову соціальну пільгу, грн	Працівник не скористався правом на податкову соціальну пільгу, грн
Нарахована заробітна плата	1 000,00	1 000,00
Єдиний соціальний внесок (ЄСВ), 3,6 %	36,00	36,00
Податкова соціальна пільга (2014 р.)	609,00	–
База оподаткування	$1\,000 - 36 - 609,00 = 355,00$	$1\,000 - 36 = 964,00$
ПДФО, 15 %	$355,00 \cdot 0,15 = 53,25$	$964 \cdot 0,15 = 144,60$
Військовий збір (ВЗ)	$1000 \cdot 0,015 = 15$	$1000 \cdot 0,015 = 15,00$
Зарплата до виплати	$1\,000 - 36 - 53,25 - 15 = 895,75$	$1\,000 - 36 - 144,6 - 15 = 804,40$

Різниця між ПДФО без застосування пільги і ПДФО, при розрахунку якого застосовували пільгу, становить 91,35 грн (144,60 грн – 53,25 грн). Отже, пільга зменшує базу оподаткування ПДФО, відповідно податок нараховується у меншій сумі, а заробітна плата, яку отримує працівник, збільшується.

Приклад 3.7

Нарахована заробітна плата становить 2500 грн. Працівник має двох дітей віком до 18 років.

У цьому разі працівник має право на пільгу, тому що нарахована заробітна плата не перевищує граничного розміру доходу, до якого

застосовується податкова соціальна пільга, кратного кількості дітей (у 2014 р. – 1710 грн · 2 = 3420 грн). Розмір пільги у 2014 р. – 609,00 грн на кожну дитину. Методику розрахунку ПДФО наведено в табл. 3.13.

Таблиця 3.13

Методика розрахунку ПДФО із застосуванням ПСП на двох дітей віком до 18 років

Показник	Розрахунки, грн
Нарахована заробітна плата	2 500,00
Єдиний соціальний внесок (ЄСВ), 3,6 %	$2\,500 \cdot 0,036 = 90,00$
Податкова соціальна пільга	$609,00 \cdot 2 = 1\,218,00$
База оподаткування	$2\,500 - 90 - 1\,218 = 1\,192,00$
ПДФО, 15 %	$1\,192,00 \cdot 0,15 = 178,80$
Військовий збір (ВЗ)	$2500 \cdot 0,015 = 37,50$
Зарплата до виплати	$2\,500 - 90 - 178,80 - 37,50 = 2\,193,70$

Приклад 3.8

Нарахована заробітна плата становить 2500 грн. Працівниця – одинока мати, яка має двох дітей віком до 18 років.

У цьому разі працівник має право на пільгу, тому що нарахована заробітна плата не перевищує граничного розміру доходу, до якого застосовується ПСП, кратного кількості дітей (у 2014 р. – 1710 грн × 2 = 3420 грн). Розмір пільги становить 150 % від загальної пільги (у 2014 р. – 913,50 грн на кожну дитину). Методику розрахунку ПДФО наведено в табл. 3.14.

Таблиця 3.14

Методика розрахунку ПДФО одинокій матері із застосуванням ПСП на двох дітей віком до 18 років

Показник	Розрахунки, грн
Нарахована заробітна плата	2 500,00
Єдиний соціальний внесок (ЄСВ), 3,6 %	$2\,500 \cdot 0,036 = 90,00$
Податкова соціальна пільга	$913,50 \cdot 2 = 1\,827,00$
База оподаткування	$2\,500 - 90 - 1\,827,00 = 583,00$
ПДФО, 15 %	$583,00 \cdot 0,15 = 87,45$
Військовий збір (ВЗ)	$2500 \cdot 0,015 = 37,50$
Зарплата до виплати	$2\,500 - 90 - 87,45 - 37,50 = 2\,285,05$

Приклад 3.9

Нарахована заробітна плата становить 1200 грн. Працівник – особа, віднесена законом до першої категорії осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи. У цьому разі працівник має право на пільгу, тому що нарахована заробітна плата не перевищує граничного розміру доходу, до якого застосовується податкова соціальна пільга (у 2014 р. – 1710 грн). Розмір пільги становить 150 % від загальної пільги (у 2014 р. – 913,50 грн). Методику розрахунку ПДФО наведено в табл. 3.15.

Таблиця 3.15

Методика розрахунку ПДФО із застосуванням ПСП у розмірі 150 % від загальної пільги

Показник	Розрахунки, грн
Нарахована заробітна плата	1 200,00
Єдиний соціальний внесок (ЄСВ), 3,6 %	$1\,200 \cdot 0,036 = 43,20$
Податкова соціальна пільга	913,50
База оподаткування	$1\,200 - 43,20 - 913,50 = 243,30$
ПДФО, 15 %	$243,30 \cdot 0,15 = 36,50$
Військовий збір (ВЗ)	$1\,200 \cdot 0,015 = 18,00$
Зарплата до виплати	$1\,200 - 43,20 - 36,50 - 18,00 = 1\,102,30$

Аналогічно розраховується ПДФО із заробітної плати студента, аспіранта, якщо вони не отримують стипендії із бюджету, та інших осіб, які відповідно до пп. 169.1.3 ПКУ мають право на пільгу.

Приклад 3.10

Нарахована заробітна плата становить 3 500 грн. Працівниця має трьох дітей віком до 18 років, одна із них – дитина-інвалід.

У цьому разі працівник має право на пільгу, тому що нарахована заробітна плата не перевищує граничного розміру доходу, до якого застосовується податкова соціальна пільга, кратного кількості дітей (у 2014 р.: $1710 \text{ грн} \cdot 3 = 5130 \text{ грн}$). Розмір пільги становить 100 % на кожну дитину-неінваліда (609 грн у 2014 р.) і 150 % від загальної пільги на дитину-інваліда (у 2014 р. – 913,50 грн). Методику розрахунку ПДФО наведено в табл. 3.16.

Таблиця 3.16

Методика розрахунку ПДФО із застосуванням двох ПСП

Показник	Розрахунки, грн
Нарахована заробітна плата	3 500,00
Єдиний соціальний внесок (ЄСВ), 3,6 %	$3\,500 \cdot 0,036 = 126,00$
Податкова соціальна пільга	$2 \cdot 609,00 + 913,50 = 2\,131,50$
База оподаткування	$3\,500 - 126 - 2\,131,50 = 1\,242,50$
ПДФО, 15 %	$1\,242,50 \cdot 0,15 = 186,38$
Військовий збір (ВЗ)	$3\,500 \cdot 0,015 = 52,50$
Зарплата до виплати	$3\,500 - 126 - 186,38 - 52,50 = 3\,135,12$

Суми відпускних, надбавки й доплати до тарифних ставок, суми виплат, пов'язаних з індексацією, премії, які мають систематичний характер, тобто доходи працівників, що входять до основного і додаткового фонду оплати праці підприємства, оподатковуються ПДФО як заробітна плата.

Працівники мають право, зокрема, на матеріальне забезпечення в порядку соціального страхування у разі хвороби, повної або часткової втрати працездатності. Встановлено п. 1 ст. 35 Закону України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням" від 18.01.2001 № 2240-III (далі – Закон № 2240), що допомога з тимчасової непрацездатності надається застрахованій особі у формі матеріального забезпечення, яке повністю або частково компенсує втрату заробітної плати (доходу) у разі настання в неї одного зі страхових випадків, визначених указаною статтею.

Відповідно до п. 2 ст. 35 Закону № 2240 допомога з тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві та професійним захворюванням, виплачується фондом загальнообов'язкового державного соціального страхування (далі – Фонд) застрахованим особам, починаючи з шостого дня непрацездатності за весь період до відновлення працездатності або до встановлення медико-соціальною експертною комісією інвалідності (встановлення іншої групи, підтвердження раніше встановленої групи інвалідності), незалежно від звільнення застрахованої особи в період втрати працездатності у порядку й розмірах, встановлених законодавством.

Оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, здійснюється за рахунок коштів роботодавця у порядку, встановленому постановою Кабінету Міністрів України від 06.05.2001 № 439. Таким чином, виплати за листками непрацездатності (оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця і допомога із тимчасової непрацездатності) з метою оподаткування ПДФО прирівнюються до заробітної плати і входять до складу місячного оподатковуваного доходу платника податку.

Нарахування й утримання ПДФО із виплат за листками непрацездатності проводяться за такою самою методикою, як із заробітної плати. Застосовуються ті самі ставки, так само розраховується база оподаткування. Відмінність лише у застосуванні ставки ЄСВ у розмірі 2 %, а не 3,6 %. Але це не впливає на методику розрахунку бази оподаткування ПДФО, а лише змінює її розмір.

Приклад 3.11

Працівнику підприємства нараховано: заробітну плату – 2000 грн, оплату перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства – 750 грн, допомогу з тимчасової непрацездатності – 1200 грн.

У цьому разі працівник права на пільгу не має, бо нарахований дохід перевищує суму, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, чинного для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 й округленого до найближчих 10 грн (у 2014 р. – 1710 грн). Загальний місячний дохід працівника становить 3950 грн (2000 грн + 750 грн + 1200 грн), отже, ставка податку на доходи фізичних осіб – 15 %. Ставка ЄСВ на суми лікарняних – 2 % відповідно до Закону № 2464. Оплата перших п'яти днів непрацездатності проводиться за рахунок підприємства, а починаючи з шостого дня непрацездатності – за рахунок Фонду. Методику розрахунку ПДФО наведено в табл. 3.17.

Розподіляти суму ПДФО необхідно, бо з 1 січня 2011 р. для отримання з фонду соціального страхування допомоги з тимчасової втрати працездатності в установах банку підприємством відкривається спеціальний рахунок. На цей рахунок надходять грошові кошти із Фонду, з яких треба заплатити ЄСВ, ПДФО і допомогу з тимчасової

Таблиця 3.17

**Порядок розподілу суми податку на доходи фізичних осіб
при нарахуванні заробітної плати й лікарняних**

Показник	Розрахунки, грн			
	Заробітна плата	Оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності	Допомога з тимчасової непрацездатності за рахунок ФСС із ТВП	Усього
Нараховано	2 000	750	1 200	3 950,00
Єдиний соціальний внесок (ЄСВ)	72 (3,6 %)	15 (2 %)	24 (2 %)	111,00
База оподаткування	2 000 – 72 = 1 928	750 – 15 = 735	1 200 – 24 = 1 176	3 839,00
ПДФО, 15 %	289,20	110,25	176,40	575,85
Військовий збір (ВЗ)	30	11,25	18,00	59,25
Зарплата до виплати	1 608,80	613,50	981,60	3 203,90

непрацездатності. Відповідно до наведеного прикладу 3.11 суми для перерахування зі спеціального рахунку: 24 грн – ЄСВ; 176,40 грн – ПДФО; 981,60 грн – сума допомоги з тимчасової непрацездатності за рахунок Фонду.

Приклад 3.12

Працівнику підприємства нараховано: заробітну плату (за липень) – 1000 грн, оплату перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства – 250 грн (за червень), допомогу з тимчасової непрацездатності – 400 грн (100 грн – за червень і 300 грн – за липень).

Дохід працівника становить 1650 грн, із них 1300 грн – за липень і 350 грн – за червень. З метою оподаткування лікарняні необхідно розподіляти за періодами. У цьому разі працівник має право на пільгу, бо нарахований дохід у липні не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, чинного для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 й округленого до найближчих 10 грн (у 2014 р. – 1 710 грн).

ПДФО можна розрахувати так:

1) із доходів, які виплачуються за рахунок підприємства:

$$1000 + 250 - 36 - 5 - 609,00 = 600 \cdot 0,15 = 90,00 \text{ грн,}$$

2) із доходів, які виплачуються за рахунок фонду:

$$100 + 300 - 2 - 6 = 392 \text{ грн} \cdot 0,15 = 58,80 \text{ грн.}$$

Відповідно до п. 169.1 ПКУ платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму ПСП. Дохід працівника у вигляді допомоги з тимчасової непрацездатності й оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства, установи, організації з метою оподаткування прирівнюються до заробітної плати. Тому і до лікарняних можна застосовувати ПСП. Але обов'язково необхідно розподілити джерела виплати доходів (табл. 3.18).

Таблиця 3.18

Порядок розподілу суми податку на доходи фізичних осіб при нарахуванні заробітної плати і “перехідних” лікарняних

Показник	Розрахунки, грн				Усього
	Заробітна плата	Оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності	Допомога з тимчасової непрацездатності за рахунок ФСС із ТВП		
Нараховано	1000	250	100	300	1 650,00
Єдиний соціальний внесок (ЄСВ)	36 (3,6%)	5 (2%)	2 (2%)	6 (2%)	49,00
База оподаткування	1000 – 36 – – 609,00 = = 355,00	250 – 5 = = 245,00	100 – 2 = = 98,00	300 – 6 = = 294,00	992,00
ПДФО, 15 %	53,25	36,75	14,70	44,10	148,80
Зарплата до виплати	910,75	208,25	83,30	249,90	1 452,20

Примітка. Приклад наведений без урахування військового збору 1,5 %.

Якщо платник податку отримує доходи у вигляді заробітної плати за час відпустки, то з метою визначення граничної суми доходу, що дає право на отримання ПСП, такі доходи (їх частина) відносяться до відповідних податкових періодів їх нарахування.

Приклад 3.13

Працівнику підприємства нараховано: заробітну плату (за липень) – 1000 грн, оплату за час відпустки – 800 грн (300 грн – за липень і 500 грн – за серпень).

У цьому разі працівник має право на пільгу, бо нарахований дохід у липні не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, чинного для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 й округленого до найближчих 10 грн (у 2014 р. – 1710 грн) (табл. 3.19).

Таблиця 3.19

Порядок розподілу суми податку на доходи фізичних осіб за час відпустки між різними податковими періодами

Показник	Розрахунки, грн			Усього, грн
	Липень		Серпень	
	Заробітна плата	Заробітна плата за час відпустки	Заробітна плата за час відпустки	
Нараховано	1000	300	500	1800
Єдиний соціальний внесок (ЄСВ)	46,80 (3,6 %)		18 (3,6 %)	64,80
База оподаткування	1300 – 46,80 – 609,00 = 644,20		500 – 18 = 482	1 126,20
ПДФО, 15 %	96,63		72,30	168,93
Військовий збір (ВЗ)	19,50		7,5	27,00
Зарплата до виплати	–		–	1 539,27

У разі якщо до складу загального місячного оподаткованого доходу, окрім заробітної плати, входять інші види доходів, щодо яких встановлено різні правила та/або ставки оподаткування, то з метою дотримання вимог п. 167.1 ст. 167 ПКУ треба передусім чергу розглядати питання оподаткування доходів, що входять до складу заробітної плати, а далі формувати оподатковуваний дохід у міру виникнення у платника податку кожного з видів оподаткованого доходу (на підставі підтвердження факту/дати виникнення доходу первинними документами, зокрема наказами про виплату/надання певних видів доходів).

Приклад 3.14

Працівнику підприємства нараховано: заробітну плату – 14 тис. грн і 9 тис. грн винагороди за цивільно-правовим договором. Цей приклад подібний до прикладів 3.4 і 3.5, але ускладнюється тим, що із цих доходів утримуються різні ставки ЄСВ (табл. 3.20). Відповідно

Таблиця 3.20

**Порядок розподілу суми податку на доходи фізичних осіб
між різними доходами працівника**

Показник	Розрахунки	Результат, грн
Нарахована заробітна плата	–	14 000,00
Винагорода за цивільно-правовим договором	–	9 000,00
Єдиний соціальний внесок (ЄСВ), 3,6 %	$14\,000 \cdot 0,036$	504,00
Єдиний соціальний внесок (ЄСВ), 2,6 %	$(20\,706 - 14\,000) \cdot 0,026$	174,36
Усього ЄСВ	$504 + 174,36$	678,36
База оподаткування	$14\,000 + 9\,000 - 678,36$	22 321,64
ПДФО за ставкою 15 %	12 180	1 827,00
База оподаткування за ставкою 17 %	$22\,321,64 - 12\,180$	10 141,64
ПДФО за ставкою 17 %	$10\,141,64 \cdot 0,17$	1 724,08
Усього ПДФО	$1\,827,00 + 1\,724,08$	3 551,08
Військовий збір (ВЗ)	–	345
До виплати	$14\,000 + 9\,000 - 678,36 - 3\,551,08 - 345$	18 425,56

до Закону № 2464 із доходів, отриманих за цивільно-правовими договорами, утримується ЄСВ за ставкою 2,6 %. Слід пам'ятати, що винагорода за договорами цивільно-правового характеру не входить до фонду оплати праці.

Таким чином, при нарахуванні ПДФО на доходи у вигляді заробітної плати треба враховувати всі особливості, наведені у прикладах: правильно ділити доходи за джерелами утворення, періодами отримання, ставками ПДФО і ЄСВ тощо. Якщо правильно нараховувати ПДФО, то фізична особа отримає “чистий” дохід у повному обсязі, а податковий агент не сплачуватиме штрафів за неправильні розрахунки, які можуть призвести до недоплати податку до бюджету.

У разі, якщо до складу загального місячного оподаткованого доходу входять інші заохочувальні й компенсаційні виплати, то в першу чергу оподатковують доходи, що входять до складу заробітної плати, а далі формують оподатковуваний дохід у міру виникнення у платника податку кожного з видів оподаткованого доходу.

Треба зазначити, що ті виплати, які входять до фонду заробітної плати, оподатковуються так, як заробітна плата.

До них належать:

1. Нарахування за невідпрацьований час, не передбачені чинним законодавством, зокрема працівникам, які вимушено працювали скорочений робочий час і перебували у відпустках з ініціативи адміністрації (крім допомоги з часткового безробіття), брали участь у страйках.
2. Винагороди й заохочення, що здійснюються раз на рік або мають одноразовий характер. Зокрема:
 - винагороди за підсумками роботи за рік, щорічні винагороди за вислугу років (стаж роботи);
 - премії, що виплачуються у встановленому порядку за спеціальними системами преміювання, відповідно до рішень уряду;
 - премії за сприяння винахідництву й раціоналізації, створення, освоєння і впровадження нової техніки й технології, введення в дію в строк і достроково виробничих потужностей й об'єктів будівництва, своєчасне постачання продукції на експорт та ін.;
 - премії за виконання важливих та особливо важливих завдань;
 - одноразові заохочення, не пов'язані з конкретними результатами праці (наприклад, до ювілейних і пам'ятних дат як у грошовій, так і в натуральній формі);
 - грошова винагорода державним службовцям за сумлінну безперервну працю в органах державної влади, зразкове виконання трудових обов'язків;
 - вартість безоплатно наданих працівникам акцій;
 - кошти, спрямовані на викуп майна працівниками з моменту їх персоналізації, а також суми вартості майна, яке розподіляється між членами колективу в разі ліквідації (реорганізації, перепрофілювання) підприємства (крім випадків розподілу майна між засновниками підприємства).
3. Матеріальна допомога, що має систематичний характер, надана всім або більшості працівників (на оздоровлення, у зв'язку з екологічним станом).
4. Виплати соціального характеру у грошовій і натуральній формі:
 - витрати в розмірі страхових внесків підприємств на користь працівників, пов'язаних із добровільним страхуванням (особистим, страхуванням майна). Указані суми входять до фон-

- ду оплати праці в тому місяці, коли проводяться перерахунки страховій компанії;
- оплата або дотації на харчування працівників, зокрема в їдальнях, буфетах, профілакторіях;
 - оплата за утримання дітей працівників у дошкільних закладах;
 - вартість путівок працівникам і членам їхніх сімей на лікування й відпочинок, екскурсії або суми компенсацій, видані замість путівок за рахунок коштів підприємства;
 - вартість проїзних квитків, які персонально розподіляються між працівниками, та відшкодування працівникам вартості проїзду транспортом загального користування;
 - інші виплати, що мають індивідуальний характер (оплата квартири і найманого житла, гуртожитків, товарів, продуктових замовлень, абонементів у групи здоров'я, передплати на газети й журнали, протезування, суми компенсації вартості виданого працівникам палива у випадках, не передбачених чинним законодавством).

В оподаткуванні перелічених доходів є деякі особливості.

Відповідно до пп. 165.1.39 п. 165.1 ст. 165 ПКУ до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку не входить вартість дарунків (а також призів переможцям і призерам спортивних змагань), якщо їх вартість не перевищує 50 % однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року (у 2014 р. – 609,00 грн), за винятком грошових виплат у будь-якій сумі. При цьому ПДФО визначається з огляду на вартість такого подарунка за звичайними цінами із застосуванням “натурального коефіцієнта”.

У листі Державної податкової адміністрації України від 03.02.2011 № 2346/6/17-0715, № 2918/7/17-0717 наведено такий приклад оподаткування ПДФО подарунка.

Приклад 3.15

Працівнику підприємства в одному місяці 2014 р. нараховано заробітну плату 8000 грн і видано подарунок (холодильник) вартістю 6000 грн. При цьому із суми нарахованого цього місяця доходу загальний місячний оподатковуваний дохід (далі – ЗМОД) такого платника податку становить 13 103 грн, із яких: 7712 грн (8000 грн – 288 грн

ЄСВ 3,6 %) – база оподаткування доходу у вигляді заробітної плати, 5 391,00 грн – вартість подарунка, яка входить до ЗМОД (6000 грн – 609,00 грн, де 609,00 грн – вартість подарунка, яка не входить до складу ЗМОДу згідно із пп. 165.1.39 ПКУ). Оскільки 13 103,00 грн > 12 180 грн, тому доходи працівника підпадають під оподаткування за ставками 15 і 17 % (табл. 3.21).

Таблиця 3.21

Методика розрахунку ПДФО, якщо нарахована заробітна плата і сума подарунка перевищує десятикратний розмір МЗП

Показник	Розрахунки, грн			
	Заробітна плата	Додаткове благо		Усього
		У межах 10 мінімальних заробітних плат	Сума перевищення	
Нараховано	8 000	4 468	923,00	13 391,00
Коефіцієнт визначення доходу при наданні подарунка	–	$\frac{100}{100 - 15}$	$\frac{100}{100 - 17}$	–
Єдиний соціальний внесок (ЄСВ), 3,6 %	288	–	–	288
База оподаткування	7 712	5 256,47	1 112,05	14 080,52
ПДФО	1 156,80 (15 %)	788,47 (15 %)	189,05 (17 %)	2 134,32
Зарплата до виплати	6 555,20	–	–	5 577,68

Примітка. Приклад наведений без урахування військового збору 1,5 %.

Таким чином, із нарахованого у звітному місяці платникові податку доходу в сумі 14 тис. грн ЗМОД становить 13 103,00 грн, і податковий агент має утримати із ЗМОДу податок на дохід у сумі 2 134,32 грн.

Відповідно до пп. 170.7.1 ПКУ не оподатковується і не входить до загального місячного або річного оподатковуваного доходу благодійна допомога. Для цілей оподаткування благодійна допомога поділяється на цільову й нецільову.

Якщо підприємством видається цільова благодійна допомога, то вона не входить до загального місячного (річного) доходу і відповідно ПДФО не оподатковується.

До складу загального місячного (річного) оподатковуваного доходу не входить сума виплат чи відшкодувань (крім заробітної плати чи ін-

ших виплат і відшкодувань за цивільно-правовими договорами), яка здійснюється професійними спілками своїм членам протягом року сукупно у розмірі, що не перевищує розміру місячного прожиткового мінімуму, чинного для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 й округленого до найближчих 10 грн (у 2014 р. – 1710 грн). Таким чином, до оподатковуваного доходу не входить сума матеріальної допомоги, зокрема на оздоровлення протягом звітного податкового періоду (року) в розмірі, що не перевищує сукупної суми допомоги за рік граничної суми доходу (у 2014 р. – 1710 грн).

Облік доходів у вигляді заробітної плати ведеться на рахунок 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”. За кредитом рахунку 66 відображаються нарахована заробітна плата працівникам підприємства, основна й додаткова заробітна плата, премії, допомога з тимчасової непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати, за дебетом – виплата основної і додаткової заробітної плати, премії, допомога з тимчасової непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати тощо.

У табл. 3.22 відображено бухгалтерський облік нарахування доходів у вигляді заробітної плати й утримання ПДФО та ЄСВ.

Таблиця 3.22

Кореспонденція рахунків з обліку заробітної плати

№ з/п	Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Нараховано заробітну плату	Рахунки витрат	66	5 000,00
2	Утримано ЄСВ (3,6 %)	66	651	180,00
3	Утримано ПДФО (15 %)	66	641	723,00
4	Утримано ВЗ (1,5 %)	66	642	75,00
5	Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівників	Рахунки витрат	651	1 864,00
6	Із поточного рахунку підприємства перераховано заробітну плату на карткові рахунки працівників	66	311	4 022,00
7	Із поточного рахунку перераховано ПДФО до бюджету	641	311	723,00
8	Із поточного рахунку перераховано ЄСВ	651	311	2 044,00

Облік ПДФО ведеться на субрахунку 641 “Розрахунки за податками”, до якого відкривається відповідний аналітичний рахунок. За кредитом рахунку відображається нарахований ПДФО, за дебетом – перерахування (сплата) до бюджету.

3.4. ПЕРЕРАХУНОК СУМ ДОХОДІВ, НАРАХОВАНИХ ПЛАТНИКОВІ ПОДАТКУ У ВИГЛЯДІ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ, І СУМ НАДАНИХ СОЦІАЛЬНИХ ПІЛЬГ

Відповідно до пп. 169.4.1 п. 169.4 ст. 169 ПКУ якщо платник податку отримує доходи у вигляді заробітної плати за період її збереження згідно із законодавством, зокрема за час відпустки або перебування платника податку на лікарняному, то з метою визначення граничної суми доходу, що дає право на отримання ПСП, та в інших випадках їх оподаткування такі доходи (їх частина) належать до відповідних податкових періодів їх нарахування.

Згідно із пп. 169.4.2 п. 169.4 ст. 164 ПКУ роботодавець платника податку зобов'язаний зробити, у тому числі за місцем застосування ПСП, перерахунок суми доходів, нарахованих такому платникові податку у вигляді заробітної плати, а також суми наданої ПСП:

- 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 ПСП у разі зміни місця її застосування за самостійним рішенням платника податку або у випадках, визначених пп. 169.2.3 п. 169.2 ст. 169 ПКУ;
- в) під час проведення остаточного розрахунку з платником податку, який припиняє трудові відносини з таким роботодавцем.

Відповідно до пп. 169.4.3 п. 169.4 ст. 169 ПКУ 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 ПСП.

Згідно із пп. 169.4.4 п. 169.4 ст. 169 ПКУ якщо внаслідок здійсненого перерахунку виникає недоплата утриманого податку, то сума такої недоплати стягується роботодавцем за рахунок суми будь-якого оподаткованого доходу (після його оподаткування) за відповідний місяць, а в разі

недостатності суми такого доходу – за рахунок оподатковуваних доходів наступних місяців до повної виплати суми такої недоплати.

Якщо внаслідок проведення остаточного розрахунку з платником податку, який припиняє трудові відносини з роботодавцем, виникає сума недоплати, що перевищує суму оподаткованого доходу платника податку за останній звітний період, то невиплачена частина такої недоплати вноситься платником податку до складу податкового зобов'язання за результатами звітного податкового року і сплачується ним самостійно.

3.5. ПЕРЕРАХУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ДО БЮДЖЕТУ

Порядок перерахування (сплати) податку до бюджету передбачено ст. 168 ПКУ, відповідно до якої податок зобов'язані сплачувати податкові агенти (юридичні особи, відокремлені підрозділи, фізичні особи – підприємці) та в окремих випадках – фізичні особи самостійно.

Відповідно до пп. 168.1.1 ПКУ податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок із суми такого доходу за його рахунок, використовуючи відповідну ставку податку.

Якщо доходи фізичній особі виплачуються з поточного рахунку підприємства (відокремленого підрозділу, фізичної особи-підприємця), то податок сплачується (перераховується) до бюджету під час виплати таких доходів. Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування ПДФО до бюджету. Отже, податковий агент не виплатить заробітної плати працівникам без сплати податку до бюджету, але є ризик у тому, що може бути сплачена сума податку не в повному обсязі.

При виплаті доходів фізичній особі готівкою з каси податкового агента або у негрошовій формі податок сплачується (перераховується) до бюджету протягом банківського дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання).

Відповідно до пп. 168.1.5 п. 168.1 ст. 168 ПКУ якщо оподатковуваний дохід нараховується податковим агентом, але не виплачується (не надається) платникові податку, то податок, який підлягає утри-

манню з такого нарахованого доходу, має бути перерахований до бюджету податковим агентом у строки, встановлені ПКУ для місячного податкового періоду. Отже, податкові агенти, які нарахували, але не виплатили доходів, зобов'язані сплатити ПДФО до 30-го числа місяця, що йде за звітним (табл. 3.23).

Таблиця 3.23

Граничний термін перерахування ПДФО

Спосіб виплати доходу	Граничний термін перерахування ПДФО
На платіжні картки	Під час виплати таких доходів
Із каси підприємства або в натуральній формі	Протягом наступного банківського дня
Нараховано, але не виплачено	До 30-го числа місяця, що йде за звітним

Відповідно до Закону України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо строків виплати заробітної плати” від 23.09.2010 № 2559-VI заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні не рідше як 2 рази на місяць через проміжок часу, що не перевищує 16 календарних днів, та не пізніше як через 7 днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата. Тобто заробітна плата за першу половину місяця (15 календарних днів) має виплачуватися в період із 16 до 22 числа, а за другу – із 1 до 7 числа.

Податкові агенти зобов'язані виплачувати працівникам заробітну плату два рази на місяць, одночасно (або наступного банківського дня) перераховуючи податок на доходи фізичних осіб до бюджету.

Конкретні терміни виплати заробітної плати встановлюються підприємствами самостійно в колективному договорі або нормативному акті роботодавця, погодженому з виборним органом первинної профспілкової організації чи іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом (а в разі відсутності таких органів – представниками, обраними й уповноваженими трудовим колективом).

Контроль за правильністю і своєчасністю сплати податку здійснює орган ДФС, відповідальність – податковий агент.

Згідно з п. 127.1 ст. 127 ПКУ ненарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податків платником податків, зокрема податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 25 % суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету. Ті самі дії, вчинені повторно протягом 1095 днів, тягнуть за собою накладення

штрафу у розмірі 50 % суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету. Дії, вчинені протягом 1095 днів утретє і більше, тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 75 % суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

3.6. ПОРЯДОК ЗАПОВНЕННЯ Й ПОДАННЯ ПОДАТКОВИМИ АГЕНТАМИ ПОДАТКОВОГО РОЗРАХУНКУ СУМ ДОХОДУ, НАРАХОВАНОГО (СПЛАЧЕНОГО) НА КОРИСТЬ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКУ, І СУМ УТРИМАНОГО З НИХ ПОДАТКУ

Одним з елементів будь-якого податку є звітність. Якщо податок нараховується (утримується) і сплачується (перераховується), то й виникає обов'язок щодо подання податкової звітності, яка є невід'ємним елементом змісту податкового обов'язку платника податків.

Відповідно до абз. "б" п. 176.2 ст. 176 розділу IV ПКУ та пп. 49.18.2 п. 49.18 ст. 49 ПКУ особи, які відповідно до ПКУ мають статус податкових агентів, зобов'язані подавати, окремо за кожен квартал, протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу, податковий розрахунок суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також суми утриманого з них податку (рис. 3.6) до органу ДФС за місцем свого розташування. Якщо останній день строку подання припадає на вихідний або святковий день, то граничним терміном вважається наступний робочий день (п. 49.20 ПКУ і п. 2.1 Порядку № 49). Такий розрахунок подається тільки у разі нарахування сум зазначених доходів платникові податку податковим агентом протягом звітного періоду.

Форма 1ДФ і Порядок заповнення й 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 України "Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку" від 21.01.2014 № 49.

Під час заповнення розрахунку 1ДФ податковий агент має пам'ятати:

- 1) розрахунок подається на непошкодженому паперовому носії формату А4 (кількість аркушів не обмежується);
- 2) заповнюється машинописним текстом чи друкованими літерами без помарок, закреслень, виправлень і уточнень;
- 3) вказуються порядкові номери сторінок;
- 4) у незаповнених полях інформаційного рядка проставляється прочерк;
- 5) подання ксерокопії розрахунку не дозволяється;
- 6) розрахунок заповнюється у двох примірниках, один із яких після реєстрації його в податковій службі повертається податковому агенту;
- 7) у відповідній графі обов'язково вказується номер телефону посадових осіб, які підписали розрахунок;
- 8) розрахунок має бути засвідчений підписами головного бухгалтера й керівника, а також печаткою – для юридичної особи; підписом фізичної особи і печаткою (якщо вона в неї є) – для фізичної особи – податкового агента;
- 9) заповненню підлягають усі обов'язкові реквізити розрахунку.

Розрахунок за формою 1 ДФ подається податковими агентами в один із таких способів:

- засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умов щодо використання електронного цифрового підпису відповідальної особи податкового агента у порядку, визначеному законодавством;
- на паперовому носії разом з електронною формою на електронному носії інформації;
- на паперовому носії, якщо кількість рядків у податковому розрахунку не більше п'яти.

Порядок заповнення 1ДФ наведено на рис. 3.7.

1. Заповнення реквізитів

- Навпроти напису “Стор.” податковим агентом проставляється номер сторінки податкового розрахунку.
- Відмічається відповідна клітинка “Звітний”, “Звітний новий” чи “Уточнювальний” залежно від того, який податковий розраху-

нок подається. “Звітний” відмічається, якщо розрахунок у звітному періоді подається вперше. “Звітний новий” – якщо в попередньому розрахунку, поданому до органів ДФС, виявлено самостійно помилку, а граничний термін подання ще не настав. “Уточнювальний” – якщо виявлено помилку в розрахунку, поданому раніше, а термін подання вже закінчився.

- Навпроти напису “Порція” податковим агентом проставляється номер порції.
- Зазначається податковий номер юридичної особи – податкового агента, податковий номер або серія і номер паспорта фізичної особи – податкового агента (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків, повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті), який подає розрахунок. Заповнення клітинок проводиться зліва направо (для юридичних осіб доповнюється зліва нулями до восьми цифр, якщо значущих цифр менше як 8).
- Відмічається відповідна клітинка “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. Облікова кількість штатних працівників облікового складу юридичної особи чи самозайнятої фізичної особи визначається відповідно до Інструкції зі статистики кількості працівників, затвердженої наказом Державного комітету статистики України від 28.09.2005 № 286.
- “Працювало за цивільно-правовими договорами” – кількість працівників за цивільно-правовими договорами у звітному періоді та зовнішні сумісники.
- Зазначаються 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 контролюючого органу, до якого подається розрахунок.
- Найменування контролюючого органу, до якого подається розрахунок.

2. Заповнення основної частини розрахунку

У графі 1 “№ з/п” відображається порядковий номер кожного рядка, що заповнюється.

У графі 2 “Податковий номер або серія і номер паспорта” відображається реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія і номер паспорта фізичної особи (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків, повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті), про яку надається інформація у податковому розрахунку.

У графі 3а “Сума нарахованого доходу” відображається (за звітний квартал) дохід, який нараховано фізичній особі відповідно до ознаки доходу згідно з довідником ознак доходів, наведеним у додатку до Порядку. 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 ЄСВ, 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 ПСП за її наявності.

У графі 3 “Сума виплаченого доходу” відображається сума фактично виплаченого доходу платникові податку податковим агентом.

Заробітна плата, що виплачується у встановлені терміни наступного місяця, має бути відображена у податковому розрахунку за той період, до якого входить попередній місяць, за який заробітну плату було нараховано. Наприклад, до податкового розрахунку за II квартал входить заробітна плата за квітень, яка нарахована у квітні й виплачена у травні, за травень – нарахована у травні та виплачена у червні, за червень – нарахована у червні й виплачена у липні.

У графі 4а “Сума нарахованого податку” відображається сума податку, нарахованого й утриманого з доходу, нарахованого платникові 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 ПДФО у графі 4а і сума перерахованого

до бюджету ПДФО у графі 4 відображаються у грошовій формі, вираженій у національній валюті (у гривнях із копійками).

У графі 5 “Ознака доходу” зазначається ознака доходу згідно з довідником ознак доходів (табл. 3.24). Ознака доходу визначається до нарахованого доходу. Якщо доходи виплачуються у звітному кварталі не в повному обсязі і їх остаточна виплата здійснюватиметься у наступних кварталах, ознака доходу в разі виплати має вказуватися відповідно до нарахованого в попередньому кварталі доходу.

Щодо кожної фізичної особи треба заповнювати стільки рядків, скільки ознак доходів вона має. Про кожну ознаку доходу фізичної особи треба заповнювати тільки один рядок з обов’язковим заповненням графі 2 “Податковий номер або серія і номер паспорта”.

Графа 6 заповнюється тільки на тих фізичних осіб, які приймалися на роботу у звітному періоді. Графа 7 заповнюється тільки на тих фізичних осіб, які були звільнені у звітному періоді за місцем роботи, на якому вони отримували дохід у вигляді заробітної плати, або звільнені до початку звітного періоду, але отримували доходи у звітному періоді. Для тих фізичних осіб, які не змінювали місця роботи у звітному періоді, графі 6 і 7 не заповнюються. У разі неодноразового прийняття фізичної особи на роботу і її звільнення з роботи у звітному кварталі про таку особу треба заповнювати стільки рядків, скільки разів інформація про зміну місця роботи особи зустрічається у звітному кварталі.

У графі 6 “Дата прийняття на роботу” відображається дата (число, порядковий номер місяця, рік) прийняття фізичної особи на роботу.

У графі 7 “Дата звільнення з роботи” відображається дата звільнення фізичної особи з роботи.

У графі 8 “Ознака податкової соціальної пільги” відображається ознака ПСП згідно з довідником ознак ПСП (табл. 3.25). Графа 8 заповнюється тільки для фізичних осіб, які мали пільги щодо податку у звітному періоді згідно із законодавством за місцем отримання основного доходу. За відсутності у фізичної особи пільг у звітному періоді у графі 8 проставляється прочерк. При заповненні графі 8 треба враховувати ту ознаку пільги, яка відповідає нарахованому доходу. 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).

Таблиця 3.24

Довідник ознак доходів відповідно до Порядку заповнення і подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку

Код доходу	Назва доходу	Скорочена назва
101	Доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платникові податку відповідно до умов трудового договору (контракту), крім доходів, зазначених в абз. 3 п. 4 підрозділу 1 розділу XX Кодексу (пп. 164.2.1 п. 164.2 ст. 164 розділу IV Кодексу)	Заробітна плата, нарахована (виплачена)
102	Суми винагорода та інших виплат, нарахованих (виплачених) платникові податку відповідно до умов цивільно-правового договору, крім доходів, зазначених в абз. 3 п. 4 підрозділу 1 розділу XX Кодексу (пп. 164.2.2 п. 164.2 ст. 164 розділу IV Кодексу)	Виплати відповідно до умов цивільно-правового договору
103	Доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема інтелектуальної (промислової) власності, і притриманні до них права, доходи у вигляді сум авторської винагорода, іншої плати за надання права на користування або розпоряджання іншим особам нематеріальним активом (творами науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами), об'єкти права інтелектуальної промислової власності та притриманні до них права (далі – роялі), зокрема отримані спадкоємцями власника такого нематеріального активу (пп. 164.2.3 п. 164.2 ст. 164 розділу IV Кодексу)	Роялі, зокрема одержувані спадкоємцями
104	Частина доходів від операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна згідно з положеннями ст. 172 розділу IV Кодексу (пп. 164.2.4 п. 164.2 ст. 164 розділу IV Кодексу)	Продаж (обмін) нерухомого майна згідно зі ст. 172 розділу IV Кодексу
105	Частина доходів від операцій з продажу або обміну об'єктів рухомого майна згідно з положеннями ст. 173 розділу IV Кодексу (пп. 164.2.4 п. 164.2 ст. 164 розділу IV Кодексу)	Продаж (обмін) рухомого майна згідно зі ст. 173 розділу IV Кодексу

Продовження табл. 3.24

Код доходу	Назва доходу	Скорочена назва
106	Дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування), визначений у порядку, встановленому п. 170.1 ст. 170 розділу IV Кодексу (пп. 164.2.5 п. 164.2 ст. 164 розділу IV Кодексу)	Надання майна в лізинг, оренду або суборенду згідно з п. 170.1 ст. 170 розділу IV Кодексу
107	Сума заборгованості платника податку за укладеним ним цивільно-правовим договором, за якою минув строк позовної давності та яка перевищує суму, що становить 50 % місячного прожиткового мінімуму, котрий діє для працівничої особи на 1 січня звітного податкового року, крім сум податкової заборгованості, за якими минув строк позовної давності згідно з розділом II Кодексу, що встановлює порядок стягнення заборгованості з податків, зборів і погашення податкового боргу (пп. 164.2.7 п. 164.2 ст. 164 розділу IV Кодексу)	Заборгованість, за якою минув строк позовної давності
108	Сума коштів, одержана платником податку від фінансової установи після реалізації заставленого майна платника податку при зверненні стягнення фінансовою установою на таке майно у зв'язку з невиконанням платником податку своїх зобов'язань за договором кредиту (позики) (пп. 164.2.7 п. 164.2 ст. 164 розділу IV Кодексу). Доходи, отримані внаслідок реалізації заставленого майна, майна платника податку при зверненні стягнення фінансовою установою на таке майно у зв'язку з невиконанням платником своїх зобов'язань за договором кредиту (позики) (підпункт 165.1.16 пункту 165.1 статті 165 розділу IV Кодексу)	Дохід від фінансової установи після реалізації заставленого майна
109	Дохід у вигляді дивідендів, крім дивідендів, визначених у пп. 165.1.18 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу (пп. 164.2.8 п. 164.2 ст. 164 розділу IV Кодексу)	Дивіденди, крім тих, що не змінюють пропорцій (часток) участі
110	Дохід у вигляді процентів, крім процентів, визначених у пп. 165.1.2 та 165.1.41 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу (пп. 164.2.8 п. 164.2 ст. 164 розділу IV Кодексу)	Проценти

Продовження табл. 3.24

Код доходу	Назва доходу	Скорочена назва
111	Дохід у вигляді виграшів та призів, крім виграшів і призів у державну грошову лотерею в розмірах, передбачених у пп. 165.1.46 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу (пп. 164.2.8 п. 164.2 ст. 164 розділу IV Кодексу)	Виграші й призи, крім виграшів і призів у державну грошову лотерею
112	Інвестиційний прибуток (дохід) від проведення платником податку операцій з цінними паперами, деривативами і корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах, крім доходу від операцій, зазначених у пп. 165.1.2 і 165.1.40 п. 165.1 ст. 165 розділу IV ПКУ (пп. 164.2.9 п. 164.2 ст. 164 розділу IV, пп. 170.2.2 п. 170.2 ст. 170 розділу IV Кодексу)	Інвестиційний прибуток (дохід) від операцій з інвестиційними активами
113	Дохід, отриманий платником податку у результаті прийняття ним у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав від члена сім'ї першого ступеня споріднення відповідно до п. "а" пп. 174.2.1 п. 174.2 і п. 174.6 ст. 174 розділу IV Кодексу (пп. 164.2.10 п. 164.2 ст. 164 розділу IV і пп. 165.1.15 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Дохід, отриманий у спадщину (подарований) від члена сім'ї першого ступеня споріднення
114	Дохід, отриманий платником податку у результаті прийняття ним у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав від фізичної особи, що не є членом сім'ї першого ступеня споріднення відповідно до пп. 174.2.2 п. 174.2 і п. 174.6 ст. 174 розділу IV Кодексу (пп. 164.2.10 п. 164.2 ст. 164 розділу IV і пп. 165.1.15 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Дохід, отриманий у спадщину (подарований) від фізичної особи, що не є членом сім'ї першого ступеня споріднення
115	Дохід, отриманий платником податку у результаті прийняття ним у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав від нерезидента або отриманий нерезидентом відповідно до пп. 174.2.3 п. 174.2 і п. 174.6 ст. 174 розділу IV Кодексу (пп. 164.2.10 п. 164.2 ст. 164 розділу IV і пп. 165.1.15 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Дохід, отриманий у спадщину (подарований) від нерезидента або отриманий нерезидентом
116	Дохід, отриманий платником податку, який є інвалідом I групи або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування, у результаті прийняття у спадщину чи дарунок об'єкта нерухомого або рухомого	Дохід, отриманий у спадщину (подарований) платником, який є інвалідом I

Продовження табл. 3.24

Код доходу	Назва доходу	Скорочена назва
	<p>майна, готівки або коштів і об'єкта нерухомого або рухомого майна, що успадковуються (отримуються як дарунок) дитиною-інвалідом відповідно до п. "б" пп. 174.2.1 п. 174.2 і п. 174.6 ст. 174 розділу IV Кодексу (пп. 164.2.10 п. 164.2 ст. 164 розділу IV і пп. 165.1.15 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)</p>	<p>групи або має статус дитини-сироти чи дитини, позбавленої батьківського піклування</p>
117	<p>Дохід, отриманий платником податку у результаті прийняття ним у спадщину чи дарунок грошових заощаджень, розміщених до 2 січня 1992 р. в установі Ощадного банку СРСР і державного страхування СРСР, що діяли на території України, а також у державні цінні папери (облігації Державної цільової безпроцентної позики 1990 р., облігації Державної внутрішньої виграшної позики 1982 р., державні казначейські зобов'язання СРСР, сертифікати Ощадного банку СРСР) і грошові заощадження громадян України, розміщені в установі Ощадного банку України й колишнього Українжстраху протягом 1992–1994 рр., виплата яких не відбулася, відповідно до п. "в" пп. 174.2.1 п. 174.2 та п. 174.6 ст. 174 розділу IV Кодексу (п. 164.2.10 п. 164.2 ст. 164 розділу IV та пп. 165.1.15 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)</p>	<p>Заощадження, розміщені до 2 січня 1992 р. в установі Ощадного банку СРСР і державного страхування СРСР, виплата яких не відбулася</p>
118	<p>Кошти, отримані платником податку на відрядження або під звіт, зокрема надміру витрачені й не повернуті у встановлені законодавством строки (пп. 164.2.11 п. 164.2 ст. 164 розділу IV і пп. 165.1.11 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)</p>	<p>Кошти на відрядження або під звіт, зокрема надміру витрачені</p>
119	<p>Сума надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки, розмір якої обчислюється відповідно до п. 170.9 ст. 170 розділу IV Кодексу (пп. 164.2.11 п. 164.2 ст. 164 розділу IV Кодексу)</p>	<p>Надміру витрачені кошти на відрядження або під звіт</p>
120	<p>Доходи, виплачені фізичній особі з фонду фінансування будівництва (пп. 164.2.13 та 164.2.15 п. 164.2 ст. 164 розділу IV, пп. 165.1.28 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)</p>	<p>Виплати з фонду фінансування будівництва</p>
120	<p>Дохід у вигляді штрафів, пені за відшкодування матеріальної або немайнової (моральної) шкоди (пп. 164.2.14 п. 164.2 ст. 164 розділу IV Кодексу)</p>	<p>Штрафи або пеня</p>

Продовження табл. 3.24

Код доходу	Назва доходу	Скорочена назва
121	Сума страхових виплат, страхових відшкодувань, викупних сум, що сплачуються платникові податку за договорами довгострокового страхування життя (зокрема за договорами страхування довічних пенсій), у випадках і розмірах, визначених пп. 170.8.2 і 170.8.3 п. 170.8 ст. 170 розділу IV Кодексу (пп. 164.2.15 п. 164.2 ст. 164 розділу IV і пп. 165.1.28 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Страхові виплати (АСЖ)
122	Сума пенсійних виплат, що сплачуються платникові податку за договорами недержавного пенсійного забезпечення у випадках і розмірах, визначених пп. 170.8.2 і 170.8.3 п. 170.8 ст. 170 розділу IV Кодексу (пп. 164.2.15 п. 164.2 ст. 164 розділу IV і пп. 165.1.28 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Пенсійні виплати (НПЗ)
123	Сума виплат, що сплачуються платникові податку за договорами пенсійного вкладу у випадках і розмірах, визначених пп. 170.8.2 п. 170.8 ст. 170 Кодексу (пп. 164.2.15 п. 164.2 ст. 164 розділу IV і пп. 165.1.28 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Виплати з пенсійних вкладів (ПВ)
124	Сума пенсійних внесків у межах недержавного пенсійного забезпечення відповідно до закону, страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), пенсійних вкладів, внесків до фонду банківського управління, сплачених на за платника податку чи на його користь будь-якою особою-резидентом, крім роботодавця-резидента (пп. 164.2.16 п. 164.2 ст. 164 розділу IV Кодексу, крім п. "в" пп. 164.2.16 п. 164.2 ст. 164 розділу IV Кодексу)	Пенсійні внески, страхові внески (премії) за платника податку
125	Сума пенсійних внесків у межах недержавного пенсійного забезпечення відповідно до закону, страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), пенсійних вкладів, внесків до фонду банківського управління, сплачених на за платника податку чи на його користь роботодавцем-резидентом за свій рахунок за договорами довгострокового страхування життя або недержавного пенсійного забезпечення платника податку (п. "в" пп. 164.2.16 п. 164.2 ст. 164 розділу IV Кодексу)	Пенсійні внески, страхові внески (премії) за платника податку, сплачені роботодавцем-резидентом

Продовження табл. 3.24

Код доходу	Назва доходу	Скорочена назва
126	Дохід, отриманий платником податку як додаткове благо, крім випадків, передбачених ст. 165 розділу IV Кодексу (пп. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 розділу IV Кодексу)	Додаткове благо
127	Інші доходи (пп. 164.2.18 п. 164.2 ст. 164 розділу IV і пп. 165.1.49 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Інші доходи
128	Сума державної й соціальної матеріальної допомоги, державної допомоги у вигляді адресних виплат і надання соціальних і реабілітаційних послуг відповідно до закону, житлових та інших субсидій або дотацій, компенсацій (враховуючи грошові компенсації інвалідам, на дітей-інвалідів при реалізації індивідуальних програм реабілітації інвалідів), винагорода і страхових виплат, які отримує платник податку з бюджетів і фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування й у формі фінансової допомоги інвалідам із Фонду соціального захисту інвалідів згідно із законом (пп. 165.1.1 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Соціальні виплати з відповідних бюджетів
129	Сума доходів, отриманих платником податку у вигляді процентів, що нараховані на цінні папери, емітовані Міністерством фінансів України (пп. 165.1.2 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Доходи від цінних паперів, емітованих центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику
130	Сума відшкодування платникові податку розміру шкоди, заподіяної йому внаслідок Чорнобильської катастрофи, у порядку й сумам, визначених законом (пп. 165.1.3 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Сума шкоди, завданої внаслідок Чорнобильської катастрофи
131	Сума виплат чи відшкодувань (крім заробітної плати або інших виплат і відшкодувань за цивільно-правовими договорами), що здійснюються з урахуванням п. 170.7 ст. 170 розділу IV Кодексу, зокрема творчими спілками їх членам, Товариством Червоного Хреста України, іншими неприбутковими організаціями і благодійними фондами України, сума, яка щороку виплачується переможцям Міжнародного конкурсу з української мови імені Петра Яцика (пп. 165.1.4 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Виплати творчими спілками й іншими неприбутковими організаціями і благодійними фондами

Продовження табл. 3.24

Код доходу	Назва доходу	Скорочена назва
132	Сума внесків на обов'язкове страхування платника податку відповідно до закону, інших, ніж єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (п. 165.1.5 п. 165.1 ст. 165 Кодексу)	Внески на обов'язкове страхування, інші, ніж єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
133	Сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платника податку, що вноситься за рахунок його роботодавця у розмірах, визначених законом (п. 165.1.6 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
134	Сума страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, – обов'язкові страхові внески до недержавного пенсійного фонду і фонду банківського управління (п. 165.1.7 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Страхові внески до Накопичувального фонду, обов'язкові страхові внески до недержавного пенсійного фонду і фонду банківського управління
135	Сума коштів, що належать платникові податку, які відповідно до закону перераховуються з Накопичувального фонду до недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління чи страхової організації, з недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління до іншого недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління, страхової організації або на пенсійний депозитний рахунок банку (п. 165.1.8 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Кошти, які відповідно до закону перераховуються з накопичувального фонду до недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління чи страхової організації
136	Вартість безоплатного лікувально-профілактичного харчування та іншого майна, якими роботодавець забезпечує платника податку відповідно до Закону України "Про охорону праці", спеціального (форменого) одягу та взуття, що надається роботодавцем у тимчасове користування платникові податку, який перебуває з ним у трудових відносинах (п. 165.1.9 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Майно, надане роботодавцем безоплатно або у тимчасове користування в межах закону

Продовження табл. 3.24

Код доходу	Назва доходу	Скорочена назва
137	Сума грошового або майнового утримання чи забезпечення військовослужбовців строкової служби (зокрема осіб, що проходять альтернативну службу), передбачена законом, яка виплачується з бюджету чи бюджетною установою (пп. 165.1.10 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Грошове або майнове забезпечення військовослужбовців строкової служби
138	Вартість товарів, які надходять платникові податку як гарантія заміна у порядку, встановленому законом, а також грошова компенсація вартості товарів, надана платникові податку в разі їх повернення продавцю або особі, уповноваженій таким продавцем здійснювати їх гарантійне обслуговування (заміну), протягом гарантійного строку, але не вище ніж ціна придбання таких товарів (пп. 165.1.12 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Вартість товарів, які надходять платникові податку як гарантія заміна
139	Кошти або вартість майна (нематеріальних активів), які надходять платникові податку за рішенням суду в результаті поділу спільної власності подружжя у зв'язку з розірванням шлюбу чи визнанням його неіснуючим або за добровільним рішенням сторін (пп. 165.1.13 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Кошти або вартість майна, які надходять у результаті поділу власності подружжя
140	Аліменти, що виплачуються платникові податку згідно з рішенням суду або за добровільним рішенням сторін (пп. 165.1.14 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Аліменти
141	Кошти, отримані платником податку в рахунок компенсації (відшкодування) вартості майна (нематеріальних активів), примусово відчуженого державою у випадках, передбачених законом, або вартість такої компенсації, отриманої у грошовій формі (пп. 165.1.16 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Компенсація вартості майна, примусово відчуженого державою
142	Дивіденди, які нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою-резидентом, що нараховує такі дивіденди, за умови, що таке нараховування жодним чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента і в результаті якого збільшується статутний фонд емітента на суму купленої номінальної вартості нарахованих дивідендів (пп. 165.1.18 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Дивіденди у вигляді акцій, які не змінюють участі

Продовження табл. 3.24

Код доходу	Назва доходу	Скорочена назва
143	Кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на лікування та медичне обслуговування платника податку за рахунок коштів благодійної організації або його роботодавця (пп. 165.1.19 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Допомога на лікування та медичне обслуговування
144	Вартість вугілля та торф'яних брикетів, безоплатно наданих платникові податку та за переліком професій, що встановлюються Кабінетом Міністрів України (пп. 165.1.20 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Вартість безоплатно наданого вугілля, вугільних та торф'яних брикетів
145	Сума, сплачена роботодавцем на користь вітчизняних вищих і професійно-технічних навчальних закладів за фізичну особу для підготовки чи підготовки такої фізичної особи (пп. 165.1.21 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Вартість підготовки чи перепідготовки платника податку
146	Кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на поховання платника податку будь-якою фізичною особою, благодійною організацією, Пенсійним фондом України, відомчими територіальними управліннями з питань праці й соціального захисту населення, фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування України або професійною спілкою, роботодавцем за його останнім місцем роботи (пп. 165.1.22 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Допомога на поховання
147	Вартість одягу, взуття, а також сума грошової допомоги, що надається дітям-сиротам чи дітям, позбавленим батьківського піклування, зокрема випускникам професійно-технічних навчальних закладів і вищих навчальних закладів I–IV рівнів акредитації (пп. 165.1.23 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Майно, що надається дітям-сиротам чи дітям, позбавленим батьківського піклування
148	Доходи, отримані від продажу власної сільськогосподарської продукції, крім продукції тваринництва груп 1–5, 15, 16 та 41 УКТ ЗЕД (пп. 165.1.24 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Доходи від продажу сільськогосподарської продукції, крім продукції тваринництва
149	Сума доходу, отримана за здані (продані) вторинну сировину, побутові відходи, брухт кольорових металів, включаючи використані (виснажені)	Доходи від вторинної сировини, побутових відходів,

Продовження табл. 3.24

Код доходу	Назва доходу	Скорочена назва
150	аккумулятори електричні свинцево-кислотні, залишки та брухт електричних аккумуляторів із вмістом свинцю, та брухт дорогоцінних металів, проданий Національному банку України (пп. 165.1.25 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	брухту кольорових металів і брухту дорогоцінних металів, проданого НБУ
151	Сума стипендії (включаючи суму її індексації, нараховану відповідно до закону), яка виплачується з бюджету унцю, студенту, курсанту військових навчальних закладів, ординатору, аспіранту або ад'юнкту (пп. 165.1.26 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Сума стипендії
152	Сума страхової виплати, страхового відшкодування або викупна сума, отримана платником податку за договором страхування від страхувика-резидента іншого, ніж довгострокове страхування життя, зокрема страхування довічних пенсій, і недержавне пенсійне забезпечення (пп. 165.1.27 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Страхові виплати за договором іншим, ніж АСЖ або НПС
153	Сума виплат платникам податку (іх спадкоємцям) грошових заощаджень, розміщених у період до 2 січня 1992 р. в установи Ощадного банку СРСР і державного страхування СРСР, що діяли на території України, а також у такі державні цінні папери: облігації Державної цільової безпроцентної позики 1990 р., облігації Державної внутрішньої виправної позики 1982 р., державні казначейські зобов'язання СРСР, сертифікати Ощадного банку СРСР і грошові заощадження громадян України, розмінені в установи Ощадного банку України та колишнього Укреджстраху протягом 1992–1994 рр. (пп. 165.1.30 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Сума виплат заощаджень, розміщених у період до 2 січня 1992 р. в установи Ощадного банку СРСР і державного банку СРСР і державного страхування СРСР, виплати яких не відбулися
154	Основна сума поворотної фінансової допомоги, наданої платником податку іншим особам, яка повертається йому, основна сума поворотної фінансової допомоги, що отримується платником податку (пп. 165.1.31 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Сума поворотної фінансової допомоги
154	Сума, отримана платником податку за здавання ним крові, грудного жіночого молока, інших видів донорства, яка виплачується з бюджету чи бюджетною установою (пп. 165.1.33 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Сума доходу від донорства

Продовження табл. 3.24

Код доходу	Назва доходу	Скорочена назва
155	Вартість житла, яке передається з державної або комунальної власності у власність платника податку безоплатно або зі знижкою відповідно до закону, а також сума державної підтримки на будівництво чи придбання доступного житла, яка надається платникові податку відповідно до законодавства (пп. 165.1.34 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Вартість житла, яке передається з державної або комунальної власності
156	Вартість путівок на відпочинок, оздоровлення і лікування, зокрема на реабілітацію інвалідів, на території України платника податку та/або його дітей віком до 18 років, які надаються йому безоплатно або зі 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 загальнооб'язкового державного соціального страхування (пп. 165.1.35 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Вартість путівок на відпочинок, оздоровлення і лікування на території України
157	Дохід, виплачений самозайнятій особі (пп. 165.1.36 п. 165.1 ст. 165 розділу IV, статей 177 і 178 розділу IV Кодексу)	Дохід, виплачений самозайнятій особі
158	Сума витрат роботодавця у зв'язку з підвищенням кваліфікації (перепідготовкою) платника податку згідно із законом (пп. 165.1.37 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Витрати роботодавця у зв'язку з підвищенням кваліфікації (перепідготовкою)
159	Вартість орденів, медалей, знаків, кубків, грамот і квітів, якими відзначають працівників, інші категорії громадян та/або переможців змагань, конкурсів (пп. 165.1.38 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Вартість орденів, медалей, знаків, кубків, грамот і квітів
160	Вартість дарунків, а також призів переможцям і призерам спортивних змагань, якщо їх вартість не перевищує 50 % однієї мінімальної заробітної плати (пп. 165.1.39 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Вартість призів переможцям і призерам спортивних змагань
161	Сума доходу, отриманого платником податку в результаті відчуження акцій (інших корпоративних прав), одержаних ним у власність у процесі приватизації	Дохід, отриманий у результаті відчуження земельних

Продовження табл. 3.24

Код доходу	Назва доходу	Скорочена назва
	в обмін на приватизаційні компенсаційні сертифікати, безпосередньо отримані ним як компенсація суми його внеску до установ Ощадного банку СРСР або до установ державного страхування СРСР, або в обмін на приватизаційні сертифікати, отримані ним відповідно до закону, а також сума доходу, отриманого таким платником податку внаслідок відчуження земельних ділянок сільськогосподарського призначення, земельних часток (паїв) і майнових паїв, безпосередньо отриманих ним у власність у процесі приватизації згідно з нормами земельного законодавства (пп. 165.1.40 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Ділянок, отриманих у власність у процесі приватизації
162	Доходи у вигляді процентів на поточні банківські рахунки, за якими користь фізичних осіб здійснюються тільки виплати заробітної плати, стипендій, пенсій, соціальної допомоги й інших передбачених законом соціальних виплат (пп. 165.1.41 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Проценти на поточні банківські рахунки, за якими здійснюються тільки виплати заробітної плати, пенсій, соціальної допомоги
163	Суми коштів, надані всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів і їх спілками платникам податку – учасникам конгресів, симпозумів, зборів, конференцій, пленумів, з'їздів, фестивалів, виставок, концертів, реабілітаційних заходів, фізкультурно-спортивних заходів і конкурсів, які провадяться такими організаціями, як компенсація витрат на проживання, харчування і проїзда до місця проведення заходів і у зворотному напрямку (пп. 165.1.42 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Суми коштів, надані всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів
164	Сума страхової виплати за договорами страхування особи, якщо така виплата отримується членами сім'ї застрахованої особи першого ступеня споріднення, або особою, яка є інвалідом I групи чи дитиною-інвалідом, або має статус дитини-сироти чи дитини, позбавленої батьківського піклування (пп. 165.1.43 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Сума страхової виплати за договорами страхування життя у разі смерті застрахованої особи

Продовження табл. 3.24

Код доходу	Назва доходу	Скорочена назва
165	Вартість побічних лісових користувачів для власного споживання, зокрема заготівля лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету й інших побічних лісових користувачів, перерабачених Лісовим кодексом України (пп. 165.1.45 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Вартість побічних лісових користувачів для власного споживання
166	Сума коштів, отриманих як виграш, приз у державну грошову лотерею (пп. 165.1.46 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Виграш, приз у державну грошову лотерею
167	Сума виплат чи відшкодувань (крім заробітної плати чи інших виплат та відшкодувань за цивільно-правовими договорами), що здійснюються за рішенням професійної спілки, її об'єднання та/або організації професійної спілки, прийнятим в установленому порядку, на користь члена такої професійної спілки (пп. 165.1.47 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Виплати чи відшкодування, які здійснюються професійними спілками своїм членам
168	Кооперативні виплати члену виробничого сільськогосподарського кооперативу, а також кошти, що повертаються члену сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу внаслідок надлишково сплаченої ним вартості послуг, наданих кооперативом; розмір (сума, вартість) паю, що повертається члену сільськогосподарського виробничого кооперативу у разі припинення ним членства в ньому (пп. 165.1.48 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Доходи від кооперативних виплат та/або одержання паю
169	Сума благодійної, зокрема гуманітарної, допомоги, яка надається на користь платника податку у вигляді коштів або майна, безоплатно виконаної роботи, наданої послуги (п. 170.7 ст. 170 розділу IV Кодексу)	Благодійна, зокрема гуманітарна, допомога
170	Доходи від ажрегла походження з України, виплачені нерезиденту іншим нерезидентом (п. 170.10 ст. 170 розділу IV Кодексу, крім пп. 170.10.5)	Доходи з України, виплачені нерезиденту іншим нерезидентом
171	Доходи, отримані платником податку у вигляді плати (відсотків), що розподіляється на пайові членські внески членів кредитної спілки (п. 170.12 ст. 170 розділу IV Кодексу)	Плата (відсотки), що розподіляється на пайові членські внески членів кредитної спілки

Продовження табл. 3.24

Код доходу	Назва доходу	Скорочена назва
172	Доходи, що були нараховані платникові податку відповідно до умов трудового або цивільно-правового договору і згодом перераховані на його пенсійний вклад або рахунок учасника фонду банківського управління, відкритий відповідно до закону, як під час їх нарахування, так і під час перерахування на такий вклад або рахунок (п. 4 підрозділу 1 розділу XX Кодексу)	Доходи, перераховані на пенсійний вклад або рахунок учасника фонду банківського управління
173	Кошти, що нараховуються і вносяться особою, яка не є платником податку, або її працедавцем (третьою особою) на користь платника податку на пенсійний вклад або рахунок учасника фонду банківського управління такого платника податку (п. 4 підрозділу 1 розділу XX Кодексу)	Кошти, які вносяться третьою особою на пенсійний вклад платника
174	Кошти, перераховані фізичною особою на власний пенсійний вклад чи власний рахунок у фонді банківського управління або на пенсійний вклад чи рахунок у фонді банківського управління членів сім'ї такої фізичної особи першого ступеня споріднення (п. 4 підрозділу 1 розділу XX Кодексу)	Кошти, які вносяться особою на пенсійний вклад платника чи рахунок у фонді банківського управління
175	Доходи, нараховані платникові податку за договором пенсійного вкладу або договором довірного управління, укладеного з уповноваженим банком відповідно до закону (п. 4 підрозділу 1 розділу XX Кодексу)	Доходи за договором пенсійного вкладу або договором довірного управління
176	Кошти, що відповідно до закону, який регулює питання створення та функціонування фондів банківського управління, виплачуються в період дії цього закону фізичним особам згідно з договорами довірного управління, укладеними з учасниками фондів банківського управління, та договорами пенсійних вкладів, укладеними в період проведення такого експерименту (абзац перший п. 4 підрозділу 1 розділу XX Кодексу)	Кошти, виплачені відповідно до закону, що регулює питання створення та функціонування фондів банківського управління
177	Доходи з джерелом їх походження в Україні, виплачені нерезиденту від участі в гастрольних заходах (пп. 170.10.5 п. 170.10 ст. 170 розділу IV Кодексу)	Доходи в Україні нерезидентів від участі у гастрольних заходах

Закінчення табл. 3.24

Код доходу	Назва доходу	Скорочена назва
178	Сума майнового і немайнового внеску платника податку до статутного фонду юридичної особи – емігента корпоративних прав в обмін на такі корпоративні права (пп. 165.1.44 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Сума майнового і немайнового внеску платника податку до статутного фонду
179	Доходи, отримані від продажу власної продукції тваринництва груп 1–5, 15, 16 та 41 УКТ ЗЕД (пп. 165.1.24 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Доходи від продажу продукції тваринництва
180	Дохід, отриманий платником податку за заданий (проданий) ним брухт дорогоцінних металів, крім доходу, отриманого за брухт дорогоцінних металів, проданий Національному банку України (пп. 164.2.18 п. 164.2 ст. 164 розділу IV Кодексу)	Доходи від брухту дорогоцінних металів
181	Доходи від операцій конвертації цінних паперів у разі, якщо їх обмін здійснюється за звичайними цінами або за вартістю чистих активів у розрахунку на один цінний папір, які не призводять до відчуження інвестицій та продаються з цінними паперами ІСІ, що перебувають в управлінні однієї компанії з управління активами (пп. 165.1.50 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Доходи від операцій конвертації цінних паперів
182	Доходи від операцій з валютними цінностями (крім цінних паперів), пов'язаних із переходом права власності на такі валютні цінності, за винятком доходів, оподаткування яких прямо передбачено нормами розділу IV Кодексу (пп. 165.1.51 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Доходи від операцій з валютними цінностями (крім цінних паперів)
183	Інвестиційний прибуток від операцій з борговими зобов'язаннями Національного банку України та казначейськими зобов'язаннями України, емітованими центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику, у тому числі від зміни курсу іноземної валюти (пп. 165.1.52 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу)	Інвестиційний прибуток від операцій з борговими зобов'язаннями НБУ та казначейськими зобов'язаннями України, емітованими центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику

Таблиця 3.25

Довідник ознак податкових соціальних пільг

Код пільги	Назва пільги
01	У розмірі, що дорівнює 100 % розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, з урахуванням положень абз. 8 п. 1 розділу XIX Кодексу (пп. 169.1.1 п. 169.1 ст. 169 розділу IV Кодексу)
02	У розмірі, що дорівнює 150 % суми пільги, визначеної в ознаці "01" (пп. 169.1.3 п. 169.1 ст. 169 розділу IV Кодексу)
03	У розмірі, що дорівнює 200 % суми пільги, визначеної в ознаці "01" (пп. 169.1.4 п. 169.1 ст. 169 розділу IV Кодексу)
04	У розмірі, що дорівнює 100 % суми пільги, визначеної в ознаці "01" для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років (пп. 169.1.2 п. 169.1 ст. 169 розділу IV Кодексу)

У графі 9 "Ознака (0, 1)" відображається ознака "0", якщо рядок треба ввести, чи ознака "1", якщо рядок треба вилучити. Графа 9 заповнюється тільки для звітного нового й уточнювального податкового розрахунків.

В останньому рядку розрахунку вказуються загальні суми нарахованого доходу за графою 3а, виплаченого доходу за графою 3, нарахованого податку за графою 4а і перерахованого податку за графою 4.

3. 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 відповідно до абз. 1 цього пункту не враховується;
- податковий номер або серія і номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків, повідомили про це відповідний орган ДФС і мають відмітку у паспорті) керівника й головного бухгалтера юридичної особи або самозайнятої особи, яка подає розрахунок, підпис, ініціали, прізвище, телефон.

4. Податковий розрахунок на останньому аркуші засвідчується:

- 1) для юридичної особи – підписами керівника юридичної особи і головного бухгалтера й печаткою;
- 2) для фізичної особи – податкового агента – підписом особи, яка подає податковий розрахунок, і печаткою у разі її наявності.

“Дата подання” – проставляється дата подання податкового розрахунку податковим агентом.

У кінці податкового розрахунку проставляються відмітки службових осіб контролюючого органу про внесення даних із податкового розрахунку до електронної бази податкової звітності (дата, підпис, ініціали, прізвище).

На рис. 3.7 наведено приклад заповнення форми №1ДФ, у якому використовувалися вихідні дані, наведені у прикладах 3.1, 3.6, 3.7 та 3.10, з урахуванням того, що звітним періодом є квартал.

Самостійно виявлені помилки в розрахунку за формою № 1ДФ підприємство може виправити двома шляхами:

- 1) якщо помилка виявлена до настання граничного строку подання звітності за квартал, у якому вона була допущена, подається новий звітний податковий розрахунок;
- 2) якщо ж помилка виявлена після настання граничного строку подання розрахунку, необхідно подати уточнювальний податковий розрахунок.

Аналогічним чином виправляються і помилки, про які податкових агентів повідомляють контролюючі органи.

Відповідно до п. 119.2 ст. 119 ПКУ 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 тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 510 грн. Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 1020 грн.

Висновки за темою

ПДФО сплачується тільки фізичними особами через податкових агентів або самостійно з доходів, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

У розділі IV ПКУ введено диференціювання податкових ставок щодо доходів, отриманих у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які виплачуються (надаються) платникові у зв'язку з трудовими відносинами і за цивільно-правовими договорами.

З 1 січня 2011 р. для оподаткування доходів фізичних осіб діє дві основні ставки податку:

- 15 %, якщо база оподаткування не перевищує десятикратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року;
- 17 % – на суму перевищення десятикратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, з урахуванням податку, сплаченого за ставкою 15 %.

Платник ПДФО має право зменшити суму свого загального місячного оподатковуваного доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати на суму ПСП.

ПСП застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації і винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, чинного для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 й округленого до найближчих 10 грн.

Загальна ПСП для платників, у яких дохід не перевищує граничної суми доходу для застосування ПСП, становить:

- з 1 січня 2011 р. до 31 грудня 2014 р. – 50 % прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня поточного податкового року;
- з 1 січня 2015 р. – 100 % прожиткового мінімуму для працездатної особи.

Пільга другої категорії становить 150 %, а третьої – 200 % загальної ПСП.

ПДФО у вигляді заробітної плати сплачується податковим агентом одночасно з виплатою такого доходу наступного банківського дня (заробітна плата видається готівкою з каси або в натуральній формі) й до 30 числа місяця за звітним, якщо дохід нарахований, але не виплачений.

Податкові агенти зобов'язані подавати окремо за кожен квартал протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу, податковий розрахунок суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також суми утриманого з них податку (форма № 1ДФ).

Контрольні питання

1. Які ставки податку на доходи фізичних осіб передбачені ПКУ, на доходи у вигляді заробітної плати? Умови їх застосування.
2. Назвіть платників податку на доходи фізичних осіб.
3. Назвіть податкових агентів, які сплачують податок на доходи фізичних осіб.
4. Що є об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб?
5. Як визначається база оподаткування під час нарахування доходів у формі заробітної плати?
6. За якою формулою розраховується натуральний коефіцієнт?
7. Як застосовується податкова соціальна пільга?
8. Як розрахувати граничний розмір доходу, що дає право на застосування податкової соціальної пільги?
9. Які особи мають право на пільгу у розмірі 100 %?
10. Які особи мають право на пільгу у розмірі 150 %?
11. Які особи мають право на пільгу у розмірі 200 %?
12. Як на методику розрахунку (базу оподаткування) ПДФО впливає встановлений державою розмір мінімальної заробітної плати?
13. Методика розрахунку ПДФО, якщо нарахована заробітна плата дорівнює одній мінімальній заробітній платі.
14. Методика розрахунку ПДФО, якщо нарахована заробітна плата дорівнює десяти мінімальним заробітним платам.
15. Методика розрахунку ПДФО, якщо нарахована заробітна плата становить від десяти до сімнадцяти мінімальних заробітних плат.
16. Методика розрахунку ПДФО, якщо нарахована заробітна плата перевищує сімнадцятикратний розмір мінімальної заробітної плати.
17. Методика розрахунку ПДФО із лікарняних і відпускних.
18. Методика розрахунку ПДФО, якщо платник податків має двох і більше дітей віком до 18 років.
19. Методика розрахунку ПДФО, якщо платник податку має трьох дітей віком до 18 років, одна із них – дитина-інвалід.

20. Які граничні терміни сплати ПДФО, нарахованого (утриманого) на доходи у вигляді заробітної плати, передбачено ПКУ?

Тести для самоконтролю

1. Платниками податку на доходи фізичних осіб є:

- а) юридичні особи;
- б) фізичні особи;
- в) фізичні особи – підприємці, платники єдиного податку, які не мають найманих працівників;
- г) фізичні особи – підприємці, платники єдиного податку, які мають найманих працівників.

2. Хто не належить до податкових агентів:

- а) фізичні особи;
- б) самозайняті особи;
- в) юридичні особи;
- г) фізичні особи – підприємці?

3. Що входить до бази оподаткування для ПДФО:

- а) чистий річний оподатковуваний дохід;
- б) загальний оподатковуваний дохід;
- в) податкова знижка;
- г) податкова пільга?

4. До бази оподаткування входять:

- а) тільки доходи у грошовій формі;
- б) тільки доходи у негрошовій формі;
- в) доходи у грошовій і негрошовій формах;
- г) усі відповіді правильні.

5. Як визначається база оподаткування доходів у будь-якій негрошовій формі:

- а) законодавством не передбачено;
- б) вартість доходу і є базою оподаткування;
- в) доходи у негрошовій формі не оподатковуються;
- г) вартість доходу множиться на коефіцієнт?

6. У якому розмірі мають право отримувати податкову соціальну пільгу батьки, які мають двох дітей віком до 18 років:

- а) 100 %;
- б) 150 %;
- в) 200 %;

- г) не мають права на пільгу?
7. У якому розмірі має право отримувати податкову соціальну пільгу студент, який працює і не отримує стипендії з бюджету:
- 100 %;
 - 150 %;
 - 200 %;
 - не має права на пільгу?
8. За якою ставкою оподатковується ПДФО заробітна плата, розмір якої за звітний податковий місяць не перевищує 10-кратного розміру МЗП:
- 5 %;
 - 15 %;
 - 17 %;
 - 20 %?
9. За якою ставкою оподатковується ПДФО заробітна плата, розмір якої за звітний податковий місяць перевищує 10-кратний розмір МЗП:
- 10 %;
 - 15 %;
 - 17 %;
 - 20 %?
10. Відповідно до норм ПКУ база оподаткування ПДФО, доходів у вигляді заробітної плати формується так:
- заробітна плата – ЄСВ;
 - заробітна плата – ЄСВ – внески до Накопичувального фонду – обов'язкові страхові внески до недержавного пенсійного фонду – ПСП;
 - уся сума нарахованої заробітної плати оподатковується;
 - дохід у вигляді заробітної плати не оподатковується.

Матриця правильних відповідей

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
б	а	а	в	г	а	б	б	в	б

Глосарій

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.

Додаткові блага – кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються (надаються) платникові податку податковим агентом, якщо такий дохід не є заробітною платою і не пов'язаний з виконанням обов'язків трудового найму або не є винагородою за цивільно-правовими договорами (угодами), укладеними з таким платником податку (крім випадків, прямо передбачених нормами розділу IV ПКУ).

Заробітна плата – основна й додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платникові податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом.

Недержавне пенсійне забезпечення – пенсійне забезпечення, яке здійснюється недержавними пенсійними фондами, страховими організаціями і банками відповідно до Закону України “Про недержавне пенсійне забезпечення”.

Працівник – фізична особа, яка безпосередньо власною працею виконує трудову функцію згідно із укладеним із роботодавцем трудовим договором (контрактом) відповідно до закону.

Роботодавець – юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво) або самозайнята особа, яка використовує найману працю фізичних осіб на підставі укладених трудових договорів (контрактів) і несе обов'язки зі сплати їм заробітної плати, а також нарахування, утримання й сплати податку на доходи фізичних осіб до бюджету, нарахувань на фонд оплати праці, інші обов'язки, передбачені законами.

Фізична особа – резидент – фізична особа, яка має місце проживання в Україні.

Рекомендовані джерела

Основні

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (станом на 1 жовтня 2014 р.).
2. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : закон України від 08.07.2010 № 2464-VI (станом на 12.08.2014).

3. Про оплату праці : закон України від 24.03.1995 № 108/95-ВР.
4. Про затвердження Порядку подання документів для застосування податкової соціальної пільги : постанова Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 № 1227.
5. Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку: наказ Міністерства доходів і зборів України від 21.01.2014 № 49.
6. Інструкція зі статистики заробітної плати : затв. наказом Державного комітету статистики України від 13.01.2004 № 5.

Додаткові

1. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо строків виплати заробітної плати : закон України від 23.09.2010 № 2559-VI.
2. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням : закон України від 18.01.2001 № 2240-III.
3. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : у 3 т. / за заг. ред. М. Я. Азарова ; Міністерство фінансів України, Нац. ун-т ДПС України. – К., 2010. – 2389 с.
4. Облік і звітність підприємств у системі оподаткування : навч. посібник / М. І. Бондар, А. Г. Ловінська, Н. М. Лисенко та ін., за заг. ред. М. І. Бондаря, Н. М. Лисенко. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2012. – 584 с.

ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Після засвоєння матеріалів цієї теми ви будете

знати:

- законодавче регулювання податку на додану вартість у світі вимог Податкового кодексу України, його економічну сутність;
- порядок реєстрації, документування операцій з податком на додану вартість, вимоги до складання податкової накладної, реєстру виданих і отриманих податкових накладних, інших первинних документів та облікових реєстрів;
- методикау обчислення податкових зобов'язань і податкового кредиту з податку на додану вартість, аналітичного й синтетичного обліку розрахунків у системі рахунків бухгалтерського обліку з урахуванням порядку податкового обліку;
- методичні основи складання податкової декларації з податку на додану вартість (загальної) і процедури подання до державної податкової інспекції в електронній формі,

а також уміти:

- класифікувати господарські операції щодо податку на додану вартість на оподатковувані, неоподатковувані й пільгові, відображати їх у системі рахунків, складати податкову накладну й інші податкові документи;
- обліковувати податкові зобов'язання і податковий кредит із податку на додану вартість, визначати податкові зобов'язання до сплати в державний бюджет або податковий кредит до відшкодування з бюджету;

- характеризувати рахунки бухгалтерського обліку, на яких відображається облікова інформація щодо нарахування й розрахунків за податком на додану вартість;
- використовувати облікову інформацію за бухгалтерськими рахунками для визначення показників і заповнення податкової декларації з податку на додану вартість (повної і скороченої) та додатків до неї;
- здійснювати контроль за своєчасністю, повнотою і достовірністю відображення податкової заборгованості до бюджету з податку на додану вартість і розрахунків.

4.1. СУТНІСТЬ, ПЛАТНИКИ, ОБ'ЄКТИ І БАЗА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Податок на додану вартість (ПДВ) є загальнодержавним непрямым податком на споживну вартість, що справляється з юридичних та фізичних осіб і є основним джерелом наповнення Державного бюджету України. На сучасному етапі питома вага надходжень до бюджету у вигляді податку на додану вартість становить майже 48%. Цей податок в Україні було запроваджено 1992 р., і нині він стягується на підставі вимог розділу V “Податок на додану вартість” Податкового кодексу України. Податок на додану вартість є частиною новоствореної вартості, який сплачується до державного бюджету на кожному етапі продажу вироблених товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

В обліку розрахунків із бюджетом за податком на додану вартість (нарахування й сплата) як об'єкта оподаткування і бухгалтерського обліку та звітності важливо враховувати економічну сутність цього непрямого за формою податку, а також:

- порядок справляння податку на додану вартість регулюється чинним Податковим кодексом України й підзаконними до нього актами з урахуванням змін і доповнень, які до них періодично вносяться;
- дотримання загальних і спеціальних норм (правил, вимог, “касового методу”, спеціального режиму тощо), передбачених законодавством;

- забезпечення своєчасного й достовірного нарахування й відображення ПДВ, своєчасної сплати і контролю за правильністю розрахунків;
- вимоги Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 01.07.1997 № 141, з урахуванням змін;
- уникнення податкового боргу (недоїмки), нарахування і сплати пені та штрафних санкцій, що застосовуються до платників податків контролюючими органами за неповне або несвоєчасне проведення розрахунків із бюджетом щодо податку на додану вартість згідно з ПКУ (розділ II).

Платники податку на додану вартість, об'єкти, база й ставки оподаткування, порядок обчислення податку, перелік неоподатковуваних і звільнених від оподаткування операцій, особливості оподаткування експортних та імпорتنних операцій й застосування спеціальних операцій, поняття і застосування податкової накладної, Єдиного реєстру податкових накладних, податкових періодів, порядку податкового обліку, звітування, строку й порядку внесення податку до бюджету визначаються ПКУ з урахуванням змін і доповнень, які вносяться у процесі імплементації нового податкового законодавства.

Платник податку – це юридична особа або фізична особа, на яку згідно із законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори. Згідно зі ст. 180 ПКУ *платником податку на додану вартість* є особа, яка зобов'язана здійснювати утримання і внесення до бюджету податку, що сплачується покупцем, або особа, яка імпортує товари на митну територію України. Тобто для цілей оподаткування ПДВ платником є будь-яка особа, яка:

- веде господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник цього податку у порядку, що вписаний підпунктами 183.1–183.18 ст. 183 розділу V Податкового кодексу та наказом Міністерства доходів і зборів України “Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість” (Форми № 2-ПДВ, 2-РЖ, 6-РПДВ, 6-РЖ, 2-РС, 6-РРС, 6-РЖС) від 16.01.2014 № 26 і регламентують порядок і послідовність основних процедур з отримання статусу платника ПДВ;

- зареєстрована або підлягає обов'язковій реєстрації як платник цього податку;
- ввозить товари (супутні послуги) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню цим податком, на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України з урахуванням окремих застережень;
- веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;
- особа – управитель майна, яка веде окремий податковий облік із ПДВ;
- щодо господарських операцій, пов'язаних із використанням майна, яке отримане в управління за договорами управління майном. Для цілей оподаткування господарські відносини між управителем майна з власної господарської діяльності та його діяльності з управління майном прирівнюються до відносин на основі окремих цивільно-правових договорів;
- проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, по яке не звернувся власник до кінця строку зберігання, і майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави (зокрема майна, визначеного у ст. 172 Митного кодексу України), незалежно від того, чи досягає вона загальної суми операцій із постачання товарів/послуг, визначеної п. 181.1 ст. 181 ПКУ та незалежно від того, який режим оподаткування використовує така особа згідно із законодавством;
- уповноважена вносити податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності, що перебувають у підпорядкуванні платника податку, встановленого Кабінетом Міністрів України.

Воднораз ПКУ передбачено, що особою, відповідальною за нарахування і сплату ПДВ до бюджету у разі постачання послуг нерезидентами, зокрема їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України, є одержувач послуг.

Нормативні вимоги, порядок реєстрації (зокрема добровільної та як суб'єктів спеціального режиму оподаткування) і її анулювання,

перереєстрації, ведення реєстру і обліку платників податку на додану вартість регламентовано статтями 181–184 ПКУ й підзаконними документами Міністерства фінансів України і Державної фіскальної служби України (рис. 4.1).

Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість (Форми № 2-ПДВ, 2-РЖ, 6-РПДВ, 6-РЖ, 2-РС, 6-PPC, 6-РЖС) від 16.01.2014 № 26, затверджене наказом Міністерства доходів і зборів України (Положення № 26), розроблене відповідно до вимог розділу V ПКУ і конкретизує порядок:

- реєстрації платника ПДВ і послідовність здійснення основних процедур із присвоєння індивідуального податкового номера платнику ПДВ;

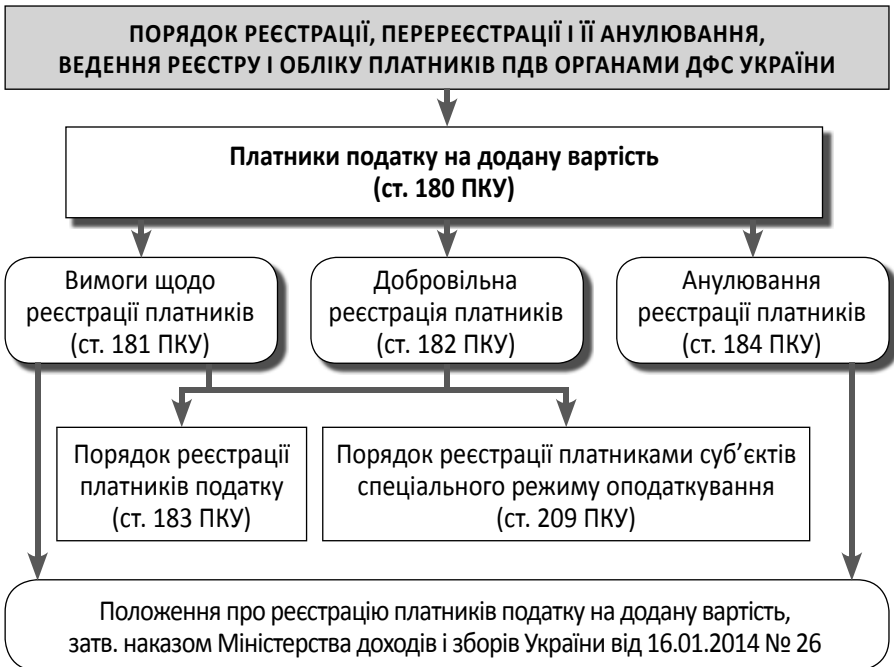


Рис. 4.1. **Нормативне регулювання Порядку реєстрації, перереєстрації і її анулювання, ведення реєстру й обліку платників ПДВ органами ДФС України**

- ведення Реєстру платників, ураховуючи реєстр суб'єктів спеціального режиму оподаткування, ведення їх єдиного обліку й оприлюднення інформації з автоматизованого банку даних платників ПДВ;
- формування і надання витягів та довідок з Реєстру;
- анулювання реєстрації платників ПДВ;
- перереєстрації платників податку на додану вартість;
- ведення документації при реєстрації/анулюванні реєстрації платників податку на додану вартість.

Відповідно до Положення № 26 встановлено форми документів:

- заяв про реєстрацію платників податку на додану вартість;
- документів про анулювання реєстрації платників ПДВ;
- журналів реєстрації платників податку на додану вартість;
- інших документів із питань реєстрації/анулювання реєстрації, перереєстрації платників ПДВ;
- запитів про отримання витягів та довідки з Реєстру;
- витягу та довідки з Реєстру.

Центральний орган державної фіскальної служби формує і веде Реєстр платників податку на додану вартість, який створено як автоматизований банк даних для забезпечення єдиного обліку платників податку на додану вартість. Складовою Реєстру є реєстр суб'єктів спеціального режиму оподаткування. До Реєстру входять ідентифікаційні, довідкові, реєстраційні, класифікаційні, кількісні й інші дані, передбачені податковими формами. Формування й ведення Реєстру здійснює ДПС України та згідно з п. 183.13 ст. 183 розділу V ПКУ щодаки оприлюднює на своєму офіційному веб-сайті (www.sts.gov.ua) оновлені дані для інформування платників ПДВ. Використання державними органами даних Реєстру здійснюється відповідно до чинного законодавства України.

Як зазначалося, особі, що реєструється як платник податку на додану вартість, присвоюється **індивідуальний податковий номер** (ІПН), який становить для юридичних осіб – 12-розрядний числовий код і використовується для справляння цього податку. Індивідуальний податковий номер є єдиним для всього інформаційного простору України і зберігається за платником до моменту анулювання реєстрації платника податку на додану вартість. Використання індивідуального податкового номера, наданого при реєстрації, є обов'язковим при оформленні й користуванні всіма видами документів, які пов'язані з

розрахунками при придбанні товарів, обліком, звітністю про податок на додану вартість, оформленні податкового кредиту.

Якщо загальний нарахований (сплачений) обсяг з операцій постачання товарів (послуг, робіт), що підлягають оподаткуванню, зокрема з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, здійснених особою (юридичною, фізичною, іншою, представництвом нерезидента) протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно *перевищує 300 тис. грн (без ПДВ)*, така особа зобов'язана зареєструватися в органі державної податкової служби за своїм місцезнаходженням як платник податку на додану вартість згідно з порядком реєстрації, *крім осіб, які є платником єдиного податку за ставками 5 або 10 %*.

Тобто така особа зобов'язана надіслати податковому органу реєстраційну заяву за формою 1-ПДВ, в додатку до якої зазначаються причини реєстрації. У разі, коли особа укладає одну чи більше цивільно-правових угод, унаслідок виконання яких планується здійснення оподатковуваних операцій, обсяг яких перевищуватиме протягом звітного періоду у два чи більше разів суму у 300 000 грн, вона зобов'язана зареєструватися як платник ПДВ до кінця такого звітного податкового періоду.

Якщо ж обсяги оподатковуваних операцій є меншими від суми 300 тис. грн і особа вважає за доцільне добровільно зареєструватися як платник податку, то така реєстрація відповідно до п. 182.1 ст. 181 розділу V ПКУ здійснюється за її заявою.

Особа, не зареєстрована як платник податку, може згідно з п. 181.2 ст. 181 ПКУ під час митного оформлення товарів сплачувати податок на додану вартість без реєстрації як платника у разі, якщо ввозить товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню згідно з чинним законодавством.

Для обов'язкової чи при добровільній реєстрації платником ПДВ особа повинна перебувати на обліку в податковому органі за місцезнаходженням відповідно до Порядку обліку платників податків і зборів, встановленого наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1588. Заява про реєстрацію платника за формою № 1-ПДВ надсилається до податкового органу поштовим відправленням із повідомленням про вручення або вручається особисто (підприємством чи його представником) службовій особі податкового органу.

Податковий орган зобов'язаний у разі відсутності підстав для відмови у реєстрації особи як платника ПДВ внести заявника до Реєстру. Дані про прийняті до розгляду заяви та дані податкової реєстрації вносяться до журналу реєстрації платників ПДВ за формою № 2-РЖ. Положенням про реєстрацію платників ПДВ встановлено порядок формування і надання витягів та довідок з реєстру, оприлюднення відомостей на офіційному веб-сайті.

За запитом (форма № 1-ЗВР) платника податку контролюючий орган надає безоплатно та безумовно протягом 2 робочих днів витяг з Реєстру за формою № 2-ВР. За запитом платника ПДВ в електронній формі за формою № 1-ЗДР можна отримати довідку з реєстру платників ПДВ (форма № 2-ДР).

Для цілей визнання об'єктів оподаткування, обчислення сум податку, їх обліку і відображення операцій із податком на додану вартість підпунктами 14.1.185, 14.1.191 ст. 14 ПКУ застосовуються поняття **постачання послуг** та **постачання товарів** як будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, поставки, обміну та іншими цивільно-правовими договорами і передбачають передачу права на розпорядження товарами, результатами виконаних за компенсацію робіт незалежно від строків її поставки (надання). З метою застосування поняття “постачання товарів” електрична й теплова енергія, газ, пара, вода, повітря, охолоджене чи кондиційоване, вважаються товаром.

На рис. 4.2 детальніше подано склад операцій з постачання товарів (робіт, послуг), який здійснюється за договірними (контрактними) цінами з додатковим нарахуванням податку на додану вартість. До складу договірної (контрактної) вартості входять будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платникові податку безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу в зв'язку з компенсацією вартості товарів (робіт, послуг).

Об'єктом оподаткування є операції платників податку, які визначені ст. 185 ПКУ. Зокрема це операції з:

- 1) *постачання товарів і послуг* платників податку, місце надання яких знаходиться на митній території України, в тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору) для виплати заборгованості заставодавця, а також із передачі об'єкта фінансового лізингу у користування лізингоотримувачу (орендарю);

- 2) *ввезення (вивезення, пересилання, переміщення) товарів (супутніх послуг) у будь-якому митному режимі, визначеному розділом V Митного кодексу України (імпорту або реімпорту, експорту або реекспорту) за кошти або інші види компенсацій (винагороди) згідно з положеннями глав 19–27 Митного кодексу України – МКУ);*
- 3) *постачання послуг із міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів будь-яким видом транспорту (залізничним, автомобільним, морським і річковим, авіаційним).*

Проте, окрім оподаткованих операцій, статтями 196–197 ПКУ виписаний винятковий перелік операцій, які не є об'єктом оподаткування й операцій, звільнених від оподаткування.

Порядок визначення бази оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання товарів (робіт, послуг) залежить від характеру (типу) господарських операцій платника ПДВ і регламентується статтями 188–190 ПКУ (табл. 4.1). *База оподаткування операцій з постачання товарів (робіт, послуг) визначається з огляду на їх договірну (контрактну) вартість, але не нижче від звичайних цін, з урахуванням загальнодержавних податків і зборів (крім ПДВ та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується для виробництва окремих лікарських засобів, зазначених у ПКУ, і збору на обов'язкове державне пенсійне страхування на послуги стільникового рухомого зв'язку).*

База оподаткування операцій з імпорту товарів (ввезених на митну територію України) визначається з огляду на їх договірну (контрактну) вартість, але не нижче від митної вартості товарів, з якої визначені податки і збори, що справляються під час їх митного оформлення, з урахуванням акцизного податку, ввізного мита, за винятком ПДВ, що входить у ціну товарів (робіт, послуг) згідно із законом. У табл. 4.1 наведено бази оподаткування податком на додану вартість окремих видів господарських операцій згідно з ПКУ.

При цьому **звичайною** відповідно до пп. 14.1.71 ПКУ вважається ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо іншого не встановлено ПКУ, з урахуванням особливостей, зазначених ст. 39 ПКУ.

Якщо не доведене зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню справедливих ринкових цін.

ОБ'ЄКТИ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ



Постачання товарів – будь-яка передача права на розпоряджання товарами як власником, зокрема продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду за місцем постачання відповідно до ст. 186 ПКУ на митній території України.

З метою оподаткування постачанням товарів є також операції:

- передачі права власності на матеріальні активи за рішенням органу державної влади або органу місцевого самоврядування чи відповідно до законодавства
- передачі (внесення) товарів (у тому числі необоротних активів) як вкладу спільну діяльність без створення юридичної особи, а також їх повернення
- передачі товарів згідно з договором, за яким сплачується комісія (вигорода) за продаж чи купівлю
- фактичної передачі матеріальних активів іншій особі на підставі договору фінансового лізингу (повернення активів згідно з договором про фінансовий лізинг)
- будь-якої 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 і зокрема:
 - безоплатної передачі майна іншій особі;
 - передачі майна у межах балансу платника податку, що використовується у господарській діяльності для його подальшого використання з метою, не пов'язаною з господарською діяльністю платника



Постачання послуг – будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності й інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються у процесі вчинення певної дії або ведення певної діяльності.

З метою оподаткування постачанням послуг є також операції:

- постачання послуг за рішенням органу державної влади чи органу місцевого самоврядування або в примусовому порядку
- передачі (внесення) виконаних робіт, наданих послуг як вклад у спільну діяльність без утворення юридичної особи, а також повернення послуг
- досягнення домовленості утримуватися від певної дії або конкуренції з третьою особою чи надання дозволу на будь-яку дію за умови укладення договору

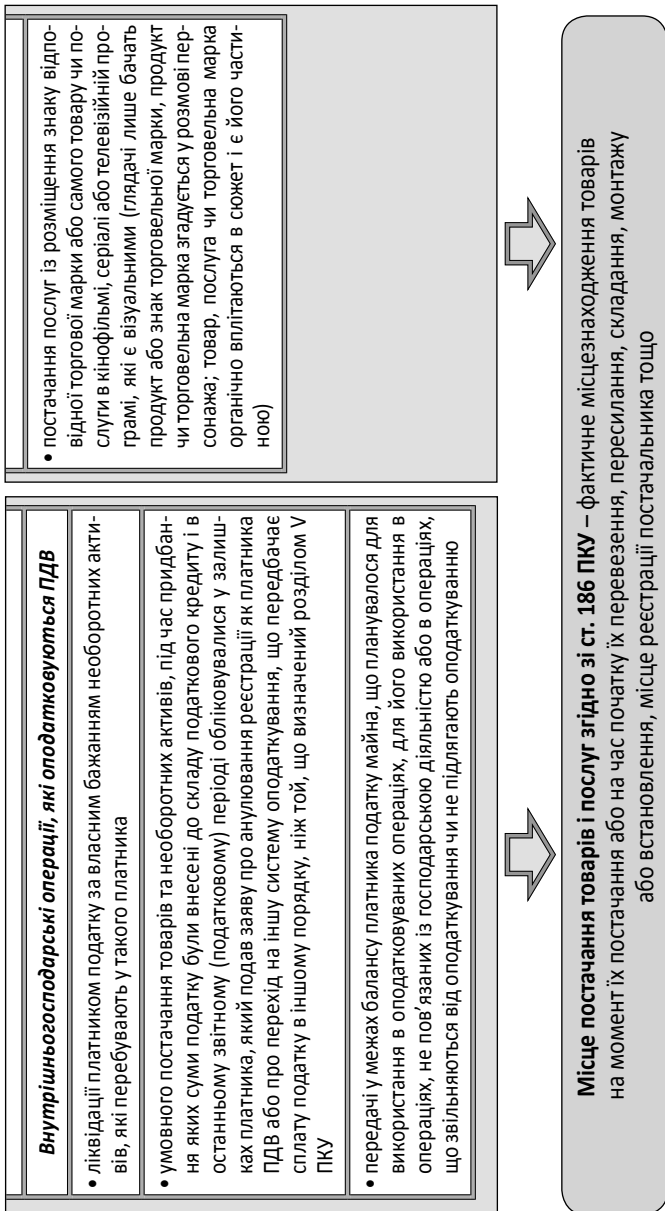


Рис. 4.2. Склад операцій з постачання товарів (робіт, послуг) – об'єктів оподаткування податком на додану вартість

Таблиця 4.1

Бази оподаткування ПДВ окремих господарських операцій

Типи господарських операцій	База оподаткування
Постачання товарів (робіт, послуг) (п. 188.1 ПКУ)	Договірна (контрактна) вартість, але не нижче від звичайних цін
Постачання товарів (робіт, послуг) за регульованими цінами (тарифами), за винятком виробничої дотації з бюджету (п. 188.1 ПКУ)	Договірна (контрактна) вартість, визначена за регульованими цінами (тарифами)
Постачання товарів за договорами фінансового лізингу (п. 188.1 ПКУ)	Договірна (контрактна) вартість, але не нижче від ціни придбання об'єкта лізингу
Імпорт товарів (п. 188.1, п. 190.1 ПКУ) на митну територію України	Договірна (контрактна) вартість, але не нижче від митної вартості товарів відповідно до МКУ з урахуванням мита та акцизного податку
Постачання необоротних активів	Договірна (контрактна) вартість, але не нижче від балансової вартості на момент їх постачання
Постачання товарів (робіт, послуг) у межах бартерних операцій, натуральних виплат тощо (п. 189.1 ПКУ)	Фактична ціна операції, але не нижче від звичайних цін
Товари/послуги, що передаються/отримуються у межах договорів комісії (консигнації), поруки, довірчого управління	Договірна (контрактна) вартість, але не нижче від звичайних цін
Постачання вживаних товарів (комісійна торгівля) п. 189.3 ПКУ)	Комісійна винагорода
Внутрішньогосподарські операції, що оподатковуються ПДВ	
Самостійна ліквідація платником податку (за власним бажанням) необоротних активів основних виробничих або невиробничих фондів	Вартість не нижче від балансової на момент їх ліквідації (переведення)
Переведення необоротних активів до складу невиробничих фондів	Звичайна ціна, що діє на момент такої поставки
Переведення з використанням в оподатковуваних для використання в неоподатковуваних операціях	Звичайна ціна, що діє на момент такої поставки
Умовне постачання товарів	Звичайна ціна відповідних товарів чи необоротних активів

Податковим кодексом визначено поняття *ринкова ціна* – ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власникові за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати на добровільній основі, обидві сторони є взаємно незалежними юридично і фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівнянних економічних (комерційних) умовах (пп. 14.1.219 ПКУ).

Як правило, звичайна ціна на товари (роботи, послуги) збігається з договірною ціною, якщо іншого не встановлено Податковим кодексом і не доведено зворотного, зокрема в результаті неможливості визначення звичайної ціни. Проте, якщо ціни на товари (роботи, послуги) підлягають державному регулюванню згідно із законодавством, звичайною вважається ціна, встановлена відповідно до принципів такого регулювання. Останнє положення не поширюється на встановлення мінімальної ціни продажу або індикативної ціни. При цьому звичайною є ринкова ціна, але не нижче від встановленої мінімальної ціни продажу або індикативної ціни. Важливим є те, що обов'язок доведення того, що ціна договору не відповідає рівню звичайної ціни, покладається на орган державної податкової служби у порядку, встановленому законом.

Визначені із застосуванням звичайних цін база, об'єкт оподаткування й інші показники для цілей оподаткування використовуються органами ДФС для проведення розрахунку податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності під час проведення перевірки. Якщо ж встановлено відхилення договірних цін контрольованої операції у податковому обліку платника ПДВ, то таке відхилення може бути підставою для перерахунку (коригування) об'єкта оподаткування і податкового зобов'язання, показників податкової декларації.

Якщо після поставки товарів (робіт, послуг) здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, враховуючи наступний за поставкою перегляд цін, перерахунок у випадках повернення товарів продавцю, суми податкових зобов'язань із ПДВ постачальника й податкового кредиту покупця – платників ПДВ – підлягають відповідному коригуванню.

4.2. СТАВКИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ І ПІЛЬГИ.

ХАРАКТЕРИСТИКА ОПЕРАЦІЙ, ЯКІ ЗВІЛЬНЕНІ АБО НЕ Є ОБ'ЄКТОМ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

До об'єктів оподаткування, визначених у статтях 185–186 ПКУ, за винятком операцій, звільнених від оподаткування й операцій, до яких застосовується ставка 7 % та нульова ставка за ст. 195 ПКУ, передбачена ставка до бази оподаткування у розмірі 20 %. З 1 квітня 2014 р. встановлено ставку 7 % за операціями з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування і внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів за переліком, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 23.04.2014 № 118 (Про затвердження переліку медичних виробів, операції з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України яких підлягають оподаткуванню податком на додану вартість за ставкою 7 %). Отже, нині податок на додану вартість у розмірі 20 або 7 % бази оподаткування додається до ціни товарів (робіт, послуг).

При експорті товарів і супутніх такому експорту послуг згідно зі ст. 195 ПКУ ставка податку становить **0 % до бази оподаткування**. Експортними вважаються операції з вивезення з митної території України за кордон товарів (робіт, послуг) без зобов'язання їхнього зворотного повернення. Факт експорту фіксується в момент надання послуг, перетину товаром митного кордону й засвідчується митними деклараціями, належно оформленою згідно з вимогами Положення про митні декларації, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2012 № 450 (зі змінами).

Повний перелік операцій, які підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою, наведений у ст. 195 ПКУ. До таких операцій належать:

- *експорт товарів (супутніх послуг)*, підтверджений митною декларацією, оформленою відповідно до вимог митного законодавства;
- у митному режимі безмитної торгівлі;
- у митному режимі вільної митної зони;
- *постачання товарів для заправки (дозаправки) або забезпечення:*

- а) окреслених законом типів морських суден;
 - б) визначених законом типів повітряних суден;
 - в) космічних кораблів, космічних ракетних носіїв або супутників Землі;
 - г) наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних сил України, що бере участь у миротворчих акціях за кордоном України, або в інших випадках, передбачених законодавством;
 - д) постачання товарів/послуг підприємствами роздрібною торгівлі, які розташовані на території України в зонах митного контролю (магазинах безмитної торгівлі (безмитних магазинах)), відповідно до порядку, встановленого Кабінетом Міністрів України;
- *постачання таких послуг:*
- а) міжнародні перевезення пасажирів, багажу й вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом;
 - б) послуги, що передбачають роботи з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт і вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або одержувачем – нерезидентом, зокрема постачання послуг із переробки дзвальницької сировини;
 - в) послуги з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси.

У разі якщо операції з постачання товарів, послуг на митній території України звільнено від оподаткування, то до операцій з експорту таких товарів (супутніх послуг) застосовується нульова ставка.

Пільги з податку на додану вартість – це переваги, надані певним суб'єктам підприємницької діяльності, пов'язані з повним або частковим звільненням від установлених законом зобов'язань зі сплати цього податку до державного бюджету. Окремі платники податку до операцій із поставки товарів (робіт, послуг), які по суті можуть виступати об'єктом оподаткування ПДВ, не нараховують податкових зобов'язань, застосовуючи режим звільнення від оподаткування податком на додану вартість. Це стосується як операцій, що здійснюються на внутрішньому ринку, так і при ввезенні (пересиланні) товарів на митну територію України, окрім операцій з підакцизними това-

рами, зазначеними у розділі VI ПКУ. Вичерпний множинний перелік господарських операцій, які звільнені від оподаткування або не є об'єктом оподаткування ПДВ з 1 січня 2011 р., їх детальну описову характеристику й вимоги до здійснення, визначають статті 196–197 ПКУ. Серед них – постачання послуг реабілітаційними установами і постачання путівок на санаторно-курортне лікування, оздоровлення й відпочинок на території України для інвалідів та дітей-інвалідів; постачання державних платних послуг фізичним або юридичним особам органами виконавчої влади й органами місцевого самоврядування, а також іншими особами, уповноваженими такими органами або законодавством надавати зазначені послуги, обов'язковість отримання (надання) яких устанавлюється законодавством, враховуючи плату за реєстрацію, видачу ліцензії, сертифікатів у вигляді зборів, державного мита, операції із ввезення на митну територію України майна як міжнародної технічної допомоги, що надається відповідно до міжнародних договорів України, тощо.

Воднораз для суворо обмеженого кола операцій у визначених галузях економіки (літакобудування, видавничча справа, космічна діяльність щодо створення космічної техніки тощо) відповідно до підрозділу 2 розділу XX “Перехідні положення” ПКУ встановлено *режим тимчасового звільнення від оподаткування ПДВ*.

Окремі платники до операцій із постачання низки товарів (робіт, послуг) нараховують податкові зобов'язання ПДВ за нульовою ставкою цього податку як до операцій із вивезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту, так і до окремих товарів (робіт, послуг) на митній території України. Зокрема, за нульовою ставкою (як пільговою) оподатковується податком на додану вартість постачання товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку (далі – комісіонера) здійснювати постачання товарів від імені й за дорученням іншої особи (далі – комітента) без передання права власності на такі товари), що безпосередньо виготовляються підприємствами й організаціями громадських організацій інвалідів, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх власністю, де кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить протягом попереднього звітного періоду не менш як 50 % середньооблікової кількості штатних працівників, і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів

становить протягом звітнього періоду не менш як 25 % суми загальних витрат на оплату праці, що належать до складу витрат виробництва.

Податковим кодексом України встановлено також низку *спеціальних режимів сплати й використання сум податку на додану вартість*, які встановлені для окремих галузей економіки. Наприклад, згідно зі ст. 209 ПКУ сільськогосподарські товаровиробники належні до сплати в державний бюджет суми ПДВ перераховують на спеціальний банківський рахунок із метою їх цільового використання, регламентованого положеннями ПКУ, тощо.

4.3. ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ І РЕЄСТРАЦІЯ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ. ПОДАТКОВА НАКЛАДНА, ВАНТАЖНА МИТНА ДЕКЛАРАЦІЯ, ІНШІ ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ Й ВИМОГИ ДО ЇХ СКЛАДАННЯ

Первинним документом і підставою для нарахування податкових зобов'язань із ПДВ у зв'язку з постачанням (продажем) товарів (робіт, послуг) у продавця-платника податку на додану вартість і одночасно документальним доказом права на віднесення до податкового кредиту витрат зі сплати ПДВ при придбанні у покупця – платника податку є **податкова накладна**.

За Податковим кодексом податкова накладна є податковим документом, який одночасно відображається у податкових зобов'язаннях і реєстрі виданих податкових накладних продавця та в податковому кредиті й реєстрі отриманих податкових накладних покупця. Окрім податкової накладної, ПКУ визначено ще ряд інших документів, які відповідно реєструються в *реєстрі виданих та отриманих податкових накладних*.

Нормативні вимоги до змісту, реквізитів і порядку заповнення податкової накладної, форма якої наведена нижче, встановлені ст. 201 ПКУ, постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних” від 29.12.2010 № 1246 та в наказі Міністерства доходів і зборів України від 14.01.2014 № 10 (далі – Порядок № 10).

Податкові накладні складають особи, які зареєстровані в податковому органі платниками податку і яким присвоєні індивідуальні податкові номери платника ПДВ. У випадках, коли до складу зареє-

строваного платника ПДВ входять філії, останній може за певних умов делегувати філії або структурному підрозділу право виписки податкових накладних. Для цього платник ПДВ повинен присвоїти окремий числовий номер кожній філії і структурному підрозділу й письмово повідомити орган державної податкової служби за місцем його реєстрації як платника ПДВ.

Згідно з чинним порядком заповнення податкова накладна:

- виписується на кожне повне або часткове постачання товарів/ послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс);
- складається у двох примірниках (оригінал і копія) у день виникнення податкових зобов'язань із ПДВ у продавця;
- може друкуватися поліграфічним методом, за допомогою комп'ютера в електронній формі або іншим методом;
- підписується (всі примірники) особою, уповноваженою платником податку здійснювати постачання товарів (робіт, послуг);
- скріплюється печаткою такого платника податку – продавця.

Порядковий номер податкової накладної присвоюється відповідно до її номера в реєстрі виданих та отриманих податкових накладних, і сума податку на додану вартість у ній повинна відповідати сумі податкових зобов'язань із постачання товарів (робіт, послуг) продавця у цьому ж реєстрі виданих і отриманих податкових накладних. При складанні податкової накладної філією чи структурним підрозділом платника податку *порядковий номер податкової накладної* встановлюється з урахуванням присвоєного числового номера і визначається числовим значенням через дріб. У чисельнику порядкового номера податкової накладної проставляється порядковий номер, а в знаменнику – числовий номер філії чи структурного підрозділу.

Оригінал податкової накладної надається покупцю товарів (робіт, послуг) на його вимогу і зберігається ним разом із розрахунковими, платіжними документами з придбання товарів (робіт, послуг) у порядку й протягом терміну, визначеного для зберігання облікових податкових документів і податкової звітності. Копія податкової накладної залишається у продавця товарів (робіт, послуг) як звітний розрахунковий податковий документ і зберігається в порядку та протягом строку, передбаченого законодавством для зобов'язань зі сплати податку на додану вартість.

Якщо постачання товарів (робіт, послуг) має безперервний або ритмічний характер при постійних зв'язках із покупцем, може бути виписана зведена податкова накладна з огляду на визначену у договорі періодичність (один раз на п'ять днів; один раз на десять днів тощо) оплати поставлених товарів (робіт, послуг), але не рідше одного разу на місяць і не пізніше останнього дня місяця. При цьому до зведеної податкової накладної обов'язково додається реєстр товаро-транспортних накладних чи інших відповідних документів (актів виконаних робіт, наданих послуг і т.ін.), згідно з якими здійснено постачання товарів (робіт, послуг).

У разі відмови продавця товарів (робіт, послуг) надати податкову накладну або в разі порушення ним порядку її заповнення та порядку реєстрації в Єдиному реєстрі покупець таких товарів (робіт, послуг) має право додати до податкової декларації за звітний податковий період заяву зі скаргою на такого постачальника, яка є підставою для внесення сум податку до складу податкового кредиту. До заяви додаються копії товарних чеків або інших розрахункових документів, що засвідчують факт сплати податку у зв'язку з придбанням таких товарів (робіт, послуг) або копії первинних документів, складених відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", що підтверджують факт отримання таких товарів (робіт, послуг).

Платники податку на додану вартість складають окремі податкові накладні за видами діяльності, що передбачають спеціальний режим оподаткування, і зазначають у порядкувому номері накладної після дробу перед номером філії чи структурного підрозділу код відповідного виду діяльності (2, 3, 4).

Відповідно до положень п. 201.10 ст. 201 та п. 11 підрозділу 2 розділу XX ПКУ в Україні для платників ПДВ запроваджено в 2011 р. новий порядок реєстрації у *Єдиному реєстрі податкових накладних*, у яких сума податку на додану вартість в одній податковій накладній становить:

- понад 1 млн грн – з 1 січня 2011 р.;
- понад 500 тис. грн – з 1 квітня 2011 р.;
- понад 100 тис. грн – з 1 липня 2011 р.;
- понад 10 тис. грн – з 1 січня 2012 р.

Податкова накладна, яка підлягає такій реєстрації, надається покупцю тільки після її внесення до Єдиного реєстру податкових

накладних. Єдиний реєстр податкових накладних згідно з визначенням у п. 14.1.60 ст. 14 ПКУ – реєстр відомостей про податкові накладні й розрахунки коригування, який ведеться центральним органом державної податкової служби в електронному вигляді згідно з наданими платниками податку на додану вартість електронними документами. До Єдиного реєстру податкових накладних не включають податкову накладну, у якій сума ПДВ не перевищує 10 тис. грн, окрім постачання підакцизних та імпорتنних товарів.

Усі примірники податкових накладних, окрім особливості заповнення яких викладені в п. 11 Порядку № 10, залишаються у платника, що їх виписав, і зберігаються відповідно до викладеного в п. 6 Порядку. У верхній лівій частині оригіналу такої податкової накладної робиться відповідна помітка “X” і зазначається тип причини:

- 01 – виписана на суму перевищення звичайної ціни над фактичною (у разі здійснення контрольованих операцій);
- 02 – постачання неплатнику податку;
- 03 – натуральна виплата в рахунок оплати праці фізичним особам;
- 04 – постачання у межах балансу для невиробничого використання;
- 05 – ліквідація основних фондів за самостійним рішенням платника податку;
- 06 – переведення основних фондів 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 умовного постачання товарних залишків та/або основних фондів, що перебувають в обліку платника податку на день анулювання його реєстрації як платника податку на додану вартість, щодо яких був нарахований податковий кредит у минулих або поточному податкових періодах при анулюванні реєстрації платника податку на додану вартість;
- 11 – виписана за щоденними підсумками операцій;
- 12 – складена на вартість безоплатно поставлених товарів/послуг;
- 13 – використання виробничих або невиробничих засобів не в господарській діяльності;
- 14 – складена покупцем послуг від нерезидента.

Отже, для операцій, що оподатковуються або звільнені від оподаткування, складаються окремі податкові накладні. При одночасному постачанні одному покупцю оподатковуваних товарів (робіт, послуг) і тих, що звільнені від оподаткування, продавець складає окремі податкові накладні (не допускається заповнення в одній накладній одночасно графі 10 та граф 7, 8 і 9). Зазначене не поширюється на операцію з постачання товарів (робіт, послуг), до якої одночасно застосовується як нульова ставка, так і ставка 20 %. У такому разі складається одна податкова накладна, у якій заповнюються відповідні графи.

У разі ж постачання товарів (робіт, послуг), оподаткування яких: передбачено ст. 195 ПКУ за нульовою ставкою, у розділі III та графах 8 і 9 проставляється нуль, а звільнених від оподаткування згідно зі ст. 197 розділу V та підрозділу 2 розділу XX ПКУ, у податковій накладній у розділі III та графі 10 робиться помітка “Без ПДВ” з обов’язковим посиланням на відповідний підпункт, пункт, статтю, підрозділ, розділ ПКУ.

Якщо база оподаткування визначається з огляду на звичайні ціни і перевищує суму постачання товарів (робіт, послуг), визначену з їх договірної (контрактної) вартості, тобто звичайна ціна перевищує фактичну, продавець виписує дві податкові накладні: одну – на суму з огляду на фактичну ціну постачання, другу – на суму перевищення звичайної ціни над фактичною, яка зберігається у продавця.

Показники податкової накладної можуть бути відкориговані. У разі здійснення коригування сум податкових зобов’язань відповідно до ст. 192 розділу V ПКУ постачальник товарів (робіт, послуг) виписує *розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної* (далі – *розрахунок коригування*) за формою – додатком 2 до податкової накладної. Розрахунок коригування також складається у двох примірниках (оригінал – для покупця, копія – для продавця) і може друкуватися поліграфічним способом, за допомогою комп’ютера або іншим методом. Якщо розрахунок коригування складається до податкової накладної, яка підлягає реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних, тоді він надається покупцю тільки після його реєстрації і відповідної податкової накладної у Єдиному реєстрі податкових накладних. На підставі розрахунку одержувач товарів (робіт, послуг) здійснює коригування податкового кредиту відповідно до ст. 192 розділу V ПКУ (за умови дотриман-

ня положень законодавчих актів щодо віднесення сум до податкового кредиту) з обов'язковим відображенням зазначених коригувань у реєстрі виданих та отриманих податкових накладних (з від'ємним чи позитивним значенням).

При цьому, якщо внаслідок зазначеного перерахунку відбувається зменшення суми компенсації на користь постачальника (продавця) – платника податку, то постачальник відповідно зменшує суму податкових зобов'язань із ПДВ за наслідками податкового періоду, протягом якого був проведений такий перерахунок, і надсилає покупцю розрахунок коригування кількісних і вартісних показників із відкоригованим значенням (розрахунок заповнюється згідно з вимогами наказу “Про затвердження форми Податкової накладної та Порядку її заповнення”). На титульному аркуші розрахунку коригування вказується, до якої податкової накладної та за яким договором вносяться зміни.

У свою чергу покупець на підставі розрахунку коригування зменшує суму податкового кредиту з ПДВ за результатами такого податкового періоду у разі, якщо він є зареєстрованим платником податку на дату проведення коригування і збільшував податковий кредит у зв'язку з отриманням таких товарів (робіт, послуг). Якщо внаслідок такого перерахунку проходить збільшення суми компенсації на користь платника податку – постачальника, то все відбувається навпаки – постачальник збільшує суму податкових зобов'язань, а покупець – суму податкового кредиту з ПДВ.

Підставою для нарахування податкового кредиту з ПДВ із віднесення сум на зменшення податкових зобов'язань без отримання податкової накладної згідно з п. 201.11 ПКУ також є:

- а) *транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, який виставляється платникові податку за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму ПДВ та податковий номер продавця, крім тих, форма яких встановлена міжнародними стандартами;*
- б) *касові чеки, які містять суму отриманих товарів (робіт, послуг), загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального номера й податкового номера постачальника) за умови, що загальна сума отриманих товарів (робіт, послуг) не може перевищувати 200 грн на день (без урахування ПДВ). Порядок*

- обчислення й накопичення реєстраторами розрахункових операцій сум податку встановлює Кабінет Міністрів України;
- в) *митні декларації* (МД), які використовуються для декларування товарів і транспортних засобів і являють собою письмову заяву встановленої форми про ввезення товарів на митну територію України. МД подається митному органу на паперовому носії або як електронний документ (електронна МД) і містить відомості про товари й транспортні засоби, які переміщуються через митний кордон України, митний режим, у який вони заявляються, а також іншу інформацію, необхідну для нарахування і сплати податків, зборів, інших платежів, здійснення митного контролю, митного оформлення, митної статистики тощо;
- г) *інші первинні документи*, не заборонені податковим законодавством.

Для операцій із постачання послуг нерезидентом на митній території України документом, що посвідчує право на віднесення сум ПДВ до податкового кредиту, вважається податкова накладна, за якою податкові зобов'язання внесені до податкової декларації попереднього періоду.

У розрахункових (платіжних) документах за реалізовані товари (роботи, послуги) сума ПДВ зазначається окремим рядком, а при їх звільненні від податку у цих документах робиться позначка "Без ПДВ". У реєстрах бухгалтерського обліку розрахунків із постачальниками, підрядниками й іншими кредиторами, записи в яких здійснюються на підставі первинних документів (податкових накладних, МД, платіжно-розрахункових документів, накладних тощо), суми ПДВ виділяються в окремі графи. Господарські операції з ПДВ, оформлені податковою накладною, митними деклараціями (у тому числі митними деклараціями), накладними, іншими платіжно-розрахунковими документами, відображаються в аналітичному Реєстрі виданих і отриманих податкових накладних відповідно до вимог п. 201.15 ст. 201 розділу V ПКУ та Порядку ведення реєстру виданих і отриманих податкових накладних, затвердженого наказом Міністерства доходів і зборів України від 25.11.2013 № 708. Платники податку щомісяця в терміни, передбачені для подання податкової звітності (календарний місяць), зокрема для яких встановлено звітний податковий період – квартал, подають органу державної податкової служби копії записів у реєстрах виданих і отриманих податкових накладних за такий період в електронному вигляді.

4.4. МЕТОДИКА ОБЧИСЛЕННЯ Й ОБЛІКУ В СИСТЕМІ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ТА ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ З УРАХУВАННЯМ ПРАВИЛ ОПОДАТКУВАННЯ

Методичні основи обчислення і визнання податкових зобов'язань та податкового кредиту, визначення суми податку на додану вартість, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України чи відповідно до бюджетного відшкодування встановлюються розділом V ПКУ та ін. (I, II, III, XIX, підрозділом 2 розділу XX тощо).

Зі свого боку бухгалтерський облік податку на додану вартість регламентовано в наказі Міністерства фінансів України “Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість” від 01.07.1997 № 141, зі змінами (далі – Інструкція № 141). Цією інструкцією встановлено правила ведення, кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту і здійснення розрахунків із бюджетом за податком на додану вартість відповідно до вимог податкового законодавства. Певним недоліком Інструкції № 141 станом на 1 вересня 2011 р. є те, що вона повністю ще не адаптована до вимог ПКУ.

Основоположним принципом в оподаткуванні та обліку операцій податком на додану вартість є повнота визнання й достовірність обчислення податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ, їх своєчасне відображення у первинних документах, облікових реєстрах і податковій декларації з ПДВ.

Податкове зобов'язання з ПДВ – загальна сума податку, одержана (нарахована) платником ПДВ у звітному (податковому) періоді, що визначена згідно з вимогами ПКУ. Датою виникнення податкових зобов'язань із податку на додану вартість із постачання товарів (робіт, послуг) згідно з п. 187.1 ст. 187 ПКУ **за загальним правилом (“першої події”)** вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: – *дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів (робіт, послуг) за готівку – дата оприбуткування коштів у касі*

платника податку, а у разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

- дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку (для робіт – дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт платником податку).

Крім загального правила, ст. 187 ПКУ визначено низку особливостей встановлення дати виникнення податкових зобов'язань із ПДВ при здійсненні окремих операцій і, зокрема:

- постачання товарів/послуг із використанням торговельних автоматів або іншого подібного устаткування, що не передбачає наявності касового апарата;
- постачання товарів/послуг через торговельні автомати з використанням жетонів, карток або інших замінників національної валюти;
- постачання товарів/послуг із використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, іменних або інших чеків;
- операцій фінансової оренди (лізингу);
- постачання товарів/послуг з оплатою за рахунок бюджетних коштів;
- ввезення товарів на митну територію України;
- виконання довгострокових договорів (контрактів) тощо.

Заслугує на увагу надане нормою п. 187.10 ПКУ право визначати дату виникнення податкових зобов'язань за **касовим методом** у разі, коли платники податку постачають теплову енергію, газ природний (крім скрапленого), надають послуги з водопостачання, водовідведення чи послуги, вартість яких входить до складу квартирної плати чи плати за утримання житла, фізичним особам, бюджетним установам, не зареєстрованим як платники податку, а також житлово-експлуатаційним конторам, квартирно-експлуатаційним частинам, об'єднанням співвласників багатоквартирних будинків, іншим подібним платникам податку.

Податковий кредит із ПДВ – сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду, визначена згідно зі статтями 198–199 ПКУ. Податковий

кредит звітного періоду визначається з огляду на договірну (контрактну) вартість товарів (послуг), але не вище від рівня звичайних цін на такі товари (роботи, послуги) і складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою п. 193.1 ст. 193 ПКУ, протягом такого звітного періоду у разі здійснення операцій з:

- придбання або виготовлення товарів (зокрема в разі їх ввезення на митну територію України) та послуг;
- придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, зокрема при їх ввезенні на митну територію України (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внеску до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності);
- отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України;
- ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу.

При цьому право на нарахування податкового кредиту виникає незалежно від того, чи такі товари (роботи, послуги) й основні засоби почали використовуватися в 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 у подальшому такі товари (роботи, послуги), основні виробничі засоби фактично використовуються в операціях, які не є об'єктом оподаткування згідно зі ст. 196 ПКУ або звільняються від оподаткування згідно зі ст. 197 ПКУ, міжнародних договорів (угод) (за винятком випадків проведення операцій, передбачених пп. 196.1.7 п. 196.1 ст. 196 ПКУ), то з метою оподаткування такі товари (роботи, послуги), основні виробничі засоби вважаються проданими у податковому періоді, на який припадає таке використання, у тому разі, якщо платник податку скористався правом на податковий кредит за цими товарами (роботами, послугами), основними виробничими засобами. Датою використання товарів/послуг, основних виробничих засобів вважається дата визнання витрат відповідно до розділу III ПКУ.

Для відображення в обліку податкового кредиту з податку на додану вартість за загальними правилами датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

- дата списання коштів із банківського рахунку платника податку на оплату товарів (робіт, послуг);
- дата отримання платником податку товарів (робіт, послуг), що підтверджено податковою накладною.

Крім загального правила, ст. 198 ПКУ встановлено ряд особливостей визначення дати виникнення податкових зобов'язань із ПДВ при здійсненні окремих операцій, зокрема:

- для операцій із ввезення на митну територію України товарів є дата сплати (нарахування) податку за податковими зобов'язаннями згідно з п. 187.8 ст. 187 ПКУ;
- для операцій із постачання послуг нерезидентом на митній території України – дата сплати (нарахування) податку за податковими зобов'язаннями, що були внесені отримувачем таких послуг до податкової декларації попереднього періоду;
- для операцій фінансової оренди є дата фактичного отримання об'єкта фінансового лізингу таким орендарем;
- договорів (контрактів), визначених довгостроковими відповідно до п. 187.9 ст. 187 ПКУ, є дата фактичного отримання замовником результатів робіт (оформлених актами виконаних робіт) за такими договорами (контрактами);
- для товарів (робіт, послуг), постачання (придбання) яких контролюється приладами обліку, факт постачання (придбання) таких товарів/послуг засвідчується даними обліку;
- для операцій платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), перелічених у п. 187.10 ст. 187 ПКУ, датою виникнення права на податковий кредит є дата списання коштів із банківського рахунку (за касовим методом) тощо.

Як зазначалося, основним первинним документом для обліку як податкового зобов'язання, так і податкового кредиту з ПДВ, поряд з іншими, є податкова накладна, яка складається у момент виникнення податкових зобов'язань продавця у двох примірниках. Платник податку зобов'язаний вести *реєстр виданих і отриманих податкових накладних* у електронному вигляді, у якому зазначаються порядковий номер податкової накладної, дата її виписки (отримання),

загальна сума й сума нарахованого податку, а також реєстраційний номер платника податку – продавця, який надав податкову накладну такому платникові податку. За наявності оригіналу податкової накладної невнесення її до зазначеного реєстру не є підставою для відмови у зарахуванні суми податку, визначеної у такій податковій накладній, до складу податкового кредиту такого платника податку.

Під час проведення документальної (планової або позапланової виїзної) перевірки платник податку зобов'язаний забезпечити доступ податковому інспектору до реєстру податкових накладних і у разі ведення його в електронному вигляді – надати носій електронної інформації за власний рахунок. При цьому носій електронної інформації має зберігатися платником податку протягом строку давності, встановленого законом. Платник податку повинен використовувати будь-яку з найпоширеніших операційних комп'ютерних систем в Україні за власним вибором, які будуть запропоновані центральним податковим органом.

Для відображення у бухгалтерському обліку інформації про податкові зобов'язання, податковий кредит і розрахунки з бюджетом із податку на додану вартість використовується активно-пасивний синтетичний *рахунок 64 "Розрахунки за податками й платежами"* й субрахунки до нього:

641 "Розрахунки за податками";

643 "Податкові зобов'язання";

644 "Податковий кредит".

Відповідно до положень Інструкції № 141 суми податкових зобов'язань із податку на додану вартість відображаються платниками цього податку за кредитом аналітичного рахунку до субрахунку 641 "Розрахунки за податками". Для аналітичного обліку розрахунків з ПДВ можливе застосування окремого субрахунка третього порядку, наприклад, рахунку 6411 "Розрахунки за податком на додану вартість".

Суми, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання з податку на додану вартість звітного періоду згідно із законодавством, тобто податковий кредит із ПДВ, за наявності податкових накладних або митних декларацій, відображаються за дебетом субрахунку 641 "Розрахунки за податками", аналітичний рахунок 6411 "Розрахунки за податком на додану вартість".

Більш глибока деталізація обліку розрахунків за операціями з податку на додану вартість досягається з використанням рахунків чет-

вертого порядку (субрахунків третього порядку) обліку даних для накопичення структурованої інформації і її використання при складанні декларації та здійсненні оперативного контролю за станом нарахування і сплатою ПДВ. Порядок обчислення і сплати податку на додану вартість регламентовано ст. 200 ПКУ.

На субрахунку 643 “Податкові зобов’язання”, який є пасивним, ведеться облік суми податку на додану вартість, визначену з огляду на суму одержаних авансів (попередньої оплати) за реалізовані товари, інші матеріальні цінності й нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню) або у частині реалізованих (наданих) послуг, виконаних робіт, термін сплати яких ще не настав, у випадках застосування касового методу.

За дебетом субрахунку 643 “Податкові зобов’язання” у кореспонденції з кредитом субрахунку 641 “Розрахунки за податками” аналітичний субрахунок 6411 “Розрахунки за податком на додану вартість” відображаються суми податку на додану вартість, визначені з огляду на суми одержаних авансів, тобто нарахованих податкових зобов’язань, термін сплати яких до бюджету настав (табл. 4.2). За кредитом субрахунку ведеться облік списання таких сум при реалізації поставок або у випадках, передбачених Податковим кодексом України, – за касовим методом (п. 187.10 ст. 187 ПКУ).

Відповідно дзеркальним відображенням попередніх операцій є дата виникнення права платника податку на податковий кредит із податку на додану вартість згідно зі статтями 198–199 ПКУ.

На субрахунку 644 “Податковий кредит”, який є активним, ведеться облік сум податкового кредиту. Тобто за дебетом цього субрахунку відображаються суми податку на додану вартість за отриманими товарами (роботами, послугами) від постачальників і підрядників, на які платник податку має право на зменшення податкового зобов’язання у звітному періоді за наявності податкової накладної або митної декларації незалежно від факту оплати за постачання або за якими у звітному періоді не складені податкові накладні. Отже, податкова накладна, митні декларації, враховуючи МД тощо дають право покупцю, зареєстрованому як платник ПДВ, на внесення до податкового кредиту сплаченого податку на додану вартість.

За кредитом же субрахунку 644 “Податковий кредит” відображаються суми податку на додану вартість за оформленими податковими накладними операціями або оплаченими товарами (роботами, послу-

Таблиця 4.2

Кореспонденція рахунків з обліку податкових зобов'язань із ПДАВ

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
<i>Перша подія – відвантаження продукції (товарів), виконаних робіт, наданих послуг</i>				
1	Відображено реалізацію покупцям (замовникам) продукції (товарів), виконаних робіт, наданих послуг	361 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	70 "Доходи від реалізації"	54 000
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДАВ за першою подією – реалізація (постачання, податкова накладна виписана)	70 "Доходи від реалізації"	6411 "Розрахунки за податком на додану вартість"	9 000
<i>Перша подія – отримання авансу від покупця</i>				
3	Отримання попередньої оплати (авансу) від покупців/замовників (споживачів)	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	12 000
4	Нараховані податкові зобов'язання з ПДАВ за отриманим авансом	643 "Податкові зобов'язання"	6411 "Розрахунки за податком на додану вартість"	2 000
5	Відображено реалізацію покупцям (замовникам) продукції (товарів), виконаних робіт, наданих послуг	361 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	70 "Доходи від реалізації"	12 000

Продовження табл. 4.2

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
6	Відображено списані податкові зобов'язання за авансованим постачанням	70 "Доходи від реалізації"	643 "Податкові зобов'язання"	2 000
7	Відображено залік зборгованості покупців/замовників авансовими платежами одержаними	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	361 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	12 000
<i>Перша подія – відвантаження товарів, виконаних робіт, наданих послуг за касовим методом, тобто визнання податкових зобов'язань за фактом оплати постачання</i>				
8	Відображено реалізацію покупцям (замовникам) продукції (товарів), виконаних робіт, наданих послуг	361 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	70 "Доходи від реалізації"	54 000
9	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ за касовим методом податкового обліку, тобто отримання оплати	70 "Доходи від реалізації"	643 "Податкові зобов'язання"	9 000
10	Сплачено покупцями (замовниками) та бюджетом і бюджетними установами за продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги	301 "Готівка в національній валюті" 31 "Рахунки в банках" 311 "Поточні рахунки в національній валюті"	361 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	54 000
11	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ за касовим способом	643 "Податкові зобов'язання"	6411 "Розрахунки за податком на додану вартість"	9 000

Закінчення табл. 4.2.

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
<i>Інші господарські операції з відображення податкового зобов'язання за податком на додану вартість</i>				
12	Видача органам митного контролю податкового векселя на суму ПДВ, що справляється при ввезенні на територію України основних засобів, нематеріальних активів, сировини, матеріалів	643 "Податкові зобов'язання"	51 "Довгострокові векселі видані" 62 "Короткострокові векселі видані"	2 000
13	Внесення податку на додану вартість до первісної вартості придбаних основних засобів, запасів, робіт, послуг, у разі коли ПДВ не підлягає відшкодуванню	15 "Капітальні інвестиції" 20 "Виробничі запаси" 22 "Малочінні та швидкозношувані предмети" 23 "Виробництво" 28 "Товари" 91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут" 94 "Інші витрати операційної діяльності"	6411 "Розрахунки за податком на додану вартість"	3 300

гами), які надійшли від постачальників або підрядників і на які платник податку набуває право зменшити податкове зобов'язання. Якщо за операціями з придбання права на зменшення податкових зобов'язань із податку на додану вартість у підприємства не виникає, то субрахунок 6411 “Розрахунки за податком на додану вартість” не дебетується.

Після отримання покупцем від постачальника податкової накладної або подання заяви, передбаченої податковим законодавством, покупець може отримане право на зменшення податкового зобов'язання з податку на додану вартість відобразити за дебетом субрахунку 6411 “Розрахунки за податком на додану вартість” і кредитом субрахунку 644 “Податковий кредит”. Як передбачено П(С)БО 7 “Основні засоби”, П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” і П(С)БО 9 “Запаси”, сума податку на додану вартість вноситься до первісної вартості активів лише у випадках, якщо податок не може бути відшкодований підприємству. Приклад алгоритму формування податкового кредиту з податку на додану вартість за звітний період наводиться на рис. 4.3.

За такими послідовними господарськими подіями з відвантаження і одержання оплати за реалізацію й отримання товарів (послуг, робіт) і сплати вартості отриманого вибудовується типова схема кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку розрахунків із податку на додану вартість (табл. 4.3).

Якщо першою подією є попередня оплата (авансування поставання товарів (робіт, послуг), то треба відобразити подвійним записом одержання (перерахування) коштів на рахунку їх обліку і утворення боргу за авансом в однаковій сумі. Одночасно за податковим законодавством потрібно відобразити податкове зобов'язання з податку на додану вартість (у постачальника – отримувача авансу) і податковий кредит (у покупця – платника авансу) з використанням субрахунків 643 “Податкові зобов'язання” та 644 “Податковий кредит”.

Окремі відмінності від загальної методики при відображенні податкового обліку ПДВ мають господарські операції з поставок туристичних послуг і при застосуванні платниками податку спеціальних режимів оподаткування, і зокрема, з оподаткування діяльності у сфері сільського й лісового господарства та рибальства, житлово-комунального господарства і з діяльності з виробами мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату, про що йтиметься у темі 8 “Особливості оподаткування окремих видів економічної ді-

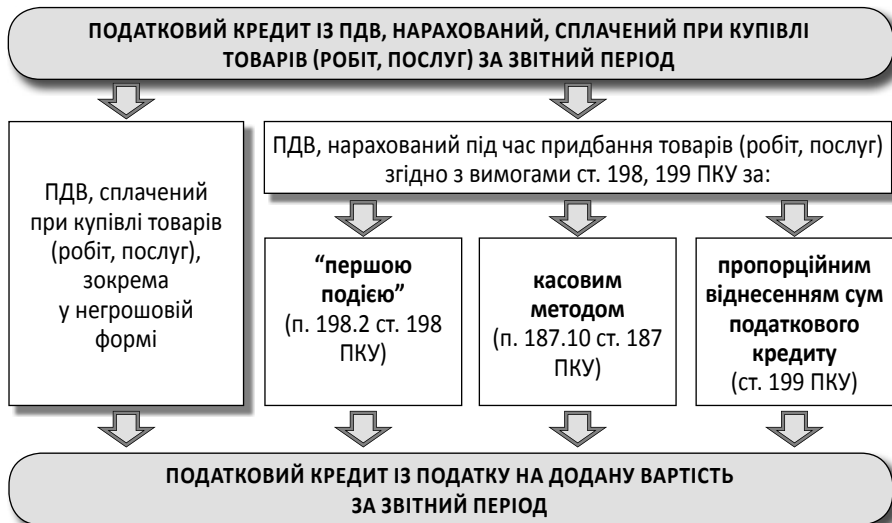


Рис. 4.3. Приклад алгоритму формування податкового кредиту з податку на додану вартість за звітний період

Таблиця 4.3

Відображення в обліку податкового кредиту з податку на додану вартість

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
<i>Перша подія – отримання товарів, робіт, послуг</i>				
1	Відображено оприбутковані на склад від постачальника – платника податку основні засоби, виробничі запаси, інші товарно-матеріальні цінності, виконані підрядником роботи або отримані послуги тощо	15 “Капітальні інвестиції” 20 “Виробничі запаси” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” 23 “Виробництво” 28 “Товари” 91 “Загальновиробничі витрати” 92 “Адміністративні витрати” 93 “Витрати на збут” 94 “Інші витрати операційної діяльності”	631 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	2 000

Продовження табл. 4.3

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
2	Одночасно при отриманні поставки покупцем – платником податку без податкової накладної визначено й відображено податковий кредит (незалежно від дати оплати)	644 "Податковий кредит"	631 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	400
3	Відображено суму податкового кредиту, яку слід віднести на розрахунки з бюджетом при отриманні податкової накладної	6411 "Розрахунки за податком на додану вартість"	644 "Податковий кредит"	400
4	Відображено при поставці суму податкового кредиту за наявності податкової накладної, суму за якою віднесено на розрахунки з бюджетом	6411 "Розрахунки за податком на додану вартість"	631 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	400
5	Визнання податкового кредиту в момент виплати податкового векселя з ПДВ	6411 "Розрахунки за податком на додану вартість"	643 "Податкові зобов'язання"	2 000
<i>Перша подія – сплата авансу за постачання товарів, робіт, послуг</i>				
6	Проведена попередня оплата за товари, роботи, послуги	371 "Розрахунки за виданими авансами"	31 "Рахунки в банках"	6 000
7	Визначено і відображено платником податку суму податкового кредиту з оплати і отримання податкової накладної	6411 "Розрахунки за податком на додану вартість"	644 "Податковий кредит"	1 000
8	Відображено оприбутковані на склад від постачальника – платника податку основні засоби, виробничі запаси, інші товарно-матеріальні цінності, виконані підрядником роботи або отримані послуги тощо	15 "Капітальні інвестиції" 20 "Виробничі запаси" 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" 23 "Виробництво" 28 "Товари" 91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут" 94 "Інші витрати операційної діяльності"	631 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	5 000

Закінчення табл. 4.3

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
9	Відображено податковий кредит за оприбуткованими товарами, роботами, послугами	644 "Податковий кредит"	631 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	1 000
10	Відображено залік заборгованостей із постачальниками та підрядниками заборгованістю за виданими авансами	631 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	371 "Розрахунки за виданими авансами"	6 000
Відображення податкового кредиту касовим способом				
11	Відображено оприбутковані на склад від постачальника – платника податку основні засоби, виробничі запаси, інші товарно-матеріальні цінності, виконані підрядником роботи або отримані послуги тощо	15 "Капітальні інвестиції" 20 "Виробничі запаси" 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" 23 "Виробництво" 28 "Товари" 91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут" 94 "Інші витрати операційної діяльності"	631 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	5 000
12	Одночасно при отриманні поставки покупцем – платником податку визначено та відображено податковий кредит	644 "Податковий кредит"	631 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	1 000
13	Сплачено за придбані товарно-матеріальні цінності, виконані підрядником роботи або отримані послуги	631 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	31 "Рахунки в банках"	6 000
14	Відображено платником податку з оплати й отриманні податкової накладної суму податкового кредиту	641 "Розрахунки за податком на додану вартість"	644 "Податковий кредит"	1 000

яльності у сфері сільського й лісового господарства та рибальства, житлово-комунальних і окремих господарських операцій" цього навчального посібника.

4.5. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ПРИ ВВЕЗЕННІ ТОВАРІВ НА МИТНУ ТЕРИТОРІЮ УКРАЇНИ

Особливості обліку податку на додану вартість при здійсненні платниками операцій із ввезення товарів на митну територію України зумовлені спеціальними вимогами чинної нормативної бази з оподаткування ПДВ. Справляння податку на додану вартість при ввезенні товарів і предметів на митну територію України здійснюється відповідно до вимог Податкового і Митного кодексів України. У всіх зазначених документах передбачено сплату ПДВ платниками, які імпортують товари (роботи, послуги) на митну територію України і виняток становлять лише такі, які звільнені від сплати цього податку.

Базою оподаткування для товарів, які імпортуються платниками податку на митну територію України, є договірна (контрактна) вартість таких товарів, але не менша від митної вартості, зазначеної у ввізній митній декларації з урахуванням витрат на:

- 1) транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження і страхування до пункту перетину митного кордону України;
- 2) сплату брокерських, агентських, комісійних та інших видів винагород, пов'язаних із ввезенням (пересиланням) таких товарів;
- 3) плату за використання об'єктів інтелектуальної власності, що належать до таких товарів;
- 4) акцизний податок, ввізне мито, а також інші митні платежі;
- 5) інші податки, збори, за винятком ПДВ, що входить до ціни товарів (робіт, послуг) згідно із законами України з питань оподаткування.

Ставка ПДВ на імпортні операції становить 20 та 7 %. Сума ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету, визначається так:

- 1) на товари, які підлягають оподаткуванню митом та акцизним податком:

$$ПДВ = (ВТі + Са + См) \frac{Пз}{100},$$

де $ВТі$ – митна вартість імпортних товарів; $Са$ – сума акцизного податку; $См$ – сума мита; $Пз$ – загальна ставка податку на додану вартість (20 або 7 %);

- 2) аналогічно розраховується ПДВ на товари, які оподатковуються тільки митом:

$$ПДВ = (ВТі + См) \frac{Пз}{100};$$

3) на товари, які оподатковуються лише акцизним збором:

$$ПДВ = (BTi + Ca) \frac{Пз}{100};$$

4) на товари, які не підлягають оподаткуванню митом та іншими зборами:

$$ПДВ = BTi \frac{Пз}{100}.$$

Суми податку, нараховані митним органом таким чином, підлягають зарахуванню платниками податку безпосередньо на рахунки державного бюджету (державного казначейства).

Визначена вартість перераховується в українські гривні за валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на кінець операційного дня, який передуює дню, в якому товар (товарна партія) вперше підпадає під режим митного контролю відповідно до митного законодавства.

4.6. КАСОВИЙ МЕТОД ЯК АЛЬТЕРНАТИВНИЙ ЗАГАЛЬНОМУ ПОРЯДКУ ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ І ХАРАКТЕРИСТИКА ВИДІВ ДІЯЛЬНОСТІ (ОПЕРАЦІЙ), ЗА ЯКИМИ ВІН ЗАСТОСОВУЄТЬСЯ

Касовий метод для цілей оподаткування згідно з розділом V ПКУ – це особливий, альтернативний загальному методу податкового обліку податку на додану вартість, тобто правило “першої події”. За касовим методом дата виникнення податкових зобов’язань визначається як дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку або 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 із банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг).

Платники податку, які постачають теплову енергію, газ природний (крім скрапленого), надають послуги з водопостачання, водовідведення чи послуги, вартість яких входить до складу квартирної плати чи плати за утримання житла, фізичним особам, бюджетним уста-

новам, не зареєстрованим як платники податку, а також житлово-експлуатаційним конторам, квартирно-експлуатаційним частинам, об'єднанням співвласників багатоквартирних будинків, іншим подібним платникам податку, які здійснюють збір коштів від зазначених покупців з метою подальшого їх перерахування продавцям таких товарів (надавачам послуг) у рахунок компенсації їх вартості (далі – ЖЕКи), визначають дату виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту за касовим методом.

Тобто п. 187.10 ст. 187 Податкового кодексу України передбачено спеціальні правила для постачальників теплової енергії, газу природного (крім скрапленого), послуг з водопостачання, водовідведення чи послуг, вартість яких входить до складу квартирної плати або плати за утримання житла. При постачанні зазначених товарів/послуг категоріям споживачів, визначеним п. 187.10 ПКУ, податкові зобов'язання з ПДВ нараховуються на дату зарахування коштів на банківський рахунок підприємства, а податковий кредит відображають датою списання коштів із банківського рахунку в оплату придбаних товарів/послуг.

Отже, для окремих операцій діє касовий метод обліку ПДВ, а до всіх інших треба застосовувати загальні правила (правило “першої події”). Зазначений механізм відображення податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ розроблено спеціально для підприємств житлово-комунального господарства, і він є обов'язковим для застосування.

4.7. ПОРЯДОК ВИЗНАЧЕННЯ СУМИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ, ЩО ПІДЛЯГАЄ СПЛАТІ ДО БЮДЖЕТУ (АБО ВІДШКОДУВАННЮ З БЮДЖЕТУ) І ТЕРМІНИ СПЛАТИ. ПОРЯДОК БЮДЖЕТНОГО ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Отже, податок на додану вартість вносять до бюджету продавці товарів (робіт, послуг), а покупці сплачують цей податок у складі ціни придбаних товарів (робіт, послуг) і отримують право на його відшкодування.

Суми податку на додану вартість, *що підлягають сплаті до бюджету*, визначаються як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з будь-якими поставками (продажем)

продукції, товарів, робіт, послуг протягом звітного періоду і сумою податкового кредиту, що підлягає відшкодуванню у звітному періоді.

Тому кожен платник ПДВ має “вхідний” податок, тобто податкові зобов’язання і “вихідний” податок (податковий кредит). Позитивна різниця між ними підлягає сплаті до бюджету, а від’ємна – є, власне, надміру сплаченим податком, який підлягає відшкодуванню з державного бюджету.

Бухгалтерські проведення в обліку при розрахунках із бюджетом щодо податку на додану вартість наведено в табл. 4.4.

Таблиця 4.4

**Відображення в бухгалтерському обліку розрахунків з бюджетом
щодо податку на додану вартість**

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Сплачено податкові зобов’язання з податку на додану вартість згідно з податковою декларацією з ПДВ	6411 “Розрахунки за податком на додану вартість”	31 “Рахунки в банках”	9 600
2	Відображено відстрочену відповідно до законодавства заборгованість із ПДВ	6411 “Розрахунки за податком на додану вартість”	55 “Інші довгострокові зобов’язання”	9 600
3	Видано вексель на забезпечення сплати податку на додану вартість при імпорті давальницької сировини (матеріалів тощо)	6411 “Розрахунки за податком на додану вартість”	62 “Короткострокові векселі видані”	6 000
4	Надійшло бюджетне відшкодування від’ємного значення ПДВ (сум податкового кредиту), що пояснює механізм його застосування	31 “Рахунки в банках”	6411 “Розрахунки за податком на додану вартість”	5 000
5	Нарахований штраф (пеня) за несвоєчасне подання декларації з ПДВ (невиконання платником податку вимог податкового законодавства)	948 “Визнані штрафи, пені, неустойки”	6411 “Розрахунки за податком на додану вартість”	170

Порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або відшкодуванню (бюджетному відшкодуванню) та строки проведення розрахунків визначено ст. 200 ПКУ, а ст. 203 – порядок надання податкової декларації і строки розрахунків із бюджетом.

Бюджетне відшкодування – сума, що підлягає поверненню платникові податку з бюджету у зв'язку з надмірною сплатою податку у випадках, визначених ПКУ на підставі акта про результати документальної невиїзної (камеральної) перевірки податкової декларації з податку на додану вартість. Отже, джерелом сплати бюджетного відшкодування (у тому числі заборгованості бюджету) є доходи Державного бюджету України. Податковим кодексом забороняється обумовлювати або обмежувати виплату бюджетного відшкодування наявністю або відсутністю доходів, отриманих від цього податку в окремих регіонах України.

Це означає, що платники ПДВ, які мають право на бюджетне відшкодування відповідно до ст. 200, подали ДПП відповідну заяву і відповідають критеріям, визначеним п. 200.19 ПКУ, мають право на автоматичне бюджетне відшкодування податку.

Автоматичне бюджетне відшкодування здійснюється за результатами камеральної перевірки, яка проводиться протягом 20 календарних днів, наступних за граничним терміном отримання податкової декларації, і відповідно до вимог, визначених ст. 76 ПКУ. Після закінчення перевірки орган державної податкової служби зобов'язаний протягом трьох робочих днів надати органу Державної казначейської служби України висновок із зазначенням суми, що підлягає автоматичному відшкодуванню з бюджету.

У свою чергу, орган Державної казначейської служби України надає платнику ПДВ суму автоматичного бюджетного відшкодування шляхом перерахування коштів із бюджетного рахунку на поточний банківський рахунок платника податку в обслуговуючому банку протягом трьох операційних днів після отримання висновку органу державної податкової служби. У разі порушення визначених законодавством термінів відшкодування посадові особи органів державної податкової служби й органів Державної казначейської служби України несуть відповідальність відповідно до закону.

Право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку мають платники податку, які відповідають одночасно таким критеріям:

- 1) не перебувають у судових процедурах банкрутства відповідно до Закону України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом”;
- 2) юридичні особи й фізичні особи – підприємці, внесені до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців і до цього реєстру стосовно них не внесено записів про:
 - а) відсутність підтвердження відомостей;
 - б) відсутність за місцезнаходженням (місцем проживання);
 - в) прийняття рішень про виділ, припинення юридичної особи, підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця;
 - г) визнання повністю або частково недійсними установчих документів чи змін до установчих документів юридичної особи;
 - г) припинення державної реєстрації юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця та стосовно таких осіб відсутні рішення або відомості, на підставі яких проводиться державна реєстрація припинення юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця;
- 3) здійснюють операції, до яких застосовується нульова ставка (питома вага яких протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів (місяців) сукупно становить не менш як 40 % загального обсягу поставок (для платників податку з квартальним звітним періодом – протягом попередніх чотирьох послідовних звітних періодів));
- 4) загальна сума розбіжностей між податковим кредитом, сформованим платником податку за придбаними товарами/послугами та податковими зобов’язаннями його контрагентів, у частині постачання таких товарів/послуг, за даними податкових накладних, що виникла протягом трьох попередніх звітних періодів (кварталу), не перевищує 10 % заявленої платником податків суми бюджетного відшкодування;
- 5) середня заробітна плата не менш ніж у 2,5 раза перевищує мінімальний встановлений законодавством рівень у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів), встановлених розділом IV Кодексу;
- 6) відповідають одному із таких критеріїв:
 - а) чисельність працівників, які перебувають у трудових відносинах із такими платниками податку, перевищує 20 осіб у

- кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів), встановлених розділом IV ПКУ;
- б) залишкова балансова вартість основних фондів для ведення задекларованої діяльності на звітну дату за даними податкового обліку перевищує суму податку, заявлену до відшкодування за попередні 12 календарних місяців;
 - в) рівень визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток до сплати до бюджету (відношення сплаченого податку до обсягів отриманих доходів) є вищим від середнього по галузі в кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів), встановлених розділом III ПКУ;
 - г) немає податкового боргу, за останній звітний рік великий платник не декларував від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Порядок визначення відповідності платника податку критеріям, зазначеним у п. 200.19 ст. 200 ПКУ, затверджується центральним органом державної податкової служби і проводиться в автоматизованому режимі протягом 15 календарних днів після граничного терміну подачі звітності.

У разі невідповідності за висновком органу державної податкової служби платника податку визначеним критеріям та відсутності у такого платника права на автоматичне бюджетне відшкодування податку орган Державної податкової служби зобов'язаний протягом 17 календарних днів після граничного терміну подачі звітності повідомити платника податку про відповідне рішення й надати детальні пояснення і розрахунки за критеріями, значення яких не дотримано. Відповідне рішення може бути оскаржене платником податку в установленому порядку.

Якщо орган державної податкової служби у встановлений термін не надіслав платнику податку зазначеного повідомлення, вважається, що такий платник відповідає критеріям для одержання права на автоматичне бюджетне відшкодування податку.

Сплата податкового зобов'язання з податку на додану вартість згідно з п. 57.1 ст. 57 ПКУ та п. 203.2 ст. 203 ПКУ за звітний податковий (місячний) період проводиться платником протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку для подання податкової декларації. У разі несвоєчасної сплати податку виникає податковий борг, пеня і штрафні санкції.

Податковий борг (недоїмка) – податкове зобов’язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), самостійно узгоджене платником податків або узгоджене в адміністративному чи судовому порядку, але не сплачене у встановлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов’язання.

Пеня – плата у вигляді процентів, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що справляється з платника податків у зв’язку з несвоечасною виплатою податкового зобов’язання.

Штрафна санкція (штраф) – плата у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов’язання (без урахування пені та штрафних санкцій), яка справляється з платника податків у зв’язку з порушенням ним правил оподаткування, визначених відповідними законами.

Існують певні особливості щодо оподаткування окремих операцій, послуг, видів діяльності (туристичних послуг, операцій з вивезення давальницької сировини тощо) і спеціальні режими оподаткування податком на додану вартість відповідно до ст. 209, 210 ПКУ, які вносять особливості в облік операцій з податку на додану вартість, відмінні від загальної методики. Зокрема, це стосується оподаткування операцій поставок виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату й у сфері сільського господарства, лісового господарства, рибальства, операцій з обробки чи переробки такої виробленої продукції, а також із надання супутніх послуг, визначених згаданими статтями розділу V ПКУ.

4.8. ПОДАТКОВІ ПЕРІОДИ Й ОСОБЛИВОСТІ ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ.

ПОДАТКОВА ДЕКЛАРАЦІЯ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: ФОРМИ, СТРУКТУРА І ЗМІСТ, ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ І ПОДАННЯ

Податковим звітним періодом є один календарний місяць, з урахуванням окремих особливостей, а у випадках, окремо визначених ПКУ, – один календарний квартал залежно від обсягу оподатковуваних операцій за минулі дванадцять місячних податкових періодів. Платник податку, обсяг оподатковуваних операцій якого за минулі 12 місячних періодів не перевищував суми 300 тис. грн, може вибрати квартальний податковий період. Заява про вибір квартального звітного (податкового) періоду подається податковому органу разом

із податковою декларацією за наслідками останнього податкового періоду календарного року. При цьому квартальний податковий період починає застосовуватися з першого податкового періоду наступного календарного року.

У разі якщо протягом будь-якого періоду з початку застосування квартального податкового періоду обсяг оподатковуваних операцій платника податку перевищує суму 300 тис. грн, такий платник податку зобов'язаний самостійно перейти на місячний податковий період, починаючи з місяця, на який припадає таке перевищення, що зазначається у відповідній податковій декларації за наслідками такого місяця.

Основним звітним документом із податку на додану вартість є податкова декларація. Подання податкової декларації з податку на додану вартість передбачено п. 46.1 ст. 46 розділу II "Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)" та ст. 203 розділу V "Податок на додану вартість" ПКУ. Наказом Міністерства доходів і зборів України¹¹ встановлена форма податкової декларації та дев'яти додатків до неї, і описано їх зміст згідно з Порядком заповнення і подання.

До податкової звітності з податку на додану вартість (податкова звітність) належать:

- податкова декларація з податку на додану вартість (декларація);
- додатки до декларації з податку на додану вартість;
- уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань із податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок;
- копії записів у реєстрах виданих і отриманих податкових накладних в електронному вигляді;
- розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, зокрема їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України.

Податкова декларація складається із вступної частини, службових полів чотирьох розділів та обов'язкових додатків, із них платником заповнюються вступна частина, службові поля, перші три розділи й додатки, четвертий розділ заповнюється працівниками податкової ін-

¹¹ Про затвердження форм та порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : наказ Міністерства доходів і зборів України від 13.11.2013 № 678 (далі – Порядок № 678).

спеції (адміністрації) лише на оригіналі декларації, який залишається в податковій інспекції (адміністрації). Декларація подається до органу державної податкової служби, в якому перебуває на обліку платник податку, одним із таких способів на вибір платника податків:

- а) особисто платником податків або уповноваженою на це особою;
- б) поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;
- в) засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

Платники податків, що належать до великих і середніх підприємств, подають податкові декларації до органу державної податкової служби засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

Порядок заповнення податкової декларації окремо за кожним розділом наводиться у розділі V Порядку № 678. Декларація подається до податкового органу за місцем реєстрації особою, яка зареєстрована платником податку на додану вартість. Податкова декларація з ПДВ місячна і квартална за встановленою формою подається платником ПДВ у встановлені терміни незалежно від того, виникло в звітному періоді податкове зобов'язання у нього чи його немає.

Згідно з нормативними вимогами податкова декларація з ПДВ заповнюється в електронній формі або друкованим способом. Суми проставляють у гривнях, без копійок, з округленням за встановленими правилами. Якщо окремий показник (рядок) декларації не заповнюється через відсутність операції (суми), то він прокреслюється рискою. В декларації не повинно бути підчищень, виправлень, дописок і закреслень (крім передбачених формою декларації), не має бути тексту чи цифри, яких неможливо прочитати.

До податкової декларації вносяться дані бухгалтерського та податкового обліку платника окремо за кожний звітний період без нарастаючого результату. Підприємства, що мали в попередньому календарному році обсяг продажу товарів (робіт, послуг) більший за 300 тис. грн, подають декларацію щомісяця. На основі реєстру виданих і отриманих податкових накладних платники ПДВ заповнюють податкову декларацію, яка подається:

- за календарним місяцем – протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

– за календарним кварталом – протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Одночасно з податковою декларацією мають подаватися необхідні додатки, а також інші додатки до податкової декларації з ПДВ залежно від її форми:

Уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань із податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок.

Висновки за темою

Податок на додану вартість за економічним змістом є податком на споживання, а за формою – непрямим податком. Це багаторівневий податок, який справляється по всьому ланцюгу переміщення товарів від виробника до кінцевого споживача. При цьому об'єктом оподаткування є додана вартість, тобто різниця між вартістю вироблених (поставлених) товарів (робіт, послуг) і вартістю матеріальних ресурсів, використаних у відповідному виробничому процесі.

Існує думка, що податок на додану вартість – один із найбільш гармонізованих загальнодержавних податків, що справляються в Україні й на теренах держав – членів Європейського Союзу.

Податковим кодексом України визначені загальні й спеціальні засади встановлення і справляння податку на додану вартість, тобто:

- платники ПДВ, порядок їх реєстрації, об'єкти і база оподаткування;
- ставки ПДВ і порядок його обліку й обчислення;
- податкові періоди, строки і порядок подання податкової звітності (в тому числі електронної податкової декларації) з ПДВ;
- строки й порядок сплати, податкові пільги, спеціальні режими і порядок їх застосування;
- особливості справляння ПДВ у перехідний період тощо.

Контрольні питання

1. Наведіть визначення податку на додану вартість і розкрийте його економічну сутність.
2. Хто є платником ПДВ в Україні?
3. Який існує порядок реєстрації платників ПДВ?

4. Що є базою оподаткування податком на додану вартість?
5. Які ставки ПДВ запроваджено в Україні?
6. Що означає касовий метод?
7. Які методи податкового обліку податкових зобов'язань і податкового кредиту передбачено законодавством?
8. Як визначається сума ПДВ до сплати в бюджет?
9. У чому полягає суть спеціальних режимів сплати й використання сум податку на додану вартість?
10. Яка облікова інформація та за якими бухгалтерськими записами використовується для складання Податкової декларації з ПДВ?
11. Які особливості оподаткування операцій з ввезення імпортованих товарів на митну територію України?
12. Назвіть і дайте характеристику звітних податкових періодів при оподаткуванні податком на додану вартість.
13. Дайте характеристику форми і змісту податкової декларації з ПДВ для різних платників (місячної, квартальної скороченої, спеціальної та переробного підприємства).
14. Наведіть приклади самостійного виправлення помилок у податковій декларації з податку на додану вартість.

Тести для самоконтролю

1. Які податкові періоди встановлено Податковим кодексом України для справляння ПДВ:
 - а) квартальний;
 - б) місячний;
 - в) річний;
 - г) податкового періоду не встановлено.
2. Податок на додану вартість належить до:
 - а) місцевих податків;
 - б) загальнодержавних податків;
 - в) цільових зборів до державних фондів;
 - г) обов'язкових платежів.
3. Чи входить до бази оподаткування податком на додану вартість збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з послуг мобільного зв'язку:
 - а) входить;
 - б) не входить;
 - в) залежно від конкретної ситуації?

4. Чи може підприємство, що надає послуги, у податковій накладній, яку воно випикує, в графі 4 "Одиниця виміру" указати "грн":
- а) так, може;
 - б) ні, не може;
 - в) не завжди;
 - г) нормативно не визначено?
5. Яким бухгалтерським записом відображається отримання платником ПДВ товарів від постачальника без наявності податкової накладної:
- а) Дт 641 – Кт 631;
 - б) Дт 644 – Кт 631;
 - в) Дт 643 – Кт 631;
 - г) Дт 631 – Кт 641?
6. Датою збільшення податкового кредиту з ПДВ є дата:
- а) оприбуткування товарів, підтверджених податковою накладною;
 - б) дата списання (зарахування) коштів на банківський рахунок;
 - в) відвантаження товарів;
 - г) дата списання коштів із банківського рахунку в оплату запасів.
7. Яким бухгалтерським записом платник ПДВ відображає податкові зобов'язання з ПДВ:
- а) Дт 644 – Кт 641;
 - б) Дт 643 – Кт 641;
 - в) обидві кореспонденції правильні;
 - г) немає правильної відповіді?
8. Податкова ставка, чинна до бази оподаткування при розрахунку суми податку на dodanu вартість, для фінансової звітності становить:
- а) 0 %;
 - б) 15 %;
 - в) 17 %;
 - в) 20 %;
 - г) 20 % і 7 %.
9. Датою виникнення податкового зобов'язання з ПДВ є дата, що сталася раніше:
- а) зарахування коштів від покупця на банківський рахунок;
 - б) списання коштів із банківських рахунків;
 - в) відвантаження товарів;
 - г) отримання податкової накладної.

10. Податок на додану вартість, що підлягає сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, визначається як:

- а) добуток договірної вартості реалізованого товару, визначеної за ринковими цінами, але не нижче від звичайної ціни на ставку ПДВ;
- б) сума податкового кредиту з ПДВ;
- в) різниця між сумою податкових зобов'язань і сумою податкового кредиту з податку на додану вартість;
- г) сума податкових зобов'язань із ПДВ.

Матриця правильних відповідей

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
а, б	б	б	а	б	а, г	в	а, д	а, в	в

Глосарій

Єдиний реєстр податкових накладних – реєстр відомостей щодо податкових накладних і розрахунків коригування, який ведеться центральним органом державної податкової служби в електронному вигляді згідно з наданими платниками податку на додану вартість електронними документами.

Звичайна ціна – ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо іншого не встановлено цим Кодексом. Якщо не доведено зворотного, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін.

Податок на додану вартість – непрямий податок, який нараховується і сплачується відповідно до норм розділу V цього Кодексу.

Податкове зобов'язання – загальна сума податку на додану вартість, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді.

Податковий кредит – сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду.

Ринкова ціна – ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власникові за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати на добровільній

основі, обидві сторони є взаємно незалежними юридично і фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівнянних економічних (комерційних) умовах.

Умовне звільнення від оподаткування податком на додану вартість у разі ввезення товарів на митну територію України – звільнення від сплати нарахованого податкового зобов'язання у разі розміщення товарів у митних режимах, що передбачають звільнення від оподаткування за умови дотримання вимог митного режиму.

Рекомендовані джерела

Основні

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2756-VI, зі змінами.
2. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI, зі змінами.
3. Про Митний тариф України : закон України від 05.04.2001 № 2371-III, зі змінами.
4. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні : закон України від 27.03.2014 № 1166-VII, зі змінами.
5. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : закон України від 06.07.1995 № 265/95-ВР, зі змінами.
6. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних : постанова Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 № 1246.
7. Про затвердження форми Податкової накладної та Порядку її заповнення : наказ Міністерства доходів і зборів України від 14.01.2014 № 10.
8. Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість : наказ Міністерства доходів і зборів України від 16.01.2014 № 26.
9. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : наказ Міністерства доходів і зборів України від 13.11.2013 № 678.
10. Про затвердження форми Реєстру виданих та отриманих податкових накладних та Порядку його ведення : наказ Міністерства доходів і зборів України від 25.11.2013 № 708.
11. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість : затв. наказом Міністерства фінансів України від 01.07.1997 № 141, зі змінами.

12. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88, зі змінами.
13. Інструкція про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби : затв. наказом Державної податкової служби України від 17.12.2010 № 953.
14. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства : наказ Державної податкової служби України від 22.12.2010 № 984.
15. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів (Форми № 2-ОПП, 4-ОПП, 4-УРП, 14-ОПП, 12-ОПП, 7-ОПП, 16-ОПП, 11-ОПП, 6-ОПП, 1-ВПП, 2-ВПП, 15-ОПП, 8-ОПП, 24-ОПП, 25-ОПП, 26-ОПП, 27-ОПП, 22-ОПП, 10-ОПП, 28-ОПП, 23-ОПП, 18-ОПП, 19-ОПП, 17-ОПП) : наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 №1588, зі змінами.
16. Питання, пов'язані із застосуванням митних декларацій : постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2012 № 450, зі змінами.
17. Положення про митні декларації : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2012 № 450, зі змінами.
18. Про затвердження Порядку заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа : наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2012 № 651.
19. Про затвердження Порядку виконання митних формальностей при здійсненні митного оформлення товарів із застосуванням митної декларації на бланку єдиного адміністративного документа : наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2012 № 631.

Додаткові

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України : закон України від 31.07.2014 № 1621-VII.
2. Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду органами доходів і зборів : наказ Міністерства доходів і зборів України від 25.12.2013 № 848.
3. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового, валютного та іншого законодавства : наказ Міністерства фінансів України від 14.03.2013 № 395.
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, зі змінами.

5. *Кокшарова С. М.* Податки в Україні : навч. посіб. / С. М. Кокшарова. – 7-ме вид. – К. : СІРА, 2008.
6. *Коцупатрий М. М.* Податковий облік і звітність : навч. посіб. / М. М. Коцупатрий, С. І. Ковач, В. В. Мельничук. – К. : КНЕУ, 2009. – 312 с.
7. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / за заг. ред. М. Я. Азарова ; Мін-во фінансів України, Нац. ун-т ДПС України. – К, 2010.
8. Податковий кодекс України: прогнози та реальність : роз'яснення Міністерства юстиції України від 06.07.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=n0049323-11>.

ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ ЗА ІНШИМИ ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНИМИ ПОДАТКАМИ І ЗБОРАМИ

Після засвоєння матеріалів цієї теми ви будете знати:

- сутність і значення, платників та об'єкти оподаткування акцизним податком, порядок його обчислення, обліку, сплати і звітності з акцизного податку;
- порядок обчислення і ставки збору за першу реєстрацію транспортного засобу, порядок обліку, сплати і подання звітності;
- порядок обчислення збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, податкову звітність, порядок складання і подання;
- види мита, порядок його розрахунку, обліку, справляння та сплати;
- у чому полягає суть хиб сучасної системи оподаткування за цими податками і зборами та які напрями вдосконалення механізмів їх справляння,

а також уміти:

- проводити податкові розрахунки за податками і зборами, правильно застосовувати ставки, заповнювати форми податкових декларацій і розрахунків, враховуючи уточнювальні;
- характеризувати синтетичні й аналітичні рахунки бухгалтерського обліку, які застосовуються для відображення і узагальнення облікової інформації щодо нарахування й розрахунків за іншими загальнодержавними податками і зборами до бюджету;
- складати й аналізувати бухгалтерські записи щодо розрахунків за іншими загальнодержавними податками і зборами;

- характеризувати облікову інформацію підприємства й використовувати її у процесі заповнення і подання (передачі) податкової звітності, зокрема засобами електронного зв'язку.

5.1. ПЛАТНИКИ, ОБ'ЄКТИ, СТАВКИ, БАЗА ОПОДАТКУВАННЯ АКЦИЗНИМ ПОДАТКОМ. ПОРЯДОК ОБЧИСЛЕННЯ, ОБЛІКУ, СПЛАТИ І ЗВІТНОСТІ З АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ

Акцизний податок – непрямий податок на споживання окремих видів продукції, товарів, визначених як підакцизні, що входить до ціни таких товарів (продукції). Акцизний податок запроваджений розділом VI Податкового кодексу України і є аналогом акцизного збору. В Україні вперше був законодавчо запроваджений акцизний збір у грудні 1991 р., і за весь час його застосування він мав суттєве фіскальне значення для формування дохідної частини та покриття видатків державного бюджету.

Попередня практика оподаткування свідчила, що законодавство України з питань акцизного збору було дуже розпорошене, його треба було відслідковувати в багатьох законах, що призводило до незручностей у користуванні. На сьогодні оподаткування акцизним податком підакцизних товарів здійснюється на підставі норм розділів I, II, III, V, VI, XIX, XX Податкового кодексу України та Митного кодексу України. При цьому перелік груп підакцизних товарів (продукції) згідно з пп.14.1.145 п. 14.1 ст. 14 ПКУ є обмеженим, і до нього входять товари за кодами УКТ ЗЕД, на які згідно із Законом України “Про митний тариф України” та п. 215.1 ст. 215 ПКУ встановлено ставки акцизного податку, зокрема:

- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- тютюнові вироби, тютюн і промислові замітники тютюну;
- нафтопродукти, скраплений газ;
- автомобілі легкові, кузови до них, причіпи і напівпричіпи, мотоцикли.

З 1 січня 2013 р. набули чинності зміни до ст. 212 ПКУ, внесені Законом України № 5519-VI від 06.12.2012 р., згідно з якими до особливих віднесли операції з відчуження цінних паперів та операції з деривативами і включили до розділу VI ПКУ.

Платниками акцизного податку є особи – суб'єкти господарювання, які:

- виробляють підакцизні товари (продукцію) на митній території України, зокрема з давальницької сировини. Замовники виробництва підакцизних товарів (продукції) з давальницької сировини сплачують акцизний податок виробнику;
- ввозять підакцизні товари (продукцію) на митну територію України;
- реалізують конфісковані підакцизні товари (продукцію), у тому числі визнані безхазяйними; підакцизні товари (продукцію), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, підакцизні товари (продукцію), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави, якщо ці товари (продукція) підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку;
- реалізують або передають у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари (продукцію), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законом відповідно до п. 213.3 ст. 213 Податкового кодексу України;
- зобов'язані дотримуватися вимог митних режимів, що передбачають звільнення від оподаткування у разі порушення таких вимог;
- зобов'язані виконувати умови щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції), на які встановлено ставку податку 0 грн за 1 л 100-відсоткового спирту, 0 євро – за 1000 кг нафтопродуктів, у разі порушення таких умов;
- зобов'язані при здійсненні операцій з підакцизними товарами (продукцією), що не підлягають або звільняються від оподаткування, виконувати умови щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції) у разі порушення таких умов.

Платниками особливого податку на операції з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами є юридичні особи, які проводять операції з відчуження цінних паперів (продаж, обмін тощо, крім тих, що зазначені в п. 213.2 ст. 213 ПКУ) та операцій з деривативами. Такі суб'єкти не підлягають реєстрації платниками акцизного податку.

Реєстрація в органах державної податкової служби перелічених суб'єктів господарювання як платників акцизного податку, що вироб-

ляють підакцизну продукцію та/або імпортують алкогольні напої і тютюнові вироби, які підлягають ліцензуванню, здійснюється на підставі відомостей про видачу суб'єктам відповідних *ліцензій*. Тому органи ліцензування, які уповноважені видавати ліцензії на зазначені види діяльності, зобов'язані надати органу державної податкової служби інформацію про видані, переоформлені, призупинені або анульовані ліцензії за місцезнаходженням юридичних осіб у п'ятиденний строк з дня здійснення таких дій.

Інші платники акцизного податку підлягають обов'язковій реєстрації як платники податку органами державної податкової служби за місцезнаходженням юридичних осіб не пізніше граничного терміну подання декларації акцизного податку за місяць, у якому розпочато господарську діяльність.

Об'єктами оподаткування акцизним податком є операції з:

- 1) реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);
- 2) реалізації (передачі) підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, здійснення внесків до статутного капіталу, а також своїм працівникам;
- 3) ввезення підакцизних товарів на митну територію України;
- 4) реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції), в тому числі визнаних безхазяйними, підакцизних товарів (продукції), по які не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави;
- 5) реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів (продукції), що були ввезені на митну територію України зі звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законодавством, відповідно до п. 213.3 ст. 213 ПКУ;
- 6) обсяги й вартість втрачених підакцизних товарів (продукції), що перевищують встановлені норми втрат з урахуванням наявності наднормативних втрат спирту згідно з п. 214.6 ст. 214 ПКУ.

Реалізація підакцизних товарів (продукції) – це будь-які операції на митній території України, що передбачають відвантаження підакцизних товарів (продукції) згідно з договорами купівлі-продажу, міни, постачання та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами з передачею прав власності або без такої, за плату

(компенсацію) або без такої, незалежно від строків її надання, а також безоплатного відвантаження товарів, зокрема з давальницької сировини.

Податковим кодексом встановлено також перелік операцій з під-акцизними товарами, які не підлягають оподаткуванню, й операцій з підакцизними товарами, які звільняються від оподаткування.

За умови документального підтвердження експорту підакцизних товарів акцизний податок не нараховується.

Порядок реалізації скрапленого газу на спеціалізованих аукціонах для потреб населення із звільненням від оподаткування акцизним податком затверджується відповідною постановою Кабінету Міністрів України.

Порядок визначення **бази оподаткування** акцизним податком встановлено ст. 214 ПКУ, відповідно до якої базу оподаткування пропонується визначати при застосуванні *адвалорної ставки* – виходячи з вартості реалізованих, ввезених підакцизних товарів за максимальними роздрібними цінами, без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку (п. 214.1 ст. 214 та ст. 220 ПКУ). Адвалорні ставки у відсотках до обороту реалізації (ввезення) товарів (продукції) визначаються за максимальними роздрібними цінами без податку на додану вартість і встановлені лише для тютюнових виробів.

Максимальні роздрібні ціни – 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. Максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію) встановлюються виробниками або імпортерами товарів (продукції) шляхом декларування таких цін згідно з наказом Державної митної служби України й Державної податкової служби України “Про затвердження форми Декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію) та Порядку складання і подання декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію)” від 24.12.2010 № 1535/1027.

При визначенні бази оподаткування перерахунок іноземної валюти на національну валюту здійснюється за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим НБУ, що діє на 0 годин дати подання до митного органу митної декларації для митного оформлення. Митна вартість товарів, що ввозяться на митну територію України, визначається відповідно до Митного кодексу України.

Специфічні ставки – ставки на вироблені на митній території України або ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції). Базою оподаткування таких товарів є їх величина з огляду на суму метричних одиниць виміру, тобто вагу, об'єм, кількість товару (продукції), об'єм циліндрів двигуна автомобіля або інших натуральних показників (п. 214.4 ПКУ). Специфічні ставки встановлені переважно у національній валюті, наприклад, для спирту етилового та інших спиртових дистилатів, алкогольних напоїв і пива за одиницю виміру – 1 л у гривнях.

Для переважної більшості підакцизних товарів (продукції) ставки акцизного податку встановлені в твердих одиницях – гривнях і євро, тобто так звані *специфічні ставки*, які сплачуються до бюджету в гривневому еквіваленті за офіційним курсом НБУ, який діяв на перший день кварталу, в якому реалізовано підакцизний товар (продукцію), і цей курс залишається незмінним протягом усього кварталу.

Проте імпортованих товарів це не стосується, оскільки акцизний податок сплачується при ввезенні на митну територію України за курсом, який склався на 0 годин дати оформлення митної декларації (п. 218.2 ст. 218 ПКУ).

Можливе також *одночасне застосування адвалорної і специфічної ставки*, тобто змішаної ставки акцизного податку. Тоді базою оподаткування буде база, визначена відповідно до правил застосування адвалорних і специфічних ставок (пп. 214.1 та 214.4 ПКУ).

Воднораз ПКУ передбачено, що базою оподаткування у разі наявності наднормативних втрат спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового й алкогольних напоїв, допущених із 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). Норми втрат і виходу спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового й алкогольних напоїв затверджуються центральним органом виконавчої влади, уповноваженим Кабінетом Міністрів України.

У чинному законодавстві норми втрат спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного,

спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового й алкогольних напоїв встановлено Інструкцією про порядок застосування Норм втрат спирту етилового і готової продукції в лікєро-горілчаному виробництві, затвердженою наказом Комітету України з монополії на виробництво та обіг спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів від 13.03.2000 № 25.

При псуванні, знищенні, втраті підакцизних товарів (продукції), крім випадків, передбачених у п. 216.3 ст. 216 ПКУ, базою оподаткування є вартість і обсяги втрачених товарів (продукції), що перевищують встановлені норми втрат згідно з п. 214.6 ст. 214 Податкового кодексу.

Суб'єкти підприємницької діяльності, які імпортують підакцизні товари (продукцію), в обов'язковому порядку сплачують акцизний податок при ввезенні на митну територію України під час подання митної декларації (крім алкогольних напоїв і тютюнових виробів, що підлягають маркуванню).

Ставки акцизного податку (адвалорні, специфічні, адвалорні й специфічні водночас) за групами товарів, з яких справляється цей податок, встановлюються ст. 215 ПКУ і єдині на всій території України.

Ставки акцизного податку на бензин моторний за кодами згідно з УКТ ЗЕД 2710 11 51 00, 2710 11 59, що містить тетраетилсвінець, збільшуються в 1,5 раза.

Але ставки акцизного податку, які нині встановлені п. 215.3 ст. 215 ПКУ, відповідно до п. 4 розділу ХІХ “Прикінцеві положення”, Кабінет Міністрів України повинен щорічно до 1 червня уточнювати шляхом внесення до Верховної Ради України проекту закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо абсолютних ставок оподаткування акцизним податком з урахуванням індексів споживчих цін та цін виробників промислових товарів. Вимога до перегляду ставок акцизного податку подібна до попередньої, що передбачала щорічну індексацію ставок акцизного податку, які застосовувались за умови публікації Кабінетом Міністрів України нових проіндексованих ставок.

У ПКУ чітко прописано порядок визначення **дати виникнення податкових зобов'язань** щодо сплати акцизного податку залежно від виду операцій, що здійснюються з підакцизними товарами продукцією. Так, датою виникнення податкових зобов'язань, згідно зі ст. 216 ПКУ, є:

- 1) щодо підакцизних товарів, вироблених на митній території України, – дата їх реалізації виробником, незалежно від цілей і

напрямів подальшого використання таких товарів (продукції), крім особливих випадків оподаткування алкогольних напоїв, передбачених ст. 225 ПКУ, та специфіки деяких підакцизних товарів залежно від напрямів їх використання, зазначених у ст. 229 ПКУ;

- 2) щодо зіпсованого, знищеного, втраченого підакцизного товару – дата складання відповідного акта. При цьому за ПКУ вважається, що втраченим є товар (продукція), місцезнаходження якого платник податку не може встановити. Але податкове зобов'язання відповідно до п. 216.3 ПКУ щодо втраченого підакцизного товару (продукції) не виникає за умови, якщо:
 - а) платник податку документально зафіксував втрати і надав контролюючим органам 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) підакцизний товар (продукцію) утрачено внаслідок випаровування в процесі виробництва, обробки, переробки, зберігання чи транспортування такого товару (продукції) або з іншої причини, пов'язаної з природним результатом. Ця вимога застосовується у разі втрати підакцизних товарів (продукції) у межах нормативів втрат, які затверджуються центральним органом виконавчої влади, уповноваженим Кабінетом Міністрів України;
- 3) у разі ввезення підакцизних товарів на митну територію України – датою виникнення податкових зобов'язань є дата подання до митного органу митної декларації для митного оформлення або дата нарахування податкового зобов'язання митним органом у визначених законодавством випадках;
- 4) при передачі підакцизних товарів, вироблених із давальницької сировини, датою виникнення податкових зобов'язань є дата їх відвантаження замовнику або за його дорученням іншій особі;
- 5) при використанні підакцизних товарів (продукції) для власних виробничих потреб, датою виникнення податкових зобов'язань є дата їх передачі для такого використання, крім використання для виробництва підакцизних товарів (продукції).

Зауважимо, що раніше податкові зобов'язання з акцизного збору виникали за правилом першої події – за датою зарахування коштів або датою відвантаження товару. **Порядок обчислення акцизного податку** з підакцизних товарів за різних обставин Податковим кодексом України встановлено статтями 217–221, тобто з товарів:

- вироблених на митній території України;
- які ввозяться на митну територію України.

Обчислення сум акцизного податку з тютюнових виробів згідно зі ст. 221 ПКУ здійснюється одночасно за адвалорними і специфічними ставками. Згідно з пп. 14.1.252 п. 14.1 ст. 14 ПКУ для цілей оподаткування до поняття тютюнові вироби входять сигарети з фільтром або без фільтру, цигарки, сигари, сигарили, а також люльковий, нюхальний, смоктальний, жувальний тютюн, махорка й інші вироби з тютюну чи його замінників для куріння, нюхання, смоктання чи жування.

Базовий податковий період для сплати акцизного податку, який відповідає *календарному місяцю*, встановлено п. 223.1 ст. 223 ПКУ. Платник податку з підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, та імпортер алкогольних напоїв і тютюнових виробів подає щомісяця не пізніше 20-го числа наступного періоду органу Державної фіскальної служби за місцем реєстрації декларацію акцизного податку за формою, затвердженою у порядку, встановленому ст. 46 ПКУ з відповідними додатками.

Порядок і строки сплати акцизного податку встановлені окремо для підакцизних товарів, які вироблені на митній території України і ввезені, тобто імпортовані, з-за кордону. Платник самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, яку зазначає у Декларації акцизного податку та додатках до неї.

Українські виробники підакцизних товарів (продукції) мають перераховувати до бюджету акцизний податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку для подання податкової декларації за місячний податковий період.

Акцизний податок з алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований, сплачується під час придбання марок акцизного податку.

Марка акцизного податку – спеціальний знак для маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів, віднесений до документів

суворого обліку, який підтверджує сплату акцизного податку, легальність ввезення й реалізації на території України цих виробів. Продаж марок акцизного податку вітчизняним виробникам алкогольних напоїв і тютюнових виробів здійснюється на підставі документів:

- 1) довідки про сплату суми акцизного податку, яка розрахована за ставками для готової продукції (для алкогольних напоїв, під час виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований);
- 2) заявки-розрахунку кількості марок;
- 3) звіту про використання марок, придбаних у попередньому місяці, за затвердженою Державною фіскальною службою формою у двох примірниках, один із яких залишається у продавця марок, другий (із відміткою продавця) – у виробника;
- 4) копії платіжного документа на перерахування плати за марки з відміткою банку про дату виконання платіжного доручення.

Маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів – наклеювання марки акцизного податку на пляшку (упаковку) алкогольного напою чи пачку (упаковку) тютюнового виробу в порядку, визначеному постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів” від 27.12.2010 № 1251, із змінами.

Податковим кодексом України у п. 14.1 ст. 14 з метою однозначного тлумачення визначено поняття:

- *продавець марок акцизного податку* – контролюючі органи (пп. 14.1.198);
- *покупець марок акцизного податку* – суб’єкт господарювання, який відповідно до законодавства України є платником акцизного податку з алкогольних напоїв і тютюнових виробів (пп. 14.1.190);
- *плата за марки акцизного податку* – плата, що вноситься вітчизняними виробниками й імпортерами алкогольних напоїв і тютюнових виробів за покриття витрат із виробництва, зберігання й реалізації марок акцизного податку і зараховується до державного бюджету. Розмір плати за марки акцизного податку встановлюється Кабінетом Міністрів України (пп. 14.1.148);
- *податковий вексель*, авальований банком (податкова розписка) – простий вексель, авальований банком, що видається векселедавцем: до отримання з акцизного складу спирту етилово-

го, до отримання з нафтопереробного підприємства нафтопродуктів або до ввезення нафтопродуктів на митну територію України і є забезпеченням виконання ним зобов'язання сплатити суму акцизного податку у строк, визначений статтями 225, 229 Кодексу (пп. 14.1.176).

Платники акцизного податку – підприємства, які виробляють вина виноградні з додаванням спирту й міцні, вермути, інші зброджені напої з додаванням спирту, суміші зі зброджених напоїв із додаванням спирту, суміші зброджених напоїв із безалкогольними напоями з додаванням спирту, сплачують податок під час придбання марок акцизного податку на суму, розраховану зі ставок податку на готову продукцію, вироблену з виноматеріалів чи сусла, під час виробництва яких використовується спирт етиловий.

Власник підакцизних товарів (продукції), виробленої з давальницької сировини, сплачує податок виробнику (переробнику) не пізніше дати відвантаження готової продукції такому власникові або за його дорученням іншій особі. Важливою умовою відвантаження виробником готової продукції, виробленої з давальницької сировини, його замовнику або за його дорученням іншій особі є документальне підтвердження банківської установи про перерахування відповідної суми податку на поточний рахунок виробника.

Сплата акцизного податку в разі ввезення підакцизних товарів на митну територію України платниками здійснюється до або в день подання митної декларації. У разі ввезення маркованої підакцизної продукції на митну територію України податок сплачується під час придбання марок акцизного податку з доплатою (у разі виникнення потреби) на день подання митної декларації.

Щодо складання і подання **декларації з акцизного податку**, то, як зазначалося, відповідно до ст. 223 ПКУ платники податку з підакцизних товарів, вироблених на митній території України, й імпортери алкогольних напоїв і тютюнових виробів мають подавати її щомісяця за місцем податкової реєстрації не пізніше 20-го числа наступного періоду. Відповідно до вимог ст. 46 розділу II та п. 223.2 ст. 223 розділу VI Податкового кодексу України, встановлено форму й визначено порядок подання декларації наказом Державної податкової служби України “Про затвердження форми Декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання Декларації акцизного податку” від 24.12.2010 № 1030.

Декларація акцизного податку складається із:

- загальної частини (містить необхідні обов'язкові реквізити платника);
- чотирьох спеціальних розділів, що заповнюються платниками залежно від виду господарської діяльності й операцій з підакцизними товарами;
- восьми додатків розрахунків для обчислення суми податку залежно від виду встановлених ставок акцизного податку;
- розділу, що заповнюється службовими особами органу державної податкової служби після подання Декларації акцизного податку.

Порядок заповнення Декларації акцизного податку окремо за кожним розділом наводиться у розділі IV, додатків – у розділі V Порядку заповнення і подання Декларації акцизного податку. Платником заповнюються відповідний розділ і додатки Декларації акцизного податку до нього, які відповідають виду господарської діяльності платника й виду підакцизних товарів (продукції).

Платник акцизного податку зобов'язаний подавати Декларацію акцизного податку за кожний звітний (податковий) період незалежно від того, чи провадив такий платник господарську діяльність у цьому періоді.

Декларація акцизного податку подається особисто платником або уповноваженою на це особою до органу ДПС або надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення не пізніше ніж за десять днів до закінчення граничного строку подання податкової декларації, або надається засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

Для правильного справляння акцизного податку важливо звернути увагу на внесені Законом України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України” від 02.12.2010 № 2756-VI зміни до Закону України “Про державне регулювання виробництва й обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів” від 19.12.1995 № 481/95. Основними моментами змін є:

- 1) вимоги щодо упаковки парфумерних рідин у флакони об'ємом не більш як 255 см³ і реалізації вроздріб спирту етилового, що використовується як лікарський засіб, та спиртових або водно-

спиртових настоїв тільки через аптеки у флаконах із медичного скла об'ємом не більш ніж 100 см³ (крім бальзамів) і перенесені із Закону України “Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої);

- 2) імпорт тютюнової сировини може здійснюватися лише: суб'єктами господарювання, які мають ліцензію на право виробництва тютюнових виробів; тютюново-ферментаційними заводами, які здійснюють реалізацію (передачу) ферментованої тютюнової сировини виробникам тютюнових виробів або на експорт (до 2011 р. імпортувати тютюнову сировину мали право тільки виробники тютюнових виробів, які мали ліцензію на право оптової торгівлі тютюновими виробами);
- 3) нижня межа штрафу за продаж алкогольних напоїв за цінами, нижчими від мінімальних, збільшена до 5000 грн, тоді як раніше вона становила – 1000 грн;
- 4) введено нові штрафи за:
 - вивезення спирту етилового, горілки і лікєро-горілчанних виробів із території акцизного складу або транспортування такої продукції без відмітки представника органу державної податкової служби на товарно-транспортній накладній про погодження відпуску – 200 % вартості вивезеної або транспортованої продукції, але не менш як 15 тис. грн;
 - порушення вимог щодо реалізації (передачі) ферментованої тютюнової сировини лише на експорт або виробниками тютюнових виробів – 50 % вартості партії відвантаженого товару.

У зв'язку з прийняттям ПКУ численні підзаконні акти потребували приведення їх у відповідність із новими правилами оподаткування. Зокрема, станом на 31 серпня 2014 р. прийняті такі акти, що регулюють порядок справляння акцизного податку:

- наказ Державної податкової служби України “Про затвердження форми Декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання Декларації акцизного податку” від 24.12.2010 № 1030;
- наказ Міністерства доходів і зборів “Про затвердження форм заявок-розрахунків на виготовлення та придбання марок акцизного податку, звіту про використання марок акцизного податку та журналів для обліку марок акцизного податку” від 04.02.2014 № 115;

- наказ Державної митної служби України, Державної податкової адміністрації України “Про затвердження форми Декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), Порядку складання та подання Декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію)” від 24.12.2010 № 1535/1027;
- постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів” від 27.12.2010 № 1251 зі змінами;
- постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення податкових векселів, авальованих банком (податкових розписок), які видаються до отримання або ввезення на митну територію України легких та важких дистилляторів для використання як сировини для виробництва етилену від 27.12.2010 № 1251 із змінами;
- постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення податкових векселів, авальованих банком (податкових розписок), що видаються до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого, спирту етилового денатурованого (технічного) та біоетанолу, які використовуються суб'єктами господарювання для виробництва окремих видів продукції” від 27.12.2010 № 1257, із змінами.

5.2. ПЛАТНИКИ, ОБ'ЄКТ І СТАВКИ ЗБОРУ ЗА ПЕРШУ РЕЄСТРАЦІЮ ТРАНСПОРТНОГО ЗАСОБУ, ПОРЯДОК ЙОГО ОБЧИСЛЕННЯ, ОБЛІКУ, СПЛАТИ Й ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Відповідно до п. 2 розділу ХІХ “Прикінцеві положення” Податкового кодексу України втратив чинність Закон України “Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів”, яким було визначено платників податку з власників транспортних засобів, пільги, об'єкти оподаткування, ставки податку, порядок його обчислення і строки сплати. Одночасно згідно з п. 1 розділу ХІХ “Прикінцеві положення” з 1 січня 2011 р. набирає чинності розділ VII “Збір за першу реєстрацію транспортного засобу”

Податкового кодексу України. Тобто збір за першу реєстрацію транспортного засобу є податком з власників транспортних засобів, який справлявся до 2011 р. і який перейменували у зв'язку зі скасуванням обов'язку сплачувати податок під час проходження техогляду, реєстрації та перереєстрації транспортних засобів в Україні.

Одна з ключових відмінностей цього збору з власників транспортних засобів полягає в тому, що він стягується тільки при першій реєстрації транспортного засобу. Раніше ж, крім податку, що сплачувався при першій реєстрації, сплата податку передбачалася під час перереєстрації транспортного засобу, а також проведення технічного огляду щорічно або один раз на два роки.

Перша реєстрація транспортного засобу відповідно до пп. 14.1.163 п. 14.1 ст. 14 ПКУ – це реєстрація транспортного засобу, яка здійснюється уповноваженими державними органами України щодо цього транспортного засобу в Україні вперше. Державна реєстрація та облік автомобілів, автобусів, мотоциклів і мопедів усіх типів, марок і моделей, самохідних машин, причепів та напівпричепів до них, мотоколясок, інших прирівняних до них транспортних засобів здійснюється підрозділами Державтоінспекції МВС України, а їх порядок затверджено постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку державної реєстрації (перереєстрації), зняття з обліку автомобілів, автобусів, а також самохідних машин, сконструйованих на шасі автомобілів, мотоциклів усіх типів, марок і моделей, причепів, напівпричепів, мотоколясок, інших прирівняних до них транспортних засобів та мопедів” від 07.09.1998 № 1388, зі змінами.

Новий транспортний засіб згідно з пп. 14.1.124 п. 14.1 ст. 14 ПКУ – це транспортний засіб, що не має актів державної реєстрації уповноважених органів, зокрема іноземних, які дають право на його експлуатацію.

Платниками збору за вимогами ст. 231 ПКУ є юридичні та фізичні особи, які здійснюють першу реєстрацію в Україні транспортних засобів, що є об'єктами оподаткування. Платники транспортного збору сплачують цей податок під час першої реєстрації у двох випадках: коли реєструють новий, щойно придбаний у продавця транспортний засіб, виготовлений в Україні, та під час реєстрації автомобіля як нового, так і старого, ввезеного з-за кордону. Таким чином, збір під час першої реєстрації додатково регулює імпорт автомобілів на території України.

Об'єкти оподаткування збором за першу реєстрацію транспортного засобу визначено ст. 232 ПКУ і зокрема:

- 1) *колісні транспортні засоби*, крім колісних транспортних засобів, які належать до таких груп (підпункти “а”–“г”), тобто:
 - а) транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, що закріплені на праві оперативного управління за військовими частинами, військовими навчальними закладами, установами й організаціями Збройних сил України, які повністю утримуються за рахунок бюджету, крім тих, що віднесені до транспортної групи, в порядку, визначеному головним органом у системі центральних органів виконавчої влади із забезпечення реалізації державної політики з питань національної безпеки воєнної сфери, оборони і військового будівництва;
 - б) транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, що закріплені на праві оперативного управління за військовими формуваннями головного органу в системі центральних органів виконавчої влади у сфері охорони громадського порядку, забезпечення громадської безпеки, безпеки дорожнього руху, які повністю утримуються за рахунок бюджету, крім тих, що віднесені до транспортної групи, в порядку, визначеному таким головним органом;
 - в) транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, що закріплені на праві оперативного управління за підрозділами служби цивільного захисту, які повністю утримуються за рахунок бюджету, крім тих, що віднесені до транспортної групи, в порядку, визначеному головним органом у системі центральних органів виконавчої влади із забезпечення реалізації державної політики у сфері цивільного захисту населення;
 - г) транспортних засобів вантажних, самохідних, що використовуються на заводах, складах, у портах і аеропортах для перевезення вантажів на короткі відстані, – товарна позиція 8709 згідно з УКТ ЗЕД;
 - г) транспортних засобів швидкої медичної допомоги;
 - д) машин і механізмів для сільськогосподарських робіт – товарні позиції 8432 і 8433 згідно з УКТ ЗЕД;
 - е) причепів (напівпричепів);

- є) мопедів;
- ж) велосипедів;
- 2) судна, зареєстровані у Державному судновому реєстрі України або у Судновій книзі України;
- 3) літаки і вертольоти, зареєстровані у Державному реєстрі цивільних повітряних суден України або у Реєстрі державних повітряних суден України, крім таких об'єктів:
 - а) літаків і вертольотів Збройних сил України;
 - б) літаків і вертольотів головного органу у системі центральних органів виконавчої влади з питань забезпечення реалізації державної політики у сфері цивільного захисту населення, а також органів управління і сил цивільного захисту, що виконують завдання цивільного захисту.

Визначення об'єкта оподаткування збору за першу реєстрацію транспортного збору порівняно з попереднім податком істотно спростилося, але перелік оподатковуваних транспортних засобів розширився. Так, наприклад, крім автомобілів, збором оподатковуватимуться зареєстровані судна у Державному судновому реєстрі України або у Судновій книзі України, літаки і вертольоти, зареєстровані у Державному реєстрі цивільних повітряних суден України або у Реєстрі державних повітряних суден України.

Відомчу реєстрацію і облік транспортних засобів Збройних сил України, житлово-комунального господарства, а також тих, що не підлягають експлуатації на вулично-дорожній мережі загального користування здійснюють уповноважені центральні органи виконавчої влади. Щодо водних транспортних засобів, то Порядок їх обліку й реєстрації здійснюється згідно з Кодексом торговельного мореплавства. Загальне керівництво й контроль за реєстрацією і веденням обліку суден в Україні здійснює Інспекція головного державного реєстратора флоту.

База оподаткування збором за першу реєстрацію транспортного засобу визначається окремо для кожного транспортного засобу і, зокрема, для колісних транспортних засобів:

- за об'ємом циліндрів двигуна в $см^3$ – для мотоциклів, легкових автомобілів, автобусів, тракторів, вантажних автомобілів; для легкових автомобілів, обладнаних електродвигуном, – за потужністю двигуна в $кВт$;

- для суден, обладнаних двигуном, – *за потужністю двигуна в кВт*; не обладнаних двигуном – *за довжиною корпусу судна в см*;
- для літаків, вертольотів – *за максимальною злітною масою*.

Ставки збору за першу реєстрацію транспортних засобів залежать від типів транспортних засобів і часу, протягом якого використовувався транспортний засіб. Так, для цілей оподаткування в пп. 14.1.251 п. 14.1 ст. 14 ПКУ наведено визначення для транспортних засобів, що використовувалися. Це транспортні засоби, на які уповноваженими державними органами, зокрема іноземними, видано реєстраційні документи, що дають право експлуатувати такі транспортні засоби. Збір за першу реєстрацію транспортного засобу згідно з ПКУ розраховується як добуток бази оподаткування, ставки збору і відповідних коефіцієнтів, які встановлені у п. 234.4 ст. 234 ПКУ і залежать від виду й терміну, протягом якого використовувався транспортний засіб до моменту його першої реєстрації в Україні. Для нових транспортних засобів цей коефіцієнт становить 1, для транспортних засобів, що використовувалися до 8 років (крім електромобілів і тракторів) – 2; для суден, літаків і вертольотів, що використовувалися понад 8 років – 3; для колісних транспортних засобів, що використовувалися понад 8 років (крім електромобілів і тракторів) – 40.

Законодавством передбачено звільнення від сплати збору для окремих категорій юридичних осіб, зумовлених їх соціальною значущістю та певною мірою стимулювання у підвищенні рівня забезпеченості транспортними засобами перелічених нижче категорій засобів (п. 235.1 ст. 235 ПКУ).

Збір за першу реєстрацію транспортного засобу для юридичних осіб, як і раніше, обчислюється і сплачується перед проведенням першої реєстрації за місцем реєстрації транспортного засобу та за ставками, які діють на день сплати. Тобто особа, яка вперше реєструє транспортний засіб на території України, може сплатити його до реєстрації, але ніяк не після неї, оскільки уповноважені органи відповідно до ст. 239 ПКУ не мають права здійснювати першу реєстрацію без відповідної сплати цього збору. Тому видається недоречним положення ст. 236 ПКУ щодо базового податкового звітного періоду (календарного року).

Відповідно до вимог ПКУ платники збору зобов'язані під час першої реєстрації в Україні надавати квитанції або платіжні доручення про сплату збору з відміткою банку про дату виконання пла-

тіжного доручення, а платники, звільнені від сплати збору, – відповідний документ, що дає право на користування такими пільгами. У разі відсутності зазначених документів реєстрація не проводиться.

Для юридичних осіб згідно з п. 239.2 ст. 239 ПКУ також встановлено обов'язок подання Розрахунку суми збору за першу реєстрацію транспортного засобу, згідно з якими вони зобов'язані впродовж 10 днів після першої реєстрації транспортного засобу в Україні подати до органів державної податкової служби за місцем свого знаходження й за місцем реєстрації транспортного засобу Розрахунок суми збору за формою, затвердженою наказом Міністерства доходів і зборів України “Про затвердження форми Розрахунку суми збору за першу реєстрацію транспортних засобів” від 05.12.2013 № 767.

У частині 1 розрахунку платник збору повинен вказати рік, у якому реєструється вперше транспортний засіб, і тип розрахунку: звітний, новий звітний, або уточнюючий розрахунок. (Звітний розрахунок – це розрахунок, що подається за звітний період, уточнюючий розрахунок – це розрахунок, що подається за звітний податковий період, що уточнюється).

Підприємство повинно заповнити рядки 2–6 цієї форми і вказати обов'язкові реквізити платника збору. Зокрема, код платника згідно з ЄДРПОУ, КВЕД, код КОАТУУ і код органу місцевого самоврядування. Вказується місцезнаходження платника і найменування органів ДПС, куди подається розрахунок збору.

Заповнюючи рядок 7 “Відомості про об'єкт оподаткування та суми збору за першу реєстрацію транспортного засобу”, вказуємо тип транспортного засобу (гр. 2), за яким встановлені ставки збору згідно зі ст. 234 ПКУ, його марку і модель (гр. 3), номерний знак транспортного засобу (гр. 4), дату першої реєстрації транспортного засобу в Україні (гр. 5), базу оподаткування збором (гр. 6), ставку збору у гривнях на рік (гр. 7), а також розрахунок суми збору (гр. 8) шляхом множення бази оподаткування на ставку збору і відповідний коефіцієнт.

За наявності вказуємо суму пільги зі збору та код пільги (гр. 9 і 10) і вже остаточно розраховуємо суму збору за першу реєстрацію транспортних засобів, яка повинна бути нарахована у картці платника податків (гр. 11). Загальна сума збору, що підлягає сплаті згідно з рядком 7 “Відомості про об'єкт оподаткування та суми збору за першу реєстрацію транспортного засобу”, проставляється в рядку 8 “Нараховано збору згідно з розрахунком”.

Сума нарахованого збору за першу реєстрацію транспортного засобу входить до інших операційних витрат згідно з пп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ. Датою визнання витрат, нарахованих платником податку у вигляді суми збору, вважається день звітного податкового періоду, за який проводиться нарахування (сплата) податкового зобов'язання.

У бухгалтерському обліку господарська операція з нарахування збору відображається записом за дебетом рахунку витрат діяльності і кредитом аналітичного рахунку субрахунку 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами", а сплата збору відповідно за дебетом аналітичного рахунку субрахунку 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами" і кредитом субрахунку 311 "Поточні рахунки в національній валюті".

Разом із Розрахунком суми збору за першу реєстрацію транспортного засобу платник цього збору обов'язково повинен подати копію Свідоцтва про реєстрацію транспортного засобу, засвідчену відповідним уповноваженим державним органом України, який проводив таку реєстрацію. До розрахунку обов'язково додаються копії реєстраційних документів, засвідчені відповідним уповноваженим державним органом України, які проводили таку реєстрацію.

Розрахунок подається окремо на колісні транспортні засоби, судна та літаки і вертольоти за місцезнаходженням юридичної особи й місцем реєстрації транспортного засобу, що відповідно і вказується в цій формі.

Органи, що проводять державну реєстрацію транспортних засобів, зобов'язані повідомити органи державної податкової служби про зареєстровані транспортні засоби, а також про осіб, на яких вони зареєстровані. Форма і порядок подання інформації затверджується центральним органом державної податкової служби за погодженням із відповідним центральним органом, який реалізує державну політику у сфері безпеки дорожнього руху і державної реєстрації транспортних засобів.

5.3. ПЛАТНИКИ, ОБ'ЄКТИ, СТАВКИ ОБЧИСЛЕННЯ Й ОБЛІК ЗБОРУ НА РОЗВИТОК ВИНОГРАДАРСТВА, САДІВНИЦТВА І ХМЕЛЯРСТВА. ПОДАТКОВА ЗВІТНІСТЬ, ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ І ПОДАННЯ

Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства згідно з положеннями ст. 9 Податкового кодексу України входить до переліку загальнодержавних зборів, справляється до спеціального фонду

державного бюджету і є обов'язковим на всій території України. Так, Законом України “Про Державний бюджет України на 2014 рік” від сплати цього збору заплановано надходжень до бюджету в сумі майже 1114 млн грн за кодом бюджетної класифікації 19060000.

Справляння збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства згідно з п. 4 підрозділу 10 “Інші перехідні положення” розділу XX ПКУ здійснюється до 1 січня 2015 р. відповідно до Закону України “Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства” від 09.04.1999 № 587-XIV, зі змінами (далі – Закон № 587).

Відповідно до ст. 1 Закону № 587 **платниками збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства** є суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності й підпорядкування, які реалізують в оптово-роздрібній торговельній мережі та мережі громадського харчування алкогольні напої й пиво. Виробники алкогольних напоїв і пива є платниками збору лише за умови реалізації ними власної продукції у роздрібній торгівлі (через власні фірмові магазини та/або пересувну торговельну мережу) безпосередньо споживачам.

У разі ж постачання продукції власного виробництва суб'єктам оптової і роздрібної торгівлі вони не є платниками збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства. У випадках реалізації алкогольних напоїв і пива за договорами комісії (консигнації) платниками збору є суб'єкти підприємницької діяльності (крім виробників-комітентів у разі здійснення ними оптової торгівлі алкогольними напоями й пивом), які отримують на свій рахунок кошти або інші види компенсації за продаж цієї продукції.

Об'єктом оподаткування збором на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства згідно зі ст. 2 Закону № 587 є *виручка – товарооборот*, одержаний на всіх етапах реалізації в оптово-роздрібній торговельній мережі та мережі громадського харчування алкогольних напоїв і пива (у тому числі імпортованих), враховуючи операції, що не передбачають оплати у грошовій формі. До суми виручки – товарообороту входить податок на додану вартість та акцизний податок.

Ставка збору, починаючи з 1 серпня 2011 р., збільшена й становить вже не один, а півтора відсотка від об'єкта оподаткування відповідно до змін, внесених до Закону України № 587.

Порядок (механізм) справляння збору й цільове використання коштів на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 15.07.2005

№ 587, із внесеними змінами. Але в цьому нормативному акті не зазначено порядку обчислення збору, а це спричиняє виникнення спірних питань у практиці оподаткування, про що свідчать рішення адміністративних судів.

Для визначення обсягу виручки як *бази оподаткування*, відповідно до якої обчислюється сума податкового зобов'язання збору за кожний податковий (звітний) місяць до сплати в бюджет, платникові збору необхідно забезпечити облік отриманої виручки до оподаткування за кредитом рахунку 70 "Доходи від реалізації". Платниками збору самостійно обчислюється сума збору у гривнях без копійок, як добуток виручки від реалізації алкогольних напоїв і пива та ставки податку (1,5 %), і зазначаються всі передбачені показники у Розрахунку суми збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства за формою, встановленою наказом Державної податкової адміністрації України "Про затвердження форми Розрахунку суми збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства та Порядку заповнення розрахунку суми збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства" від 01.12.2009 № 671. Розрахунок складається з таких частин: загальна частина, розділ "Розрахунок суми збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства" та спеціальна частина для службових відміток. У разі незаповнення того чи іншого показника розрахунку (через його відсутність) відповідна графа розрахунку прокреслюється.

Дані, наведені в розрахунку, повинні підтверджуватися первинними документами обліку й даними форм фінансової звітності. Нарахована сума збору відображається в бухгалтерському фінансовому обліку записом за дебетом рахунків витрат діяльності (92 "Адміністративні витрати" тощо) згідно з наказом про облікову політику і за кредитом аналітичного рахунку "Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства" субрахунку 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами". Виплата податкового зобов'язання зі збору відповідно відображається записом за дебетом аналітичного рахунку "Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства" субрахунку 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами" і за кредитом субрахунку 311 "Поточні рахунки в національній валюті".

Сплачені платниками суми збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, які акумулюються на спеціальному рахунку Державного казначейства України, протягом бюджетного року

розподіляються на частки вісімдесят п'ять відсотків і п'ятнадцять відсотків та використовуються за цільовим призначенням відповідно на розвиток виноградарства і садівництва та на розвиток хмелярства. Головним розпорядником коштів збору є центральний орган виконавчої влади, який здійснює державну політику у сфері виноградарства, садівництва і хмелярства.

Податкові зобов'язання щодо сплати збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства виникають із моменту визначення виручки від реалізації, тобто фактичного відвантаження товару покупцям (споживачам) незалежно від суми попередньої оплати.

Платники збору подають **Розрахунок суми збору** на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства (Розрахунок) органів державної податкової служби за своїм місцезнаходженням щомісяця протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного місяця. Суму збору, зазначену в звітному місячному податковому Розрахунку, платник збору зобов'язаний сплатити на спеціальний рахунок Державного казначейства України протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання місячного звітного Розрахунку.

У разі несвоечасної сплати суми збору за розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства до бюджету платника збору справляється пеня й застосовуються штрафні санкції відповідно до статей 126–132 розділу II ПКУ.

За неподання або несвоечасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати бюджету сум збору посадові особи притягуються до адміністративної відповідальності.

Після подання звітного розрахунку за місяць платник збору має право подати новий звітний розрахунок за цей самий місяць із виправленими показниками до закінчення граничного терміну подання розрахунку. Якщо платник збору самостійно виявляє помилки, що містяться у поданому ним раніше розрахунку, такий платник зобов'язаний подати уточнювальний розрахунок з виправленими показниками. Уточнювальний розрахунок подається платником за формою і за звітний період, у якому було допущено помилку, із розкриттям інформації про суму податкового зобов'язання в результаті самостійно виявлених помилок. До кожного уточнювального розрахунку додається окрема Довідка про суму збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, яка зменшує або збільшує по-

даткове зобов'язання у результаті виправлення самостійно виявленої помилки в попередніх звітних періодах. Детальніше про порядок і методику виправлення помилок у податкових звітах і розрахунках ідеться в розділі 10 цього навчального посібника.

5.4. ВИДИ МИТА. ПЛАТНИКИ Й ОБ'ЄКТ ОПОДАТКУВАННЯ МИТОМ, ПОРЯДОК ЙОГО ОБЛІКУ І СПЛАТИ

Мито віднесене ст. 9 Податкового кодексу України до переліку загальнодержавних податків і зборів і регулюється Митним кодексом, хоч до 1 червня 2012 р. регулювалося Законом України “Про Єдиний митний тариф” від 05.02.1992 № 2097-ХІІ, зі змінами (далі – Закон № 2097).

Мито, що стягується митницею, являє собою податок на товари та інші предмети, які переміщуються через митний кордон України. А це означає, що товари й інші предмети, що ввозяться на митну територію України і вивозяться за її межі, підлягають обкладенню митом, яке встановлене Законом України “Про Митний тариф України” від 05.04.2001 № 2371-ІІІ, зі змінами (далі – Закон № 2371).

Митний тариф України – це систематизований згідно з українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності перелік ставок ввізного мита, яке справляється з товарів, що ввозяться на митну територію України. Товарною номенклатурою Митного тарифу України є Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності, яка базується на Гармонізованій системі опису й кодування товарів.

В Україні застосовуються такі види мита: ввізне, вивізне, сезонне, особливі види мита, спеціальне, антидемпінгове, компенсаційне, а також:

- *адвалорне*, що нараховується у відсотках до митної вартості товарів та інших предметів, які обкладаються митом;
- *специфічне*, що нараховується у встановленому грошовому розмірі на одиницю товарів та інших предметів, які обкладаються митом;
- *комбіноване*, що поєднує обидва ці види митного обкладення.

Ввізне мито нараховується на товари й інші предмети при їх ввезенні на митну територію України. Ввізне мито є диференційованим:

- до товарів та інших предметів, що походять із держав, які входять разом з Україною до митних союзів або утворюють із нею спеці-

- альні митні зони, і в разі встановлення будь-якого спеціального преференційного митного режиму згідно з міжнародними договорами за участю України застосовуються преференційні ставки ввізного мита, передбачені Єдиним митним тарифом України;
- до товарів та інших предметів, що походять із країн або економічних союзів, які користуються в Україні режимом найбільшого сприяння, котрий означає, що іноземні суб'єкти господарської діяльності цих країн або союзів мають пільги щодо мит, за винятком випадків, коли зазначені мита й пільги щодо них встановлюються в рамках спеціального преференційного митного режиму, застосовуються пільгові ставки ввізного мита, передбачені Єдиним митним тарифом України;
 - до решти товарів та інших предметів застосовуються повні (загальні) ставки ввізного мита, передбачені Єдиним митним тарифом України.

Вивізне мито нараховується на товари й інші предмети при їх вивезенні за межі митної території України за ставками, передбаченими Єдиним митним тарифом України.

На окремі товари й інші предмети може встановлюватися *сезонне ввізне й вивізне мито* на строк не більш як чотири місяці з моменту їх встановлення.

З метою захисту економічних інтересів України, українських виробників та у випадках, передбачених законами України, у разі ввезення на митну територію України і вивезення за межі цієї території товарів незалежно від інших видів мита можуть застосовуватися *особливі види мита: спеціальне мито; антидемпінгове мито; компенсаційне мито.*

Об'єктом оподаткування митом є товари, *митна вартість* яких перевищує 150 євро, або фізична одиниця товару, яка переміщується через митний кордон України. Основною одиницею виміру й обліку (ОВО) кількості товарів в УКТЗЕД є одиниця маси – кілограм (кг). У разі потреби для цілей тарифного регулювання, нетарифного регулювання (ліцензування, квотування тощо), збору й оброблення статистичних даних застосовуються додаткові ОВО. У третій графі УКТЗЕД наведено додаткові ОВО; знак “–” означає, що додаткової ОВО немає, тобто використовується основна ОВО – кілограм. У табл. 5.1 визначено перелік основних і окремих додаткових ОВО, які використовуються в УКТЗЕД.

Таблиця 5.1

**Перелік основної і окремих додаткових одиниць виміру й обліку,
які використовуються в УКТЗЕД**

Умовне позначення	Найменування
<i>Основна одиниця</i>	
кг	кілограм
<i>Додаткові одиниці</i>	
брутто-реєстр. т	брутто-реєстрова тонна
вантажпідйом. метрич. т	вантажопідйомність у метричних тоннах
г	грам
г поділ. ізотоп	грам подільних ізотопів
кар	карат метричний (= 200 мг)
кв. м	квадратний метр
кг N	кілограм азоту
кг КОН	кілограм гідроксиду калію
кг NaOH	кілограм гідроксиду натрію
кг КО	кілограм оксиду калію
кг НО	кілограм пероксиду водню
кг сух. 90 % реч.	кілограм сухої на 90 % речовини
куб. м	кубічний метр
л	літр
л 100 % спирт	літр чистого (100 %) спирту
м	метр
пар	пара (2 шт.)
тис. кВт · год	тисяча кіловат-годин

Нарахування мита на товари й інші предмети, які підлягають митному оподаткуванню, здійснюється виходячи з їх митної вартості. Митна вартість складається із ціни товару (послуги), витрат на вантажно-розвантажувальні роботи, страхування, транспортування, брокерські та комісійні витрати тощо. Митним органом України нараховується мито відповідно до положень Закону № 2371 Єдиного митного тарифу України, чинних на день подання (вантажної) митної декларації на бланку єдиного адміністративного документа (ВМД чи МД) або складання уніфікованої митної квитанції. МД-1, УМК – документ суворої звітності.

Митною вартістю товарів, які переміщуються через митний кордон України за визначенням ст. 49 глави 8 розділу III Митного кодексу України, є вартість товарів, що використовується для митних цілей, яка базується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари.

Фактурна вартість – ціна товарів, які переміщуються через митний кордон України, зазначена в рахунку-фактурі (рахунку-проформі, інвойсі), інших документах, які містять відомості щодо вартості товарів.

Сплачується мито митним органам України, а за товари та інші предмети, що пересилаються в міжнародних поштових відправленнях, – підприємствам зв'язку у національній та в іноземній валюті, яку купує Національний банк України. При визначенні митної вартості товарів і сплаті мита іноземна валюта перераховується у національну валюту за курсом НБУ, який застосовується для розрахунків за зовнішньоекономічними операціями і діє на день подання митної декларації.

Декларація митної вартості (ДМВ) згідно зі ст. 4 Митного кодексу України – документ встановленої форми, що подається декларантом і містить відомості про митну вартість товарів, які переміщуються через митний кордон України чи стосовно яких змінюється митний режим. Форма декларації митної вартості та правила її заповнення встановлені наказом Міністерства фінансів України від 24.05.2012 № 599.

Митна декларація (МД), яка застосовувалася до набрання чинності Митним кодексом України, – письмова заява встановленої форми, що подається суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності митному органу і містить відомості про митну процедуру, товари й транспортні засоби, які переміщуються через митний кордон України, митний режим, у який вони заявляються, а також іншу інформацію, необхідну для здійснення митного контролю, митного оформлення, митної статистики, нарахування податків, зборів та інших платежів (постанова Кабінету Міністрів України “Питання, пов'язані із застосуванням митних декларацій” від 21.05.2012 № 450, зі змінами). МД заповнюється декларантом за допомогою комп'ютера і не повинна містити підчисток і виправлень.

Суми ввізного мита у митній декларації списуються на собівартість придбаних запасів, капітальних інвестицій, тобто формують їх

первісну вартість одиниці активу. Джерелом сплати мита за операціями імпорту, експорту робіт, послуг тощо є витрати діяльності.

Мито вноситься до Державного бюджету України. Сума надміру сплаченого (стягнутого) мита підлягає поверненню власникові товарів та інших предметів на його вимогу протягом одного року з моменту митного оформлення згідно з нормами Порядку повернення платникам податків коштів, що обліковуються на відповідних рахунках митного органу як передплата, і митних та інших платежів, помилково та/або надмірно сплачених до бюджету, контроль за справлянням яких здійснюється митними органами, згідно з Порядком, затвердженим наказом Державної митної служби України від 20.07.2007 № 618, із змінами (далі – Порядок № 618).

Первинними документами, які призначені для реєстрації операцій з повернення таких коштів платнику податків, є заява довільної форми, підписана керівником і головним бухгалтером суб'єкта господарської діяльності, яка подається до митного органу, акт про звернення залишків сум коштів передоплати на відповідному рахунку митного органу (форма у додатку 12 до Порядку № 618) та висновок, на підставі якого прийнято рішення про повернення коштів, підготовлений відповідним митним органом.

Мито, не сплачене у строки, на які було надано відстрочку і розстрочку сплати, а так само не сплачене в результаті інших дій, що спричинили його недобір, стягується за розпорядженням митних органів України у безспірному порядку. Своєчасно не сплачене мито стягується за весь час заборгованості бюджету з нарахуванням пені в розмірі 0,2 % суми недоїмки за кожний день прострочення, враховуючи день сплати.

Для узагальнення облікової інформації про нараховане і сплачене ввізне й вивізне мито та розрахунки підприємства за цими платежами до бюджету згідно з наказом про облікову політику підприємства може застосовуватися рахунок третього порядку субрахунку 641 або 6421 “Розрахунки за митом” синтетичного рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами”. Аналітичний облік розрахунків за цим податком ведеться окремо за кожною поставкою (постачальником), митницею тощо. Типові бухгалтерські записи за операціями з обліку розрахунків із бюджетом за митом наводяться в табл. 5.2.

Таблиця 5.2

Облік розрахунків із митними органами за ввізне й вивізне мито до бюджету

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Зараховано ввізне мито на імпортовані товари (запаси) до складу їх первісної вартості згідно з митною декларацією	28 "Товари" (20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" тощо)	6421 "Розрахунки за митом"	256,35
2	Нараховано вивізне мито на експортований товар згідно з митною декларацією	93 "Витрати на збут"	6421 "Розрахунки за митом"	123,12
3	Перераховано підприємством на відповідний рахунок митного органу суму попередньої оплати (доплати) ввізного мита згідно з МД, що підлягає перерахуванню до держбюджету	6421 "Розрахунки за митом"	311 "Поточний рахунок у національній валюті"	400,47
4	Відображено відшкодування Державною казначейською службою України з бюджету надмірно сплачених коштів ввізного мита	311 "Поточний рахунок у національній валюті"	6421 "Розрахунки за митом"	21,00
5	Виплачена заборгованість бюджету за митом, донарахованим у результаті самостійно виявленої помилки в митній декларації (або оплати зобов'язання за податковим повідомленням)	6421 "Розрахунки за митом"	311 "Поточний рахунок в національній валюті"	39,74
6	Нарахована пеня за несвоєчасну сплату суми заборгованості бюджету за ввізним митом у розмірі 0,2 % за кожний день прострочення	948 "Визнані пені, штрафи, неустойки"	6421 "Розрахунки за митом"	32,32

Закінчення табл. 5.2

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
7	Видано простий вексель митному органу на суму ввізного мита з давальницької сировини (або у межах виробничої кооперації)	6421 "Розрахунки за митом"	621 "Короткострокові векселі видані"	500,90
8	Виплачено простий вексель митним органом на суму ввізного мита в результаті вивезення товарів, виготовлених з імпоротної давальницької сировини (або у межах виробничої кооперації)	621 "Короткострокові векселі видані"	6421 "Розрахунки за митом"	500,90
9	Видано простий вексель митному органу на суму ввізного мита	6421 "Розрахунки за митом"	621 "Короткострокові векселі видані"	256,35
10	Перераховано кошти митному органу на суму ввізного мита за простим векселем	621 "Короткострокові векселі видані"	311 "Поточний рахунок у національній валюті"	256,35
11	Отримані з Державної казначейської служби України кошти мита, повернутого за рішенням судового органу на підставі документів – копії рішення суду про повернення й підтвердження митного органу про перерахування раніше цих коштів до державного бюджету	311 "Поточний рахунок у національній валюті"	6421 "Розрахунки за митом"	123,12

Висновки за темою

У світлі вимог Податкового кодексу України важливого значення набули нововведення зі справляння акцизного податку, збору за першу реєстрацію транспортних засобів, збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства. Запроваджені новації щодо механізмів справляння цих податків та зборів потребують глибоко пізнання фахівцями нормативних положень, вивчення алгоритмів обчислення податків, їх документального забезпечення, правильного відображення в обліку, фінансовій та податковій звітності. Не менш важливе значення має поглиблення знань працівниками підприємств і вдосконалення практичних навичок щодо механізмів справляння мита за операціями зовнішньоекономічної діяльності платників податків згідно з новим Митним кодексом України, положення якого набрали чинності з 1 червня 2012 р.

Контрольні питання

1. Назвіть об'єкти оподаткування акцизним податком.
2. Який порядок обчислення акцизного податку?
3. Які строки сплати акцизного податку?
4. За яким алгоритмом визначається акцизний податок на імпортовані товари?
5. Наведіть перелік підакцизних товарів в Україні.
6. Назвіть платників оподаткування митом, види мита.
7. У чому полягають відмінності митної вартості від фактурної вартості?
8. Які існують методи визначення митної вартості товарів?
9. За якими алгоритмами визначаються сума збору за першу реєстрацію транспортного засобу та збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства?

Тести для самоконтролю

1. Акцизний податок – це:

- а) непрямий податок на споживання окремих видів товарів, визначених як підакцизні, що входить до ціни цих товарів;
- б) плата за право перетину кордону;
- в) плата за отримання ліцензії.

2. Мито – це:

- а) податок, який справляється при перетині кордону;
- б) непрямий податок, яким оподатковуються товари, що переміщуються через митний кордон;

- в) плата, яка справляється за вчинення юридичних дій та видачу документів;
- г) немає правильної відповіді.

3. *Мито сплачується:*

- а) під час оприбуткування імпортованих товарів;
- б) під час перетину митного кордону;
- в) у момент продажу товарно-матеріальних цінностей;
- г) протягом 5 календарних днів після перетину кордону.

4. *Назвіть, що входить до митної вартості товарів:*

- а) контрактна вартість товару;
- б) оплата митних послуг;
- в) оплата брокерських й комісійних винагород;
- г) витрати на страхування товару;
- г) сплата ввізного мита;
- д) транспортні витрати до перетину митного кордону.

5. *Як може вплинути на фінансово-господарську діяльність підприємств-виробників звільнення від акцизного збору:*

- а) зменшить собівартість продукції;
- б) збільшить прибуток від реалізації;
- в) підвищить рентабельність виробництва продукції;
- г) зменшить іммобілізацію оборотних коштів;
- г) збільшить обсяг виробництва і реалізації підакцизних товарів?

6. *Які фактори впливають на встановлення терміну сплати податку “акцизний збір” до бюджету:*

- а) розмір акцизного збору в ціні продукції;
- б) умови реалізації підакцизної продукції;
- в) вид підакцизного товару;
- г) рентабельність продукції;
- г) загальна сума акцизного збору, що її сплачує платник податку?

7. *Назвіть об’єкт оподаткування для обчислення акцизного збору за використання відсоткової ставки:*

- а) собівартість продукції;
- б) ціна виробника (оптова ціна);
- в) ціна виробника + акцизний збір;
- г) ціна виробника + ПДВ;
- г) ціна виробника + акцизний збір + ПДВ.

Матриця правильних відповідей

1	2	3	4	5	6	7
а	б	б	а, г, д	г	в	б

Глосарій

Акцизний податок – непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених цим Кодексом як підакцизні, що входить до ціни таких товарів (продукції).

Алкогільні напої – продукти, одержані шляхом спиртового бродіння цукровмісних матеріалів або виготовлені на основі харчових спиртів із вмістом спирту етилового понад 1,2 % об'ємних одиниць, які зазначені у товарних позиціях 2204, 2205, 2206, 2208 згідно з УКТ ЗЕД.

Виноробна продукція – вина виноградні натуральні, вина натуральні кріплені, шампанські, ігристі, газовані, вермути, бренді, сусло виноградне та інші виноматеріали, коньяки, інші алкогільні напої з винограду, плодів і ягід.

Марка акцизного податку – спеціальний знак для маркування алкогільних напоїв і тютюнових виробів, віднесений до документів суворого обліку, який підтверджує сплату акцизного податку, легальність ввезення й реалізації на території України цих виробів.

Маркування алкогільних напоїв та тютюнових виробів – наклеювання марки акцизного податку на пляшку (упаковку) алкогільного напою чи пачку (упаковку) тютюнового виробу в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України щодо виробництва, зберігання й продажу марок акцизного податку.

Мінімальне акцизне податкове зобов'язання – мінімальна величина податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку з сигарет, виражена у твердій сумі за 1000 штук сигарет одного найменування, реалізованих на митній території України чи ввезених на митну територію України.

Митні платежі – податки, що відповідно до цього Кодексу або митного законодавства справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України і контроль за справлянням яких покладено на митні органи.

Новий транспортний засіб – транспортний засіб, що не має актів державної реєстрації уповноважених органів, зокрема іноземних, які дають право на його експлуатацію.

Перша реєстрація транспортного засобу – реєстрація транспортно-го засобу, яка здійснюється уповноваженими державними органами України щодо цього транспортного засобу в Україні вперше.

Тютюнові вироби – сигарети з фільтром або без фільтру, цигарки, сигари, сигарили, а також люльковий, нюхальний, смоктальний, жувальний тютюн, махорка й інші вироби з тютюну чи його замінників для куріння, нюхання, смоктання чи жування.

Рекомендовані джерела

Основні

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI, зі змінами.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2756-VI, зі змінами.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність : закон України від 16.07.1999 № 996, зі змінами.
4. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI, зі змінами.
5. Митний кодекс України від 11.07.2002 р. № 92-IV, зі змінами.
6. Про Єдиний митний тариф : закон України від 05.02.1992 № 2097-XII, зі змінами (втратив чинність з 1 червня 2012 р.).
7. Про Митний тариф України : закон України від 05.04.2001 № 2371-III, зі змінами.
8. Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства : закон України від 09.04.1999 № 587-XIV, зі змінами.
9. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів : закон України від 19.12.1995 № 481/95-ВР, зі змінами.
10. Питання, пов'язані із застосуванням митних декларацій : постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2012 № 450, зі змінами.
11. Положення про митні декларації : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2012 № 450.
12. Про затвердження Порядку заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа : наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2012 № 651.
13. Про затвердження Порядку виконання митних формальностей при здійсненні митного оформлення товарів із застосуванням митної декларації на бланку єдиного адміністративного документа : наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2012 № 631.

14. Про затвердження Інструкції про порядок заповнення вантажної митної декларації. (Класифікатор процедур переміщення товарів через митний кордон України. Класифікатор умов поставки. Класифікатор характеристик угод. Класифікатор видів транспорту. Класифікатор пільг в обкладенні товарів увізним митом. Класифікатор пільг в обкладенні товарів вивізним митом. Класифікатор пільг в обкладенні товарів акцизним збором. Класифікатор пільг в обкладенні товарів податком на додану вартість. Класифікатор документів. Класифікатор способів розрахунку) : наказ Державної митної служби України від 09.07.1997 № 307, зі змінами (втратив чинність з 29 вересня 2012 р.).
15. Про затвердження Порядку повернення платникам податків коштів, що обліковуються на відповідних рахунках митного органу як передоплата, і митних та інших платежів, помилково та/або надмірно сплачених до бюджету, контроль за справлянням яких здійснюється митними органами : наказ Державної митної служби України від 20.07.2007 № 618, зі змінами.
16. Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів : постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1251.
17. Про затвердження Порядку проведення розрахунку суми зменшення акцизного податку : постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1260.
18. Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення податкових векселів, авальованих банком (податкових розписок), що видаються до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого, спирту етилового денатурованого (технічного) та біоетанолу, які використовуються суб'єктами господарювання для виробництва окремих видів продукції : постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1257.
19. Про затвердження Порядку державної реєстрації (перереєстрації), зняття з обліку автомобілів, автобусів, а також самохідних машин, сконструйованих на шасі автомобілів, мотоциклів усіх типів, марок і моделей, причепів, напівпричепів, мотоколясок, інших привірвняних до них транспортних засобів та мопедів : постанова Кабінету Міністрів України від 07.09.1998 № 1388, зі змінами.
20. Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України : закон України від 04.11.1999 № 1212-XIV, зі змінами.
21. Про затвердження Порядку справляння єдиного збору у пунктах пропуску через державний кордон : постанова Кабінету Міністрів України від 24.10.2002 № 1569, зі змінами.
22. Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення податкових векселів, авальованих банком (податкових розписок), що видаються до отримання акцизного складу спирту етилового неденатурованого, спир-

- ту етилового денатурованого (технічного) та біоетанолу, які використовуються суб'єктами господарювання для виробництва окремих видів продукції : постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.2010 № 1257, із змінами.
23. Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення податкових векселів, які видаються до отримання або ввезення на митну територію України речовин, що використовуються як компоненти моторних палив, для використання як сировини для виробництва в хімічній промисловості : постанова Кабінету Міністрів України від 04.02.2013 № 69.
 24. Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення податкових векселів, авальованих банком, які видаються до отримання або ввезення на митну територію України нафтопродуктів з метою використання як сировини для виробництва у хімічній промисловості : постанова Кабінету Міністрів України від 20.10.2011 № 1068.
 25. Про затвердження Порядку проведення розрахунку суми зменшення акцизного податку : постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 №1260.
 26. Про затвердження Порядку роботи представників органів державної податкової служби на акцизних складах та податкових постах : наказ Державної податкової адміністрації України від 11.01.2011 №14.
 27. Про затвердження форм звітності з особливого податку на операції з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами та порядку їх заповнення : наказ Міністерства доходів і зборів України від 19.07.2013 № 288.
 28. Про затвердження форми Декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання Декларації акцизного податку : наказ Державної податкової служби України від 24.12.2010 № 1030.
 29. Про затвердження форм заявок-розрахунків на виготовлення та придбання марок акцизного податку, звіту про використання марок акцизного податку та журналів для обліку марок акцизного податку : наказ Державної податкової служби України від 24.12.2010 № 1021.
 30. Про затвердження форми Декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), Порядку складання та подання декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію) : наказ Державної митної служби України й Державної податкової служби України від 24.12.2010 № 1535/1027.
 31. Про затвердження Порядку справляння збору та використання коштів на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства : постанова Кабінету Міністрів України від 15.07.2005 № 587, зі змінами.
 32. Про деякі питання державного регулювання виробництва спирту етилового, коньячного та плодового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів : постанова Кабінету Міністрів України від 15.02.1999 № 186, зі змінами.

33. Про затвердження форми Розрахунку суми збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства та Порядку заповнення розрахунку суми збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства : наказ Державної податкової адміністрації України від 01.12.2009 № 671.
34. Про затвердження форми Розрахунку суми збору за першу реєстрацію транспортних засобів : наказ Міністерства доходів і зборів України від 05.12.2013 № 767.
35. Про затвердження Порядку інформаційного обміну між митними та іншими державними органами за допомогою електронних засобів передачі інформації : постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2012 № 463.

Додаткові

1. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / за заг. ред. М. Я. Азарова ; М-во фінансів України, Нац. ун-т ДПС України. – К., 2010.
2. *Коцупатрий М. М.* Податковий облік і звітність : навч. посіб. / М. М. Коцупатрий, С. І. Ковач, В. В. Мельничук. – К. : КНЕУ, 2009. – 312 с.
3. Облік і звітність підприємств у системі оподаткування : навч. посіб. / М. І. Бондар, Л. Г. Ловінська, Н. М. Лисенко та ін. ; за заг. ред. М. І. Бондаря, Н. М. Лисенко. – К. : ДННУ “Академія фінансового управління”, 2012. – 584 с.
4. Податковий кодекс України: прогнози та реальність : роз’яснення Міністерства юстиції України від 06.07.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=n0049323-11>.

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ІЗ БЮДЖЕТОМ І ЗВІТНІСТЬ ЗА РЕСУРСНИМИ ПОДАТКАМИ ТА ЗБОРАМИ

Після засвоєння матеріалів цієї теми ви будете знати:

- законодавче регулювання розрахунків підприємства з бюджетом і звітність за ресурсними податками й зборами, їх класифікацію, економічну сутність і нормативні вимоги щодо правил бухгалтерського обліку розрахунків;
- особливості й методику визначення сум податкового зобов'язання за кожним ресурсним податком і збором, порядок їх документування, реєстрації операцій, аналітичного й синтетичного обліку витрат у системі бухгалтерських рахунків за обов'язковими платежами до бюджету;
- методичні основи (порядок, методику, строки) до складання декларацій з плати за землю, екологічного податку, збору за спеціальне використання води, збору за спеціальне використання лісових ресурсів, плати за користування надрами, рентної плати, збору за користування радіочастотним ресурсом України;
- процедури подання до державної податкової служби декларації з ресурсних податків і зборів (у документарній та електронній формах),

а також уміти:

- класифікувати об'єкти й ставки ресурсних податків і зборів, за якими визнаються або не визнаються витрати в бухгалтерсько-му обліку та при оподаткуванні прибутку підприємства;

- обчислювати й документально оформляти (забезпечувати) нараховані податкові зобов'язання за ресурсними податками і зборами відповідно до вимог Податкового кодексу України;
- обліковувати податкові зобов'язання за ресурсними податками і зборами в системі рахунків бухгалтерського обліку й забезпечувати своєчасну виплату заборгованості за цими платежами до бюджету;
- заповнювати податкові декларації з податків і зборів із підприємства й додатків до них та інші податкові документи;
- характеризувати рахунки бухгалтерського обліку, на яких відображається облікова інформація щодо нарахування та розрахунків за ресурсними податками і зборами до бюджетів;
- здійснювати контроль за своєчасністю, повнотою і достовірністю відображення податкової заборгованості до бюджету з ресурсних податків і зборів підприємства та відповідних розрахунків;
- самостійно виправляти виявлені помилки в обліку та при декларуванні ресурсних податків і зборів.

6.1. ПОНЯТТЯ РЕСУРСНИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ, ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ

На сучасному етапі реформування податкової системи України відбувається пошук шляхів удосконалення вітчизняної системи оподаткування у сфері природокористування з метою економного використання корисних копалин та інших цінних природних ресурсів. Одним із основних фінансових важелів впливу на обсяги використання природних ресурсів суб'єктами фінансових відносин є податкова політика держави. Саме через систему податків, зборів і платежів можна вплинути на суб'єктів господарювання щодо їх використання природних вичерпних ресурсів.

Світовий і вітчизняний досвід оподаткування переконує в можливості впливу податків на ресурсозбереження і заощадження природних ресурсів, збільшення податкових надходжень від їх використання у бюджети і зміни відносин на ринку, які сприяють цим самим стимулюванню ефективного й раціонального використання природних ресурсів.

Відповідно до ст. 67 Конституції України всі особи повинні сплачувати податки і збори в порядку й розмірах, встановлених законом. Важливо розуміти, що **податком** є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу України. А **збором** (платою) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, зокрема внаслідок учинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами й особами юридично значимих дій.

У Податковому кодексі України сформовано основні засади й принципи оподаткування ресурсними податками і зборами в Україні. На сьогодні сформовано розвинуту систему ресурсних платежів, яких налічується понад десяток. Нормативне забезпечення справляння цих платежів характеризується трирівневою структурою нормативно-правових актів: законами України, постановами Кабінету Міністрів України, інструкціями міністерств і відомств.

До переліку загальнодержавних ресурсних податків і зборів на сьогодні в Україні згідно зі ст. 9 ПКУ входять такі:

- екологічний податок;
- плата за землю;
- збір за спеціальне використання води;
- збір за спеціальне використання лісових ресурсів;
- плата за користування надрами;
- рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами й нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу й аміаку територією України;
- рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні (скасовано з 01.01.2013);
- збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну й теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками;
- збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності;
- збір за користування радіочастотним ресурсом України.

Зазначені ресурсні податки і збори, встановлені ПКУ, спробуємо класифікувати за різними ознаками та групами і подати в табл. 6.1.

Таблиця 6.1

Класифікація загальнодержавних ресурсних податків і зборів

Класифікаційні ознаки	Класифікаційні групи	Види податків і зборів
Залежно від компетенції органу, що вводить у дію податковий платіж і регулює його справляння (ставки, надає податкову пільгу тощо)	Встановлюються (регулюються) Верховною Радою України Встановлюються органами місцевого самоврядування чи є компетенцією виконавчих органів	Плата за землю; плата за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення Плата за землю; збір за спеціальне використання лісових ресурсів тощо
Виходячи із бюджетної спрямованості	Які зараховуються до державного бюджету	Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами й нафтопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу й аміаку територією України; плата за користування надрами загальнодержавного значення, континентального шельфу і в межах виключної (морської) економічної зони; збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками; збір за користування радіочастотним ресурсом України тощо
	Які зараховуються й розподіляються між державним та місцевими бюджетами	Екологічний податок; збір за спеціальне використання лісових ресурсів у частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування, що зараховується до міських бюджетів міст Києва та Севастополя; плата за користування надрами для видобування корисних копалин тощо
	Які зараховуються й розподіляються між місцевими бюджетами	Збір за використання води з воєних об'єктів місцевого значення, плата за землю тощо

Продовження табл. 6.1

Класифікаційні ознаки	Класифікаційні групи	Види податків і зборів
За каналами надходження до бюджетів	Однорівневі	Збір за спеціальне використання води, водних об'єктів місцевого значення;
	Різномірневі (находять до бюджетів різних рівнів у пропорціях)	Плата за користування надрами для видобування корисних копалин тощо.
За цільовим призначенням використання	Ресурсні податки: безумовні й нецільові платежі, використання яких після надходження до бюджетів неможливо простежити	Плата за землю
	Ресурсні податки: мають цільове призначення для фінансування певних заходів	Екологічний податок
За суб'єктом оподаткування	Податки і збори з юридичних осіб	Плата за землю; оренда плата за землі державної та комунальної власності й інші
	Змішані податки і збори	Плата за землею; оренда плата за землі державної та комунальної власності
За формою оподаткування	Податки і збори з фізичних осіб	Плата за землею; оренда плата за землі державної та комунальної власності
	Пропорційне	Усі види ресурсних податків і зборів
	Прогресивне	Не використовується
	Регресивне	Не використовується
	Змішане (пропорційно-прогресивне)	Не використовується

Закінчення табл. 6.1

Класифікаційні ознаки	Класифікаційні групи	Види податків і зборів
За способом стягнення	Прямі Непрямі	Збір за спеціальне використання води тощо Збори у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу
За змістом об'єкта оподаткування	Податки за використаний ресурс Податки за право користування	Збір за спеціальне використання води Плата за землю, плата за користування надрами, радіочастотним ресурсом тощо
За системою ціноутворення	Податки, які сплачують із доходу	Збори у вигляді цільової надбавки до діючих тарифів; екологічний податок за викиди в атмосферне повітря забруднювальних речовин пересувними джерелами забруднення тощо
За наявності спеціальних дозволів та ліцензій на користування ресурсом	Податки, які відносяться на со- бівартість Дозвільне (ліцензоване) користування природним ресурсом Наявність дозвільних документів необов'язкова	Збір за спеціальне використання води; орендна плата за землі державної і комунальної власності тощо Збір за користування радіочастотним ресурсом України; плата за користування надрами; збір за спеціальне використання води тощо Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності; рендна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопроводами природного газу й аміаку територією України тощо

У сучасних умовах удосконалення природно-ресурсних платежів є потреба створення регуляторного механізму, що дасть змогу запобігати незаконному привласненню ренти, забезпечувати повніше її вилучення і раціональний перерозподіл, а також повноцінне відтворення природно-ресурсного потенціалу. Ресурсні платежі за спеціальне використання природних ресурсів можуть справлятися у вигляді як абсолютних, так і відсоткових ставок від обсягу у натуральних одиницях або вартості видобутої сировини чи отриманої з неї продукції, від ціни реалізації тощо.

Ресурсні платежі передбачають еквівалентність відносин між платниками і державою, їх розмір залежить від обсягу використаних ресурсів, а, відповідно, звільнення від їх сплати досить складно виправдати економічно, бо:

- користування природними ресурсами в ринкових умовах не може бути безоплатним – як мінімум, варто забезпечити фінансове джерело їх відтворення й охорони;
- у такий спосіб досягається рівність умов господарювання – суб'єкти, які користуються природними ресурсами, повинні їх оплачувати, інакше отримують більше переваг, ніж суб'єкти, які цими ресурсами не користуються;
- за допомогою сплати ресурсних платежів держава матиме змогу контролювати процес використання ресурсів і здійснювати належний їх облік.

Основне завдання ефективного функціонування механізму оподаткування ресурсними платежами полягає не просто в тім, щоб зібрати найбільше податків, а в тім, щоб із розширенням бази податків ефективно розвивалися підприємства у сфері виробництва й обігу. Таким чином, система ресурсного оподаткування в Україні повинна мати не лише фіскальний ефект, а й сприяти підвищенню якості продукції. Приміром, у низці держав оподатковують збільшення вмісту свинцю в пальному, сірки в нафті, стягують податки за порушення норм використання пестицидів, міндобрив. Ці важелі змушують підприємства постійно дбати про виконання стандартів і екологічних обмежень у процесі виробництва, фінансувати заходи з упровадження екологічних інновацій та заощаджувати на ресурсних податках і зборах.

6.2. ПЛАТНИКИ, ОБ'ЄКТ, БАЗА І СТАВКИ ОПОДАТКУВАННЯ ПЛАТОЮ ЗА ЗЕМЛЮ. ПОРЯДОК ОБЧИСЛЕННЯ, ОБЛІКУ ПЛАТИ ЗА ЗЕМЛЮ, ПІЛГ ЩОДО СПЛАТИ ЗА ВИДАМИ ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК. СКЛАДАННЯ І ПОДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ З ПЛАТИ ЗА ЗЕМЛЮ

Використання землі суб'єктами підприємницької діяльності в Україні є платним. *Плата за землю* справляється у вигляді земельного податку й орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності, що визначається залежно від грошової оцінки земель. *Земельний податок* – це обов'язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок і земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів (пп. 14.1.72 ПКУ).

Плата за землю відповідно до ст. 9 ПКУ є загальнодержавним податком, який справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності у повному обсязі зараховується до відповідних бюджетів місцевого самоврядування у порядку, визначеному Бюджетним кодексом України для плати за землю.

Розділом XIII “Плата за землю” ПКУ встановлено обов'язкові елементи справляння цього податку, алгоритми визначення розмірів і порядок плати за використання землі, контроль за правильністю обчислення земельного податку, а також відповідальність їх платників – власників земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачів (зокрема орендарів земельних ділянок державної і комунальної власності). Причому розмір плати за землю або орендної плати не залежить від результатів господарської діяльності власників землі й землекористувачів.

Суб'єктами плати за землю, як уже зазначалося, тобто *платниками податку*, є власник земельної ділянки, земельної частки (паю) і землекористувач, зокрема орендар.

Об'єктами плати за землю є:

- земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні, зокрема на умовах оренди земельних ділянок державної та комунальної власності;
- земельні частки (паї), які перебувають у власності.

Плата за землю обчислюється виходячи з бази (ст. 271 ПКУ) і ставок оподаткування (статті 272–280 ПКУ), які зазнали змін для

різних категорій земельних ділянок і платників податків. База оподаткування визначається двома показниками (чинниками):

- 1) нормативною грошовою оцінкою земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого розділом XIII ПКУ (за умови, що нормативну грошову оцінку землі проведено);
- 2) площею земельних ділянок, якщо нормативної грошової оцінки їх не проведено.

Рішення рад щодо нормативної грошової оцінки земельних ділянок офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування нормативної грошової оцінки земель або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом.

Нормативна грошова оцінка земельних ділянок – це капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, визначений відповідно до законодавства центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин (пп. 14.1.125 ПКУ).

Статтями 272–280 ПКУ встановлюються *ставки податку* за земельні ділянки, зокрема ті, які повинні застосовувати суб'єкти господарювання – як власники, так і різні землекористувачі:

- за земельні ділянки сільськогосподарських угідь і лісогосподарського призначення (незалежно від місця знаходження);
- за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено (незалежно від місця знаходження);
- за земельні ділянки, розташовані в межах населених пунктів, нормативної грошової оцінки яких не проведено;
- за земельні ділянки (в межах населених пунктів), зайняті житловим фондом, автостоянками для зберігання особистих транспортних засобів громадян і т. ін.;
- за земельні ділянки, надані для потреб сільськогосподарського виробництва, водного й лісового господарства, які зайняті виробничими, культурно-побутовими, господарськими й іншими будівлями і спорудами тощо.

Ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено (як у межах, так і за межами населених пунктів), встановлюється у розмірі 1 % від їх нормативної грошової оцінки, за

деякими винятками, передбаченими ПКУ. В табл. 6.2 наведено ставки земельного податку з 1 січня 2011 р. за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено.

Як видно з табл. 6.2, ставки податку за 1 га сільськогосподарських угідь, ріллі, сіножатей і пасовищ становлять 0,1 % від нормативної грошової оцінки ділянки, а для багаторічних насаджень – 0,03 % (п. 272.1 ПКУ), і вони не змінилися станом на 1 січня 2011 р. Причому ставки податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлено у розмірі 1 % від їх нормативної грошової оцінки. Ставка податку за земельні ділянки за межами населених пунктів, надані підприємствам промисловості, транспорту (крім залізничного), зв'язку, енергетики встановлюється у розмірі 5 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі в області чи АРК. Водночас земельні ділянки, надані для підприємств залізничного транспорту, оподатковуються за ставкою 0,02 %, а землі тимчасової консервації (деградовані землі) – 0,03 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі в області чи АРК.

Плата за земельні ділянки (в межах населених пунктів), зайняті житловим фондом, а також надані для потреб сільськогосподарського виробництва, водного й лісового господарства, які зайняті виробничими, культурно-побутовими, господарськими та іншими будівлями і спорудами, справляється у розмірі 3 % суми земельного податку, обчисленого за загальнозстановленими ставками. А ставка податку за земельні ділянки на землях водного фонду встановлюється

Таблиця 6.2

Ставки земельного податку з 1 січня 2011 р. за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено

Вид земельної ділянки	Ставки податку, % нормативної грошової оцінки	Посилання на норми ПКУ (пункт розділу XIII)
Земельні ділянки, за винятком земельних ділянок, зазначених у ст. 272, 273, 276 і 278 ПКУ	1	п. 274.1
Сільськогосподарські угіддя, зокрема нелісові землі, які використовуються для потреб лісового господарства (за 1 га):		
– рілля, сіножать, пасовище	0,1	пп. 272.1.1, п. 273.2
– багаторічні насадження	0,03	пп. 272.1.2, п. 273.2

у розмірі 0,3 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі в Автономній Республіці Крим або в області.

Треба зауважити, що ставка податку за земельні ділянки на землях водного фонду й лісгосподарського призначення, які зайняті виробничими, культурно-побутовими, господарськими та іншими будівлями і спорудами, встановлюється у розмірі 5 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі в Автономній Республіці Крим або в області.

Важливим є, що плата за земельні ділянки, надані для розміщення об'єктів енергетики, які виробляють електричну енергію з відновлюваних джерел енергії, згідно з п. 276.6 ст. 276 ПКУ справляється у розмірі лише 25 % податку, розрахованого для інших платників.

Ставки податку на земельні ділянки, розташовані в межах населених пунктів, нормативної грошової оцінки яких не проведено, встановлені ст. 275 ПКУ. Ці середні ставки за 1 квадратний метр за групами населених пунктів значно зросли за останні 5 років. При цьому відповідним сільським, селищним, міським радам надано право диференціювати й затверджувати, виходячи із ставок податку, встановлених п. 275.1 ст. 275 ПКУ, функціональне використання й місцезнаходження земельної ділянки, але не більше трикратного розміру цих ставок податку, з урахуванням коефіцієнтів, установлених п. 275.2 ст. 275 ПКУ. Порівняємо в табл. 6.3 показники ставок плати за землю за 2010, 2011 і 2014 рр. Окремі коефіцієнти, що застосовувалися у містах Києві, Сімферополі, Севастополі та містах обласного значення, в 2011 р. не змінилися.

Розміри податку за земельні ділянки, грошової оцінки яких не встановлено, визначаються до її встановлення в порядку, визначеному ПКУ. Податковим кодексом України передбачено, що суб'єкти господарювання, які отримали право власності на будівлю і нежитлові приміщення у багатоквартирному будинку, сплачуватимуть податок з урахуванням прибудинкової території з дати реєстрації права власності на майно.

Орендна плата як земельний податок є обов'язковим платежем до бюджету. Отже, у разі надання в оренду окремих будівель (споруд) власниками землі чи землекористувачами, земельний податок за площі, що надаються в оренду, обчислюється з дати укладання договору оренди будівель. Розмір орендної плати визначається договором оренди землі й обмеженнями, встановленими ст. 288 ПКУ.

Таблиця 6.3

Ставки податку за земельні ділянки, нормативної грошової оцінки яких не проведено

Групи населених пунктів із чисельністю населення, тис. осіб	Ставка податку, грн/м ²			Довідково: коефіцієнт, що застосовувався у містах Києві, Сімферополі, Севастополі та містах обласного значення
	2010	2011*	2014	
До 0,2	0,075	0,26	–	–
Від 0,2 до 1	0,105	0,26	–	–
Від 1 до 3	0,135	0,26	0,3	–
Від 3 до 10	0,15	0,52	0,61	–
Від 10 до 20	0,24	0,84	0,97	–
Від 20 до 50	0,375	1,30	1,52	1,2
Від 50 до 100	0,45	1,57	1,83	1,4
Від 100 до 250	0,525	1,83	2,13	1,6
Від 250 до 500	0,60	2,09	2,45	2,0
Від 500 до 1000	0,75	2,61	3,05	2,5
Від 1000 і більше	1,05	3,66	4,28	3,0

* З урахуванням підвищувального коефіцієнта.

У ПКУ також визначено, які земельні ділянки звільняються від сплати земельного податку і які землі дорожнього господарства взагалі не підлягають оподаткуванню.

Базовим податковим (звітним) періодом для плати за землю є календарний рік. Він починається 1 січня і закінчується 31 грудня того самого року (для новостворених підприємств і організацій, а також у зв'язку із набуттям права власності та/або користування на нові земельні ділянки може бути меншим 12 місяців).

Підставою для нарахування земельного податку й орендної плати є дані державного земельного кадастру щодо нормативної грошової оцінки земельних ділянок. Для визначення розміру плати за землю використовується нормативна грошова оцінка земельних ділянок, яка переглядається щорічно, станом на 1 січня з урахуванням коефіцієнта індексації, на який індексується нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення. Коефіцієнт індексації щороку розраховує центральний орган виконавчої влади з

питань земельних ресурсів за індексом споживчих цін за попередній календарний рік за формулою:

$$K_i = \frac{I - 10}{100},$$

де I – індекс споживчих цін за попередній рік.

У разі якщо індекс споживчих цін не перевищує 110 %, такий індекс застосовується із значенням 110. Індекс споживчих цін за кожний рік можна знайти у довідниках індексів інфляції. Наприклад, коефіцієнт індексації, який застосовувався у 2011 р., дорівнював 1,091, що означає нормативну грошову оцінку земель станом на 1 січня 2011 р. за 2010 р. необхідно індексувати на коефіцієнт 1,0, який відповідно до п. 289.2 ст. 289 ПКУ розраховано, виходячи з індексу споживчих цін за 2010 р. – 109,1 %. Для забезпечення справляння земельного податку та орендної плати за землю у 2011 р. грошова оцінка земель населених пунктів, яка проведена за вихідними даними станом на 1 квітня 1996 р., грошова оцінка сільськогосподарських угідь, яка проведена станом на 1 липня 1995 р., та грошова оцінка земель несільськогосподарського призначення за межами населених пунктів, проведена станом на 1 січня 1997 р., підлягає індексації станом на 1 січня 2011 р. на коефіцієнт 3,2 з урахуванням коефіцієнта індексації за 2010 р. – 1,0 згідно з листом Державного комітету України із земельних ресурсів від 11.01.2011 № 344/22/6-11.

Суб'єкти підприємницької діяльності – платники земельного податку повинні щороку самостійно обчислювати суму податку станом на 1 січня з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями і до 1 лютого поточного року подавати податкову декларацію на поточний рік органу державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки. Згідно з вимогами, встановленими ст. 46 ПКУ та наказом Міністерства доходів і зборів України “Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)” від 30.12.2013 № 865 затверджено нову єдину форму податкової декларації з плати за землю. Подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій. Важливим є те, що під час подання першої декларації (фактичного початку діяльності як платника земельного податку) разом із нею подається довідка (витяг) про розмір нормативної грошової

оцінки земельної ділянки, а надалі така довідка подається у разі затвердження нової нормативної грошової оцінки землі.

У бухгалтерському обліку платника земельного податку або орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності нарахована щомісячно сума податкового зобов'язання до місцевого бюджету відображається записом за дебетом рахунків відповідних витрат діяльності залежно від цільового використання земельної ділянки (рахунки 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, субрахунки 949 “Інші витрати операційної діяльності”, 977 “Інші витрати діяльності”) і за кредитом аналітичного рахунку “Плата за землю або орендна плата” субрахунку 641 “Розрахунки за податками”. Відповідно сплата податкового платежу платником відображається за дебетом аналітичного рахунку “Плата за землю або орендна плата” субрахунку 641 “Розрахунки за податками” і за кредитом субрахунку 311 “Поточні рахунки в національній валюті” рахунку 31 “Рахунки в банках”.

У будь-якому разі сплата земельного податку (орендної плати) проводиться в 30-денний термін після закінчення кожного звітного місяця. При цьому, якщо термін сплати припадає на неробочий день, її перенесення ПКУ не передбачено.

6.3. ПЛАТНИКИ, ПОДАТКОВІ АГЕНТИ, ОБ'ЄКТИ, БАЗА ОПОДАТКУВАННЯ І СТАВКИ ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ, ПОРЯДОК ЙОГО ОБЧИСЛЕННЯ, ОБЛІКУ Й СПЛАТИ. ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ І ПОДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ

Забезпечення екологічної безпеки життєдіяльності людини, охорона навколишнього природного середовища, раціональне використання природних ресурсів – невід'ємна умова сталого економічного й соціального розвитку України.

Екологічний податок – це новий вид загальнодержавного податку, який запроваджено Податковим кодексом України на заміну колишнього збору за забруднення навколишнього природного середовища. Це обов'язковий платіж, що справляється суб'єктами господарювання, якщо внаслідок їхньої діяльності утворюються фактичні обсяги викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднювальних речовин, розміщення відходів, фактичні обсяги утворе-

них радіоактивних відходів і тих, що тимчасово зберігаються їх виробниками. Гранично допустимі обсяги забруднення обмежуються державою шляхом встановлення лімітів на розміщення відходів, які розробляються, затверджуються терміном на один рік і переглядаються згідно з постановою Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку розроблення, затвердження і перегляду лімітів на утворення й розміщення відходів".

Кошти від екологічного податку (за винятком тих, що справляються за утворення радіоактивних відходів (ураховуючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк) зараховуються до державного і місцевих бюджетів згідно з Бюджетним кодексом України.

Враховуючи особливості екологічного податку, його *платниками* є суб'єкти підприємницької діяльності всіх форм власності, а також платники єдиного і фіксованого податків, постійні представництва нерезидентів, ті, що виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються:

- 1) викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- 2) скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- 3) розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах, крім розміщення окремих видів відходів як вторинної сировини;
- 4) утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);
- 5) тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк.

Отже, суб'єкти господарювання набувають ознак платника екологічного податку в результаті здійснення певних дій, пов'язаних з утворенням викидів забруднюючих речовин та їх впливом на навколишнє природне середовище, а також у разі здійснення діяльності з експлуатації джерел забруднення. Суб'єкти господарювання зобов'язані з'ясувати вид і кількісний склад забруднюючих речовин шляхом проведення інвентаризації викидів і після цього отримати спеціальний дозвіл від органів виконавчої влади з питань охорони навколишнього природного середовища.

Податковим кодексом України (п. 240.3–240.5 ст. 240) визначено також перелік окремих суб'єктів, які не є платниками цього податку за визначених законом обставин. До неплатників належать суб'єкти, які мають ліцензію на збирання й заготівлю відходів як вторинної сировини, провадять статутну діяльність із збирання й заготівлі таких відходів, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) і надають послуги у цій сфері.

З 1 січня 2011 р. коло платників екологічного податку дещо розширилось. Так, окрім суб'єктів, що були платниками збору за забруднення навколишнього природного середовища, екологічний податок сплачують усі, хто використовує паливо для транспортних засобів, зокрема суб'єкти господарювання, громадяни України, іноземці й особи без громадянства, які користуються автомобілями.

Екологічний податок підприємствами-платниками розраховується і сплачується на підставі нормативних актів чинного законодавства, наведених у списку літератури, враховуючи Податковий кодекс України. Так, ст. 242 ПКУ встановлюються об'єкт і база оподаткування як обов'язкові елементи екологічного податку.

Об'єктами обчислення збору є:

а) обсяги й види:

- забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами;
- забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщених відходів, крім обсягів і видів (класів) окремих відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання;
- палива, в т. ч. 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 й пічного палива, що використовуються у процесі виробництва тепла електроенергії;

б) обсяги й категорія радіоактивних відходів, що утворюються в результаті діяльності суб'єктів господарювання та/або тимча-

сово зберігаються їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк;

в) обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій).

Одиниця виміру цієї складової оподаткування є тонни.

Ставки екологічного податку за всіма видами забруднень встановлені статтями 243–248 ПКУ. До набрання чинності ПКУ ставки екологічного податку називалися нормативами збору за забруднення навколишнього природного середовища. Податковим кодексом передбачено значне поетапне зростання ставок податку. Так, наприклад, ставки податку за викиди в атмосферне повітря забруднювальних речовин стаціонарними й пересувними джерелами забруднення поступово збільшуватимуться і з 1 січня 2014 р. зростуть у 15 разів порівняно з тими, що діяли в грудні 2010 р. Крім того, дещо розширився перелік забруднюючих речовин.

Згідно з п. 242.1 ст. 242 ПКУ об'єктом і базою оподаткування є обсяги забруднюючих речовин, що викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами:

- за видами забруднюючих речовин, наведеними у п. 243.1 ПКУ;
- за класами небезпечності, наведеними у п. 243.2 ПКУ;
- за орієнтовно безпечними рівнями впливу речовин (сполук), наведених у п. 243.3 ПКУ.

У табл. 6.4 наводяться ставки податку за викиди в атмосферне повітря окремих забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення. Поняття “стаціонарне джерело” забруднення визначено в пп. 14.1.230 п. 14.1 ст. 14 розділу I ПКУ, відповідно це – підприємство, цех, агрегат, установка або інший нерухомий об'єкт, що зберігає свої просторові координати протягом певного часу і здійснює викиди забруднювальних речовин в атмосферу та/або скиди таких речовин у водні об'єкти.

За викиди в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення забруднюючих речовин (сполук), які не увійшли до переліку, наведеного в табл. 6.4, та на які встановлено клас небезпечності ставки екологічного податку, складають протоколи відповідно за класами небезпечності: перший клас – 11 113,26 грн/т; другий – 545,11; третій – 379,22; четвертий відповідно – 87,81 грн/т. Для забруднюючих речовин (сполук), які не увійшли до переліку в табл. 6.4 чи на які не встановлено класу небезпечності (крім двоокису вуглецю, ставка по-

Таблиця 6.4

Ставки податку за викиди в атмосферне повітря окремих забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення

Назва забруднювальної речовини	Ставка податку за роками, грн/т	
	2012	2014
Азоту оксиди	1 329,67	1 553,79
Аміак	249,38	291,41
Ангідрид сірчистий	1 329,67	1 553,79
Ацетон	498,76	582,83
Бенз(о)пірен	1 692 679,53	1 977 992,51
Бутилацетат	299,48	349,96
Ванадію п'ятиокис	4 987,62	5 828,32
Водень хлористий	50,09	58,54
Вуглецю окис	50,09	58,54
Вуглеводні	75,14	87,81
Газоподібні фтористі сполуки	3 292,05	3 846,95
Тверді речовини	50,09	58,54
Кадмію сполуки	10 524,10	12 298,01
Марганець і його сполуки	10 524,10	12 298,01
Нікель і його сполуки	53 620,18	62 658,23
Озон	1 329,67	1 553,79
Ртуть і її сполуки	56 363,37	65 863,81
Свинець і його сполуки	56 363,37	65 863,81
Сірководень	4 273,24	4 993,53
Сірковуглець	2 776,95	3 245,03
Спирт н-бутиловий	1 329,67	1 553,79
Стирол	9 709,52	11 346,13
Фенол	6 035,24	7 052,52
Формальдегід	3 292,05	3 846,91
Хром та його сполуки	35 696,33	41 713,20

датку за викиди якого становить 0,26 грн/т), ставки податку застосовуються залежно від установлених орієнтовно безпечних рівнів впливу таких речовин (сполук) у атмосферному повітрі населених пунктів, і їх розміри встановлюються п. 243.3 ст. 243 ПКУ. При визначенні

сум екологічного податку важливо враховувати, що для забруднюючих речовин (сполук), на які не встановлено класу небезпечності й орієнтовно безпечного рівня впливу (крім двоокису вуглецю), ставки податку встановлюються як за викиди забруднювальних речовин I класу небезпечності згідно з п. 243.2 ст. 243 ПКУ.

Під час експлуатації пересувних джерел забруднення атмосферного повітря відбувається значне забруднення навколишнього природного середовища випускними газами, які містять понад 250 токсичних компонентів (забруднюючих речовин), що мають чотири класи безпеки. Податковим кодексом передбачається справляння екологічного податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення через податкових агентів, які здійснюють оптову й роздрібну торгівлю паливом.

Тобто екологічний податок справляється з платників податку – власників транспортних засобів під час придбання пального, а утримується і сплачується до бюджету податковими агентами, які реалізують паливо оптом та/або вроздріб. Фактично екологічний податок щодо викидів забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення внесений податковими агентами до ціни пального і є непрямим податком, який входить до ціни придбаного товару. А це, у свою чергу, призведе до підвищення вартості всіх видів пального.

Обчислення екологічного податку проводиться податковими агентами самостійно. Отже, платники податку, які у разі використання ними палива пересувними джерелами забруднення здійснюють викиди забруднюючих речовин в атмосферу, не складають податкової декларації з екологічного податку. Такий підхід щодо справляння екологічного податку у вітчизняній практиці оподаткування значно спрощує процес адміністрування екологічного податку і його сплати до бюджету. Його було запроваджено виходячи з позиції гармонізації українського податкового законодавства із законодавством Європейського Союзу.

Ставки податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення у разі використання різних видів палива наведено в табл. 6.5.

Ставки податку за скиди окремих забруднюючих речовин у водні об'єкти також зростають у 15 разів. Це стосується таких речовин, як: азот амонійний, органічні речовини (за показниками БСК 5), завислі

Таблиця 6.5

Ставки податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення

Вид палива	Ставка податку за роками, грн/т	
	2012	2014
Бензин неетилований	74,05	86,53
Бензин сумішевий	60,98	71,26
Зріджений нафтовий газ	100,19	117,07
Дизельне біопаливо	63,16	73,81
Дизельне пальне із вмістом сірки:		
більш як 0,2 мас. %	74,05	86,53
більш як 0,035 мас. %, але не більш як 0,2 мас. %	56,63	66,17
більш як 0,005 мас. %, але не більш як 0,035 мас. %	51,18	59,80
не більш як 0,005 мас. %	32,67	38,18
Мазут	74,05	86,53
Стиснений природний газ	50,09	58,54
Бензин авіаційний	51,18	59,80
Гас	63,16	73,81

речовини, нафтопродукти, нітрати, нітрити, сульфати, фосфати і хлориди (п. 245.1 ст. 245 ПКУ).

Суб'єкти, які здійснюють у результаті своєї господарської діяльності скиди забруднювальних речовин безпосередньо у водні об'єкти, мають отримати дозволи на спеціальне водокористування (відповідно до ст. 49 Водного кодексу України). Порядок погодження і видачі дозволів на спеціальне водокористування затверджено постановою Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку погодження та видачі дозволів на спеціальне водокористування та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 10 серпня 1992 р. № 459" від 13.03.2002 № 321.

Ставки податку за скиди у водні об'єкти забруднювальних речовин, які не увійшли до встановленого п. 245.1 ст. 245 ПКУ переліку, та на які встановлено гранично допустиму концентрацію або орієнтовнобезпечний рівень впливу, також зросли в діапазоні від 15 до 20 разів і досягнуть розмірів, наведених у табл. 6.6.

За скиди забруднюючих речовин, на які не встановлено гранично допустимої концентрації або орієнтовно безпечного рівня впливу, застосовуються ставки податку за найменшою величиною гранично допустимої концентрації, закріпленої у табл. 6.6. Гранично допусти-

Таблиця 6.6

Ставки податку за скиди у водні об'єкти забруднюючих речовин

Гранично допустима концентрація забруднюючих речовин або орієнтовнобезпечний рівень впливу, мг/л	Ставка податку за роками, грн/т	
	2012	2014
До 0,001 (включно)	91 511,94	106 936,91
Понад 0,001 до 0,1 (включно)	66 350,59	77 534,45
Понад 0,1 до 1 (включно)	11 438,86	13 366,96
Понад 1 до 10 (включно)	1 164,14	1 360,37
Понад 10	233,05	272,33

мі концентрації шкідливих речовин у воді водоєм господарсько-питного та культурно-побутового призначення затверджені Міністерством охорони здоров'я СРСР від 21.10.1991 № 6025-91. За скиди забруднюючих речовин у ставки й озера розмір екологічного податку збільшується практично щорічно.

Важливою місією екологічного податку є також стимулювання суб'єктів господарювання запобіганню або зменшенню обсягів утворення відходів у процесі діяльності, відверненню негативного їх впливу на навколишнє природне середовище. Згідно із Законом України "Про відходи" організаційно-економічним заходом є встановлення ставок екологічного податку, що справляється за розміщення відходів, із диференціацією залежно від рівня небезпеки відходів і цінності території.

Термін "розміщення відходів", який розкрито у пп. 14.1.223 ПКУ, – це зберігання (тимчасове розміщення до утилізації чи видалення) й 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 дозвіл спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади у сфері поводження з відходами.

Ставки екологічного податку за розміщення таких надзвичайно небезпечних видів відходів, як обладнання і прилади, що містять ртуть, елементи з іонізуючим випромінюванням, встановлено в 2014 р. на рівні 548,47 грн/од., тоді як до 31 грудня 2010 р. діяла ставка збору – 83 грн/од.; люмінесцентних ламп – 8,17 грн/од., відповідно раніше – 1,5 грн/од.

З 22 грудня 2011 р. було передбачено зростання приблизно у 9 разів ставок податку за розміщення відходів, які встановлюються за-

лежно від класу небезпеки й рівня небезпечності відходів. У табл. 6.7 наводяться розміри цих ставок екологічного податку.

За розміщення відходів, на які не встановлено класу небезпеки, застосовується ставка податку, встановлена за розміщення відходів I класу небезпеки. За розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів, усі наведені ставки податку збільшуються втричі.

Причому, залежно від місця (зони) розміщення відходів, до ставок екологічного податку застосовується коефіцієнт. Зокрема, якщо відходи розміщуються в межах населеного пункту або на відстані менше як три кілометри від його межі, то застосовується коефіцієнт 3, а якщо 3 км і більше, то коефіцієнт 1.

Зазначимо, що у підприємства, в результаті діяльності якого утворилися відходи, не виникає податкового обов'язку стосовно екологічного податку за розміщення відходів за умови укладання договору з виконавцем послуг зі збору (прийому) відходів, який має ліцензію на здійснення цих операцій.

За останніми даними Міністерства екології та природних ресурсів України, на терені держави розташовано понад 8000 різних установ і організацій, діяльність яких призводить до утворення радіоактивних відходів, що є невід'ємною частиною ядерних технологій. До таких суб'єктів належать: атомні електростанції (АЕС); підприєм-

Таблиця 6.7

Ставки податку за розміщення відходів, які встановлюються залежно від класу небезпеки та рівня небезпечності відходів

Клас небезпеки відходів	Рівень небезпечності відходів	Ставка податку за роками, грн/т	
		2012	2014
I	Надзвичайно небезпечні	762,30	890,79
II	Високонебезпечні	27,77	32,45
III	Помірно небезпечні	6,97	8,14
IV	Малонебезпечні	2,72	3,17
	Малонебезпечні нетоксичні відходи гірничодобувної промисловості	0,27	0,31

ства урановидобувної та переробної промисловості; медичні, наукові, інші промислові підприємства й організації, зокрема зони відчуження Чорнобильської АЕС.

Законом України "Про поводження з радіоактивними відходами" встановлено, що кошти від екологічного податку, що справляються за утворення радіоактивних відходів (ураховуючи вже накопичені) і тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками, спрямовуються до Державного фонду поводження з радіоактивними відходами, який є складовою Державного бюджету України, і мають постійне (багаторічне) бюджетне призначення. Порядок використання коштів Державного фонду поводження з радіоактивними відходами встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Статтю 247 ПКУ закріплено ставку податку за утворення радіоактивних відходів виробника електричної енергії на АЕС у розмірі 0,008 грн у розрахунку на 1 кВт·год виробленої електроенергії та коригувальні коефіцієнти залежно від активності радіоактивних відходів (високоактивні – 50, а середньо- та низькоактивні – 2).

Ставки і порядок справляння екологічного податку за та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк встановлено ст. 248 Податкового кодексу України.

Щорічно відповідним Законом до Податкового кодексу України вносять зміни щодо коригування ставок екологічного податку, з урахуванням індексів споживчих цін, індексів цін виробників промислової продукції.

Порядок обчислення податку. Платниками екологічного податку (крім суб'єктів, які здійснюють викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення у разі використання ними палива) та податковими агентами щокварталу самостійно обчислюються суми податку в гривнях із копійками, з відповідним округленням до двох десяткових знаків за загально-встановленими правилами, тобто без застосування принципу наростаючого підсумку, за формулами, встановленими у ст. 249 ПКУ на основі:

- фактичних обсягів викидів забруднювальних речовин, т;
- обсягів скиду забруднювальних речовин, т;
- обсягів відходів, т;
- обсягів відходів в одиницях обладнання та приладів, од.;

- обсягів відходів у вигляді джерел іонізуючого випромінювання, см³;
- обсягів відходів у вигляді радіоактивних відходів (крім відходів, поданих у вигляді джерел іонізуючого випромінювання), м³;
- обсягів електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій), кВт·год;
- вартості (без урахування ПДВ) джерел іонізуючого випромінювання, грн;
- ставок податку за одиницю бази оподаткування (з округленням до двох десяткових знаків), грн;
- коригувальних коефіцієнтів.

Податковим кодексом зменшено кількість коригувальних коефіцієнтів, що застосовувались раніше, наприклад, коефіцієнтів, що встановлюються залежно від чисельності жителів населеного пункту або від народногосподарського значення населеного пункту, а також регіонального (басейнового) коригувального коефіцієнта. Причому у разі якщо під час провадження господарської діяльності платником податку здійснюються різні види забруднення навколишнього природного середовища та/або забруднення різними видами забруднювальних речовин, такий платник зобов'язаний визначати суму екологічного податку окремо за кожним видом забруднення та/або за кожним видом забруднювальної речовини.

Податкові агенти також здійснюють розрахунок екологічного податку самостійно щокварталу, виходячи із фактичних обсягів реалізованого палива й відповідних ставок податку поточного року.

Дані, на підставі яких розраховується податкове зобов'язання з екологічного податку, мають бути підтвердженими первинними документами бухгалтерського обліку.

Звернімо увагу, що за податковими зобов'язаннями з екологічного податку, які виникли:

- з 1 січня 2011 р. до 31 грудня 2012 р. ставки податку становили 50 % від ставок, передбачених ПКУ;
- з 1 січня 2013 р. до 31 грудня 2013 р. – 75 % від ставок, передбачених ПКУ;
- з 1 січня 2014 р. – 100 % від ставок, передбачених ПКУ.

Крім того, у розділі XIX “Прикінцевих положень” ПКУ передбачені повноваження Кабінету Міністрів України щорічно до 1 червня

переглядати граничний обсяг ставок екологічного податку з урахуванням індексу інфляції.

Зауважимо, що Кодекс не містить умов щодо обчислення екологічного податку в 10-кратному розмірі у разі відсутності у платника збору затверджених у встановленому порядку лімітів скидів та розміщення відходів чи допущення понадлімітних обсягів скидів і розміщення відходів, як це було передбачено постановою Кабінету Міністрів України від 01.03.1999 № 303. Проте це не означає скасування зазначених лімітів у цілому (оскільки їх існування закріплено у ст. 44 Закону України “Про охорону навколишнього природного середовища”) і відповідальності за порушення природоохоронного законодавства.

Порядок подання податкової декларації екологічного податку та його сплати платниками й податковими агентами істотних змін не зазнав і регламентується ст. 250 ПКУ. Базовий податковий (звітний) період, як і раніше, дорівнює календарному кварталу. Якщо платник податку з початку звітного року не планує здійснення викидів, скидів забруднювальних речовин, розміщення відходів, утворення радіоактивних відходів протягом звітного року, то він повинен повідомити про це відповідний податковий орган за місцем розташування джерел забруднення і скласти заяву про відсутність у нього у звітному році об'єкта обчислення екологічного податку. В іншому разі платник податку зобов'язаний подавати податкову декларацію.

Платники податку (крім тих, які визначені п. 240.2 ст. 240 ПКУ) та податкові агенти складають податкові декларації за формою, затвердженою наказом Державної податкової служби України “Про затвердження форми Податкової декларації екологічного податку” від 24.12.2010 № 1010 і протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, подають їх до органів державної податкової служби й сплачують екологічний податок до бюджету (проводять виплату нарахованого податкового зобов'язання) протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації:

- за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, скиди забруднювальних 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 забруднення, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів;

- за паливо, реалізоване податковими агентами, – за місцем знаходження пунктів продажу палива;
- за утворення радіоактивних відходів та їх тимчасове зберігання понад установлений особливими умовами ліцензії строк – за місцем перебування платника на податковому обліку в органах державної податкової служби.

До Податкової декларації додаються додатки 1–7, які є її невід'ємною частиною. У разі відсутності у платника відповідних об'єктів оподаткування такі додатки не додаються, а рядки Податкової декларації прокреслюються.

Якщо місце подання податкових декларацій не збігається з місцем перебування платника на податковому обліку, до органу державної податкової служби, в якому такий платник перебуває на обліку, подаються протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) періоду, копії відповідних податкових декларацій, про що в декларації робиться відмітка.

У разі якщо платник податку має кілька стаціонарних джерел забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів у межах кількох населених пунктів (сіл, селищ або міст) чи за їх межами (коди згідно з Класифікатором об'єктів адміністративно-територіального устрою України (КОАТУУ) різні), то він зобов'язаний подати до відповідного органу державної податкової служби за місцем розташування стаціонарного джерела забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів податкову декларацію про кожне стаціонарне джерело забруднення або спеціально відведене для розміщення відходів місце чи об'єкт окремо.

Суми податку, що справляються за викиди, скиди забруднювальних речовин і розміщення відходів, перераховуються одним платіжним дорученням на рахунки, відкриті в територіальних органах Державного казначейства, які здійснюють розподіл цих коштів у співвідношенні, визначеному законом.

Платники екологічного податку, який справляється за утворення радіоактивних відходів (ураховуючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, перераховують суми податку до державного бюджету. За рішенням платника податку сума податку може сплачуватися щомісяця в розмірі 1/3 частини

планового обсягу за квартал із перерахунком за результатами базового податкового (звітного) періоду.

Екологічний податок підприємств за викиди і скиди забруднювальних речовин у навколишнє природне середовище, розміщення відходів та інші види шкідливого впливу в межах лімітів відносяться на витрати виробництва, зменшуючи прибуток до оподаткування, а за перевищення лімітів стягуються з прибутку, який залишається в розпорядженні підприємств. Враховуючи, що джерела забруднення, які експлуатуються, можуть використовуватися платником податків для різних виробничо-господарських цілей, (наприклад, котельня для обігріву як адміністративних, так і виробничих приміщень, транспорт – для виробничих, адміністративних чи збутових потреб), то сума нарахованого в бухгалтерському обліку екологічного податку може бути відображена за дебетом витратних рахунків (23, 91, 92, 93 тощо) і кредитом аналітичного рахунку “Розрахунки з бюджетом за екологічним податком” субрахунку 641 “Розрахунки за податками”.

За своєчасної виплати сум нарахованого екологічного податку робиться бухгалтерський запис за дебетом аналітичного рахунку “Розрахунки з бюджетом за екологічним податком” субрахунку 641 “Розрахунки за податками” та за кредитом аналітичного рахунку, відповідного банківському поточному рахунку, субрахунку 311 “Поточний рахунок у національній валюті”. У табл. 6.8 наведено інші кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку за господарськими операціями, пов’язаними зі справлянням екологічного податку.

6.4. ЗБІР ЗА СПЕЦІАЛЬНЕ ВИКОРИСТАННЯ ВОДИ: ПЛАТНИКИ, ОБ’ЄКТ ОПОДАТКУВАННЯ, СТАВКИ ЗБОРУ, ПОРЯДОК ОБЧИСЛЕННЯ, ОБЛІКУ, СПЛАТИ І ПОДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ

Водним кодексом України (далі – ВКУ) передбачено, що водокористування в Україні може бути загальним або спеціальним (ст. 46 ВКУ). Загальне водокористування здійснюється громадянами безоплатно і не потребує оформлення будь-яких дозволів (ст. 47 ВКУ). А от спеціальне водокористування згідно з положеннями ст. 48 ВКУ – це забір води з водних об’єктів із застосуванням споруд або технічних пристроїв, використання води і скидання забруднюючих речовин у водні об’єкти, враховуючи забір води й скидання забрудню-

Таблиця 6.8

Облік розрахунків із бюджетом за екологічним податком

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Нарахований екологічний податок згідно з розрахунком у межах ліміту	23 "Виробництво" 91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" тощо	Аналітичний рахунок "Розрахунки з бюджетом за екологічним податком" субрахунку 641 "Розрахунки за податками"	29,36
2	Відображено нараховання суми штрафу при виправленні помилок на підставі перерахунку податкового зобов'язання екологічного податку за минулий період	948 "Визнані штрафи, пені, неустойки"	Аналітичний рахунок "Розрахунки з бюджетом за екологічним податком" субрахунку 641 "Розрахунки за податками"	4,47
3	Нараховано екологічний податок за понадлімітні обсяги скидів стічних вод у річку	948 "Визнані штрафи, пені, неустойки"	Аналітичний рахунок "Розрахунки з бюджетом за екологічним податком" субрахунку 641 "Розрахунки за податками"	11 060,00
4	Сплачено до бюджету суму нарахованого екологічного податку на підставі податкової декларації	Аналітичний рахунок "Розрахунки з бюджетом за екологічним податком" субрахунку 641 "Розрахунки за податками"	311 "Поточний рахунок у національній валюті"	1 080,00
5	Нараховано грошові стягнення за шкоду, заподіяну порушенням законодавства про охорону навколишнього природного середовища в результаті господарської та іншої діяльності, згідно з чинним законодавством	948 "Визнані штрафи, пені, неустойки"	Аналітичний рахунок "Розрахунки з бюджетом за екологічним податком" субрахунку 641 "Розрахунки за податками"	500,00
6	Відображено отримання коштів фонду охорони навколишнього природного середовища на розвиток екологічно безпечних технологій на виробництві	311 "Поточний рахунок у національній валюті" або 313 "Інші рахунки в банку в національній валюті"	Аналітичний рахунок "Розрахунки з бюджетом за екологічним податком" субрахунку 641 "Розрахунки за податками"	1 500,00

ючих речовин із зворотними водами з застосуванням каналів, і воно за законодавством було і залишається платним.

Із набранням чинності Податкового кодексу України змінилася назва збору, дещо порядок його справляння, ставки і значно розширилося коло платників збору за спеціальне використання води. Законодавче регулювання нарахування і сплати збору за спеціальне використання води встановлено положеннями розділу XVI Податкового кодексу України (статті 323–328).

Практика підприємницької діяльності в Україні свідчить, що спеціальне водокористування суб'єктами господарювання для господарсько-побутових, лікувальних, оздоровчих, сільськогосподарських, промислових, транспортних, енергетичних, рибогосподарських та інших державних і громадських потреб, а також для задоволення питних потреб населення здійснюється на підставі відповідного дозволу, який видається державними або міськими радами. Дозвіл на спеціальне водокористування первинному водокористувачу видається:

- управліннями екології і природних ресурсів в областях – у разі використання води водних об'єктів загальнодержавного значення;
- Верховною Радою Автономної Республіки Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими радами за погодженням із відповідними територіальними органами Міністерства екології та природних ресурсів України – у разі використання води водних об'єктів місцевого значення.

Згідно зі ст. 5 Водного кодексу України до водних об'єктів загальнодержавного значення належать:

- 1) внутрішні морські води й територіальне море;
- 2) підземні води, які є джерелом централізованого водопостачання;
- 3) поверхневі води (озера, водосховища, річки, канали), що знаходяться і використовуються на території більш як однієї області, їхні притоки всіх порядків;
- 4) водні об'єкти в межах територій природно-заповідного фонду загальнодержавного значення, а також віднесені до категорії лікувальних.

До водних об'єктів місцевого значення належать:

- 1) поверхневі води, що знаходяться й використовуються в межах однієї області і які не віднесені до водних об'єктів загальнодержавного значення;

- 2) підземні води, які не можуть бути джерелом централізованого водопостачання.

Видача дозволу на спеціальне водокористування здійснюється за клопотанням водокористувача з обґрунтуванням потреби у воді, погодженим із державними органами водного господарства, – у разі використання поверхневих вод та/або державними органами геології – у разі використання підземних вод, а також державними органами охорони здоров'я – у разі використання водних об'єктів, віднесених до категорії лікувальних. Порядок погодження й видачі дозволів на спеціальне водокористування затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 13.03.2002 № 321. У дозволі на спеціальне водокористування встановлюються ліміт забору води, ліміт використання води й ліміт скидання забруднювальних речовин.

Для вторинних водокористувачів дозволом на спеціальне водокористування є договір на постачання води й водовідведення з первинним водокористувачем і встановлений у дозволі для первинного водокористувача ліміт використання води та відведення стічних вод його абонентами.

Органи, що видають дозволи на спеціальне водокористування, щороку до 20 січня повинні надавати органам ДФС та органам водного господарства інформацію про водокористувачів, яким видано такі дозволи. У свою чергу, водокористувачі, які отримали дозволи та які здійснюють постачання води іншим водокористувачам, щороку також до 20 січня повинні надавати органам ДФС і органам водного господарства перелік водокористувачів-абонентів.

Платниками збору за спеціальне використання води визначено водокористувачів – суб'єктів господарювання, незалежно від форми власності: юридичних осіб, їх філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи (крім бюджетних установ), постійні представництва нерезидентів, а також фізичних осіб – підприємців, які використовують воду:

- 1) отриману шляхом забору води з водних об'єктів (*первинні водокористувачі*);
- 2) отриману шляхом забору води від первинних або інших водокористувачів (*вторинні водокористувачі*);
- 3) для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва (ст. 323 ПКУ).

Не є платниками збору водокористувачі, які використовують воду тільки для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення (сукупності людей, які знаходяться на певній території в той чи інший період часу, незалежно від характеру й тривалості проживання, у межах їх житлового фонду і присадибних ділянок), зокрема для задоволення тільки власних питних і санітарно-гігієнічних потреб юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та платників єдиного податку.

В ПКУ розширено поняття вторинних водокористувачів. Якщо до набрання чинності Кодексом до вторинних водокористувачів належали лише водокористувачі, які використовували воду, отриману шляхом забору води з водозабірних споруд первинних водокористувачів (тобто суб'єктів господарювання, що мають власні водозабірні споруди й відповідне обладнання для забору води), то з 1 січня 2011 р. до вторинних водокористувачів належать також водокористувачі, які використовують воду, отриману шляхом забору води з водних об'єктів інших водокористувачів.

Суб'єкти підприємницької діяльності, які обрали спрощену систему оподаткування зі сплати єдиного податку, та платники фіксованого сільськогосподарського податку не є платниками збору за спеціальне використання води.

Важливо, що водокористувачі, які повністю утримуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів і при цьому використовують воду для господарської діяльності, спрямованої на отримання доходу у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, збір обчислюють на загальних підставах з усього обсягу використаної води з урахуванням обсягу втрат води в їх системах постачання (п. 326.13 ПКУ). При цьому господарською діяльністю вважається діяльність особи, пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу, яка ведеться 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, доручення й агентськими договорами (пп. 14.1.36 ПКУ).

Об'єктом оподаткування збором за спеціальне використання води для водокористувачів, як і до набрання чинності ПКУ, є фактичний обсяг води, який вони використовують, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання (п. 324.1 ст. 324 ПКУ).

Водночас об'єктами оподаткування збором за спеціальне використання води без її вилучення з водних об'єктів є:

- для потреб гідроенергетики – фактичні обсяги води, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії (пп. 324.2.1 ПКУ);
- 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) (пп. 324.2.2 ПКУ);
- для потреб рибництва об'єктом оподаткування є фактичний обсяг води, необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби й інших водних живих ресурсів (зокрема для поповнення, яке пов'язане із втратами води на фільтрацію і випаровування) (пп. 324.2.3 ПКУ).

Причому збір за спеціальне водокористування під час експлуатації водних шляхів буксирним флотом справляється з 1 січня 2011 р., тоді як до цієї дати буксирний флот звільнявся від сплати збору за спеціальне водокористування в частині використання поверхневих вод.

У ПКУ дещо розширено перелік напрямів використання води, за які з 1 січня 2011 р. збір не справляється (пп. 324.4.4, 324.4.6, 324.4.10, 324.4.11 ПКУ), а це означає, що обсяги води, які поіменовані в п. 324.4 ст. 324, не будуть об'єктами оподаткування збором. Тобто, як і раніше, збір з 1 січня 2011 р. не справляється за воду, що використовується для протипожежних потреб, задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення (пп. 324.4.1 ПК), для потреб зовнішнього благоустрою територій міст та інших населених пунктів тощо.

Законодавчо встановлені **ставки збору** за спеціальне використання води згідно з положеннями п. 325.1–325.7 ст. 325 ПКУ. Розмір цих ставок визначено у гривнях за 100 м³, (тоді як до 1 січня 2011 р. норматив цього збору встановлювався в копійках за 1 м³). Загалом, у порівнянні зі ставками, які застосовувалися 2010 р., вони були збільшені в 2011 р. в 1,185 раза. При цьому ставки збору за спеціальне використання поверхневих вод залежать від басейну річок, ураховуючи притоки всіх порядків, а ставки збору за спеціальне використання підземних вод – від регіону (п. 325.1–325.2 ст. 325 ПКУ).

Ставка збору за спеціальне використання води у 2014 р. для потреб гідроенергетики становить 6,93 грн за 10 тис. м³ води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій, а за використання поверхне-

вих вод для потреб водного транспорту з усіх річок, крім Дунаю, становлять: для вантажного самохідного й несамохідного флоту, що експлуатується, – 0,1188 грн за 1 тоннаж-добу експлуатації; для пасажирського флоту, що експлуатується, – 0,0132 грн за 1 місце-добу експлуатації (до 1 січня 2011 р. норматив збору встановлювався в копійках за 1 тоннаж-добу експлуатації та за 1 місце-добу експлуатації).

Ставки збору за спеціальне використання води для потреб рибництва становлять: поверхневої води – 36,39 грн за 10 тис. м³, підземної води – відповідно 43,75 грн за 10 тис. м³, тоді як до 1 січня 2011 р. збір справлявся в копійках за 100 м³ води. А ставки збору за спеціальне використання води, яка входить тільки до складу напоїв, становлять: 33,85 грн за 1 м³ поверхневої води; 39,48 грн за 1 м³ підземної води.

Запроваджено нову ставку збору за спеціальне використання шахтної, кар'єрної та дренажної води – 7,84 грн за 100 м³ води. Раніше за таку воду збір не справлявся.

Як і в попередні роки, з 1 січня 2011 р. теплоелектростанції із прямоточною системою водопостачання збір за фактичний обсяг води, що пропускається через конденсатори турбін для охолодження конденсату, обчислюють із застосуванням коефіцієнта 0,005, а житлово-комунальні підприємства, – коефіцієнта 0,3 (п. 325.8, 325.9 ПКУ).

За використання води з каналів застосовуються ставки, установлені для збору за використання води з того водного об'єкта, з якого забирається вода в канал. А при використанні води зі змішаних джерел водопостачання застосовуються ставки збору, встановлені для джерел, із яких формуються (наповнюються) змішані джерела.

Порядок обчислення збору водокористувачами встановлено ст. 326 ПКУ. Водокористувачі на підставі задокументованих даних первинного обліку використання води, згідно з показаннями вимірювальних приладів, самостійно обчислюють збір щокварталу наростаючим підсумком із початку року, а за спеціальне використання води для потреб водного транспорту – починаючи з першого півріччя поточного року, у якому було здійснене таке використання.

За загальним правилом збір обчислюється первинними і вторинними водокористувачами, виходячи з фактичних обсягів використаної води (підземної, поверхневої, отриманої від інших водокористувачів), водних об'єктів з урахуванням обсягів втрат води в їх систе-

мах водопостачання, встановлених у дозволі на спеціальне водокористування, лімітів використання води, ставок збору за спеціальне використання вод і передбачених ПКУ коефіцієнтів для окремих водокористувачів. Розрахунок заповнюється за формою податкової декларації збору.

Нарахований за звітний період збір за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики й водного транспорту і збір за воду, використану в межах установленого в дозволі ліміту, входить до складу витрат платника податку на прибуток у повному обсязі. Збір за понадлімітне використання води справляється із прибутку, що залишається в розпорядженні платника після оподаткування.

У бухгалтерському обліку збір за спеціальне використання води згідно з розрахунком, як правило, також визнається витратами операційної діяльності й відображається за дебетом рахунків відповідних витрат і кредитом рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами”, субрахунку 642 “Розрахунки за обов’язковими платежами”, аналітичного рахунку “Розрахунки зі збору за спеціальне використання води”.

За обсяги води, переданої водокористувачем-постачальником іншим водокористувачам без укладення з останніми договору на поставку води, збір обчислюється і сплачується таким водокористувачем-постачальником.

Треба враховувати, що порядок обчислення водокористувачами збору за спеціальне використання води залежить також від окремих чинників, специфічних напрямків діяльності, способів і характеру водокористування, джерел використаної води тощо. За спеціальним алгоритмом обчислюється збір водокористувачами, які споживають воду:

- зі змішаного джерела й обчислюють збір з урахуванням обсягів води в тому співвідношенні, у якому формується таке змішане джерело, що зазначається в дозволах і договорах на поставку води, з урахуванням втрат води в їх системах водопостачання, ставок збору й коефіцієнтів;
- із каналів і обчислюють збір, виходячи з фактичних обсягів використаної води з урахуванням втрат води в їх системах водопостачання, установлених лімітів використання води, ставок збору й коефіцієнтів, установлених для водного об’єкта, з якого забирається вода в канал;

- для потреб гідроенергетики і обчислюють збір, виходячи з фактичних обсягів води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій, та ставок збору;
- для потреб рибництва й обчислюють збір виходячи з фактичних обсягів води;
- необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (зокрема для поповнення, яке пов'язане із втратами води на фільтрацію і випаровування) та ставок збору;
- збір за воду для потреб охолодження обладнання оборотної системи водопостачання обчислюють виходячи із фактичних обсягів води, використаної на підживлення оборотної системи;
- збір за спеціальне використання води для потреб водного транспорту у разі експлуатації водних шляхів вантажними самохідними й несамохідними суднами обчислюється виходячи з фактичних даних обліку тоннаж-доби і ставки збору, а пасажирськими суднами – виходячи з місця-доби і ставки збору.

За всі інші обсяги фактично використаної води водокористувачі обчислюють збір на загальних підставах.

Справляння збору за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва не звільняє водокористувачів від сплати збору за спеціальне використання води.

Обсяг фактично використаної води на державних системах у зрошувальному землеробстві визначатимуть органи водного господарства (п. 326.11 ПКУ), тоді як до 1 січня 2011 р. такі обсяги підтверджувались управліннями зрошувальних систем.

Починаючи з 1 січня 2011 р., у разі зміни умов водокористування, видачі протягом року нових дозволів, укладення договорів на поставку води водокористувачі, які отримали переоформлені дозволи, договори на поставку води, зобов'язані протягом 10 днів повідомити про це органи ДПС та органи водного господарства (п. 326.12 ПКУ).

У разі перевищення водокористувачами встановленого річного ліміту використання води збір обчислюється і сплачується у 5-кратному розмірі виходячи з фактичних обсягів води, використаної понад установлений ліміт, ставок збору й коефіцієнтів (ст. 327 ПКУ). За понадлімітне використання води збір обчислюється за кожним джерелом водопостачання окремо згідно з установленими ставками збору й коефіцієнтами. За відсутності у водокористувача дозволу зі

встановленими в ньому лімітами використання води збір справляється за весь обсяг використаної води, що підлягає оплаті як за понадлімітне використання (тобто у 5-кратному розмірі). Відомо, що до набрання чинності ПКУ збір у 5-кратному розмірі сплачувався лише за понадлімітне використання водних ресурсів, а за відсутність дозволу зі встановленими в ньому лімітами 5-кратний розмір не застосовувався. Тому платникам, які не мають дозволу, доцільно звернутися до компетентних органів і отримати його.

Важливим є те, що ПКУ передбачає відповідальність водокористувачів за відсутність водовимірювальних приладів. Так, якщо платник має можливість установити вимірювальний прилад, але не встановив його, то збір сплачується у 2-кратному розмірі (п. 326.10 ПКУ). Однак механізмів і критеріїв визначення можливостей платника щодо установки і наслідків відповідальності не встановлено (не передбачено).

У разі якщо протягом шести місяців платник не сплачував збору або сплачував його в неповному обсязі, орган ДПС подає інформацію про такого платника збору до органу, що видав дозвіл на спеціальне водокористування, для скасування його дозволу.

Порядок розрахунків і сплати збору визначено ст. 328 ПКУ, він не змінився. Базовий (звітний) податковий період для збору дорівнює календарному кварталу. Платники обчислюють збір наростаючим підсумком із початку року й складають податкові декларації за формами, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 21.12.2012 № 1403. Цим наказом затверджено три форми податкових декларацій:

- 1) збору: за спеціальне використання поверхневих та підземних вод; за спеціальне використання поверхневої води теплоелектростанціями з прямою системою водопостачання; за спеціальне використання поверхневих і підземних вод житлово-комунальними підприємствами; за спеціальне використання води, яка входить тільки до складу напоїв; за спеціальне використання поверхневих і підземних вод для потреб рибництва; за спеціальне використання кар'єрної, шахтної, дренажної води;
- 2) збору за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики;
- 3) збору за спеціальне використання поверхневих вод для потреб водного транспорту (крім стоянкових і службово-допоміжних суден).

Порядком адміністрування (пп. 49.18.2 ст. 49 ПКУ) збору за спеціальне використання води передбачено, що податкові декларації подаються водокористувачами-платниками органам ДПС за місцем податкової реєстрації у строки, визначені для квартального податкового (звітного) періоду, тобто протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу. Винятком із цього правила є податкова декларація за спеціальне використання води для потреб водного транспорту, яка не подається за перший квартал, а збір не сплачується.

Разом із деклараціями до органів ДФС подаються копії дозволу на спеціальне водокористування та/або договору на поставку води, а також статистичної звітності про використання води (п. 328.7 ПК).

Платники зобов'язані сплатити задекларовані суми збору протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку для подання декларації (п. 57.1 ст. 57 ПКУ). Якщо останній день строку подання декларації припадає на вихідний або святковий дні, то останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем (п. 49.20 ст. 49 ПКУ). Для сплати таке перенесення термінів ПК не передбачене.

Податкові декларації збору подаються платниками збору органам державної податкової служби у строки, визначені для квартального податкового (звітного) періоду, за місцем податкової реєстрації, тобто протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу. Податкова декларація за спеціальне використання води для потреб водного транспорту за перший квартал не подається. Збір сплачується платниками збору у строки, визначені для квартального податкового (звітного) періоду, а саме: протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку для подання податкової декларації за місцем податкової реєстрації. Збір за спеціальне використання води для потреб водного транспорту за перший квартал не сплачується.

Відокремлені підрозділи водокористувача, які мають банківські рахунки, ведуть окремий бухгалтерський облік своєї діяльності й складають окремий баланс, подають декларації і сплачують збір за своїм місцем податкової реєстрації. За інші відокремлені підрозділи подає декларацію і сплачує збір водокористувач, до складу якого входять такі підрозділи. При цьому податкова декларація подається і збір сплачується до органу ДФС за місцем знаходження вод-

них об'єктів та за ставками збору, установленими для цих водних об'єктів.

З прийняттям ПКУ всі законодавчі норми, що регулювали сплату збору за спеціальне водокористування в частині використання поверхневих та підземних вод, втратили чинність.

6.5. ПЛАТНИКИ, ОБ'ЄКТ, СТАВКИ, ПОРЯДОК ОБЧИСЛЕННЯ, ОБЛІКУ І ПЕРЕРАХУВАННЯ ЗБОРУ ЗА СПЕЦІАЛЬНЕ ВИКОРИСТАННЯ ЛІСОВИХ РЕСУРСІВ. ПОРЯДОК ПОДАННЯ ЛІСОКОРИСТУВАЧАМИ ПОДАТКОВОГО РОЗРАХУНКУ ЗБОРУ

Лісовим кодексом України (далі – ЛКУ) встановлено, що спеціальне використання лісових ресурсів є платним, і збір за їх використання встановлюється положеннями розділу XVII Податкового кодексу України, який має аналогічну назву “Збір за спеціальне використання лісових ресурсів”.

Поняття *збір за спеціальне використання лісових ресурсів* визначено як загальнодержавний збір, що справляється як плата за спеціальне використання лісових ресурсів і закріплене пп. 14.1.65 ст. 14 ПКУ. Як і за іншими ресурсними зборами, важливо визначити всі елементи збору за спеціальне використання лісових ресурсів. Положеннями ст. 329–334 розділу XVII ПКУ визначено платників, об'єкт оподаткування, ставки, порядок обчислення, перерахунку і сплати збору.

На відміну від нормативно-правових актів, які діяли до 1 січня 2011 р. і регулювали питання справляння цього збору, Податковим кодексом ураховані всі зміни останніх років, які були внесені до Лісового кодексу України. Водночас із назви збору й об'єктів оподаткування вилучено словосполучення “користування земельними ділянками лісового фонду”. Крім того, розширено визначення платників збору. Раніше *платниками збору* за спеціальне використання лісових ресурсів і користування земельними ділянками лісового фонду були юридичні й фізичні особи, які мали в постійному або тимчасовому користуванні земельні ділянки лісового фонду. А нині платниками збору є всі лісокористувачі. Термін “лісокористувачі” є узагальненим, бо об'єднує всіх тимчасових і постійних користувачів лісових ресурсів, форми й види господарської діяльності, що визначається як користування лісами згідно з ЛКУ.

Отже, *лісокористувачі* – платники збору за спеціальне використання лісових ресурсів – юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження з України або виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників, фізичні особи (крім фізичних осіб, які мають право безоплатно без видачі спеціального дозволу використовувати лісові ресурси відповідно до лісового законодавства), а також фізичні особи – підприємці, які здійснюють спеціальне використання лісових ресурсів на підставі спеціального дозволу (*лісорубного квитка або лісового квитка*) або відповідно до умов договору довгострокового тимчасового користування лісами (ст. 329 ПКУ).

Згідно зі ст. 330 ПКУ до **об'єктів оподаткування** збором належить:

- 1) уся заготовлена деревина, зокрема деревина, що була заготовлена в порядку рубок головного користування та під час проведення таких заходів:
 - щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років – рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування; незалежно від віку деревостанів – суцільні санітарні й суцільні лісовідновні рубки);
 - із розчищення лісових ділянок, укритих ліською рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо.
- 2) другорядні лісові матеріали (заготівля живиці, пнів, лубу й кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);
- 3) побічні лісові користування (заготівля сіна, випасання худоби, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету й інших побічних лісових користувань, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);

- 4) використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт.

Відповідно до статей 16–18 Лісового кодексу України визначено право постійного і тимчасового користування лісами. У *постійне користування* надаються ліси на землях державної власності для ведення лісового господарства спеціалізованим державним лісгосподарським підприємствам, іншим державним підприємствам, установам і організаціям, у яких створено спеціалізовані лісгосподарські підрозділи без встановлення строку. На землях комунальної власності ліси надаються у постійне користування на підставі рішення органів виконавчої влади або органів місцевого самоврядування для ведення лісового господарства без встановлення строку спеціалізованим комунальним лісгосподарським підприємствам, іншим комунальним підприємствам, установам і організаціям, у яких створені спеціалізовані лісгосподарські підрозділи. Право постійного користування лісами посвідчується державним актом на право постійного користування земельною ділянкою (ст. 17 ЛКУ).

Згідно зі ст. 18 ЛКУ *тимчасове користування* лісами може бути: довгостроковим – терміном від одного до п'ятдесяти років, і короткостроковим – терміном до одного року. Довгострокове тимчасове користування лісами засноване на договорі про строкове платне використання лісових ділянок, які виділяються на підставі рішення відповідних органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування, прийнятого в межах їх повноважень для цілей, передбачених законодавством. Довгострокове тимчасове користування лісами державної та комунальної власності здійснюється без вилучення земельних ділянок у постійних користувачів лісами за погодженням із постійними користувачами лісами й органом виконавчої влади з питань лісового господарства. Тимчасовий лісокористувач не має права передавати лісові ділянки в тимчасове користування іншим особам.

Ставки збору за заготівлю деревини основних і неосновних лісових порід у порівнянні з чинними у 2010 р. таксами, що були встановлені постановою № 44, збільшено в 1,185 раза (ст. 331 ПКУ). Змінено повноваження Кабінету Міністрів України й визначено повноваження Верховної Ради АР Крим, обласних, Київської та Севастопольської міських рад щодо встановлення ними ставок збору за заготівлю другорядних лісових матеріалів, здійснення побічних лі-

сових користувань і використання корисних властивостей лісів (п. 331.11 ст. 331 ПКУ). Окрім того, п. 5 розділу XIX "Прикінцевих положень" ПКУ доручено Кабінету Міністрів України щорічно до 1 червня вносити до Верховної Ради України проект закону про внесення змін до ПКУ щодо ставок оподаткування, визначених в абсолютних значеннях, зокрема збору за спеціальне використання лісових ресурсів, з урахуванням індексу споживчих цін.

Ставки збору за заготівлю одного щільного кубічного метру деревини основних і неосновних лісових порід (ділової (без кори) та дров'яної (з корою)) залежать від лісової породи, розряду від 1 до 5, поясу – 1–2, розміру (великої, середньої, дрібної) і наведені у ст. 331 ПКУ.

Суб'єкти лісових відносин, які видають спеціальні дозволи, складають перелік лісокористувачів, яким у визначеному порядку видано лісорубний або лісовий квиток, за формою, встановленою центральним органом ДПС за погодженням із центральним органом виконавчої влади з питань лісового господарства і до 10 числа місяця, що настає за звітним кварталом, направляють його органам ДПС.

Сума збору в гривнях із копійками (з округленням до двох десяткових знаків) обчислюється суб'єктами лісових відносин, які видають спеціальні дозволи, і зазначається у таких дозволах. Відповідно до п. 2 ч. 2 ст. 29 Бюджетного кодексу України (далі – БКУ), який діє з 1 січня 2011 р., 50 % збору за спеціальне використання лісових ресурсів у частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування, зараховуються до доходів загального фонду держбюджету, а другі 50 % цього збору зараховуються до доходів обласних бюджетів при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів згідно з п. 2 ч. 1 ст. 66 БКУ.

Збір за спеціальне використання лісових ресурсів (крім збору за спеціальне використання лісових ресурсів у частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування) зараховується до доходів загального фонду місцевих бюджетів і не враховується при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів. Платежі цього збору зараховуються до бюджетів місцевого самоврядування за місцезнаходженням (місцем розташування) відповідних природних ресурсів (п. 3 частини першої ст. 69 БКУ).

Як правило, необхідність у здійсненні перерахунку збору відбувається за фактом використання/заготівлі при відповідних обстави-

нах. Сума збору, зазначена в лісорубному та в лісовому квитках, підлягає **перерахунку** суб'єктом лісових відносин, який видає спеціальні дозволи на підставі *акта огляду місць* використання лісових ресурсів і спеціального дозволу (п. 332.3 ПКУ), у разі якщо:

- а) загальна кількість фактично заготовленої деревини під час її відпуску з обліком за площею перевищує зазначену в лісорубному квитку та кількість більше ніж на 10 %;
- б) фактичний обсяг використання лісових ресурсів перевищує зазначений у лісовому квитку на весь обсяг такого перевищення.

Перерахунок збору і, відповідно, зміна записів у спеціальних дозволах повинні також проводитися при виявленні й виправленні технічних, арифметичних помилок або описок, допущених під час проведення матеріальної і грошової оцінок об'єкта оподаткування збором за спеціальне використання лісових ресурсів. Проведені уточнення суми збору мають вноситися до лісорубного квитка, оскільки зазначені показники використовуються платником при розрахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів, що подається до органів ДПС за встановленою формою.

Для сплати збору за спеціальне використання лісових ресурсів встановлено податковий період, який дорівнює календарному кварталу. А це означає, що суб'єкти лісових відносин формують щокварталу відповідний перелік лісокористувачів, яким видано спеціальний дозвіл. На підставі такого переліку лісокористувачів органи ДПС контролюють своєчасність подання їй зазначеними платниками розрахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів. Уже зазначалося, що суми збору за спеціальне використання лісових ресурсів, які розраховуються й проставляються суб'єктами лісових відносин у лісорубних квитках, обчислюються на підставі затверджених ставок збору за заготівлю деревини основних або неосновних лісових порід у гривнях із копійками за один кубометр деревини ділової (без кори) або дров'яної (з корою), які застосовуються з урахуванням розподілу лісів за поясами і розрядами (п. 332.2 ПКУ).

При розрахунку суми збору за заготівлю другорядних лісових матеріалів, здійснення побічних лісових користувань і використання корисних властивостей лісів для виробничої та комерційної діяльності, що проставляється у лісових квитках, застосовуються ставки збору, встановлені місцевими органами самоврядування.

Лісовим законодавством України визначені випадки припинення права постійного й тимчасового користування лісами. Припинення права використання лісових ресурсів здійснюється в установленому порядку шляхом анулювання лісорубного або лісового квитка суб'єктами лісових відносин, які їх видали. Перерахунок збору за спеціальне використання лісових ресурсів здійснюється тільки у разі анулювання лісорубного або лісового квитка у зв'язку з вилученням земель для інших потреб. В інших випадках анулювання лісорубного або лісового квитка перерахунок плати не здійснюється, і вся нарахована за такими квитками сума збору повністю сплачується до відповідних бюджетів.

Лісовим законодавством України передбачено, що у випадку стихії або інших причин, які унеможливають заготівлю й вивезення деревини, на підставі обґрунтованої письмової заяви лісокористувача може бути надана органами Державного лісового господарства України за погодженням з уповноваженими органами Міністерства охорони навколишнього природного середовища України *відстрочка* на заготівлю деревини (зі встановленням відповідного строку вивезення деревини) і на вивезення деревини. У разі надання таких відстрочок суб'єкти лісових відносин повинні здійснювати перерахунок збору за спеціальне використання лісових ресурсів, тобто одночасно на 1,5 % збільшується сума збору за заготівлю деревини, залишеної на пні. А за відстрочку на вивезення деревини збір (за невивезену вчасно деревину) збільшується на 1,5 % за кожний місяць відстрочки. Для впорядкування механізму реалізації лісових ресурсів і підвищення відповідальності лісокористувачів за їх своєчасне й повне освоєння у разі додаткового продовження строку вивезення деревини, але не більше як на 3 місяці, проводиться перерахунок і сума збору (за невивезену вчасно деревину) для лісокористувача збільшується на 5 % за кожний місяць відстрочки.

У лісорубному квитку, який видається платнику збору суб'єктами лісових відносин, визначено дозволені для заготівлі (вирубки) обсяги деревини. Законодавством України не передбачено зменшення суми збору за спеціальне використання лісових ресурсів, зазначеної у лісорубних квитках, у разі неповної заготівлі деревини або не проведення її взагалі. Саме тому збір за спеціальне використання лісових ресурсів лісокористувачі сплачують повністю до відповідних

бюджетів за всю дозволена для заготівлі кількість деревини та інші види спеціального використання лісових ресурсів.

Згідно зі ст. 46 ПКУ центральному органу ДФС надано право розробляти й затверджувати форми податкових декларацій (розрахунків, перерахунків), що відповідають нормам чинного податкового законодавства. Так, наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження форми Податкового розрахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів” від 21.12.2012 № 1404 встановлена форма Податкового розрахунку і додатка до нього – Перерахунку податкового зобов’язання збору за спеціальне використання лісових ресурсів, які повинні відповідно до ст. 333–334 ПКУ застосовуватися лісокористувачами – платниками збору для визначення й декларування податкових зобов’язань із цього збору.

Згідно з формою Податкового розрахунку лісокористувачі розраховують суму збору наростаючим підсумком із початку звітного року й відображають у розрахунку, у якому окремими рядками зазначається сума збору, сплачена відповідно до підпунктів 334.2.1 та 334.2.2 ПКУ і подають його органу ДПС за місцем адміністративного розташування лісової ділянки у строки, визначені для квартального податкового (звітного) періоду, за винятком:

1) лісокористувачів, якими до отримання лісорубних і лісових квитків – спеціальних дозволів на використання лісових ресурсів на виділеній лісовій ділянці, форма й порядок видачі яких затверджується Кабінетом Міністрів України (постанова Кабінету Міністрів України “Порядок видачі спеціальних дозволів на використання лісових ресурсів” від 23.05.2007 № 761 зі змінами), збір вноситься до каси суб’єктів лісових відносин, які їх видають:

- а) фізичних осіб, а також фізичних осіб – підприємців, яким видано лісорубні й лісові квитки;
- б) лісокористувачів (крім фізичних осіб, а також фізичних осіб – підприємців, яким видано лісові квитки), у яких сума збору в лісорубному чи лісовому квитках не перевищує 50 % однієї мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня року, у якому сплачується збір;
- в) лісокористувачів з іншої області, які сплачують збір повністю до видачі їм спеціального дозволу за місцем адміністративного розташування лісової ділянки, на якій здійснюється заготівля деревини. Якщо суми збору сплачуються до каси суб’єкта лісо-

вих відносин, який видає спеціальні дозволи, то у спеціально заведений книзі обов'язково має бути зроблено відповідний запис, а лісокористувачеві видається квитанція. При цьому одночасно у лісорубних і лісових квитках робиться відмітка про сплату збору в касу (зазначаються номер і дата квитанції про сплату).

Лісокористувачі сплачують збір за квартал як рівну частину, а саме 1/4 частини, від суми збору, зазначеної в спеціальних дозволах, виданих у поточному році, крім сум збору, сплачених відповідно до п. 334.2 ст. 334 ПКУ, у строки, визначені для квартального податкового (звітного) періоду, тобто протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації (п. 57.1 ст. 57 ПКУ). Наприклад, граничним терміном подання податкового розрахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів за I кв. 2011 р. є 10 травня 2011 р., а останнім днем сплати збору – 20 травня 2011 р.; за півріччя 2011 р. відповідно – 9 серпня 2011 р. та 19 серпня 2011 р.; за 9 міс. 2011 р. відповідно – 9 листопада 2011 р. та 18 листопада 2011 р.; за 2011 р. – 9 лютого 2012 р. та 17 лютого 2012 р.

У разі отримання лісокористувачем дозволу у поточному році, якщо воно відбувається після чергового строку сплати збору або при донарахуванні суми збору, у цих випадках він зобов'язаний сплатити всі суми збору за строками, що минули. Джерелом сплати збору за спеціальне використання лісових ресурсів є дохід платника збору, а лісокористувачі відображають сплачений збір у витратах операційної діяльності.

6.6. ПЛАТА ЗА КОРИСТУВАННЯ НАДРАМИ: ПЛАТНИКИ, ОБ'ЄКТ ОПОДАТКУВАННЯ, ПОРЯДОК ОБЧИСЛЕННЯ, ОБЛІКУ, СПЛАТИ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ІЗ ПЛАТИ ЗА КОРИСТУВАННЯ НАДРАМИ І ПОДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ (ПОДАТКОВИХ РОЗРАХУНКІВ)

Положення розділу XI “Плата за користування надрами” ПКУ, які визначено з урахуванням норм Кодексу України про надра (далі – КУН) від 27.07.1994 № 132/94 та Закону України “Про охорону навколишнього природного середовища” від 25.06.1991 № 1264-ХІІ, визна-

чають порядок справляння плати за користування надрами як один із видів загальнодержавних ресурсних платежів у вигляді:

- 1) плати за користування надрами для видобування корисних копалин (ст. 263 ПКУ);
- 2) плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин (ст. 264 ПКУ).

У ПКУ плата за користування надрами для видобування корисних копалин є акумулюванням двох окремих платежів, що справлялися до 1 січня 2011 р.:

- збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;
- плати за користування надрами для видобування корисних копалин.

Положеннями розділу XI ПКУ закріплюються обов'язкові елементи плати за користування надрами: платники, об'єкти, база оподаткування, ставки, порядок розрахунку, відповідальність за повне і своєчасне внесення до бюджетів і систематизуються загальноприйнятні звільнення від сплати.

Зокрема, у першому – шостому пунктах ст. 263 ПКУ детально окреслено коло платників плати за користування надрами для видобування корисних копалин. Ними визначено суб'єкти господарювання, у тому числі громадяни України, іноземці й особи без громадянства, зареєстровані відповідно до закону як підприємці, які набули права користування об'єктом (ділянкою) надр на підставі отриманих спеціальних дозволів на користування надрами (далі – спецдозвіл) у межах конкретних ділянок надр із метою ведення господарської діяльності з видобування корисних копалин, зокрема під час геологічного вивчення (або геологічного вивчення з подальшою дослідно-промисловою розробкою) у межах зазначених у таких спеціальних дозволах об'єктів (ділянок) надр.

Додатково у пп.263.1.2 ПКУ зазначено, що в разі укладання із третіми особами власниками спеціальних дозволів договорів на виконання робіт (послуг), пов'язаних із використанням надр, зокрема за операціями з давальницькою сировиною, платниками плати за користування надрами для видобування корисних копалин залишаються *власники спеціальних дозволів*.

Платником плати за користування надрами для видобування корисних копалин під час виконання договорів про спільну діяльність

без утворення юридичної особи є уповноважена особа – один з учасників такого договору про спільну діяльність без утворення юридичної особи, на якого згідно з умовами договору про спільну діяльність без утворення юридичної особи покладено обов'язок нарахування, утримання і внесення податків і зборів до бюджету з єдиного поточного рахунку спільної діяльності (далі – уповноважена особа), та за умови, що один з учасників договору про спільну діяльність без утворення юридичної особи має відповідний спеціальний дозвіл.

Для повноти обліку платників плати за користування надрами для видобування корисних копалин передбачено надання органами державного гірничого нагляду у місячний термін після прийняття відповідного рішення органу державної податкової служби за місцем податкової реєстрації платника повідомлення про надання надкористувачам дозволу на початок ведення видобувних робіт або погодження на проведення дослідно-промислової розробки.

Для цілей оподаткування у п. 263.1 ПКУ поставлена вимога до платників-надкористувачів здійснювати *окремий* (від інших видів операційної діяльності) *бухгалтерський та податковий облік* витрат і доходів за кожним видом корисних копалин (мінеральної сировини), за кожним об'єктом надр, на який надано спеціальний дозвіл.

Об'єктом оподаткування платою за користування надрами для видобування корисних копалин за кожною наданою в користування ділянкою надр, що визначена у спецдозволі, є обсяг товарної продукції гірничого підприємства, видобутої в звітному податковому періоді корисної копалини (мінеральної сировини) приведеної у відповідність з галузевим стандартом, зокрема:

- а) обсяг корисної копалини (мінеральної сировини), видобутої з надр на території України, її континентального шельфу і вилученої (морської) економічної зони, враховуючи обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, яка ведеться іншими, ніж платник, суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною;
- б) обсяг корисної копалини (мінеральної сировини), видобутої (вилученої) з відходів (втрат, хвостів тощо) гірничодобувного виробництва, зокрема обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, яка ведеться іншими, ніж платник, суб'єктами господарювання на

умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, якщо для її видобутку відповідно до законодавства необхідно отримати спецдозвіл.

Переліки корисних копалин загальнодержавного значення та місцевого значення затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 12.12.1994 № 827, зі змінами. Види видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) визначаються платником відповідно до затверджених законодавством переліків видів корисних копалин, а також кодифікації товарів і послуг з урахуванням схем руху видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) на виробничих ділянках та місцях зберігання.

Базою оподаткування плати за користування надрами для видобування корисних копалин 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) у порядку, який встановлено п. 263.7–263.8 ПКУ.

Обсяг відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) визначається самостійно платником у журналі обліку видобутих корисних копалин відповідно до затверджених платником схем руху видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) на виробничих ділянках і місцях зберігання. Обсяг погашених запасів корисних копалин визначається платником також самостійно з дотриманням вимог актів законодавства з питань гірничого нагляду за раціональним використанням надр.

Порядок визначення вартості одиниці відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства, видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) встановлено п. 263.6 ПКУ за більшою з таких її величин:

- за фактичними цінами реалізації відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини);
- за розрахунковою вартістю відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства, видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), крім вуглеводневої сировини.

Додаткові обсяги вуглеводневої сировини, видобуті в результаті виконання чинних або нових інвестиційних проектів (програм, договорів), якими передбачено нарощування видобутку вуглеводневої

сировини, на ділянках надр (родовищах, покладах), що характеризуються погіршеними гірничо-геологічними умовами (важковидобувні) або виснаженістю в процесі розробки в попередніх періодах, на окремих робочих свердловинах після капітального ремонту, свердловинах, що відновлюються з числа ліквідованих, нових свердловинах чи групах свердловин, які розташовані на таких ділянках надр, оподатковуються за ставкою 2 % від вартості додаткового видобутку відповідної вуглеводневої сировини.

Порядок відбору й затвердження нових інвестиційних проектів (програм, договорів), якими передбачено нарощування видобутку вуглеводневої сировини, порядок визначення додаткових обсягів вуглеводневої сировини, а також порядок контролю за виконанням таких інвестиційних проектів (програм), визначаються Кабінетом Міністрів України за поданням центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування і реалізує державну політику економічного розвитку.

Перелік ділянок надр та/або об'єктів ділянок надр, на яких реалізуються нові інвестиційні проекти (програми, договори), визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування й реалізує державну політику у нафтогазовому комплексі.

Вказані норми поширюються на:

- 1) підприємства, частка держави у статутному капіталі яких 25 % і більше;
- 2) господарські товариства, 25 % і більше акцій (часток, паїв) яких знаходяться у статутних капіталах інших господарських товариств, контрольним пакетом акцій котрих володіє держава;
- 3) дочірні підприємства, представництва й філії таких підприємств і товариств;
- 4) учасників договорів про спільну діяльність, відповідно до яких вартість внеску підприємств, частка держави у статутному капіталі яких 25 % і більше, господарських товариств, 25 % і більше акцій (часток, паїв) котрих знаходяться у статутних капіталах інших господарських товариств, контрольним пакетом акцій яких володіє держава, а також дочірніх підприємств, представництв і філій таких підприємств і товариств становить 25 % і більше загальної вартості внесків учасників договорів про спільну діяльність.

До ставок плати за користування надрами для видобування корисних копалин застосовуються *коригувальні коефіцієнти*, які визначаються залежно від виду корисної копалини (мінеральної сировини) й умов її видобування і наведені в таблиці п. 263.10 ПКУ. Подання платником податкового розрахунку органу ДФС здійснюється протягом 40 календарних днів, що настають за звітним податковим періодом за місцезнаходженням у межах території України ділянки надр, із якої видобуті корисні копалини, або за місцем обліку платника у разі розміщення ділянки надр, із якої видобуто корисні копалини, в межах континентального шельфу та/або виключної (морської) економічної зони України. У разі якщо місце обліку платника не збігається з місцезнаходженням у межах території України ділянки надр, із якої видобуто корисні копалини, копія податкового розрахунку з плати за користування надрами для видобування корисних копалин подається органу ДФС за місцем обліку платника.

Сплата податкових зобов'язань проводиться аналогічно протягом 10 днів після граничного терміну подання розрахунку. У разі невнесення або несвоечасного внесення протягом шести місяців сум податкових зобов'язань із плати за користування надрами для видобування корисних копалин орган ДФС порушує перед відповідним спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади питання про зупинення терміну дії відповідного спеціального дозволу й застосовує санкції, передбачені п. 263.13 ПКУ, зокрема адміністративно-господарську санкцію у вигляді вилучення прибутку (доходу) від господарської діяльності з видобування корисних копалин.

З метою контролю правильності визначення податкових зобов'язань із плати платника, який здійснюватиме видобуток корисних копалин, органи з питань екології і природних ресурсів у місячний термін після прийняття відповідного рішення надсилають до органу ДФС за місцем податкової реєстрації копію затверджених платником схем руху видобутої корисної копалини на виробничих ділянках і місцях зберігання з урахуванням складу вихідної сировини, умов конкретного виробництва, особливостей технологічного процесу й вимог до кінцевої продукції з конкретизацією порядку визначення якості сировини і кінцевого продукту, визначення вмісту основної та супутньої корисної копалини в лабораторіях, атестованих згідно з

правилами уповноваження й атестації у державній метрологічній системі.

Розподіл плати за користування надрами між бюджетами залежить від значення корисних копалин. Згідно з п. 2 ч. 2 ст. 29 Бюджетного кодексу України до доходів загального фонду держбюджету належить 50 % плати за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення (крім плати за користування надрами в межах континентального шельфу і виключної (морської) економічної зони, яка зараховується до загального фонду державного бюджету у повному обсязі). До доходів, що закріплюються за бюджетами Автономної Республіки Крим та обласних бюджетів, місцевого самоврядування і враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів, належать інші 50 % плати за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення, що зараховується до міських бюджетів міст Києва та Севастополя (п. 4 ч. 1 ст. 64, п. 4 ч. 1 ст. 66 БКУ). Плата за користування надрами для видобування корисних копалин місцевого значення належить до доходів загального фонду місцевих бюджетів, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів. Такі платежі зараховуються до бюджетів місцевого самоврядування за місцезнаходженням (місцем розташування) відповідних природних ресурсів (п. 3 ч. 1 ст. 69 БКУ).

Відповідно до ст. 8 БКУ наказом Міністерства фінансів України “Про бюджетну класифікацію” від 14.01.2011 № 11 затверджено Класифікацію доходів бюджету, якою передбачено коди бюджетної класифікації, на які зараховується плата за користування надрами: 13030000 “Плата за користування надрами”; 13030100 “Плата за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення”; 13030200 “Плата за користування надрами для видобування корисних копалин місцевого значення”; 13030400 “Плата за користування надрами континентального шельфу і в межах виключної (морської) економічної зони”; 13030500 “Надходження сум реструктурованої заборгованості зі сплати за користування надрами”; 13030600 “Плата за користування надрами в цілях, не пов’язаних з видобуванням корисних копалин”.

Плату за користування надрами в цілях, не пов’язаних із видобуванням корисних копалин, встановлено ст. 264 ПКУ. У статті

визначено платників, об'єкт оподаткування, ставки, порядок обчислення і сплати податкових зобов'язань, контроль і відповідальність платників плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин. Так, пп. 264.1.1 визначено, що *платниками плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин*, є юридичні й 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) ведення інших видів господарської діяльності.

Перелік та ознаки платників і об'єктів, з яких не справляється плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин, наведено в п. 264.3 ПКУ.

Об'єктом оподаткування платою за користування надрами в цілях, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин, відповідно до п. 264.2 ПКУ є обсяг підземного простору (ділянки) надр, який може виражатися в кубічних або квадратних метрах з урахуванням особливостей і господарського призначення ділянки надр.

Ставки плати встановлюються окремо для кожного виду користування надрами у гривнях на рік до одиниці виміру обсягу підземного простору (ділянки надр). Перелік ставок плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин за одиницю обсягу користування надрами, регламентовано п. 264.4 ПКУ. У свою чергу, ставки згруповано залежно від корисних властивостей надр і від ступеня екологічної безпеки під час їх використання.

Податковий розрахунок із плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин, подається протягом 40 календарних днів, що йдуть за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу, органу ДФС за формою, яка затверджена наказом Міністерства фінансів України від 17.09.2012 № 1000 за звітний квартал за місцезнаходженням ділянки надр. У разі якщо

місце обліку платника не збігається із місцезнаходженням ділянки надр, копія податкового розрахунку з плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин, подається органу ДФС за місцем його податкової реєстрації. Водночас платником самостійно складаються і подаються додатки-розрахунки за кожним видом користування надрами. Податкове зобов'язання обчислюється і зазначається у гривнях із копійками.

Протягом 10 календарних днів після закінчення граничного строку подання податкового розрахунку за звітний період платник-надрокористувач сплачує податкові зобов'язання згідно з податковим розрахунком. Коли місце обліку платника не збігається з місцезнаходженням ділянки надр, платник протягом 10 календарних днів після закінчення граничного строку подання податкового розрахунку за податковий період додатково подає (надсилає) до органу ДФС, у якому він перебуває на податковому обліку, копію платіжного документа про сплату податкових зобов'язань із плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин, за звітний період.

Відповідальність за правильність обчислення суми плати, повноту і своєчасність її внесення до бюджету, а також за своєчасність подання органам ДФС податкових розрахунків згідно із нормами ПКУ й інших законів України покладено на платника-надрокористувача, а обов'язок контролю – на органи ДФС. На органи гірничого нагляду покладено обов'язок здійснювати контроль за правильністю визначення обсягів використання надр у цілях, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин в установленому порядку.

Обчислене для складання податкового розрахунку податкове зобов'язання з плати за користування надрами відображається у бухгалтерському обліку нарахуванням за дебетом рахунків відповідних витрат операційної діяльності і за кредитом аналітичного рахунку субрахунку 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами", а виплата – за дебетом аналітичного рахунку субрахунку 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами" та кредитом субрахунку 311 "Поточні рахунки в національній валюті". Для цілей оподаткування прибутку підприємства сума плати за користування надрами входить до витрат діяльності згідно зі ст. 138 ПКУ і зменшує об'єкт оподаткування.

6.7. ПЛАТНИКИ, ОБ'ЄКТИ І СТАВКИ ОПОДАТКУВАННЯ РЕНТНОЮ ПЛАТОЮ. ПОРЯДОК ОБЧИСЛЕННЯ, СПЛАТИ Й ПОДАТКОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА РЕНТНОЮ ПЛАТОЮ

Україна є визнаною у Європі транзитною державою. За користування об'єктами трубопровідного транспорту в Україні передбачено рентну плату за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами й нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу й аміаку територією України.

Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами й нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу й аміаку територією України згідно з визначенням понять у ПКУ – загальнодержавний обов'язковий платіж, який сплачується за надані послуги з транспортування (переміщення) вантажу територією України об'єктами трубопровідного транспорту (пп. 14.1.217 ПКУ) відповідно до Законів України “Про трубопровідний транспорт” від 15.05.1996 № 192 та “Про нафту і газ” від 12.07.2001 № 2665-III, інших нормативно-правових актів.

У Податковому кодексі України рентним платежам було присвячено розділ IX “Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами й нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу й аміаку територією України” (далі – транспортна рентна плата) і розділ X “Рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні” (далі – добувна рентна плата), який втратив чинність з 1 січня 2013 р.

Згідно з підпунктами 14.1.135, 14.1.149, 14.1.214 (з 1 січня 2013 р. пп. 14.1.214 вилучено) ст. 14 розділу I ПКУ визначено платників і такі види транспортної плати, які сплачуються платниками до загально-го фонду Державного бюджету України:

- 1) рентна плата за транспортування нафти магістральними нафтопроводами територією України, код бюджетної класифікації платежу – 21060600;
- 2) рентна плата за транспортування нафтопродуктів магістральними нафтопродуктопроводами територією України, код бюджетної класифікації платежу – 21060600;

- 3) рентна плата за транзитне транспортування трубопроводами природного газу територією України, код бюджетної класифікації платежу – 21060500;
- 4) рентна плата за транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України, код бюджетної класифікації платежу – 21060700.

Зазначений розділ Податкового кодексу містить визначення елементів рентної плати за основними податковими нормами, як наприклад, “платники”, “об’єкт оподаткування”, “ставки оподаткування”, “коригувальні коефіцієнти”, “порядок обчислення податкових зобов’язань та строк сплати”, “контроль та відповідальність платників” та описують механізм обчислення і порядок сплати податкових зобов’язань до державного бюджету рентної плати. Чинні норми з оподаткування щодо справляння перелічених рентних платежів не зазнали суттєвих змін із прийняттям ПКУ.

Так, платниками *транспортної рентної плати* є суб’єкти господарювання, які експлуатують об’єкти магістральних трубопроводів і надають (організують) послуги з транспортування (переміщення, транзиту) вантажу трубопроводами України. Незважаючи на обмежене коло природних монополістів-платників, надходження транспортної рентної плати у 2009 р. становили 2,2 млрд грн, а за 2010 р. – близько 2,4 млрд грн.

Об’єктом оподаткування транспортною рентною платою для нафти й нафтопродуктів є їх фактичні обсяги, що транспортуються територією України у податковому (звітному) періоді, а для природного газу й аміаку – сума добутків відстаней відповідних маршрутів їх транспортування (переміщення), узгоджених між платником рентної плати і замовником на відповідний податковий (звітний) період, на обсяги природного газу й аміаку, транспорттованих (переміщених) кожним маршрутом транспортування.

Вважається, що розмір ставки транспортної рентної плати, яка входить до тарифу з надання відповідних послуг транспортування, є величиною економічного компромісу між споживчою вартістю послуги й очікуваною дохідністю цього виду господарської діяльності, яка визначається під час затвердження тарифів національними комісіями регулювання природних монополій за відповідними затвердженими методиками формування ціни (тарифу) для суб’єктів природних монополій.

Статтею 253 ПКУ встановлено **розмір ставок** оподаткування транспортною рентною платою, зокрема: за транзитне транспортування 1000 м³ природного газу за кожні 100 км відстані відповідних маршрутів його транспортування – 1,67 грн; за транспортування 1 т нафти магістральними нафтопроводами та 1 т нафтопродуктів магістральними нафтопродуктопроводами – 4,5 грн; за транзитне транспортування однієї тонни аміаку за кожні 100 км відстані відповідних маршрутів його транспортування – 5,1 грн. Нововведення у ПКУ щодо транспортної рентної плати – це застосування коригувальних коефіцієнтів до ставок рентної плати в разі зміни тарифів на транспортування, які обчислюватимуться у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України (крім ставки рентної плати за транзитне транспортування природного газу п. 253.2 ПКУ).

Порядок обчислення податкових зобов'язань і строк сплати транспортної рентної плати практично регламентовані статтею 254 ПКУ. Платники рентної плати щомісяця самостійно обчислюють суми податкових зобов'язань за встановленим алгоритмом, складають податковий розрахунок із рентної плати за формою, встановленою відповідно наказами Державної податкової служби України “Про затвердження форм податкових розрахунків з рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України” від 24.12.2010 № 1011.

До місячного **податкового звіту** за видами рентної плати входить форма податкового розрахунку з відповідного виду рентної плати і додатку за формою розрахунку податкового зобов'язання за цим же видом рентної плати для кожного виду. Вартісні показники Податкового розрахунку й додатків до нього наводять у гривнях із копійками. Термін подання Податкового розрахунку контролюючому органу за місцем податкової реєстрації встановлено протягом 20 календарних днів після закінчення податкового (звітнього) місяця.

У звітному податковому періоді платник сплачує рентну плату авансовими платежами до 10, 20 і 30 числа поточного календарного місяця відповідно за першу, другу і третю декади в розмірі однієї третини суми податкових зобов'язань із рентної плати, визначеної у податковому розрахунку за попередній податковий (звітний) період. А вже остаточною сумою податкових зобов'язань із рентної плати, розрахо-

вана з урахуванням коригувального коефіцієнта й з урахуванням фактично сплачених авансових платежів, визначена у податковому розрахунку за податковий (звітний) період, сплачується платником до бюджету протягом 10 календарних днів після закінчення граничного строку подання такого податкового розрахунку. На суму податкових зобов'язань із рентної плати, які нараховані, але сплачені з порушенням встановлених строків нараховується і стягується пеня із розрахунку 120 % річних облікової ставки Національного банку України за період від першого робочого дня, що йде за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання і по день зарахування коштів на відповідний рахунок Державного казначейства України.

Податкове зобов'язання з рентної плати відображається в бухгалтерському обліку платника нарахуванням за дебетом рахунків відповідних витрат операційної діяльності й за кредитом аналітичного рахунку відповідного виду рентної плати субрахунку 642 “Розрахунки за обов'язковими платежами”, а сплата – відповідно за дебетом аналітичного рахунку відповідного виду рентної плати субрахунку 642 “Розрахунки за обов'язковими платежами” та кредитом субрахунку 311 “Поточні рахунки в національній валюті”. Авансові платежі рентної плати за даними виписок установ банків відображаються в обліку платника аналогічно до попередньої кореспонденції. Для цілей оподаткування прибутку підприємства суми транспортної рентної плати входять до витрат діяльності згідно зі ст. 138 ПКУ і зменшують об'єкт оподаткування.

Контроль за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою справляння рентної плати до бюджету здійснюють контролюючі органи.

6.8. ЗБОРИ У ВИГЛЯДІ ЦІЛЬОВОЇ НАДБАВКИ ДО ТАРИФІВ: ПЛАТНИКИ Й ОБ'ЄКТИ ОБЧИСЛЕННЯ, ПОРЯДОК ЇХ ОБЛІКУ, СПЛАТИ, СКЛАДАННЯ І ПОДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Збори у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію й у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності (рис. 6.2) віднесено до загальнодержавних зборів відповідно до пп. 9.1.19 п. 9.1 ст. 9 ПКУ.

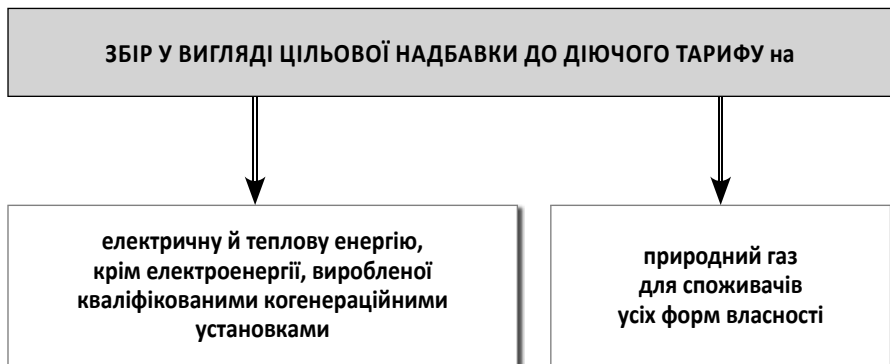


Рис. 6.2. Види зборів у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу

Механізм справляння зборів у вигляді цільової надбавки до тарифів встановлено главами 3, 4 розділу XIV Податкового кодексу України. Зокрема, ст. 310 ПКУ визначено перелік платників збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну й теплову енергію, до якого належать:

- оптові постачальники електроенергії і, зокрема, ДП “Енергоринок”;
- юридичні особи – виробники електричної енергії, що мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії і продають її поза оптовим ринком електроенергії; юридичні особи – виробники електричної енергії на малих гідроелектростанціях потужністю до 20 МВт, що спрямовують кошти у розмірі збору на будівництво нових та реконструкцію і модернізацію діючих малих гідроелектростанцій потужністю до 20 МВт;
- виробники теплової енергії.

Аналогічно ст. 314 ПКУ встановлено, що платниками збору у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності є суб’єкти господарювання та їх відокремлені підрозділи, які ведуть діяльність із постачання споживачам природного газу на підставі укладених із ними договорів. Споживачами є такі категорії: населення, бюджетні установи, підприємства комунальної теплоенергетики, теплові електростан-

ції, електроцентралі й котельні суб'єктів господарювання, зокрема блочні (модульні) котельні, інші суб'єкти господарювання та їх відокремлені підрозділи, які використовують природний газ для виробництва товарів і надання послуг, для інших власних потреб. Під діючим тарифом треба розуміти ціну природного газу для відповідної категорії споживачів без урахування тарифів на його транспортування і постачання споживачам та суми податку на додану вартість.

У табл. 6.9 наведені об'єкти оподаткування збором у вигляді цільової надбавки до діючих тарифів.

Таблиця 6.9

Перелік об'єктів оподаткування і ставок зборів у вигляді цільової надбавки до тарифів

Об'єкти оподаткування і ставки зборів у вигляді цільової надбавки до	
діючих тарифів на електричну і теплову енергію	затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності
<p>Вартість відпущеної (виробленої) електроенергії без ПДВ (за ставкою збору – 3 % від обсягу електроенергії незалежно від категорії продавця, постачальника, виробника):</p> <p>а) для оптового постачальника електроенергії;</p> <p>б) для юридичних осіб, які продають поза оптовим ринком електроенергії, без урахування вартості електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або із відновлюваних джерел енергії;</p> <p>в) для виробників електроенергії на малих гідроелектростанціях (потужністю до 20 МВт)</p>	<p>Вартість природного газу з урахуванням відповідного тарифу в обсязі, відпущеному споживачам у звітному періоді:</p> <p>а) підприємствам комунальної теплоенергетики, тепловим електростанціям, електроцентралям і котельням суб'єктів господарювання, зокрема блочним (модульним) котельням (в обсязі, що використовується для надання населенню послуг з опалення та гарячого водопостачання, за умови ведення такими суб'єктами окремого приладового й бухгалтерського обліку тепла і гарячої води) – за ставкою 2 %;</p> <p>б) бюджетним установам – за ставкою 2 % реалізованого обсягу газу;</p> <p>в) промисловим та іншим суб'єктам господарювання, що використовують природний газ, та їх відокремленим підрозділам – за ставкою 2 % реалізованого обсягу газу;</p> <p>г) населенню – за ставкою 4 % реалізованого обсягу газу</p>

Вартість відпущеної (виробленої) електроенергії без ПДВ і реалізованого природного газу для споживачів усіх форм власності ви-

значаються на підставі актів приймання-передачі газу, використаної електроенергії, підписаних платниками й споживачами, а для населення – на підставі облікових документів, які свідчать про обсяги споживання (оплату) використаного ресурсу.

Базовий податковий (звітний) період для збору дорівнює календарному місяцю.

Нарахування податкового зобов'язання зі зборів у вигляді цільової надбавки до тарифів платники відповідно проводять у:

- Податковій декларації зі збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну й теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками, форма якої затверджена наказом Державної податкової служби України від 24.12.2010 № 1026. Податкове зобов'язання зі збору за базовий податковий (звітний) період визначається виходячи із ставки збору й вартості фактично відпущеної електричної енергії, за винятком вартості електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками і малими гідроелектростанціями потужністю до 20 МВт.
- Податковій декларації зі збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності, форма якої затверджена наказом Державної податкової служби України від 24.12.2010 № 1017.

Заповнену податкову декларацію з урахуванням норм пп. 49.18.1 п. 49.18 ст. 49 ПКУ платники збору подають до органів ДПС за місцем реєстрації протягом 20 днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця з урахуванням норм п. 49.20 ст. 49 ПКУ.

Задекларовану суму збору платники повинні сплатити протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації (п. 57.1 ст. 57 Кодексу) на код бюджетної класифікації 17050000.

Суми нарахованих (сплачених) зборів у вигляді цільової надбавки до тарифів відповідно до законодавства вносяться платниками збору до складу витрат операційної діяльності в бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО 16 “Витрати” й аналогічно до витрат при визначенні прибутку до оподаткування згідно з вимогами ст. 138 ПКУ. При цьому здійснюються бухгалтерські записи (табл. 6.10).

Таблиця 6.10

Відображення в обліку платника-постачальника розрахунків із бюджетом зі зборів у вигляді цільової надбавки до тарифів

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Нарахована сума місячного збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на: – електричну й теплову енергію; – природний газ для споживачів усіх форм власності	92 “Адміністративні витрати” або 23 “Виробництво” або 91 “Загальновиробничі витрати”	Аналітичний рахунок субрахунку 642 “Розрахунки за обов’язковими платежами”	8 956,00
2	Сплачено до бюджету нарахований збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на: – електричну й теплову енергію; – природний газ для споживачів усіх форм власності	Аналітичний рахунок субрахунку 642 “Розрахунки за обов’язковими платежами”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	8 956,00

6.9. ПЛАТНИКИ, ПОРЯДОК ОБЧИСЛЕННЯ, ЗВІТНОСТІ Й СПЛАТИ ЗБОРУ ЗА КОРИСТУВАННЯ РАДІОЧАСТОТНИМ РЕСУРСОМ УКРАЇНИ

Збір за користування радіочастотним ресурсом України – це спеціальний загальнодержавний ресурсний збір, який справляється як плата за користування радіочастотним ресурсом на території України (пп. 9.1.11 п. 9.1 ст. 9, пп. 14.1.66 п. 14.1 ст. 14 ПКУ) і регламентується розділом XV ПКУ.

Користування радіочастотним ресурсом – це специфічна діяльність, пов’язана із застосуванням радіоелектронних засобів та/або випромінювальних пристроїв, що випромінюють електромагнітну енергію в навколишній простір у межах радіочастотного ресурсу. Організаційно-правові й економічні основи користування суб’єктами господарювання радіочастотним ресурсом України встановлені Законом України “Про радіочастотний ресурс України”. Згідно з цим законом *радіочастотний ресурс* – це природний ресурс і об’єкт права власності українського народу, частина радіочастотного спектра (безперервного інтервалу радіочастот, не вищого за 3 ТГц), придатна для

передавання та/або приймання електромагнітної енергії радіоелектронними засобами і яку можливо використовувати на території України та за її межами відповідно до законів України й міжнародного права, а також на виділених для України частотно-орбітальних позиціях.

Платниками збору є загальні користувачі радіочастотного ресурсу, юридичні або фізичні особи, визначені пп. 318.1.1 п. 318.1 ст. 318 ПКУ та законодавством України про радіочастотний ресурс, яким надано право користуватися радіочастотним ресурсом у межах виділеної частини смуг радіочастот загального користування на підставі:

- ліцензії на користування радіочастотним ресурсом або на мовлення й дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою;
- дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу й випромінювального пристрою, отриманого на підставі договору з власником ліцензії на мовлення;
- дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу й випромінювального пристрою.

Перелік загальних користувачів радіочастотного ресурсу – платників збору та/або зміни до нього подаються центральному органу державної податкової служби Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері зв'язку та інформації (НКРЗІ) із зазначенням виду зв'язку, смуги радіочастотного ресурсу, регіонів користування радіочастотним ресурсом двічі на рік: до 1 березня та до 1 вересня поточного року, станом на 1 січня і 1 липня відповідно за формою, встановлену центральним органом ДПС за погодженням із центральним органом із регулювання у сфері телекомунікацій, користування радіочастотним ресурсом і надання послуг поштового зв'язку. Окрім цього, платники збору у місячний термін зобов'язані подати до ДПІ копії ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України, ліцензій на мовлення (супутникове, ефірне, кабельне, проводове, багатоканальне) та дозволів на експлуатацію радіоелектронних засобів і випромінювальних пристроїв після їх видачі. Дозволи на експлуатацію видаються Державним госпрозрахунковим підприємством “Український державний центр радіочастот” (УДЦР) у порядку, встановленому НКРЗІ (статті 16, 29 Закону України “Про радіочастотний ресурс України”). Ліцензійні умови користування

радіочастотним ресурсом України (форми Р-1, РР-1п, Р-1д, Р-1пт, Р-1дс) затверджені рішенням НКРЗІ від 19.08.2005 № 53. Форми документів, пов'язаних із ліцензуванням діяльності у сфері телерадіомовлення, затверджені рішенням Національної ради України з питань телебачення і радіомовлення “Про приведення заявочних документів ТРО у відповідність до вимог статті 31 Закону України “Про телебачення і радіомовлення” від 11.02.2010 № 353. Порядок видачі, продовження, переоформлення, видачі дубліката, анулювання ліцензії на мовлення визначено у статтях 23–37 Закону України “Про телебачення і радіомовлення”.

Об'єктом оподаткування збором є спеціальне використання природного ресурсу – ширини смуги радіочастот, що визначається як частина смуги радіочастот загального користування у відповідному регіоні, яку виділено для здійснення певної діяльності, і яка зазначена в ліцензії або в дозволі на експлуатацію радіоелектронного засобу й випромінювального пристрою для технологічних користувачів і користувачів радіочастотного ресурсу для розповсюдження телерадіопрограм. Для визначення об'єкта обчислення збору кожен мегагерц радіочастот, дозволений ліцензією для використання в кількох регіонах, множитья на кількість цих регіонів. Тобто за використання однієї частоти у п'яти областях треба платити 5-кратну вартість.

Базові ставки збору в гривнях на місяць за 1 МГц ширини смуги радіочастот встановлені ст. 320 ПКУ залежно від діапазону та виду радіозв'язку. У порівнянні зі ставками, які діяли у 2010 р. на підставі постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження розміру щомісячного збору за користування радіочастотним ресурсом України” від 27.12.2008 № 1150, вони збільшені в 1,097 раза.

Платники, починаючи з дати видачі ліцензії або дозволу, щомісяця обчислюють і на підставі розрахунку за встановленою формою сплачують суму збору, виходячи з розміру встановлених ставок за видом радіозв'язку й ширини смуги радіочастот на кожен регіон окремо.

Платники збору зобов'язані самостійно:

- 1) здійснювати розрахунки збору;
- 2) подавати податкову звітність протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

3) щомісяця сплачувати податкові зобов'язання за використання радіочастотного ресурсу протягом 10 календарних днів за останнім днем відповідного граничного строку для подання Податкового розрахунку, тобто до 30 числа за місцем податкової реєстрації. Форму Податкового розрахунку збору за користування радіочастотним ресурсом України затверджено наказом Державної податкової служби України від 24.12.2010 № 1018.

У разі несплати збору платником або сплати в не повному обсязі протягом шести місяців органи державної податкової служби подають інформацію про такого платника збору до Національної ради України з питань телебачення і радіомовлення для вжиття заходів згідно із законодавством. Державна податкова служба України листом від 04.01.2011 №13/7/15-0817 поінформувала про порядок адміністрування збору за користування радіочастотним ресурсом України відповідно до вимог Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-VI.

Платник збору за користування радіочастотним ресурсом відображає в бухгалтерському обліку податкове зобов'язання зі збору нарахування за дебетом рахунків відповідних витрат операційної діяльності й за кредитом відповідного аналітичного рахунку субрахунку 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами", а виплату – відповідно за дебетом такого аналітичного рахунку субрахунку 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами" та кредитом субрахунку 311 "Поточні рахунки в національній валюті".

Пунктом 5 розділу XIX "Прикінцеві положення" ПКУ доручено Кабінету Міністрів України щорічно до 1 червня вносити до Верховної Ради України проект закону про внесення змін до Кодексу щодо ставок оподаткування, визначених в абсолютних значеннях, зокрема збору за користування радіочастотним ресурсом України з урахуванням індексу споживчих цін.

Висновки за темою

У Податковому кодексі України встановлено сукупність і сформовано основні засади й принципи оподаткування ресурсними податками і зборами, які можуть справлятися суб'єктами господарювання за певних умов діяльності. На сьогодні чинною в Україні є сис-

тема ресурсних податків і зборів, яких налічується близько десятка. Ресурсні платежі до бюджетів передбачають еквівалентність відносин між платниками й державою, їх розмір залежить від виду і обсягу використаних ресурсів, а, відповідно, звільнення від їх сплати досить складно виправдати економічно, бо:

- користування природними ресурсами в ринкових умовах не може бути безоплатним, тому що необхідно забезпечити фінансування заходів їх відтворення й охорони;
- у такий спосіб досягається рівність умов господарювання – суб'єкти, які користуються природними ресурсами, повинні їх оплачувати, інакше отримають більше переваг, ніж суб'єкти, які цими ресурсами не користуються;
- через сплату ресурсних платежів держава матиме змогу контролювати процес використання ресурсів і здійснювати належний їх облік.

У свою чергу, платники ресурсних податків і зборів, використовуючи ощадливо корисні копалини, земельні ділянки, сільськогосподарські угіддя та інші природні ресурси, своєчасно і повно декларуючи обов'язкові платежі до бюджетів, забезпечуватимуть мінімальні витрати на їх сплату і запобігатимуть штрафним санкціям та пені. Важливою умовою ресурсозбереження й грамотного оподаткування є знання фахівцями підприємств особливостей і методик визначення сум податкового зобов'язання за кожним ресурсним податком і збором, порядок їх документування, реєстрації операцій, аналітичного й синтетичного обліку витрат у системі бухгалтерських рахунків за обов'язковими платежами до бюджету, опанування методик складання податкових декларацій, розрахунків і подання державним податковим органам.

Контрольні питання

1. Назвіть платників плати за землю (орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності).
2. Наведіть класифікацію об'єктів плати за землю.
3. Які ставки застосовуються при обчисленні плати за земельні ділянки сільськогосподарських угідь?
4. Що є підставою для нарахування і сплати земельного податку (орендної плати)?

5. Розкрийте сутність і порядок проведення індексації нормативної грошової оцінки земельних ділянок.
6. Обґрунтуйте алгоритми обчислення плати за такі земельні ділянки:
 - водного фонду, яка зайнята виробничими спорудами, розташована за межами населеного пункту і нормативної грошової оцінки якої не проведено;
 - лісогосподарського призначення, яка зайнята господарською будівлею;
 - зайняту під багаторічними насадженнями;
 - зайняту житловим фондом у межах населеного пункту;
 - зайняту господарською будівлею у межах населеного пункту;
 - зайняту в м. Ялта за умови, що нормативної оцінки ділянки не проведено;
 - надана промислового підприємству в Дарницькому районі м. Києва.
7. Дайте характеристику форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності).
8. Як відображається на рахунках бухгалтерського обліку нараховане податкове зобов'язання земельного податку?
9. Що є об'єктами обчислення екологічного податку?
10. Платники, податкові агенти і ставки екологічного податку.
11. Який порядок проведення платниками (податковими агентами) розрахунків із бюджетом за екологічним податком?
12. Порядок обчислення, подання звітності й сплати збору за спеціальне використання води.
13. Назвіть основні ознаки водокористувачів – платників збору за спеціальне використання води.
14. Дайте характеристику збору за спеціальне використання лісових ресурсів.
15. Який порядок обчислення, відображення в бухгалтерському обліку і податковій звітності збору за спеціальне використання лісових ресурсів?
16. Види ставок збору за спеціальне використання лісових ресурсів і порядок їх встановлення й застосування.
17. Платники, об'єкти і ставки оподаткування рентною платою.
18. Порядок обчислення, сплати і податкова звітність за рентною платою.
19. Дайте характеристику і наведіть класифікацію зборів у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу.
20. Наведіть перелік об'єктів оподаткування і ставок зборів у вигляді цільової надбавки до тарифів.
21. Порядок звітування державному податковому органу платником збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію.
22. Платники, порядок обчислення, звітності й сплати збору за користування радіочастотним ресурсом України.

Тести для самоконтролю

1. Яким нормативним актом встановлено перелік загальнодержавних ресурсних податків і зборів в Україні:
 - а) законом про бухгалтерський облік;
 - б) законом про оподаткування прибутку підприємств;
 - в) Податковим кодексом України;
 - г) П(С)БО 17?
2. Назвіть рахунки бухгалтерського обліку, на яких можуть обліковуватися витрати, пов'язані зі справлянням ресурсних податків і зборів:
 - а) 23, 92;
 - б) 23, 91, 92;
 - в) 23, 91, 92, 93, 94, 97;
 - г) 23, 92, 64.
3. Чи має право підприємство вільно вибирати ставки плати за землю? Обґрунтувати відповідь:
 - а) законодавчо питання не врегульовано;
 - б) платник ресурсних податків має права на вибір ставок;
 - в) платник земельного податку не має права на вільний вибір ставок плати за землю;
 - г) правильної відповіді немає.
4. Чи має право платник податку на внесення до витрат нарахованих сум обов'язкових ресурсних платежів до бюджетів:
 - а) має право на внесення суми;
 - б) має право у сумі, що не перевищує розміру 10 %;
 - в) має право у сумі, що перевищує розмір 10 %;
 - г) має право на внесення у сумі, що обчислена за правилами, встановленими ПКУ?
5. Нараховане податкове зобов'язання зі збору за користування радіочастотним ресурсом визнається в бухгалтерському обліку:
 - а) доходом;
 - б) цільовим фінансуванням;
 - в) витратами;
 - г) правильної відповіді немає.
6. Чи дозволяє податкове законодавство вносити до витрат екологічний податок у розмірі 50 % обчисленого розміру:

- а) так, дозволяє;
 - б) ні, не дозволяє;
 - в) ПКУ такої норми не передбачає;
 - г) правильної відповіді немає?
7. Яким нормативним актом встановлено форму і порядок заповнення податкової декларації з екологічного податку:
- а) Законом України від 28.12.1994 № 334;
 - б) інструкцією від 30.11.1999 № 291;
 - в) постановою Кабінету Міністрів України від 01.03.1999 № 303;
 - г) наказом Державної податкової служби України від 24.12.2010 № 1010?
8. Назвіть показники, що використовуються для обчислення плати за землю сільськогосподарського призначення:
- а) вартісна оцінка землі, розмір земельної ділянки, ставка податку на землю;
 - б) вартість реалізованої сільськогосподарської продукції з одиниці земельної площі;
 - в) прибуток, отриманий від реалізації сільськогосподарської продукції.
9. Назвіть фактори, що впливають на встановлення розміру ставки податку на землю в населеному пункті (ставка з одиниці земельної площі):
- а) кількість населення у місті;
 - б) розміщення земельної ділянки у межах міста;
 - в) розмір земельної ділянки.
10. Яке основне призначення збору за користування радіочастотним ресурсом України:
- а) забезпечити фінансування розвитку галузі зв'язку;
 - б) забезпечити скорочення виробництва радіотелефонів;
 - в) забезпечити платність користування радіочастотним ресурсом України?
11. Які фактори впливають на розмір ставки збору за користування радіочастотним ресурсом:
- а) смуга і діапазон радіочастот;
 - б) діапазон радіочастот, дозвіл на експлуатацію;
 - в) смуга і діапазон радіочастот, вид радіозв'язку?
12. Назвіть фактори, які впливають на абсолютну суму плати за користування надрами для видобування корисних копалин:
- а) обсяг видобутої корисної копалини (мінеральної сировини);
 - б) розміри ділянок надр;

- в) вартість одиниці кожного виду видобутої корисної копалини;
- г) правильної відповіді немає.

13. Джерела сплати податку на землю:

- а) собівартість продукції;
- б) загальна сума отриманого прибутку;
- в) виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Матриця правильних відповідей

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
в	б	в	г	в	а	д	а	б	г	в	а, в	в

Глосарій

Екологічний податок – загальнодержавний обов’язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об’єкти забруднювальних речовин, з розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 р. (пп. 14.1.57 ПКУ).

Збір за спеціальне використання лісових ресурсів – загальнодержавний збір, що справляється як плата за спеціальне використання лісових ресурсів (застосовується для розділу XVII ПКУ) (пп. 14.1.6 ПКУ).

Збір за користування радіочастотним ресурсом України – загальнодержавний збір, що справляється як плата за користування радіочастотним ресурсом України (застосовується для розділу XV ПКУ) (пп. 14.1.66 ПКУ).

Збір за спеціальне використання вод – загальнодержавний збір (застосовується для розділу XVI ПКУ), який справляється за спеціальне:

- а) використання води водних об’єктів;
- б) використання води, отриманої від інших водокористувачів;
- в) використання води без її вилучення з водних об’єктів для потреб гідроенергетики і водного транспорту;
- г) використання води для потреб рибництва (пп. 14.1.67 ПКУ).

Земельний податок – обов’язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок і земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів (застосовується для цілей розділу XIII ПКУ) (пп. 14.1.72 ПКУ).

Землекористувачі – юридичні й фізичні особи (резиденти і нерезиденти), яким відповідно до закону надані у користування земельні ділянки державної та комунальної власності, зокрема на умовах оренди (пп. 14.1.73 ПКУ).

Земельна ділянка – частина земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, цільовим (господарським) призначенням і визначеними щодо неї правами (пп. 14.1.74 ПКУ).

Земельне поліпшення – результати будь-яких заходів, що приводять до зміни якісних характеристик земельної ділянки та її вартості. До земельних поліпшень належать матеріальні об'єкти, розташовані у межах земельної ділянки, переміщення яких є неможливим без їх знецінення і зміни призначення, а також результати господарської діяльності або проведення певного виду робіт (зміна рельєфу, поліпшення ґрунтів, розміщення посівів, багаторічних насаджень, інженерної інфраструктури тощо) (пп. 14.1.75 ПКУ).

Землі сільськогосподарського призначення – землі, надані для виробництва сільськогосподарської продукції, здійснення сільськогосподарської науково-дослідної та навчальної діяльності, розміщення відповідної виробничої інфраструктури, зокрема інфраструктури оптових ринків сільськогосподарської продукції, або призначені для цих цілей (пп. 14.1.76 ПКУ).

Землі сільськогосподарського призначення (для цілей, зазначених у главі 2 розділу XIV Кодексу) – землі, надані для виробництва сільськогосподарської продукції (пп. 14.1.77 ПКУ).

Землі житлової та громадської забудови – земельні ділянки в межах населених пунктів, які використовуються для розміщення житлової забудови, громадських будівель і споруд, інших об'єктів загального користування (пп. 14.1.78 ПКУ).

Значні запаси корисних копалин – запаси корисних копалин, розмір яких перевищує незначні запаси корисних копалин (пп. 14.1.79 ПКУ).

Нормативна грошова оцінка земельних ділянок (для цілей, зазначених у розділі XIII, главі 2 розділу XIV ПКУ) – капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, визначений відповідно до законодавства центральним органом виконавчої влади з питань земельних ресурсів (пп. 14.1.125 ПКУ).

Одиниця площі оподаткованої земельної ділянки:

- у межах населеного пункту – 1 (один) метр квадратний (кв. метр);
- за межами населеного пункту – 1 (один) гектар (га) (пп. 14.1.130 ПКУ).

Орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності (для цілей, зазначених у розділі XIII ПКУ) – обов'язковий платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою (пп. 14.1.136 ПКУ).

Рекомендовані джерела

Основні

1. Водний кодекс України від 06.06.1995 № 213/95-ВР, зі змінами.
2. Кодекс України про надра від 27.07.1994 № 132/94-ВР, зі змінами.
3. Лісовий кодекс України від 21.01.1994 № 3852-XII, зі змінами.
4. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI, зі змінами.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. – Розд. VIII; під-розд. 5 розд. XX.
6. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України : закон України від 02.12.2010 № 2756-VI.
7. Про охорону навколишнього природного середовища : закон України від 25.06.1991 № 1264-XII, зі змінами.
8. Про Основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2020 року : закон України від 21.12.2010 № 2818-VI.
9. Про об'єкти підвищеної небезпеки закон України від 01.18.2001 № 2245-III, зі змінами.
10. Земельний кодекс України від 10.25.2001 № 2768-III, зі змінами.
11. Про Загальнодержавну програму розвитку водного господарства : закон України від 17.01.2002 № 2988-III, зі змінами.
12. Про екологічну мережу України : закон України від 24.06.2004 № 1864-IV, зі змінами.
13. Про державну експертизу землепорядної документації : закон України від 06.17.2004 № 1808-IV.
14. Про радіочастотний ресурс України : закон України від 01.06.2000 № 1770-III, зі змінами.
15. Про курорти : закон України від 10.05.2000 № 2026-III.
16. Про охорону атмосферного повітря : закон України від 16.10.1992 № 2707-XII.
17. Про охорону земель : закон України від 19.06.2003 № 962-IV.
18. Про рослинний світ : закон України від 09.04.1999 № 591-XIV.
19. Про природно-заповідний фонд України : закон України від 16.06.1992 № 2456-XII.
20. Про відходи : закон України від 05.03.1998 № 187/98-ВР, зі змінами.

21. Про поведження з радіоактивними відходами : закон України від 30.06.1995 № 255/95-ВР, зі змінами.
22. Про охорону атмосферного повітря : закон України від 16.10.1992 № 2707-ХІІ, зі змінами.
23. Про питну воду та питне водопостачання : закон України від 10.01.2002 № 2918-ІІІ, зі змінами.
24. Про трубопровідний транспорт : закон України від 15.05.1996 № 192, зі змінами.
25. Про нафту і газ : закон України від 12.07.2001 № 2665-ІІІ, зі змінами.
26. Про засади функціонування ринку природного газу : закон України від 08.07.2010 № 2467-VI, зі змінами.
27. Про дозвільну систему у сфері господарської діяльності : закон України від 06.09.2005 № 2806-IV, зі змінами.
28. Про дозвільну діяльність у сфері використання ядерної енергії : закон України від 11.01.2000 № 1370-XIV, зі змінами.
29. Про металобрухт : закон України від 05.05.1999 № 619-XIV, зі змінами.
30. Про затвердження Порядку використання коштів Державного фонду поведження з радіоактивними відходами : постанова Кабінету Міністрів України від 20.05.2009 № 473.
31. Про затвердження Порядку розроблення, затвердження і перегляду лімітів на утворення та розміщення відходів : постанова Кабінету Міністрів України від 03.08.1998 № 1218.
32. Про порядок видачі дозволів на спеціальне використання природних ресурсів і встановлення лімітів використання ресурсів загальнодержавного значення : постанова Кабінету Міністрів України від 10.08.1992 № 459, зі змінами.
33. Про затвердження порядку погодження та видачі дозволів на спеціальне водокористування та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 10 серпня 1992 р. № 459 : постанова Кабінету Міністрів України від 13.03.2002 № 321.
34. Про затвердження форми Податкової декларації екологічного податку : наказ Державної податкової служби України від 24.12.2010 № 1010.
35. Про затвердження форми Податкового розрахунку збору за користування радіочастотним ресурсом України : наказ Державної податкової служби України від 24.12.2010 № 1018.
36. Про затвердження форми Податкової декларації зі збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності : наказ Державної податкової служби України від 24.12.2010 № 1017.
37. Про затвердження Інструкції про зміст та порядок складання звіту проведення інвентаризації викидів забруднювальних речовин на підприємстві

стві : наказ Міністерства охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки України від 10.02.1995 № 7.

38. Про індексацію грошової оцінки земель у 2011 році : лист Державної податкової служби України від 19.01.2011 № 1205/7/17-0317.
39. Про особливості адміністрування збору за користування радіочастотним ресурсом України в умовах дії Податкового кодексу України : лист Державної податкової служби України від 04.01.2011 № 13/7/15-0817.
40. Про індексацію нормативної грошової оцінки земель у 2011 році : лист Державної податкової служби України від 20.01.2011 № 1351/7/15-0717.
41. Щодо коефіцієнту індексації нормативної грошової оцінки земель за 2013 рік : лист Державного агентства земельних ресурсів від 10.01.2014 № 12-28-022-95/2-44.
42. Про щорічну індексацію нормативної грошової оцінки земель : лист Державного агентства земельних ресурсів від 14.01.2011 № 603/22/6-11.
43. Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності) : наказ Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 № 865.
44. Про затвердження форми Квитанції про прийняття податків і зборів : наказ Міністерства доходів і зборів України від 27.12.2013 № 856.
45. Про затвердження Порядку інформаційної взаємодії між кадастрами та інформаційними системами : постанова Кабінету Міністрів України від 03.06.2013 № 483.
46. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності : наказ Міністерства доходів і зборів України від 16.01.2014 № 25.
47. Про порядок видачі дозволів на спеціальне використання природних ресурсів і встановлення лімітів використання ресурсів загальнодержавного значення : постанова Кабінету Міністрів України від 10.08.1992 № 459.
48. Про затвердження форм податкових декларацій збору за спеціальне використання води : наказ Міністерства фінансів України від 21.12.2012 № 1403.
49. Про затвердження форми Податкового розрахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів : наказ Міністерства фінансів України від 21.12.2012 № 1404.
50. Про затвердження форм податкових розрахунків з плати за користування надрами : наказ Міністерства фінансів України від 17.09.2012 № 1000.

Додаткові

1. Бухгалтерський податковий облік : навч. посіб. / за ред. Ф. Ф. Бутинця, С. А. Берези. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 384 с.
2. *Войнаренко М. П.* Податковий облік і аудит : підручник / М. П. Войнаренко, Г. В. Пухальська. – К. : Академія, 2009. – 376 с. – (Серія “Альма-матер”).
3. *Ловінська Л. Г.* Методологічне, методичне та організаційне забезпечення складання податкової звітності в Україні / Л. Г. Ловінська // *Фінанси України*. – 2004. – № 10. – С. 57–64.
4. Облік і звітність підприємств у системі оподаткування : навч. посіб. / М. І. Бондар, Л. Г. Ловінська, Н. М. Лисенко та ін., за заг. ред. М. І. Бондаря, Н. М. Лисенко. – К. : ДНУ “Академія фінансового управління”, 2012. – 584 с.
5. *Пасько Т. О.* Податковий облік : навч. посіб. / Т. О. Пасько. – Суми : Університетська книга, 2007. – 202 с.
6. Періодичні професійні видання: Бухгалтерія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalteria.com.ua>; Баланс [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.balance.ua>; Вісник податкової служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua>; Все про бухгалтерський облік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vobu.com.ua>; Главбух [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://glavbukh.ua>; Дебет-Кредит [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua>; Податки та бухгалтерський облік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr>.
7. *Пилипенко О. М.* Проблеми та перспективи податкового обліку в Україні / О. М. Пилипенко, О. М. Дзюба // *Современные вопросы мировой науки – 2010. Экономические науки* : матер. науч. конф. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/4_SWMN_2010/Economics/57070.doc.htm.
8. *Яструбецька Л.* Проблеми та перспективи удосконалення системи податкового обліку в Україні / Л. Яструбецька // *Формування ринкової економіки в Україні* : зб. наук. пр. – 2009. – Вип. 19. – С. 511–516.

ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ ЗА МІСЦЕВИМИ ПОДАТКАМИ І ЗБОРАМИ

Після засвоєння матеріалів цієї теми ви будете

знати:

- види місцевих податків і зборів, порядок їх встановлення територіальними органами місцевого самоврядування;
- платників (податкових агентів) відповідних податків і зборів, бази та об'єкт обкладання податком чи збором, податкові періоди й порядок подання звітності;

а також уміти:

- розрахувати суму податкових зобов'язань із відповідного податку чи збору, відобразити їх на рахунках бухгалтерського обліку та у податковій звітності.

7.1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ, ЇХ НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ

До місцевих належать податки і збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених Податковим кодексом України (далі – ПКУ), рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

Із набуттям чинності ПКУ кількість місцевих податків і зборів скоротилася з чотирнадцяти до п'яти. Причиною такого радикального кроку стала неефективність більшості місцевих податків і зборів, перевищення витрат на їх адміністрування над сумами надхо-

джені до місцевих бюджетів від таких платежів. Отже, ст. 10 розділу I ПКУ встановлено, що в Україні справляються такі місцеві податки і збори (рис. 7.1).

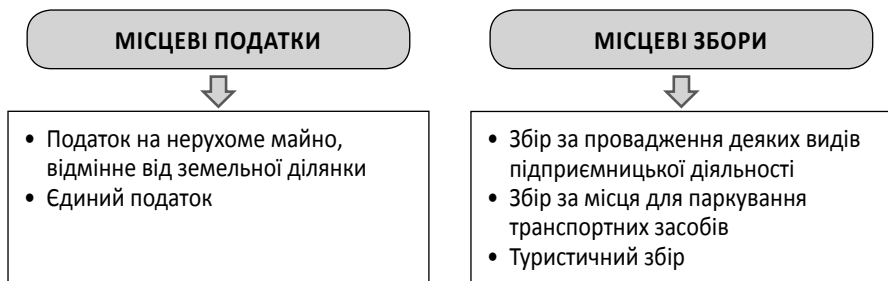


Рис. 7.1. Види місцевих податків і зборів, що справляються в Україні¹

Органи місцевого самоврядування (далі – ОМС) обов'язково встановлюють податок на нерухоме майно, єдиний податок і збір за ведення деяких видів підприємницької діяльності й *вирішують питання* в межах своїх повноважень, визначених ПКУ, щодо встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів і туристичного збору.

Платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк і порядок сплати податку, строк і порядок подання звітності про обчислення і сплату податку даються у відповідних рішеннях сільських, селищних та міських рад про встановлення місцевих податків і зборів. Офіційно оприлюднене рішення ОМС є нормативно-правовим актом із питань оподаткування місцевими податками і зборами.

На рис. 7.2 наведено алгоритм встановлення місцевих податків і зборів на окремій територіально-адміністративній одиниці.

Встановлювати індивідуальні пільгові ставки місцевих податків і зборів для окремих юридичних осіб і фізичних осіб – підприємців або звільняти їх від сплати таких податків і зборів ОМС не дозволяється.

¹Сутність спрощеної системи оподаткування, особливості обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва, а також порядок справляння єдиного податку буде розглянуто у темі 9.

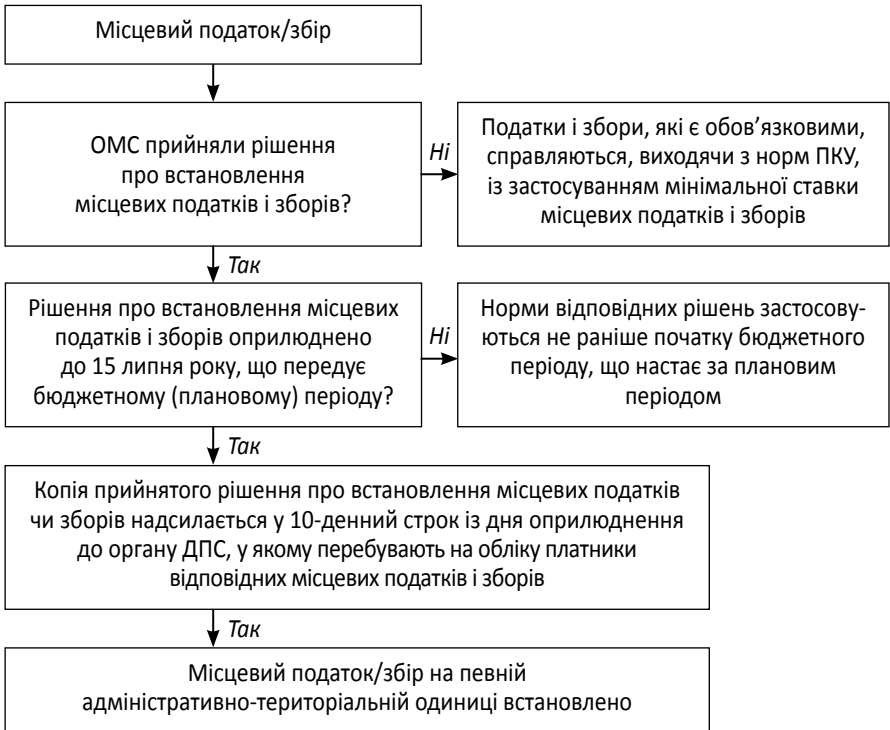


Рис. 7.2. Блок-схема прийняття рішення про встановлення місцевих податків і зборів

Форма податкової декларації з місцевих податків і зборів встановлюється центральним органом ДФС за погодженням із Міністерством фінансів України.

Зарухування місцевих податків і зборів до відповідних місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України.

7.2. ПОДАТОК НА НЕРУХОМЕ МАЙНО, ВІДМІННЕ ВІД ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ, ПОРЯДОК ЙОГО ОБЧИСЛЕННЯ, СПЛАТИ І ЗВІТНОСТІ

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (податок на нерухомість), справляється в Україні, починаючи з 1 січня 2014 р.

Платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є фізичні та юридичні особи, у тому числі нерезиденти – власники об'єктів житлової нерухомості.

Об'єктом оподаткування є об'єкт житлової нерухомості, у тому числі його частка, за винятком:

- об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності держави чи територіальних громад (їх спільної власності);
- об'єктів житлової нерухомості, які розташовані в зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення, визначених законом, зокрема їх частки;
- будівель дитячих будинків сімейного типу;
- садових або дачних будинків, але не більше одного такого об'єкта на одного платника податку;
- об'єктів житлової нерухомості, у тому числі їхніх часток, що належать фізичним особам, які відповідно до закону мають статус багатодітних, або прийомних, або малозабезпечених сімей, опікунів, піклувальників дітей, але не більше ніж один такий об'єкт на сім'ю, опікуна, піклувальника;
- об'єктів житлової нерухомості, які належать багатодітним сім'ям та прийомним сім'ям, у яких виховується троє та більше дітей, але не більш одного такого об'єкта на сім'ю;
- гуртожитків;
- об'єктів житлової нерухомості, у тому числі їхніх часток, що належать дітям-сиротам, дітям, позбавленим батьківського піклування, та особам з їх числа, що визнані такими відповідно до закону, дітям-інвалідам, котрі виховуються самотніми матерями (батьками), але не більш як один такий об'єкт на дитину.

Ставки податку встановлюють сільські, селищні або міські ради в таких розмірах (за 1 м² житлової площі):

- а) для квартири, квартир, житлова площа яких не перевищує 240 м² (для житлових будинків — 500 м²) — не більше 1 % розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного (податкового) року;
- б) для квартири, квартир, житлова площа яких перевищує 240 м² (для житлових будинків — 500 м²) — 2,7 % розміру мінімальної зарплати, встановленої на 1 січня звітного (податкового) року.

Базою оподаткування є житлова площа об'єкта житлової нерухомості, у тому числі його часток. Житлова площа квартири визнача-

ється як сума площ житлових кімнат без урахування вбудованих шаф. До такої площі входить площа квартир, що складається з однієї житлової кімнати, яка є водночас кухнею; житлових кімнат у нежитлових будівлях – школах, лікарнях тощо; площа житлових кімнат, тимчасово не заселених з будь-яких причин (ремонт, переобладнання). До житлової площі не належить площа кухонь, коридорів, ванних кімнат, комор, вбудованих шаф, інших підсобних приміщень, житлових квартир і кімнат, які переведені в нежитлові.

Ставки податку встановлюють сільські, селищні або міські ради у відсотках до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 м² житлової площі об'єкта житлової нерухомості, у тому числі його часток.

Ставки податку для фізичних осіб встановлюються в таких розмірах:

- а) не більше 1 % – для квартири/квартир, житлова площа яких не перевищує 240 м², або житлового будинку/будинків, площа яких не перевищує 500 м²;
- б) 2,7 % – для квартири/квартир, житлова площа яких перевищує 240 м², або житлового будинку/будинків, житлова площа яких перевищує 500 м²;
- в) 1 % – для різних видів об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності одного платника податку, сумарна житлова площа яких не більша за 740 м²;
- г) 2,7 % – для різних видів об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності одного платника податку, сумарна житлова площа яких перевищує 740 м².

За наявності у фізичної особи більш як одного об'єкта оподаткування, у тому числі різних видів (квартир, житлових будинків або квартир і житлових будинків), база оподаткування розраховується, виходячи із сумарної житлової площі таких об'єктів з урахуванням встановлених ПКУ пільг.

Ставки податку для юридичних осіб встановлюються в таких розмірах:

- а) 1 % – для квартир, житлова площа яких не перевищує 240 м², та житлових будинків, житлова площа яких не перевищує 500 м²;
- б) 2,7 % – для квартир, житлова площа яких перевищує 240 м², та житлових будинків, житлова площа яких більша за 500 м².

У табл. 7.1 наведено інформацію щодо сплати податку на нерухомість.

Таблиця 7.1

Інформація щодо сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

Квартира	База оподаткування (житлова площа)		Ставка податку (за 1 м ²)	Відповідає за нарахування податку	Терміни сплати
	Житловий будинок	Різні види об'єктів житлової нерухомості			
<i>Для фізичних осіб</i>					
Не перевищує 240 м ²	Не перевищує 500 м ²	Не перевищує 740 м ²	Не більше 1 % розміру МЗП*, встановленої на 1 січня звітного року	Контролюючі органи (ДФС) за місцем податкової адреси (місцем реєстрації) власника житлової нерухомості	Протягом 60 днів з дня отримання податкового повідомлення-рішення
Більше 240 м ²	Більше 500 м ²	Більше 740 м ²	2,7 % розміру МЗП, встановленої на 1 січня звітного року		
<i>Для юридичних осіб</i>					
Не перевищує 240 м ²	Не перевищує 500 м ²	–	Не більше 1 % розміру МЗП, встановленої на 1 січня звітного року	Юридичні особи на підставі документів, що підтверджують право власності на житловий фонд	Авансовими внесками щоквартально до 30 числа місяця, наступного за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації
Більше 240 м ²	Більше 500 м ²	–	2,7 % розміру МЗП, встановленої на 1 січня звітного року		

Примітка. *МЗП – мінімальна заробітна плата.

Не оподатковують об'єкт/об'єкти житлової нерухомості, у тому числі їх частки, що перебувають у власності фізичних осіб, якщо їх житлова площа не перевищує:

- а) для квартир – 120 м²;
- б) для житлових будинків – 250 м²;
- в) для різних видів об'єктів житлової нерухомості, зокрема їх часток (у разі одночасного перебування у власності платника податку квартири/квартир та житлового будинку/будинків, у тому числі їхніх часток), – 370 м².

Однак зазначені пільги зі сплати податку не надаються на об'єкти оподаткування, що використовуються їхніми власниками з метою одержання доходів (здаються в оренду, лізинг, використовуються у підприємницькій діяльності).

Якщо житлова площа об'єкта нерухомості, що перебуває у власності фізичних осіб, виходить за рамки дозволених до не оподаткування площ (120 або 250 м² житлової площі), то оподаткуватиметься тільки площа такого об'єкта, що перевищує встановлені обмеження (тобто перевищення 120 або 250 м² житлової площі). Наприклад, якщо житлова площа квартири фізичної особи становить 130 м², то оподаткуванню підлягає лише площа у розмірі 10 м² (що перевищує пільгову) за ставкою не вище 1 % розміру МЗП.

Коли житлова площа квартири дорівнює 250 м², то оподаткуватиметься площа в розмірі 130 м², але вже за ставкою 2,7 % МЗП, оскільки початкова житлова площа квартири перевищує 240 м².

Приклад 7.1.

У юридичної особи – платника податку перебуває у власності об'єкт житлової нерухомості (квартира) загальною площею 200 м². У тому числі житловою площею 164,82 м². Мінімальна зарплата на 1 січня 2014 р. становить 1218 грн. Яка буде сума податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки?

Розв'язок. Оподаткуванню підлягає площа у розмірі 44,82 м² (164,82 – 120) за ставкою податку 1 % розміру мінімальної зарплати. Отже, сума податку на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки, дорівнюватиме $44,82 \cdot 1218 \cdot 0,01 = 545,91$ грн.

Базовим податковим (звітним) періодом є календарний рік.

Щодо самого механізму справляння податку, то він має такий вигляд. Базу оподаткування податком на нерухомість визначає Державна фіскальна служба України. Органи державної реєстрації прав на нерухоме майно щокварталу в 15-денний термін після закінчення податкового (звітного) кварталу подають органам цієї служби відомості, необхідні для розрахунку податку.

Для фізичних осіб податкові органи обчислюють розмір податку на нерухомість до 1 липня кожного року і направляють за місцезнаходженням об'єкта житлової нерухомості податкове повідомлення-рішення про суму податку, який підлягає сплаті, та відповідні платіжні реквізити.

Юридичні особи повинні самостійно обчислювати суму податку станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого цього самого року подавати до органу ДПС за місцезнаходженням об'єкта оподаткування декларацію з поквартальним розбиттям річної суми на однакові частки.

Органи ДФС отримують інформацію для нарахування податку:

- від органів державної реєстрації прав на нерухоме майно та нотаріусів як спеціальних суб'єктів у сфері державної реєстрації речових прав;
- безпосередньо від власників нерухомості, які можуть звернутися до органу ДФС і провести звірку даних щодо житлової нерухомості;
- від органів, що здійснюють реєстрацію місця проживання фізичних осіб.

Щодо новоствореного (нововведеного) об'єкта житлової нерухомості декларація подається протягом місяця з дня виникнення права власності на такий об'єкт.

Форму податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, яку подають юридичні особи раз на рік, затверджено наказом Міністерства доходів і зборів України від 05.12.2013 № 766.

На першій сторінці декларації вказується загальна інформація про юридичну особу. Друга сторінка призначена безпосередньо для розрахунку суми податку. Так, у графі 2 "Тип об'єкта житлової нерухомості" необхідно зазначити код нерухомості. Розшифрування кодів наведено в примітках до Декларації: 1 – квартира; 2 – житловий будинок; 3 – інше.

У графі 3 “Житлова площа об’єкта житлової нерухомості” зазначають житлову площу об’єкта нерухомості, яку можна знайти в технічному паспорті. Її розмір вказують у метрах квадратних із двома десятковими знаками. У наступній графі 4 зазначається ставка податку, яка обчислюється, виходячи з розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року та розміру житлової площі.

Значення для графи 5 “Річна сума податку на нерухоме майно, яке підлягає сплаті за даними платника” обчислюється як добуток відповідних рядків граф 3 та 4 (житлова площа об’єкта житлової нерухомості · ставка податку). Сума податку вказується в гривнях із двома десятковими знаками.

Річну суму податку поділяють на чотири рівні частини, тобто визначають суму податку, яка підлягає сплаті щоквартально, та записують їх у графах 6–9 (I–IV квартал). Якщо сума містить три й більше десяткові знаки, то суми перших трьох кварталів необхідно заокруглити, а суму податку за четвертий квартал визначити за формулою:

$$\begin{array}{l} \text{Річна сума податку} \\ \text{на нерухоме майно, яке підлягає} \\ \text{сплаті за даними платника} \end{array} \quad - \quad \begin{array}{l} \text{Сума податку} \\ \text{за перші три} \\ \text{квартали} \end{array} \quad = \quad \begin{array}{l} \text{Сума податку} \\ \text{за четвертий} \\ \text{квартал} \end{array}$$

Рядки 7–11 та 14 Декларації заповнюють під час виправлення помилок або якщо протягом року юридична особа набуває права власності чи відчужує житлову нерухомість.

Додаток “Відомості про наявні об’єкти житлової нерухомості” є невід’ємною частиною Декларації. До нього вносять детальну інформацію про наявні об’єкти нерухомості. Так, окрім інформації про тип і площу об’єкта нерухомості, зазначають:

- реквізити документів, які підтверджують виникнення, перехід і припинення права власності на об’єкт житлової нерухомості;
- дату державної реєстрації документа, що підтверджує право власності;
- місцезнаходження (адресу) об’єкта житлової нерухомості, його назву (тип) та код за КОАТУУ.

Якщо об’єкт житлової нерухомості перебуває у спільній власності, у графі 7 необхідно вказати вид спільної власності (частковій або сумісній). У графі 8 зазначають розмір частки об’єкта нерухомості, який перебуває у власності.

Фрагмент заповнення декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за 2014 р. наведено у табл. 7.2 (за даними прикладу 7.1).

Таблиця 7.2

Фрагмент заповнення податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

№ з/п	Тип об'єкта житлової нерухомості (зазначається код)	Житлова площа об'єкта житлової нерухомості, м ²	Ставки податку	Річна сума податку на нерухоме майно, яка підлягає сплаті за даними платника, грн	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	1	44,82	12,18	545,91	136,48	136,48	136,48	136,47
...								
6	<i>Нараховано податку на 20_ рік, усього (сума значень колонок 6–9 р. 1–5)</i>			545,91	136,48	136,48	136,48	136,47

У разі несплати або несвоечасної/неповної сплати податку на нерухоме майно застосовуватиметься штраф у розмірі: 10 % від погашеної суми податкового боргу – у разі затримки до 30 календарних днів; 20 % – за затримки більш як 30 календарних днів. Якщо податок буде сплачено несвоечасно, то після закінчення граничних термінів для його сплати на суму податкового боргу нараховуватиметься пеня з розрахунку 120 % річних ставки НБУ, що діє на день виникнення податкового боргу.

У бухгалтерському обліку нарахування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, можна відобразити записом:

Дт субрахунку 949 “Інші витрати операційної діяльності”.

Кт субрахунку 641 “Розрахунки за податками”, аналітичний рахунок “Розрахунки з бюджетом за податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки”.

7.3. МІСЦЕВІ ЗБОРИ: ПЛАТНИКИ, ОБ'ЄКТИ І СТАВКИ ОПОДАТКУВАННЯ, ПОРЯДОК ОБЧИСЛЕННЯ, СПЛАТИ ТА ЗВІТНОСТІ

7.3.1. Збір за місця для паркування транспортних засобів

Платниками збору за місця для паркування транспортних засобів є юридичні особи, їх філії (відділення, представництва), фізичні особи – підприємці, які згідно з рішенням сільської, селищної або міської ради організовують і ведуть діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування й спеціально відведених автостоянках.

При цьому майданчики для платного паркування – це 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.

Спеціально відведені автостоянки – площа території (землі), що належить на правах власності територіальній громаді або державі, яка визначається органами місцевого самоврядування з установленням 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. До них не належать гаражі, автостоянки, власники або користувачі яких є платниками земельного податку чи орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, а також земельні ділянки, що належать до прибудинкових територій.

Перелік спеціальних земельних ділянок для паркування транспортних засобів затверджується рішенням сільської, селищної або міської ради про встановлення збору. У цьому переліку вказуються місцезнаходження земельної ділянки, її загальна площа, технічне об'єднання, кількість місць для паркування.

Рішення про встановлення збору разом із переліком осіб, уповноважених організовувати і здійснювати діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів, надається виконавчим органом сільської, селищної, міської ради органу ДФС. Якщо збору місцевими радами не встановлено, він на цій території не справляється.

У разі якщо платник збору має підрозділ без статусу юридичної особи, який забезпечує паркування транспортних засобів на земельних ділянках не за місцем реєстрації такої юридичної особи, необхідно зареєструвати даний підрозділ як платника збору в органі ДПС за місцезнаходженням земельної ділянки.

Об'єктом обкладання цим збором є:

- 1) земельна ділянка, спеціально відведена для паркування транспортних засобів на автомобільних дорогах загального користування, тротуарах чи інших місцях;
- 2) комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету.

Не підлягає обкладенню збором площа земельних ділянок у кількості не менш як 10 % від загальної кількості місць для паркування, відведених: для безоплатного паркування легкових автомобілів інвалідів з ураженням опорно-рухової системи, членів їх сімей, яким передано право керування таким автомобілем; для автотранспорту, який належить підприємствам і організаціями інвалідів і соціального захисту населення й здійснює перевезення таких інвалідів.

Базою обкладання цим збором є площа вказаних вище місць.

Ставки збору встановлюються органами місцевого самоврядування у гривнях за 1 м² площі земельної ділянки за кожний день ведення діяльності у розмірі від 0,03 до 0,15 % мінімальної зарплати, встановленої на 1 січня податкового року.

Так, у січні 2014 р. (31 календарний день, мінімальна заробітна плата на 1 січня 2014 р. – 1218 грн), 1 м² площі земельної ділянки, відведеної під стоянку, при мінімальній ставці збору коштуватиме його власнику 11,33 грн ($1218 \cdot 0,0003 \cdot 1 \cdot 31$) при максимальній ставці – 56,64 грн ($1218 \cdot 0,0015 \cdot 1 \cdot 31$).

Збір за місця для паркування транспортних засобів, що його сплачують юридичні особи, відноситься на собівартість їх послуг. Нарахування збору здійснюється за дебетом рахунку 23 “Виробництво” або 91 “Загальноновиробничі витрати” та кредитом субрахунку 642 “Розрахунки за обов’язковими платежами”, аналітичний рахунок “Розрахунки з бюджетом за збором за місця для паркування транспортних засобів”.

Звітним періодом є календарний квартал.

Форма податкової декларації збору за місця для паркування транспортних засобів та перерахунок податкового зобов’язання з цього

збору затверджена наказом Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 № 866. Податкова декларація заповнюється наростаючим підсумком із початку року в гривнях із копійками (з округленням до двох десяткових знаків) і подається за квартал, півріччя, три квартали і рік.

Сума збору, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний квартал, сплачується щоквартально протягом 10 днів після закінчення строку подання декларації (40 календарних днів, наступних за останнім днем податкового кварталу).

Приклад 7.2

Підприємство веде діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на двох майданчиках для платного паркування, що знаходяться у м. Києві по вул. Саксаганського (I територіальна зона) площею 100 м² і по вул. Ревуцького (III територіальна зона) площею 160 м². Ставка збору на першій території становить 0,05 %, на другій – 0,03 %. Мінімальна заробітна плата на 1 січня 2014 р. – 1218 грн.

Наведемо розрахунок збору за місця для паркування транспортних засобів, який заплатить підприємство у I кв. 2014 р., і покажемо, як відобразиться у податковій декларації сума нарахованого збору.

Розрахунок збору за місця для паркування транспортних засобів за I кв. 2014 р.:

майданчик № 1 – 100 м² · 1218 грн · 91 днів · 0,0005 = 5541,90 грн

майданчик № 2 – 160 м² · 1218 грн · 60 днів · 0,0003 = 3507,84 грн

Усього = 9049,74 грн.

Фрагмент заповнення декларації збору за місця для паркування транспортних засобів за I кв. 2014 р. наведено у табл. 7.3.

У рядку 1 “Нарахована сума збору з початку року, усього” у графі 7 записують суму збору з початку року наростаючим підсумком. Якщо платник має декілька об’єктів для паркування, зокрема з різними ставками збору, то записують суму значень рядків 1.1, 1.2, 1.3 із графі 7.

Загальні суми зборів записують у гривнях з відповідним округленням до двох десяткових знаків за загальнозстановленими правилами та розраховують для рядків 1.1, 1.2, 1.3 і т. д. як добуток значень граф 3, 4, 5, 6 цих рядків, ділений на 100. Нараховану суму за звітний квартал записують у рядку 3 графі 7.

Таблиця 7.3
Фрагмент заповнення податкової декларації збору за місяця для паркування транспортних засобів

№ з/п	Показники	Площа відведеної земельної ділянки (затверджена рішенням сільської, селищної або міської ради), м ²	Мінімальна заробітна плата (установлена законом на 1 січня податкового (звітного) року), грн	Кількість днів ведення діяльності з паркування транспортних засобів	Ставка збору, %	Усього нараховано, грн $\left(\frac{\text{гр. 3} \cdot \text{гр. 4} \cdot \text{гр. 5} \cdot \text{гр. 6}}{100} \right)$	
1	2	3	4	5	6	7	
1	Нарахована сума збору з початку року, усього (р. 1.1 + р. 1.2 + р. 1.3), зокрема в розрізі об'єктів оподаткування:						9 049,74
1.1	Майданчик № 1	100	1 218	91	0,05	5541,90	
1.2	Майданчик № 2	160	1 218	60	0,03	3507,84	
1.3							
2	Нарахована сума збору за попередній період (квартал, півріччя, три квартали)						–
3	Нарахована сума збору за звітний квартал, усього (р. 1 – р. 2)						9049,74

Нараховану суму збору за звітний квартал сплачують з урахуванням фактично внесених авансових платежів у строки, визначені для квартального періоду.

Перерахунок податкового зобов'язання збору за місця для паркування транспортних засобів складається у разі уточнення податкових зобов'язань за минулий податковий (звітний) період у складі звітної або звітної нової декларації і подається разом із такою декларацією.

7.3.2. Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності

Торговий патент – це державне свідоцтво з обмеженим строком дії на провадження певного виду підприємницької діяльності, користування яким передбачає своєчасне внесення до бюджету відповідного збору (збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності).

Податковим кодексом передбачені такі види патентів:

- торговий;
- короткотерміновий торговий;
- пільговий торговий.

Види діяльності, при здійсненні яких необхідно придбавати торговий патент, і терміни їх дії, наведені у табл. 7.4.

Під торговельною діяльністю треба розуміти роздрібну й оптову торгівлю, діяльність у торговельно-виробничій (ресторанне господарство) сфері за готівку, інші готівкові платіжні засоби та з використанням платіжних карток.

Таблиця 7.4

Види діяльності, що підлягають патентуванню

№ з/п	Назва торгового (пільгового) патенту	Термін дії, років
1	Торговельна діяльність у пунктах продажу товарів	5
2	Діяльність із надання платних побутових послуг	5
3	Торгівля валютними цінностями у пунктах обміну іноземної валюти	5
4	Діяльність у сфері розваг (крім проведення державних грошових лотерей)	2

Платні послуги – це діяльність, пов’язана з наданням побутових послуг для задоволення особистих потреб замовника за готівку, а також із використанням інших форм розрахунків, враховуючи платіжні картки. Перелік платних послуг, для надання яких необхідно придбавати торговий патент, визначений постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 № 1258.

Платниками збору є суб’єкти господарювання – фізичні особи – підприємці, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, які отримують торгові патенти.

Не є платниками збору такі суб’єкти господарювання:

- аптеки, що перебувають у державній та комунальній власності;
- розташовані в селах, селищах і містах районного значення підприємства й організації споживчої кооперації і торговельно-виробничі державні підприємства робітничого постачання;
- фізичні особи – підприємці, які здійснюють торговельну діяльність у межах ринків усіх форм власності;
- фізичні особи – підприємці, які здійснюють продаж вирощених в особистому підсобному господарстві, на присадибній, дачній, садовій та городній ділянках продукції рослинництва і тваринництва, худоби і птиці (як у живому вигляді, так і продукції забою в сирому вигляді й у вигляді первинної переробки), продукції власного бджільництва;
- фізичні особи – підприємці, які сплачують державне мито за нотаріальне посвідчення договорів про відчуження власного майна, якщо товари кожної окремої категорії відчужуються не частіше як один раз на календарний рік;
- суб’єкти господарювання, які створені громадськими організаціями інвалідів, мають податкові пільги відповідно до законодавства і здійснюють торгівлю тільки продовольчими товарами вітчизняного виробництва й продукцією, виготовленою на підприємствах “Українське товариство сліпих”, “Українське товариство глухих”, а також фізичні особи-інваліди, зареєстровані відповідно до закону як підприємці;
- суб’єкти господарювання, які здійснюють торговельну діяльність тільки з використанням таких видів товарів вітчизняного виробництва, як: хліб і хлібобулочні вироби; борошно пшеничне й житнє, сіль, цукор, олія соняшникова й кукурудзяна; молоко і молочна продукція, крім молока та вершків згущених із до-

- мішками й без них; продукти дитячого харчування; безалкогольні напої; морозиво; яловичина і свинина; свійська птиця, яйця, риба; ягоди і фрукти; мед та інші продукти бджільництва, бджолоінвентар і засоби захисту бджіл; картопля й плодоовочева продукція; комбікорми для продажу населенню;
- суб'єкти господарювання, які реалізують продукцію власного виробництва фізичним особам, котрі перебувають із ними у трудових відносинах, через пункти продажу товарів, вбудовані у виробничі або адміністративні приміщення, що належать такому суб'єкту;
 - суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність із закупівлі в населення продукції (заготівельна діяльність), якщо подальша реалізація такої продукції відбувається за розрахунками в безготівковій формі (пункти приймання склотари, макулатури, відходів паперових, картонних і ганчіркових; заготівля сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки);
 - підприємства, установи й організації, що здійснюють діяльність у торговельно-виробничій сфері (ресторанне господарство), зокрема навчальних закладах, з обслуговування тільки працівників таких підприємств, установ і організацій, а також учнів і студентів у навчальних закладах;
 - фельдшерські, фельдшерсько-акушерські пункти, сільські дільничні лікарні, амбулаторії, амбулаторії загальної практики – сімейної медицини, що розташовані в сільській місцевості, за умови, що в сільській місцевості немає аптек або структурних підрозділів аптек, роздрібна торгівля лікарськими засобами 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, котрий має ліцензію на роздрібну торгівлю лікарськими засобами.

Також збору не сплачують:

- платники фіксованого сільськогосподарського податку в частині ведення торговельної діяльності;
- суб'єкти господарювання, які здійснюють комп'ютерні й відеоігри в частині провадження діяльності у сфері розваг.

Ставки збору за патентування встановлюються сільськими, селищними й міськими радами із розрахунку на календарний місяць у відповідному розмірі від мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня календарного року, з урахуванням місцезнаходження пункту продажу й асортименту товарів, пункту з надання платних послуг та виду платних послуг.

Ставки збору за здійснення торговельної діяльності і діяльності з надання платних послуг, що діяли у 2014 р., наведено у табл. 7.5.

Таблиця 7.5

Ставки збору за здійснення торговельної діяльності та діяльності з надання платних послуг у 2012 р.

№ з/п	Вид діяльності	Ставки збору	Пункт розділу XII ПКУ
1	Торговельна діяльність і діяльність з надання платних послуг:		
1.1	на території м. Києва та обласних центрів	Від 0,08 до 0,4 МЗП (від 97 до 487 грн)	Пункт "а" пп. 267.3.2
1.2	на території м. Севастополя, міст обласного підпорядкування (крім обласних центрів) та районних центрів	Від 0,04 до 0,2 МЗП (від 49 до 244 грн)	Пункт "б" пп. 267.3.2
1.3	на території інших населених пунктів	До 0,1 МЗП (до 122 грн)	Пункт "в" пп. 267.3.2
2	Торговельна діяльність нафтопродуктами, скрапленим і стисненим газом на стаціонарних, малогабаритних і пересувних автозаправних станціях, заправних пунктах	Від 0,08 до 0,4 МЗП (від 97 до 487 грн) (залежно від місцезнаходження пунктів продажу)	Підпункт 267.3.4
3	Торговельна діяльність з придбанням пільгового торговельного патенту (щорічно)	0,05 МЗП (61 грн)	Підпункт 267.3.7
4	Торговельна діяльність із придбанням короткотермінового торговельного патенту (на один день)	0,02 МЗП (24 грн)	Підпункт 267.3.8
5	Торгівля валютними цінностями (на календарний місяць)	1,2 МЗП (1462 грн)	Підпункт 267.3.5

Закінчення табл. 7.5

№ з/п	Вид діяльності	Ставки збору	Пункт розділу XII ПКУ
6	Діяльність у сфері розваг (на квартал):		
6.1	використання грального автомата (грального автомата "кран-машина", грального автомата, на якому проводяться дитячі ігри, іншого грального автомата, призначеного для проведення платних розважальних ігор)	1 МЗП (1218 грн)	Абзац 1 пп. 267.3.6
6.2	використання гральних жолобів (доріжок) кегельбана, боулінга, що вводяться в дію за допомогою жетона, монети або без них	1 МЗП (1218 грн), збільшена у 2 рази, за кожний гральний жолоб (доріжку)	Абзац 2 пп. 267.3.6
6.3	використання столів для більярду, що вводяться в дію за допомогою жетона, монети або без них, крім столів для більярда, що використовуються для спортивних аматорських змагань	1 МЗП (1218 грн) за кожний стіл для більярду	Абзац 3 пп. 267.3.6
6.4	проведення інших платних розважальних ігор	1 МЗП (1218 грн) за кожне окреме гральне місце	Абзац 4 пп. 267.3.6

Ставки збору заокруглюються у такому порядку: менш як 50 коп. відкидаються, а 50 коп. і більше заокруглюються до однієї гривні.

Якщо пункти продажу товарів (надання послуг) розташовані у курортній місцевості або на території, що межує з митницею, іншими пунктами переміщення через митний кордон, органи місцевого самоврядування, до бюджетів яких спрямовуються кошти від сплати збору, можуть прийняти рішення про збільшення ставки, але не більше ніж до 0,4 розміру МЗП.

Для придбання торговельного патенту суб'єкт господарювання повинен пройти ряд організаційних моментів:

- визначитися з органом ДПС, куди необхідно віднести документи. Оформлюють усі документи й отримують на руки патент за місцем сплати збору;
- подати до органу ДПС заявки на придбання торгового патенту;
- визначитися з кількістю необхідних патентів (табл. 7.6);

Таблиця 7.6

Визначення кількості патентів, що їх необхідно придбати

№ з/п	Вид діяльності	Місце отримання	Кількість (вид) патентів	Пункти розділу ХІІ ПКУ
1	Торговельна діяльність, діяльність з надання платних послуг та діяльність із торгівлі валютними цінностями відокремленими підрозділами	За місцем реєстрації такого відокремленого підрозділу	Для кожного відокремленого підрозділу, що не є платником податку на прибуток	Підпункт 267.4.5
2	Торговельна діяльність, діяльність із надання платних послуг та діяльність із торгівлі валютними цінностями	За місцезнаходженням кожного пункту продажу товарів, пункту з надання платних послуг, пункту обміну іноземної валюти	Окремо для кожного пункту продажу товарів, пункту з надання платних послуг, пункту обміну іноземної валюти	Підпункт 267.4.6
3	Проведення ярмарок, виставкових продажів та інших короткострокових заходів, пов'язаних з Аемонстрацією і продажем товарів	Місце проведення таких заходів	Короткотерміновий торговельний патент	Підпункт 267.4.7
4	Пересувна торговельна мережа (автоматизована, розвозки тощо)	Місце реєстрації платника податку	На кожну пересувну торговельну мережу. Торговельний патент діє на території України	Пункт "г" пп. 267.5.1, пп. 267.4.6
5	Діяльність у сфері розваг	Місцезнаходження грального місяця	Для кожного окремого грального місяця. Якщо окреме гральне місце має декілька незалежних гральних місць, то торговельний патент надається окремо для кожного з них	Підпункт 267.4.8

- сплатити збір. При придбанні торговельного патенту суб'єкт господарювання вносить суму збору за один місяць (квартал). На суму збору, сплачену при придбанні торговельного патенту, зменшується сума збору, що належить до внесення в останній місяць (квартал) його дії;
- отримати патент або отримати відмову у видачі торгового патенту. Отримувати патент необхідно особисто фізичній особі – підприємцю або особі, уповноваженій юридичною особою, підпис у 3-денний термін від дня подачі заяви. Датою придбання торгового патенту є зазначена у ньому дата;
- розмістити торговельний патент на відкритому і доступному для огляду місці. Передача торговельного патенту іншому суб'єкту господарювання або іншому відокремленому підрозділу такого суб'єкта не дозволяється.

Податковим кодексом передбачено можливість придбання пільгового патенту. Він видається на здійснення торговельної діяльності лише визначеними ПКУ видами товарів (рис. 7.3).

Ставка збору за ведення діяльності з придбанням пільгового торговельного патенту становить 0,05 розміру мінімальної зарплати щорічно.

Короткотерміновий торговий патент придбавається у разі проведеного суб'єктом господарювання ярмарок, виставок-продаж та інших короткотермінових заходів, пов'язаних із демонстрацією й продажем товарів. Термін ведення господарської діяльності із короткотерміновим патентом не може перевищувати 15 календарних днів. Ставка збору за ведення діяльності з придбанням короткотермінового торговельного патенту – 0,02 розміру МЗП за один день.

Порядок сплати збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності подано у табл. 7.7.

У разі невнесення суб'єктом господарювання збору у встановлений цією статтею строк, дія такого патенту анулюється з першого числа місяця, що настає за місяцем, у якому відбулося таке порушення.

Якщо суб'єкт господарювання припиняє свою діяльність, що підлягає патентуванню, він має до 15 числа місяця, що передує звітному, письмово повідомити про це орган ДПС і повернути торговий патент, а суб'єкту господарювання повертається надміру сплачена сума збору.

**Торговельна діяльність тільки з використанням таких товарів
(незалежно від країни їх походження)**

Товари щоденного споживання, продукти харчування, вироби медичного призначення для індивідуального користування, технічні та інші засоби реабілітації через торговельні установи, створені для цієї мети громадськими організаціями інвалідів

Товари військової атрибутики й повсякденного попиту для військовослужбовців на території військових частин і військових навчальних закладів

Насіння й посадковий матеріал овочевих, баштанових, кормових і квіткових культур, кормових коренеплодів і картоплі

Сірники

Термометри й індивідуальні діагностичні прилади

Торговельна діяльність тільки з використанням таких товарів вітчизняного виробництва

Поштові марки, листівки, вітальні листівки й конверти непогашені, ящики, коробки, мішки, сумки й інша тара, виготовлена з дерева, паперу та картону, що використовується для поштових відправлень підприємствами, які належать до сфери управління центрального органу виконавчої влади у галузі транспорту і зв'язку, фурнітура до них

Товари народних промислів, крім антикварних і тих, що становлять культурну цінність згідно з переліком, затвердженим центральним органом виконавчої влади у сфері культури

Готові лікарські засоби (лікарські препарати, ліки, медикаменти, предмети догляду, перев'язувальні матеріали й інші медичні приладдя), вітаміни для населення, тампони, інші види санітарно-гігієнічних виробів із целюлози або її замінників, ветеринарні препарати, вироби медичного призначення для індивідуального використання інвалідами, технічні й інші засоби реабілітації інвалідів

Вугілля, вугільні брикети, паливо пічне побутове, гас освітлювальний, торф паливний кусковий, торф'яні брикети і дрова для продажу населенню, газ скраплений у балонах, реалізований населенню за місцем проживання для використання у житлових та/або нежитлових приміщеннях

Зубні пасті і порошки, косметичні серветки, дитячі пелюшки, папір туалетний, мило господарське

Проїзні квитки

Зошити

Торговельна діяльність тільки з використанням періодичних видань друкованих ЗМІ вітчизняного виробництва, що мають реєстраційні свідоцтва, видані у встановленому порядку, а також книг, брошур, альбомів, нотних видань, буклетів, плакатів, картографічної продукції, що видаються юридичними особами – резидентами України

Одночасно можна здійснити продаж супутньої продукції (незалежно від країни їх походження): ручки, олівці, інструменти для креслення, пензлі, мастихіни, мольберти, фарби, лаки, розчинники та закріплювачі для малювання й живопису, полотна, багет, рамки й підрамники для картин, швидкозшивачі, інші канцелярські прибори та конторські приладдя, крім виготовлених із дорогоцінних і напівкоштовних металів

Рис. 7.3. Види діяльності, що здійснюються за придбанням пільгового торгового патенту

Таблиця 7.7

Порядок сплати збору за ведення деяких видів підприємницької діяльності

№ з/п	Вид діяльності	Місце сплати збору	Строк сплати збору
1	Торговельна діяльність або надання платних послуг (крім торговельної діяльності з придбанням короткотермінового торговельного патенту)	Місцезнаходження пункту продажу товарів або пункту з надання платних послуг	Щомісячно не пізніше 15 числа місяця, що передре звітному місяцю
2	Торгівля валютними цінностями	Місцезнаходження пункту обміну іноземної валюти	Щомісячно не пізніше 15 числа, що передре звітному місяцю
3	Діяльність у сфері розваг	Місцезнаходження пункту надання послуг у сфері розваг	Щоквартально не пізніше 15 числа місяця, що передре звітному кварталу
4	Торгівля через пересувну торговельну мережу	Місце реєстрації платника податку	Щомісячно не пізніше 15 числа, що передре звітному місяцю
5	Торгівля на ярмарках, виставках-продажах та інших короткотермінових заходах, пов'язаних з демонстрацією та продажем товарів	Місце здійснення такої діяльності	Не пізніше ніж на 1 календарний день до початку здійснення такої діяльності

Суб'єкту господарювання необхідно вести окремий облік доходів і витрат для того, щоб окремо визначати податок від кожного виду діяльності, що підлягає патентуванню, та окремо визначати податок від іншої діяльності. На вартість сплаченого збору зменшується лише податок від конкретного (що підлягає патентуванню) виду діяльності.

Сума сплаченого збору, що вноситься при придбанні торгового патенту, у бухгалтерському обліку відображається записом:

Дт 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами", аналітичний рахунок "Розрахунки з бюджетом за збором за провадження деяких видів підприємницької діяльності";
Кт 311 "Поточні рахунки в національній валюті".

Сума попередньої оплати за торговий патент, що належить до звітнього періоду, списується:

- у межах суми нарахованого податку на прибуток у зменшення податку на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету, такими записами:

Дт 641 “Розрахунки за податками” аналітичний рахунок “Розрахунки з бюджетом за податком на прибуток”;

Кт 642 “Розрахунки з бюджетом за збором за провадження деяких видів підприємницької діяльності”.

- у сумі перевищення нарахованого податку на прибуток у звітньому періоді:

Дт 92 “Адміністративні витрати”;

Кт 642 “Розрахунки з бюджетом за збором за провадження деяких видів підприємницької діяльності”.

Залік суми збору у приватного підприємця можливий тільки при кінцевому розрахунку податку на доходи фізичних осіб за звітний податковий рік.

Суб’єкти господарювання, які ведуть торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями, діяльність у сфері розваг та надають платні послуги, несуть таку відповідальність (табл. 7.8).

7.3.3. Туристичний збір

Платниками туристичного 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, і отримують (споживають) послуги з тимчасового проживання (ночівлі) із зобов’язанням залишити місце перебування у зазначений строк. Таким чином, обов’язок сплати збору виникає лише в тому разі, якщо його встановлено місцевими радами.

Не підлягають обкладанню збором особи, які:

- постійно проживають у населених пунктах, зокрема на умовах договору найму;
- особи, які прибувають у відрядження;

Таблиця 7.8

Відповідальність суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність, що підлягає патентуванню

№ з/п	Вид порушення	Відповідальність
1	Порушення порядку використання торговельного патенту (порядку розміщення та зберігання оригіналу торговельного патенту, нотаріально засвідчених копій)	Штраф у розмірі збору за один календарний місяць (для діяльності у сфері розваг – у розмірі збору за один квартал)
2	Здійснення діяльності, що підлягає патентуванню, без отримання відповідних торговельних патентів або з порушенням порядку використання торговельного патенту (використання патенту за межами його дії, передача торговельного патенту іншому суб'єкту господарювання або іншому відокремленому підрозділу) (крім діяльності у сфері розваг)	Штраф у подвійному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше подвійного його розміру за один місяць
3	Здійснення реалізації товарів, за якими необхідно придбавати пільговий торговельний патент, без його отримання або з порушенням порядку його отримання й використання	Штраф у п'ятикратному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше п'ятикратного його розміру за рік
4	Здійснення торговельної діяльності без придбання короткотермінового патенту або з порушенням порядку його отримання й використання	Штраф у подвійному розмірі збору за весь термін такої діяльності
5	Здійснення діяльності у сфері розваг без отримання відповідного торгового патенту або з порушенням порядку його використання	Штраф у восьмикратному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше восьмикратного його розміру за один квартал
6	Несплата (неперерахування) суб'єктом господарювання сум збору за здійснення видів діяльності, що підлягають патентуванню, у порядку та в терміни, визначені ПКУ	Штраф у розмірі 50 % встановлених ставок збору

- інваліди й особи, які супроводжують інвалідів I групи і дітей-інвалідів (один супроводжувачий);
- ветерани війни, ліквідатори на ЧАЕС;
- 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 центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я;
- діти віком до 18 років;
- дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі й санаторно-курортні заклади.

Податковими агентами, які зобов'язані справляти й сплачувати збір до місцевого бюджету, можуть бути:

- адміністрації готелів, кемпінгів, motelів, гуртожитків для приїжджих та інших установ готельного типу, санаторно-курортних установ;
- квартирно-посередницькі організації, що направляють неорганізованих осіб на поселення до приватних будинків (квартир);
- юридичні й фізичні особи-підприємці, які справляють збір на основі договору, укладеного з місцевими органами самоврядування.

Податковий агент, який має підрозділ без статусу юридичної особи, що надає послуги з тимчасового проживання (нічлігу) не за місцем реєстрації такого податкового агента, зобов'язаний зареєструвати такий підрозділ як податкового агента туристичного збору в органі ДФС за місцезнаходженням підрозділу.

Ставка збору встановлена у розмірі від 0,5 до 1 % від вартості усього періоду проживання (нічлігу) без ПДВ. При цьому до вартості проживання не входять витрати на харчування або побутові послуги (прання, чищення, лагодження і 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, тощо.

Туристичний збір справляється податковими агентами під час надання послуг, пов'язаних із тимчасовим проживанням (ночівлею),

із зазначенням суми сплаченого збору окремих рядком у рахунку (квитанції) на проживання.

Отже, туристичний збір визнається непрямим “транзитним” збором, який сплачується податковими агентами до місцевого бюджету за рахунок отриманого доходу. У бухгалтерському обліку така господарська операція відображається записом:

Дт 70 “Доходи від реалізації”;

Кт 642 “Розрахунки за обов’язковими платежами” аналітичний рахунок “Розрахунки з бюджетом за туристичним збором”.

Звітним періодом для туристичного збору є календарний квартал.

Форма податкової декларації туристичного збору і перерахунку податкового зобов’язання щодо цього збору затверджені наказом Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 № 866. Перерахунок складається у разі уточнення податкових зобов’язань за минулий податковий (звітний) період у складі звітної або звітної нової декларації і подається разом із такою декларацією.

Податкова декларація заповнюється наростаючим підсумком із початку року в гривнях із копійками (з округленням до двох десяткових знаків).

Сума збору, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний квартал, сплачується щоквартально протягом 10 днів після закінчення строку подання декларації (40 календарних днів, наступних за останнім днем податкового кварталу) за місцезнаходженням податкових агентів.

Приклад 7.3

Товариство “Райський відпочинок” займається туризмом і має готель “Едем” та кемпінг “Адам і Єва”, які знаходяться у м. Прилуки Чернігівської обл. Вартість проживання у готелі “Едем” за I кв. 2014 р. становила 210 тис. грн (без ПДВ), у кемпінгу “Адам і Єва” – 30 тис. грн (без ПДВ).

Рішеннями міської ради м. Прилуки для готелів ставку туристичного збору встановлено у розмірі 1 % від вартості проживання за вирахуванням ПДВ, для кемпінгів – 0,7 %.

Наведемо розрахунок туристичного збору за I кв. 2014 р. та заповнення податкової декларації туристичного збору.

Розрахунок туристичного збору за I кв. 2012 р.:

$$\begin{aligned} \text{Готель "Едем"} & - \frac{210\,000,00 \text{ грн} \cdot 1}{100} = 2\,100,00 \text{ грн.} \\ \text{Кемпінг "Адам і Єва"} & - \frac{30\,000,00 \text{ грн} \cdot 0,7}{100} = 210,00 \text{ грн.} \\ \text{Усього} & = 2\,310,00 \text{ грн.} \end{aligned}$$

Фрагмент заповнення декларації туристичного збору за I кв. 2014 р. наведено у табл. 7.9.

У рядку 1 "Нарахована сума збору з початку року, усього" в графі 5 записують суму збору з початку року наростаючим підсумком. Якщо платник має декілька об'єктів для паркування, в тому числі з різними ставками збору, то записують суму значень рядків 1.1, 1.2, 1.3 із графи 5.

Загальні суми зборів записують у гривнях з відповідним округленням до двох десяткових знаків за загальнозстановленими правилами і розраховують для рядків 1.1, 1.2, 1.3 і т. д. як добуток значень граф 3 і 4 цих рядків, поділений на 100. Нараховану суму за звітний квартал записують у рядку 3 графи 5 і розраховують як р. 1 – р. 2.

Нараховану суму збору за звітний квартал сплачують з урахуванням фактично внесених авансових платежів у строки, визначені для квартального періоду.

Таблиця 7.9

Фрагмент заповнення декларації туристичного збору

№ з/п	Показники	Вартість проживання (ночівлі), за вирахуванням ПДВ, грн	Ставка збору, %	Усього нараховано збору, грн ($\frac{\text{гр. 3} \cdot \text{гр. 4}}{100}$)
1	2	3	4	5
1	Нарахована сума збору з початку року, усього (р. 1.1 + р. 1.2 + р. 1.3), зокрема в розрізі об'єктів оподаткування:			2 310,00
1.1	Готель "Едем"	210 000,00	1	2 100,00
1.2	Кемпінг "Адам і Єва"	30 000,00	0,7	210,00
1.3				
2	Нарахована сума збору за попередній звітний квартал (квартал, півріччя, три квартали)			–
3	Нарахована сума збору за звітний квартал, усього (р. 1 – р. 2)			2 310,00

Висновки за темою

Статтю 10 розділу I Податкового кодексу України встановлено, що в Україні справляються такі місцеві податки: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок і збори: збір за ведення деяких видів підприємницької діяльності, збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір.

Рішення про встановлення туристичного збору і збору за місця для паркування транспортних засобів надається виконавчим органом сільської, селищної, міської ради органу державної податкової служби. Якщо таких зборів місцевими радами не встановлено, вони на цій території не справляються.

Сільські, селищні й міські ради у межах своїх повноважень визначають платників податків і зборів, об'єкт і базу оподаткування, ставки податків і зборів, порядок їх обчислення, строк і порядок сплати й звітування у межах норм Податкового кодексу.

Контрольні питання

1. Які місцеві податки і збори встановлено в Україні з 1 січня 2011 р.? Хто приймає рішення про їх ставки?
2. Кому необхідно буде сплачувати податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки?
3. Що є об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки? Які об'єкти не обкладаються цим податком?
4. Які граничні ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, передбачені Податковим кодексом?
5. Які строки сплати і звітування за податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки?
6. Платники, об'єкти і база обкладання збором за місця для паркування транспортних засобів.
7. Граничні ставки обкладання збором за місця для паркування транспортних засобів, строки сплати й особливості звітування.
8. Які види діяльності в Україні підлягають патентуванню?
9. Хто є платниками збору за провадження деяких видів діяльності? Хто має право не сплачувати цього збору?
10. Коли необхідно придбавати короткотерміновий торговельний патент?
11. Які види діяльності здійснюються з придбанням пільгового торговельного патенту?

12. Хто є платником туристичного збору? Хто є податковим агентом?
13. Граничні ставки туристичного збору, порядок його сплати і звітування.

Тести для самоконтролю

1. В Україні справляються такі місцеві податки і збори:

- а) податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок, збір за паркування автотранспорту, туристичний збір, збір за ведення деяких видів підприємницької діяльності;
- б) податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок, збір за місця для паркування транспортних засобів, готельний збір, збір за ведення деяких видів підприємницької діяльності;
- в) податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок, збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір, збір за ведення деяких видів підприємницької діяльності;
- г) акцизний податок, єдиний податок, збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір, збір за ведення деяких видів підприємницької діяльності.

2. У фізичної особи – платника податку знаходиться у власності об'єкт житлової нерухомості (квартира) житловою площею 145 м². Мінімальна заробітна плата на 1 січня 2014 р. становила 1218 грн, а на 1 жовтня 2014 р. – 1301 грн. Яка буде сума податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки:

- а) 1766,1 грн;
- б) 304,50 грн;
- в) 1886,45 грн;
- г) 325,25 грн.

3. Яке з наведених нижче тверджень є правильним:

- а) житлові будинки й садиби не є об'єктами обкладання податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- б) гуртожитки й кімнати у багатосімейних (комунальних) квартирах не є об'єктами обкладання податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- в) об'єкти житлової нерухомості, що знаходяться у власності держави, є об'єктами обкладання податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;

- г) об'єкти житлової нерухомості, що належать багатодітним сім'ям, не є об'єктами обкладання податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки?
4. Платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставки місцевих податків і зборів на відповідній території встановлюються:
- Податковою службою України;
 - державними податковими інспекціями міст і районів;
 - сільськими, селищними й міськими радами;
 - обласними радами.
5. Підприємство веде діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчику для платного паркування, що знаходиться у м. Києві по вул. Довженка (II територіальна зона) площею 250 м². Мінімальна заробітна плата у 2014 р. становила: з 1 січня – 1218 грн, з 1 липня – 1250, з 1 жовтня – 1301 грн. Яку суму збору за місяць для паркування транспортних засобів заплатить підприємство у липні 2014 р., якщо ставка збору на цій території становить 0,04 %:
- 3654 грн;
 - 3776,8 грн;
 - 3875 грн;
 - 4033,1 грн.
6. Сума збору за місяць для паркування транспортних засобів сплачується:
- до 30-го числа місяця, наступного за звітним кварталом, за місцем розташування місяць паркування;
 - до 30-го числа місяця, наступного за звітним кварталом, за місцем державної реєстрації підприємства;
 - протягом 10 днів після подання декларації за місцем розташування місяць паркування;
 - протягом 40 календарних днів, наступних за останнім днем податкового кварталу, за місцем державної реєстрації підприємства.
7. Ставки збору за ведення деяких видів підприємницької діяльності встановлюються:
- органами місцевого самоврядування на 1 січня календарного року;
 - Кабінетом Міністрів України на 1 січня календарного року;
 - Державною податковою службою України на 1 січня календарного року;
 - Державною податковою службою України при видачі торгового патенту.
8. Торгівля насінням і посадковим матеріалом здійснюється із придбанням:
- торгового патенту;

- б) короткотермінового торгового патенту;
- в) пільгового торгового патенту;
- г) цей вид діяльності не патентується.

9. Яке з наведених нижче тверджень є неправильним:

- а) платниками туристичного збору є іноземці, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій встановлено туристичний збір, і отримують послуги з тимчасового проживання;
- б) платниками туристичного збору є особи, які прибувають у відрядження на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій встановлено туристичний збір, і отримують послуги з тимчасового проживання;
- в) особи, які прибули за путівками й курсівками до пансіонатів і санаторіїв, не підлягають обкладанню туристичним збором;
- г) особи, які проживають у населених пунктах на умовах договору найму, не підлягають обкладанню туристичним збором?

10. Звітним періодом для туристичного збору є:

- а) збір сплачується відразу після надання послуг;
- б) календарний місяць;
- в) календарний рік;
- г) календарний квартал.

Матриця правильних відповідей

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
в	б	г	в	б	в	а	в	б	г

Глосарій

Курсівка – грошовий документ, який гарантує його власнику амбулаторно-курортне лікування безпосередньо на курорті, є різновидністю путівок, які дають право на проходження амбулаторно-курсового лікування і лікувальне харчування.

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.

Місцеві податки і збори – податки і збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених Податковим кодексом України, рішеннями сільських, селищних і міських

рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

Платні послуги – діяльність, пов'язана з наданням побутових послуг для задоволення особистих потреб замовника за готівку, а також із використанням інших форм розрахунків, враховуючи платіжні картки.

Путівка – грошовий документ, який гарантує його власнику отримання послуг у санаторно-курортних закладах, пансіонатах, що реалізували цю путівку.

Спеціально відведені автостоянки – площа території (землі), що належить на правах власності територіальній громаді або державі, яка визначається органами місцевого самоврядування з установленням правил щодо відповідальності за збереження транспортного засобу.

Торговий патент – державне свідоцтво з обмеженим строком дії на ведення певного виду підприємницької діяльності, користування яким передбачає своєчасне внесення до бюджету відповідного збору (збір за ведення деяких видів підприємницької діяльності).

Торговельна діяльність – роздрібна й оптова торгівля, діяльність у торговельно-виробничій (ресторанне господарство) сфері за готівку, інші готівкові платіжні засоби з використанням платіжних карток.

Рекомендовані джерела

Основні

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17.

Додаткові

1. Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору : наказ Міністерства доходів і зборів України 30.12.2013 № 866.
2. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки : наказ Міністерства доходів і зборів України від 05.12.2013 № 766.

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ Й ЗВІТНОСТІ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ І ПЛАТЕЖАМИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Після засвоєння матеріалів цієї теми ви будете

знати:

- нормативне регулювання оподаткування податком на додану вартість у сфері сільського, лісового господарства і рибальства;
- нормативне регулювання фіксованого сільськогосподарського податку;
- особливості обліку й звітності розрахунків за податком на додану вартість у сфері сільського, лісового господарства і рибальства,

а також уміти:

- вести облік розрахунків за податком на додану вартість і складати податкові декларації з податку на додану вартість (скорочену) та (спеціальну);
- вести облік розрахунків за фіксованим сільськогосподарським податком і складати Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва й податкову декларацію з фіксованого сільськогосподарського податку.

8.1. НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СФЕРІ СІЛЬСЬКОГО, ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА І РИБАЛЬСТВА

Згідно з п. 209.1 ст. 209 розділу V ПКУ резидент, який веде підприємницьку діяльність у сфері сільського, лісового господарства і рибальства й відповідає критеріям, встановленим у п. 209.6 ст. 209 ПКУ (далі – сільгоспідприємство), може обрати спеціальний режим

оподаткування ПДВ (далі – спецрежим), що відповідно до пп. 4 п. 2 розділу XIX “Прикінцеві положення” ПКУ діє до 1 січня 2018 р.

Сільгоспідприємством вважається підприємство, основною діяльністю якого є постачання вироблених (наданих) ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах, у якій питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг становить не менш як 75 % вартості всіх товарів/послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно [1].

Ця норма діє з урахуванням того, що:

- а) для новоутвореного сільгоспідприємства, зареєстрованого як суб'єкт господарювання, який веде господарську діяльність менш ніж 12 календарних місяців, така питома вага сільськогосподарських товарів/послуг розраховується за результатами кожного окремого звітного податкового періоду;
- б) з метою розрахунку такої питомої ваги до складу основної діяльності сільгоспідприємства не входять оподатковувані операції з постачання основних фондів, що перебували у складі його основних фондів не менш ніж 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно, якщо такі операції не були постійними і не становили окремої підприємницької діяльності [1].

Відповідно до п. 209.7 ст. 209 ПКУ сільськогосподарськими вважаються товари, зазначені у товарних групах 1–24, товарних позиціях 4101, 4102, 4103, 4301 згідно з УКТ ЗЕД, та послуги, отримані в результаті здійснення діяльності, на яку відповідно до п. 209.17 цієї статті поширюється дія спеціального режиму оподаткування у сфері сільського, лісового господарства і рибальства, якщо такі товари вироблюються, відоговуються, виловлюються або збираються (заготовляються), а послуги надаються безпосередньо платником податку – суб'єктом спеціального режиму оподаткування (крім придбання таких товарів/послуг у інших осіб), які поставляються згаданим платником податку – їхнім виробником [1].

Згідно з п. 209.11 ст. 209 ПКУ, якщо суб'єкт спецрежиму поставляє протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно несільськогосподарські товари/послуги, питома вага яких перевищує 25 % вартості всіх поставлених товарів/послуг, то:

- а) на таке підприємство не поширюється спецрежим, встановлений ст. 209 ПКУ. Таке підприємство зобов'язане визначити по-

даткове зобов'язання з ПДВ за результатами звітного податкового періоду, в якому було допущено таке перевищення, і сплатити податок до бюджету в загальному порядку;

- б) орган державної податкової служби вилучає таке підприємство з реєстру суб'єктів спецрежиму і може повторно внести його до такого реєстру після закінчення наступних 12 послідовних звітних податкових періодів за наявності підстав, визначених ст. 209 ПКУ;
- в) таке підприємство вважається платником ПДВ на загальних підставах із першого числа місяця, в якому було допущено таке перевищення [1].

У реєстрі суб'єктів спецрежиму, крім відомостей, передбачених для реєстрації платників ПДВ на загальних підставах, повинен міститися перелік видів діяльності такого сільгоспідприємства, на які поширюється дія спецрежиму та дата внесення запису про такі види діяльності.

При оприлюдненні даних з реєстру платників ПДВ згідно з п. 183.13 ст. 183 ПКУ додатково оприлюднюються дані з реєстру суб'єктів спецрежиму про дату реєстрації суб'єктом спецрежиму, перелік видів діяльності сільгоспідприємства із зазначенням дати внесення запису про такі види діяльності, дату виключення з такого реєстру, а також дату, з якої сільгоспідприємство вважається платником ПДВ на загальних підставах.

Відповідно до п. 209.12 ст. 209 сільгоспідприємство виключається з реєстру суб'єктів спецрежиму у разі коли:

- а) сільгоспідприємство подає заяву про зняття його з реєстрації як суб'єкта спецрежиму та/або заяву про його реєстрацію як платника ПДВ на загальних підставах;
- б) сільгоспідприємство підлягає реєстрації платником ПДВ на загальних підставах;
- в) діяльність сільгоспідприємства припиняється шляхом ліквідації або реорганізації;
- г) сільгоспідприємство не подає податкової звітності з ПДВ протягом останніх 12 послідовних звітних податкових періодів [1].

Згідно з п. 209.15 ст. 209 ПКУ *виробничі фактори, за рахунок яких сформовано податковий кредит, – це:*

- а) товари/послуги, які придбаваються сільгоспідприємством для їх використання у виробництві сільськогосподарської продукції, а також основні фонди, які придбаваються (споруджуються)

з метою їх використання у виробництві сільськогосподарської продукції.

У разі якщо товари/послуги, основні фонди виготовлені та/або придбані, використовуються сільськогосподарським підприємством частково для виготовлення сільськогосподарських товарів (послуг), а частково – для інших товарів/послуг, то сума сплаченого (нарахованого) податкового кредиту розподіляється, виходячи з питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів/послуг у загальній вартості усіх товарів/послуг, поставлених за 12 послідовних звітних податкових періодів.

У випадку зміни напряму використання товарів/робіт, основних фондів, платник податку проводить коригування податкового кредиту, виходячи з вартості придбання товарів/послуг, балансової (залишкової) вартості основних фондів, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснено зміну напряму використання;

- б) послуги, супутні постачанню сільськогосподарських товарів, які вирощуються, відгодовуються, виловлюються або збираються (заготовляються) безпосередньо платником податку [1].

Як зазначено у п. 209.14 ст. 209 ПКУ, сільгоспідприємство – суб'єкт спецрежиму, що здійснює оподаткування операцій з продажу (постачання) сільськогосподарської продукції за ставкою 20 %. У разі експорту сільськогосподарської продукції застосовується ставка податку 0 %.

Згідно з п. 209.2 ст. 209 відповідно до спецрежиму *сума ПДВ, нарахована сільгоспідприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг, не підлягає сплаті до бюджету й повністю залишається в розпорядженні такого сільгоспідприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей.*

Ці суми ПДВ акумулюються сільгоспідприємствами на спеціальних рахунках, відкритих в установах банків та/або органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів відповідно до Порядку, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12.01.2011 № 11 (далі – Порядок № 11).

Порядком № 11 встановлено, що сільгоспідприємство – суб'єкт спецрежиму:

- 1) відкриває протягом одного звітного (податкового) періоду спеціальний рахунок (поточний рахунок зі спеціальним режимом використання) (далі – спецрахунок);
- 2) перераховує з поточного рахунку на спецрахунок суму ПДВ, що підлягає сплаті (перерахуванню), тобто різницю між сумою податкового зобов'язання за звітний (податковий) період і сумою податкового кредиту за такий період до державного бюджету протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого п. 203.1 ст. 203 ПКУ для подання податкової декларації;
- 3) подає за місцем реєстрації не пізніше останнього календарного дня місяця, що настає за звітним (податковим) періодом, органу державної фіскальної служби копії платіжних доручень про фактично зараховані на спецрахунок суми ПДВ за кожний звітний (податковий) період [2].

Відповідно до п. 209.3 ст. 209 ПКУ, якщо сума ПДВ, сплачена (нарахована) сільгоспідприємством постачальнику на вартість виробничих факторів, перевищує суму ПДВ, нараховану за операціями з постачання сільськогосподарських товарів/послуг, то різниця між такими сумами *не підлягає бюджетному відшкодуванню і зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.*

Згідно з п. 209.4 ст. 209 ПКУ при вивезенні сільськогосподарських товарів у митному режимі експорту сільгоспідприємство – виробник таких товарів/послуг має право на бюджетне відшкодування ПДВ, сплаченого (нарахованого) постачальникам товарів/послуг, вартість яких входить до складу виробничих факторів. *Таке відшкодування здійснюється у загальному порядку.*

Відповідно до п. 209.18 ст. 209 ПКУ сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету сільгоспідприємствами усіх форм власності, які відповідають критеріям, визначеним ст. 209 ПКУ, але не обрали спецрежиму оподаткування діяльності у сфері сільського, лісового господарства і рибальства, передбаченого вказаною статтею, і на загальних підставах вважаються платником ПДВ за реалізовані ними молоко, худобу, птицю, вовну власного виробництва, а також за молочні продукти, молочну сировину та м'ясопродукти, вироблені у власних пе-

реробних цехах, повністю залишається у розпорядженні цих сільгоспідприємств і спрямовується на підтримку власного виробництва тваринницької продукції.

У разі якщо товарно-матеріальні цінності, виготовлені та/або придбані, використовуються сільгоспідприємством частково для виготовлення зазначених у п. 209.18 ПКУ товарів (послуг), а частково – для інших товарів/послуг, то сума сплаченого (нарахованого) податкового кредиту розподіляється, виходячи з частки використання таких товарно-матеріальних цінностей в операціях сільськогосподарського виробництва і, відповідно, в інших операціях.

У період до 1 січня 2015 р. особливий порядок обліку ПДВ здійснюється юридичними особами, які зареєстровані платниками податку на додану вартість, при проведенні ними операцій з постачання власної виробленої продукції (молока, молочної сировини, молочних продуктів, м'яса, м'ясопродуктів, іншої продукції переробки тварин (шкур, субпродуктів, м'ясо-кісткового борошна)), виготовленої з поставлених молока або м'яса в живій вазі сільгоспідприємствами, визначеними розділом V ПКУ, іншими юридичними і фізичними особами, зокрема фізичними особами – підприємцями, які самостійно вироблюють, розвозять, відгодовують продукцію тваринництва, визначену розділом V ПКУ (далі – переробні підприємства) згідно з п. 1 підрозділу 2 розділу XX ПКУ. Переробні підприємства ведуть окремий податковий та бухгалтерський облік операцій з реалізації м'ясо-молочної продукції, за результатами такого обліку складають податкову декларацію з ПДВ (переробного підприємства).

Переробне підприємство позитивну різницю між сумою податкових зобов'язань звітного (податкового) періоду і сумою податкового кредиту звітного (податкового) періоду, визначену у податковій декларації з податку на додану вартість щодо діяльності з постачання продукції, сплачує до спеціального фонду Державного бюджету України і на спеціальний рахунок, відкритий ним в органі, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, у таких розмірах:

- у 2012 р. – до спеціального фонду Державного бюджету України – у розмірі 30 %, а на спеціальний рахунок – у розмірі 70 %;
- у 2013 р. – до спеціального фонду Державного бюджету України – у розмірі 40 %, а на спеціальний рахунок – у розмірі 60 %;
- у 2014 р. – до спеціального фонду Державного бюджету України – у розмірі 50 %, а на спеціальний рахунок – у розмірі 50 %.

Переробне підприємство суму податку на додану вартість, перераховану на спеціальний рахунок, використовує тільки для виплати сільськогосподарським товаровиробникам компенсації за продані ними молоко і м'ясо в живій вазі.

Наказом Міністерства доходів і зборів України від 25.11.2013 № 708 затверджено форму Реєстру виданих та отриманих податкових накладних (далі – Реєстр) та Порядок його ведення. Відповідно до цього Порядку, окрім загального, складають окремі Реєстри за такими видами діяльності:

- 1) сільгоспідприємства, які застосовують спецрежим оподаткування діяльності у сфері сільського, лісового господарства і рибальства відповідно до ст. 209 розділу V ПКУ – з позначкою 022;
- 2) сільгоспідприємства, які не обрали спецрежиму оподаткування діяльності у сфері сільського, лісового господарства і рибальства згідно з п. 209.18 ПКУ – з позначкою 023;
- 3) переробні підприємства згідно з п. 1 підрозділу 2 розділу XX ПКУ – з позначкою 024 [6].

Наказом Міністерства доходів і зборів України від 13.11.2013 № 678 затверджено Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість і форми податкової звітності з податку на додану вартість (далі – Порядок № 678).

Відповідно платники ПДВ, які згідно зі ст. 209 розділу V ПКУ застосовують спецрежим оподаткування діяльності у сфері сільського, лісового господарства і рибальства, подають податкову декларацію з позначкою “0121”/ “0122”/“0123” (далі – декларація 0121–0123), яка є невід'ємною частиною звітності за відповідний період. До такої податкової декларації входять лише ті операції, що стосуються спецрежиму, встановленого вказаною статтею.

Платники ПДВ – сільгоспідприємства, які не обрали спецрежиму діяльності у сфері сільського, лісового господарства і рибальства, подають податкову декларацію з позначкою “0130” (далі – декларація 0130), яка є невід'ємною частиною звітності за відповідний період. До такої податкової декларації включаються лише операції, визначені п. 209.18 ст. 209 розділу V ПКУ.

Платники ПДВ – переробні підприємства подають податкову декларацію з позначкою “0140” (далі – декларація 0140), яка є невід'ємною частиною звітності за відповідний період. До такої податкової декларації включаються лише ті операції, що стосуються встановле-

ного п. 1 підрозділу 2 розділу XX ПКУ режиму, з урахуванням порядку, визначеного Кабінетом Міністрів України.

Отже, вказані податкові декларації з ПДВ (декларація 0121–0123, декларація 0130, декларація 0140) – невід’ємна частина звітності за відповідний період і подаються платниками разом із податковою декларацією з ПДВ з позначкою “0110”, у якій відображаються розрахунки з бюджетом (далі – декларація 0110960 загальна).

Види податкових декларацій із ПДВ та додатки до них наведені в табл. 8.1.

Таблиця 8.1

Види податкових декларацій з ПДВ і додатків до них

№ з/п	Додаток	Податкова декларація з ПДВ			
		0110 загальна	0121– 0123*	0130**	0140***
1	Розрахунок коригування сум податку на додану вартість до податкової декларації з податку на додану вартість (Д1), Додаток 1	+	+	+	+
2	Довідка про залишок суми від’ємного значення попередніх податкових періодів, що залишається непогашеним після бюджетного відшкодування, отриманого в звітному податковому періоді, та підлягає включенню до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (Д2), Додаток 2	+	–	–	–
3	Розрахунок суми бюджетного відшкодування (Д3), Додаток 3	+	–	–	–
4	Заява про повернення суми бюджетного відшкодування (Д4), Додаток 4	+	–	–	–
5	Розшифровки податкових зобов’язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів (Д5), Додаток 5	+	+	+	+

Закінчення табл. 8.1

№ з/п	Додаток	Податкова декларація з ПДВ			
		0110 загальна	0121–0123*	0130**	0140***
6	Довідка, що подається платниками, які заповнюють рядки 3 та/або 4, та/або 5 декларації, і підприємствами (організаціями) інвалідів (Д6), Додаток 6	+	+	+	+
7	Розрахунок (перерахунок) частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях (Д7), Додаток 7	+	+	+	+
8	Заява про відмову постачальника надати податкову накладну (порушення ним порядку заповнення та/або порядку реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних) (Д8), Додаток 8	+	+	+	+
9	Розрахунок питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів/послуг до вартості всіх товарів/послуг (ДС9), Додаток 9	–	+	+	–
10	Уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань із податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок	+	+	+	+

Примітки.

* Щодо діяльності у відповідності зі ст. 209 розділу V ПКУ: 0121 “Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського господарства”; 0122 “Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері лісового господарства”; 0123 “Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері рибальства”.

** Щодо діяльності у відповідності з п. 209.18 ст. 209 розділу V ПКУ.

*** Щодо діяльності у відповідності з п. 1 підрозділу 2 розділу XX ПКУ.

Декларація 0110 подається платником за звітний період незалежно від того, чи вів такий платник податку господарську діяльність у звітному періоді.

Декларація з ПДВ (0121–0123 / 0130 / 0140) подається платником, який застосовує спеціальні режими оподаткування (відповідно, ст. 209 розділу V ПКУ / п. 209.18 ст. 209 розділу V ПКУ / п. 1 підрозділу 2 розділу XX ПКУ), за звітний (податковий) період незалежно від того, чи вів такий платник податку діяльність у звітному періоді. Разом із декларацією подаються додатки (у разі заповнення даних у відповідних рядках декларації) й копії записів у реєстрах виданих та отриманих податкових накладних.

8.2. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ Й ЗВІТНОСТІ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СФЕРІ СІЛЬСЬКОГО, ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА І РИБАЛЬСТВА

Первинний облік розрахунків за ПДВ сільгосппідприємствами – суб'єктами спецрежиму, сільгосппідприємствами, які не обрали спецрежиму, і переробними підприємствами ведеться на загальних підставах, установлених для обліку розрахунків за ПДВ (*див. розділ 4*). Водночас необхідно враховувати вимоги Порядку заповнення податкової накладної [5]. Так, згідно з п. 3 цього Порядку платники ПДВ складають окремі податкові накладні за видами діяльності, що передбачають спеціальний режим оподаткування, і зазначають у другій частині порядкового номера податкової накладної код відповідної діяльності:

- 2 – сільгосппідприємства, які застосовують спецрежим оподаткування діяльності у сфері сільського, лісового господарства і рибальства на підставі ст. 209 ПКУ;
- 3 – сільгосппідприємства усіх форм власності, які відповідають критеріям, визначеним ст. 209 ПКУ, але не обрали спецрежиму оподаткування діяльності у сфері сільського, лісового господарства і рибальства;
- 4 – переробні підприємства усіх форм власності згідно з п. 1 підрозділу 2 розділу XX ПКУ [4].

Наприклад, податкова накладна, складена платником податку суб'єкта спецрежиму, що має код діяльності 2, матиме порядковий номер:

				1	2	3
--	--	--	--	---	---	---

 /

2

 /

--	--	--	--

При цьому, у разі складання окремих податкових накладних за видами діяльності, що передбачають спеціальний режим оподаткування, філією чи структурним підрозділом платника ПДВ, порядковий номер податкової накладної встановлюється з урахуванням присвоєного числового номера філії (структурного підрозділу) і визначається числовим значенням у третій частині порядкового номера податкової накладної. Наприклад, податкова накладна, складена за таким видом діяльності філією, якій платником ПДВ присвоєно числовий номер 12, матиме порядковий номер:

				1	2	3
--	--	--	--	---	---	---

 /

2

 /

		1	2
--	--	---	---

Реєструються такі податкові накладні у розділі I “Видані податкові накладні” реєстру виданих та отриманих податкових накладних – із кодом діяльності:

- 2 – у реєстрі до декларації з ПДВ (0121–0123);
- 3 – у реєстрі до декларації з ПДВ (0130);
- 4 – у реєстрі до декларації з ПДВ (0140) [10].

Для ведення кожного виду розрахунків за ПДВ і складання відповідної декларації з ПДВ відкривається окремий аналітичний рахунок.

Бухгалтерський облік розрахунків за ПДВ за операціями із спецрежимом регулюється п. 13 Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість [3]. Для аналітичного обліку зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ за операціями, що оподатковуються за спецрежимом оподаткування діяльності у сфері сільського, лісового господарства і рибальства, використовується аналітичний рахунок “Розрахунки за податком на додану вартість за операціями із спеціальним режимом оподаткування” (далі – 641/СРО) субрахунку 641 “Розрахунки за податками”.

Необхідно звернути увагу на те, що вказана Інструкція не містить рекомендацій щодо бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ за операціями сільгоспідприємств, які не обрали спецрежи-

му, згідно з п. 209.18 ст. 209 ПКУ. Для аналітичного обліку зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ за цими операціями доцільно використовувати аналітичний рахунок “Розрахунки за податком на додану вартість за операціями згідно з п. 209.18 ст. 209 ПКУ” (далі – 641/п. 209.18) субрахунку 641 “Розрахунки за податками”.

Таким чином, у робочому плані рахунків бухгалтерського обліку сільгоспідприємство може мати декілька аналітичних рахунків з обліку ПДВ, а саме: аналітичний рахунок “Розрахунки за податком на додану вартість” та “Розрахунки за податком на додану вартість за операціями із спеціальним режимом оподаткування” або “Розрахунки за податком на додану вартість за операціями згідно з п. 209.18 ст. 209 ПКУ” (рекомендований).

Дані бухгалтерського й податкового обліку платника ПДВ мають відповідати даним, задекларованим платником ПДВ у податкових деклараціях із ПДВ.

Крім того, необхідно врахувати особливості документального оформлення під час заповнення деяких граф розділу II “Отримані податкові накладні” Реєстру виданих та отриманих податкових накладних.

У графі 5 Реєстру зазначається вид документа згідно з встановленими Порядком ведення реєстру виданих та отриманих податкових накладних позначеннями. При цьому під позначенням БО в Реєстрі фіксується документ бухгалтерського обліку, в тому числі бухгалтерська довідка, яка складається у разі коригування:

- внаслідок часткового використання товарів/послуг, необоротних активів у операціях сільськогосподарського виробництва (рядок 16.2 податкової декларації з ПДВ);
- із постачання сільськогосподарської продукції у митному режимі експорту (переноситься з декларації 0121/0122/0123 до декларації 0110, рядок 16.3).

Бухгалтерська довідка має бути складена згідно з податковими накладними, МД, іншими документами, передбаченими п. 201.11 ст. 201 розд. V ПКУ, що є підставою для нарахування сум податку, які відносять до податкового кредиту, з урахуванням норм п. 198.6 ст. 196 розд. V ПКУ, та містити вичерпний їх перелік.

У Реєстрі бухгалтерська довідка записується таким чином: у графі 2 – дата складання бухгалтерської довідки, у графах 3, 4, 6, 7 – відповідно дата складання, порядковий номер податкової накладної

(розрахунку коригування до податкової накладної), найменування та індивідуальний податковий номер постачальника, який її склав, у графі 5 – вид документа БО, до якого додаються позначення виду документа, котрим підтверджується операція з постачання (БОПНП – у разі віднесення до податкового кредиту сум податку на підставі паперової податкової накладної, БОПНЕ – на підставі електронної податкової накладної тощо).

Сума коригування податкового кредиту на підставі бухгалтерської довідки в Реєстрі до декларації з ПДВ 0121–0123 відображається зі знаком (–), графи 9, 10, а в Реєстрі декларації з ПДВ 0110 – зі знаком (+), графи 9, 10 чи навпаки, залежно від змісту необхідних коригувань.

Особливості заповнення декларацій з ПДВ 0121–0123 та 0130, викладені у Порядку № 678, такі.

У рядку 1 розділу I “Податкові зобов’язання” декларації 0121–0123 вказуються тільки операції з постачання сільгоспідприємством вироблених (наданих) сільськогосподарських товарів/послуг на власних або орендованих виробничих потужностях, а також на давальницьких умовах.

У розділі II “Податковий кредит” декларації 0121–0123 відповідно до пп. 209.15.1 п. 209.15 ст. 209 розділу V ПКУ відображаються:

- товари/послуги, які придбаваються сільгоспідприємством для використання у виробництві сільськогосподарської продукції, а також основні фонди, що придбаваються (споруджуються) для використання з цією метою. Якщо товари/послуги, основні фонди, виготовлені та/або придбані, використовуються сільгоспідприємством частково для виробництва інших товарів/послуг, то сума сплаченого (нарахованого) податкового кредиту розподіляється відповідно до питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів/послуг у загальній вартості усіх товарів/послуг, поставлених за 12 попередніх послідовних звітних (податкових) періодів. Такий розподіл відбувається у періоді, в якому здійснювалися відповідне виготовлення та/або придбання, а розподілені суми включаються до значень рядків 10, 12, 13 декларацій 0110 та 0121–0123 відповідно;
- послуги, супутні постачанню сільськогосподарського товару, який вирощується, відгодовується, виловлюється або збирається (заготовлюється) безпосередньо платником податку.

У рядку 1 розділу I “Податкові зобов’язання” декларації 0130 вказуються лише операції сільгоспідприємств, які відповідають критеріям, визначеним ст. 209 розділу V ПКУ, але не обрали спеціального режиму оподаткування діяльності, передбаченого цією статтею, з постачання молока, худоби, птиці, вовни власного виробництва, а також молочних продуктів, молочної сировини та м’ясопродуктів, вироблених у власних переробних цехах.

У розділі II “Податковий кредит” декларації 0130 відповідно до п. 209.18 ст. 209 розділу V ПКУ відображаються:

– товари/послуги, які придбаваються сільгоспідприємством для використання у виробництві молока, худоби, птиці, вовни власного виробництва, а також молочних продуктів, молочної сировини та м’ясопродуктів, вироблених у власних переробних цехах. Якщо виготовлені та/або придбані товари/послуги використовуються частково для інших товарів/послуг, то сума сплаченого (нарахованого) податкового кредиту розподіляється згідно з часткою використання цих товарів/послуг у відповідних операціях. Розподіл відбувається у тому періоді, в якому здійснювалося відповідне виготовлення та/або придбання, а розподілені суми включають до значень рядків 10, 12, 13 декларацій 0110 та 0130 відповідно;

– послуги, супутні постачанню молока, худоби, птиці, вовни власного виробництва, а також молочних продуктів, молочної сировини та м’ясопродуктів, вироблених у власних переробних цехах безпосередньо платником податку.

У рядку 16.2 декларацій 0121–0123/0130 відображається коригування податкового кредиту, пов’язане з використанням раніше придбаних товарів/послуг, необоротних активів частково для виробництва сільгоспідприємствами сільськогосподарських товарів/послуг або переробними підприємствами готової продукції, а частково – для виготовлення інших товарів/послуг.

Таке коригування проводиться, виходячи з балансової (залишкової) вартості необоротних активів та вартості залишків товарів, що використовуються в сільськогосподарському або переробному виробництві, яка склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, відповідно до частки використання таких товарів/послуг, необоротних активів у операціях сільськогосподарського або переробного виробництва та в інших операціях (для сільгоспідприємств – залежно від питомої ваги вартості сільськогосподарських

товарів/послуг, розрахованої відповідно до вимог п. 209.15.1 ст. 209 розділу V ПКУ):

- у разі зміни напряму використання товарів/послуг, необоротних активів;
- при реєстрації сільгоспідприємства як суб'єкта спеціального режиму оподаткування.

У рядку 16.3 відображаються суми ПДВ, включені до податкового кредиту за операціями сільськогосподарських або переробних підприємств із вивезення сільськогосподарської продукції або продукції власного виробництва переробних підприємств у митному режимі експорту. Значення цього рядка переноситься з рядка 16.3 декларації 0121–0123/0140 до рядка 16.3 декларації 0110.

Сума ПДВ у рядку 16.3 декларацій 0121–0123 відображається згідно з бухгалтерською довідкою, в якій така сума розраховується, виходячи із фактично сплаченої (нарахованої) постачальникам товарів/послуг, вартість яких входить до складу виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит за сільськогосподарськими товарами (супутніми послугами), вивезених у митному режимі експорту (декларації 0121–0123).

Якщо за результатами поточного звітного (податкового) періоду платником податку визначено від'ємну різницю між сумою податкових зобов'язань і податкового кредиту (заповнено рядок 19 декларації), така сума у деклараціях 0121–0123/0130 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).

Додатне значення декларацій 0121–0123/0130 (заповнено рядок 18 декларації) спрямовується на спеціальний рахунок сільгоспідприємства – суб'єкта спецрежиму і вноситься до рядка 25.2 декларації 0121–0123; воно залишається у розпорядженні сільгоспідприємства, що не обрало спецрежиму, і відображається в рядку 25.2 декларації 0130.

Як зазначалося (див. табл. 8.1), обов'язковим до декларацій 0121–0123/0130 є додаток 9 “Розрахунок питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів/послуг до вартості всіх товарів/послуг (ДС9)” (далі – додаток ДС9).

Додаток ДС9 складають за кожний податковий період і подають у складі декларацій 0121–0123 та 0130.

Згідно з пп. “б” п. 209.6 ст. 209 ПКУ з метою розрахунку питомої ваги до складу основної діяльності сільгосппідприємства не включають оподатковувані операції з постачання основних фондів, що перебували у складі його основних фондів не менше 12 послідовних звітних податкових періодів поспіль, якщо такі операції не були постійними та не становили окремих вид підприємницької діяльності.

Відповідно до пп. “а” п. 209.15.1 ст. 209 ПКУ, якщо товари (послуги, основні фонди), виготовлені та/або придбані, використовуються платником частково для вироблення сільськогосподарської продукції, а частково – для інших товарів (послуг), то сума сплаченого (нарахованого) податкового кредиту розподіляється залежно від питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів у загальній вартості товарів, поставлених за 12 попередніх послідовних звітних (податкових) періодів. Такий розподіл відбувається у періоді, в якому здійснювалося відповідне виробництво та/або придбання товарів (послуг). Частка для розподілу береться з додатка ДС9 до декларації 0121–0123/0130 за попередній звітний (податковий) період (пп. 1 п. 4 розділу V Порядку № 678).

Алгоритм складання додатка 9 до податкової декларації з ПДВ “Розрахунок питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів/послуг до вартості всіх товарів/послуг (ДС9)” наведено в табл. 8.2.

Таблиця 8.2

**Алгоритм складання додатка 9 до податкової декларації з ПДВ
“Розрахунок питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів/
послуг до вартості всіх товарів/послуг (ДС9)”**

Назва показника	Код граfi	Пояснення щодо заповнення
Заголовна частина		
Питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг, поставлених протягом 12 послідовних звітних (податкових)	ПВ	До комірки “ПВ” переноситься показник питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів/послуг з граfi 3 рядка “Питома вага”

Продовження табл. 8.2

Назва показника	Код графи	Пояснення щодо заповнення
Питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг, поставлених новоствореним сільськогосподарським підприємством	ПВН	Новостворені підприємства до комірки "ПВН" переносять показник питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів/послуг з графи 3 рядка "Питома вага"
Таблична частина		
Податковий період* (місяць/рік)	2	Платники, які зареєстровані більш ніж 12 місяців , вказують 12 послідовних звітних податкових періодів, включаючи поточний. Новостворені підприємства зазначають звітний податковий період. Після настання 12-го календарного місяця з початку провадження господарської діяльності сільгоспідприємство перестає бути новоствореним. Отже, воно має розраховувати питому вагу за підсумками 12 послідовних звітних періодів, а не одного звітного податкового періоду. Таким чином, з такого 12-го календарного місяця до таблиці додатка 9 заносяться дані за всіма 12 послідовними податковими періодами
Обсяги постачання (без податку на додану вартість)		
Сільськогосподарських товарів/послуг	3	У графі 3 "Обсяги постачання (без ПДВ) сільськогосподарських товарів/послуг" зазначається загальний обсяг постачання (без ПДВ) сільськогосподарських товарів/послуг у розрізі податкових періодів, тобто вказується сума рядків 6.1 та 8 графи А декларації 0121–0123 або 0130 за відповідними періодами. Підприємства, зареєстровані суб'єктами спецрежиму менш як 12 послідовних періодів, але є платниками ПДВ більш ніж 12 таких періодів, графу 3 заповнюють так: у податкових періодах, коли підприємство ще не було суб'єктом спецрежиму оподаткування, для заповнення графи 3 використовують показники загальної декларації з ПДВ. Із суми показників рядків 6.1 та 8 графи А загальної декларації, за даними аналітичного обліку, необхідно виокремити обсяги постачання (без ПДВ) сільськогосподарських товарів/послуг, які й відобразатимуться у графі 3 у розрізі "неспецрежимних" податкових періодів

Продовження табл. 8.2

Назва показника	Код графі	Пояснення щодо заповнення
		За періоди, коли підприємство взагалі не було платником ПДВ і не подавало декларацій з ПДВ, для заповнення графі 3 слід брати обсяги постачання з бухгалтерських даних: обороти за бухгалтерською проводкою Дт 36 (37) – Кт 70 (71). За даними аналітичного обліку, за цими рахунками слід вибрати окремо обсяги постачання (без ПДВ) сільськогосподарських товарів/послуг. При заповненні графі 3 за періоди, коли підприємство взагалі не було суб'єктом спецрежиму, можна також скористатися розрахунками, здійсненими при заповненні табл. 3 Заяви про реєстрацію сільськогосподарського підприємства як суб'єкта спеціального режиму оподаткування ПДВ (форма № 1-РС, додаток до Положення про реєстрацію)
Усього		У графі 3 рядка “Усього” вказується загальний підсумок обсягів постачання сільськогосподарських товарів/послуг по графі 3 за 12 послідовних звітних (податкових) періодів
Загальні (граф 3 + графа 4)	5	У графі 5 наводиться загальний обсяг постачання сільськогосподарських та несільськогосподарських товарів/послуг у розрізі кожного податкового періоду, що бере участь у визначенні питомої ваги. Розрахунок здійснюється шляхом арифметичного сумування граф 3 та 4 за відповідними рядками
Усього		У графі 5 рядка “Усього” наводиться загальний підсумок за сільськогосподарськими товарами/послугами та такими, що до них не належать, разом за 12 послідовних звітних (податкових) періодів. Розрахунок здійснюється шляхом арифметичного сумування рядка “Усього” за графами 3 та 4
Питома вага (%)		
Питома вага (%)	3	У графі 3 “Питома вага” зазначається питома вага сільськогосподарських товарів/послуг у загальному обсязі постачань протягом 12 послідовних звітних (податкових) періодів (або одного звітного (податкового) періоду для новостворених підприємств) (у відсотках). Показник обчислюється за формулою: $(\text{“усього” за гр. 3} / \text{“усього” за гр. 5}) \cdot 100$

Закінчення табл. 8.2

Назва показника	Код графі	Пояснення щодо заповнення
		Показник питомої ваги, що наводиться у графі 3, використовується не лише з метою контролю за дотриманням критерію застосування спецрежиму, а й для розподілу податкового кредиту звітного періоду за придбаними (виготовленими) у цьому періоді товарами/послугами, основними засобами, які частково використовуються у спецрежимній діяльності (пп. "а" пп. 209.15.1 ПКУ)
Питома вага (%)	4	У графі 4 рядка "Питома вага" зазначається питома вага несільськогосподарських товарів/послуг у загальному обсязі поставчань за результатами 12 попередніх послідовних звітних (податкових) періодів (або одного звітного (податкового) періоду для новостворених підприємств) (у відсотках). Показник визначається за формулою: ("усього" за гр. 4 / "усього" за гр. 5) · 100, або: "Питома вага (%)" гр. 5 – "Питома вага (%)" гр. 3
Питома вага (%)	5	Графа 5 рядка "Питома вага (%)" наводиться заповненою зі значенням "100"

Перевищення суми податкового зобов'язання з ПДВ над сумою податкового кредиту з ПДВ, що визначається сільгоспприємством за операціями зі спецрежимом, яке залишилося відповідно до законодавства у розпорядженні такого сільгоспприємства й акумулюється ним на спецрахунку, тобто **додатне** значення ПДВ *декларації з ПДВ* (0121–0123) відображається у звітному періоді за дебетом аналітичного рахунку 641/СРО субрахунку 641 "Розрахунки за податками" і кредитом рахунку 70 "Доходи від реалізації" (спеціальний субрахунок), і одночасно дебет субрахунку 313 "Інші рахунки в банку в національній валюті" (аналітичний рахунок 3131 "Спеціальний рахунок з ПДВ у національній валюті зі спеціальним режимом використання") – кредит субрахунку 311 "Поточні рахунки в національній валюті".

Загальний порядок подання податкової звітності з ПДВ сільгоспприємствами наведено на рис. 8.1.

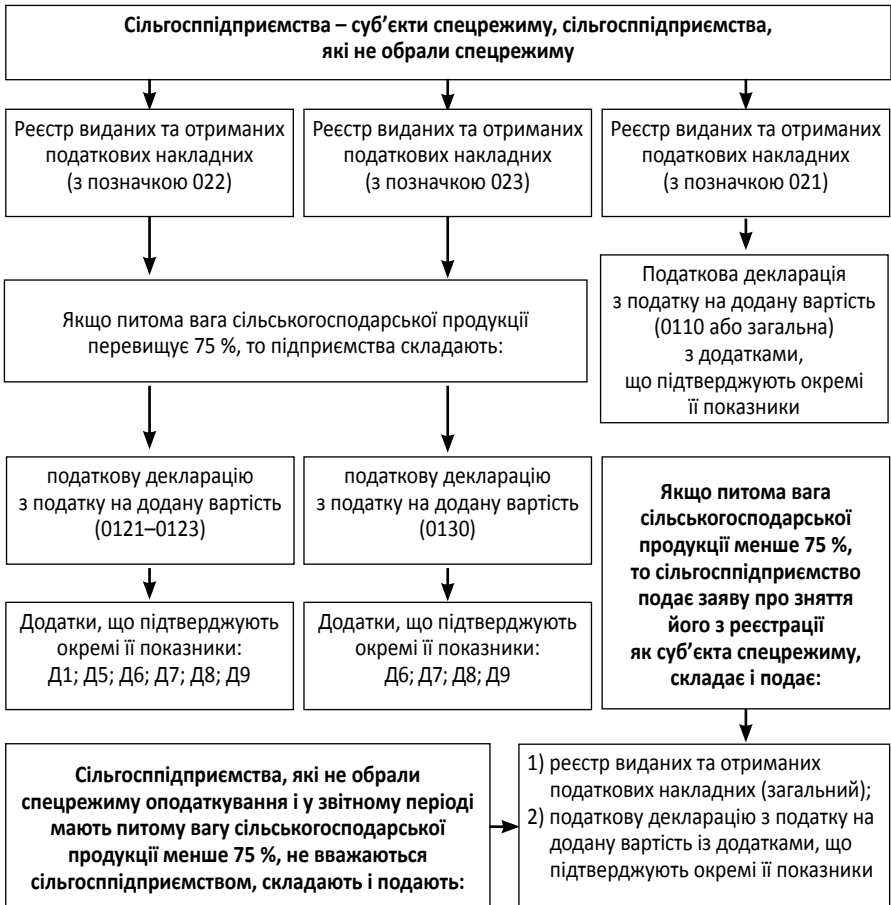


Рис. 8.1. Загальний порядок складання податкової звітності з податку на додану вартість сільгоспідприємствами

Перевищення суми податкового кредиту з ПДВ над сумою податкового зобов'язання з ПДВ, що визначається сільгоспідприємством за операціями зі спецрежимом, тобто *від'ємне* значення ПДВ декларації з ПДВ (0121–0123), не підлягає бюджетному відшкодуванню і зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.

У податковому обліку до доходів платника податку на прибуток входить додатне значення ПДВ тільки сільгоспідприємств, що зареєстровані як суб'єкти спецрежиму згідно зі ст. 209 ПКУ [1].

Сільгоспідприємства, що не обрали спецрежиму, повністю залишають додатне значення ПДВ у своєму розпорядженні і спрямовують на підтримку власного виробництва тваринницької продукції. Додатне значення ПДВ декларації з ПДВ (0130) (рядок 18) відносять на доходи і відображають у звітному періоді за дебетом аналітичного рахунку 641/п.209.18 субрахунку 641 “Розрахунки за податками” і кредитом рахунку 70 “Доходи від реалізації”.

Від'ємне значення ПДВ декларації з ПДВ (0130) (рядок 19) переносять до рядка 21.1 декларації з ПДВ (0130) наступного звітного (податкового) періоду, зменшуючи суму ПДВ, що залишається в розпорядженні сільгоспідприємства і спрямовується на підтримку власного виробництва [8].

8.3. НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТА ПЛАТНИКИ ФІКСОВАНОГО СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПОДАТКУ

Нормативне регулювання фіксованого сільськогосподарського податку (далі – ФСП) регулюється статтями 301–309 глави 2 розділу XIV “Спеціальні податкові режими” ПКУ.

Відповідно до ст. 301 ПКУ платниками ФСП можуть бути сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 %, з урахуванням обмежень, встановлених п. 301.6 цієї статті. Зокрема, не може бути зареєстрований як платник ФСП:

- суб'єкт господарювання, у якого понад 50 % доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних квітів, вирощених на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, та продуктів їх переробки), диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (крім хутрової сировини);
- суб'єкт господарювання, що веде діяльність із виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних (коди

згідно з УКТ ЗЕД 2204 29 – 2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції;

- суб'єкт господарювання, який станом на 1 січня базового (звітнього) року має податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, що виник унаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин) [1].

Якщо сільськогосподарський товаровиробник утворюється шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або виділення згідно з відповідними нормами Цивільного кодексу України, то норма щодо дотримання частки сільськогосподарського товаровиробництва, яка дорівнює або перевищує 75 % за попередній податковий (звітний) рік, поширюється на:

- усіх осіб окремо, які зливаються або приєднуються;
- кожен окрему особу, утворену шляхом поділу або виділу;
- особу, утворену шляхом перетворення.

Відповідно до п. 301.5 ст. 301 ПКУ *новоутворені сільськогосподарські товаровиробники* можуть бути платниками ФСП з наступного року, якщо частка сільськогосподарського товаровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік, дорівнює або перевищує 75 %.

Сільськогосподарські товаровиробники для набуття і підтвердження статусу платника ФСП щороку (до 20 лютого) подають станом на 1 січня поточного року звітність і документи, вказані в табл. 8.3.

Довідка про набуття або підтвердження статусу платника ФСП видається *протягом 10 робочих днів* із дати подання сільськогосподарським товаровиробником податкової декларації або заяви органом державної податкової служби за місцезнаходженням такого платника (місцем перебування на податковому обліку).

Згідно з п. 308.6 ст. 308 ПКУ реєстрація сільськогосподарського товаровиробника платником ФСП скасовується:

- у разі подання платником ФСП письмової заяви про добровільне зняття з такої реєстрації;
- за рішенням органу державної податкової служби:
 - а) якщо такий платник ФСП ліквідується, зокрема шляхом злиття, приєднання або перетворення;
 - б) у разі встановлення за результатами документальної перевірки недотримання платником ФСП положень ст. 301 ПКУ, за-

Таблиця 8.3

Звітність і документи сільськогосподарських товаровиробників для набуття і підтвердження статусу платника ФСП

Звітність і документи	Орган державної податкової служби
Загальна податкова декларація з ФСП на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється ФСП (сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень), та/або земель водного фонду внутрішніх водойм (озер, ставків та водосховищ)), зокрема додаток до податкової декларації з ФСП "Відомості про наявність земельних ділянок"*	За місцезнаходженням сільськогосподарського товаровиробника (місцем перебування на податковому обліку)
Звітна податкова декларація з ФСП на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки, зокрема додаток до податкової декларації з ФСП "Відомості про наявність земельних ділянок"*	За місцем розташування земельної ділянки
Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва за попередній звітний (податковий) рік	За місцезнаходженням сільськогосподарського товаровиробника та за місцем розташування земельної ділянки

* Додаток "Відомості про наявність земельних ділянок" містить інформацію про кожний документ, що встановлює право власності та/або користування земельними ділянками, зокрема про кожний договір оренди земельної частки (паю).

значених вище. При цьому такий платник ФСП зобов'язаний перейти до сплати податків за загальною системою оподаткування, починаючи з наступного місяця після місяця, в якому було встановлено таке порушення.

У разі якщо у податковому (звітному) році частка сільськогосподарського товаровиробництва становить менш як 75 %, сільськогосподарський товаровиробник сплачує податки у наступному податковому (звітному) році на загальних підставах [1].

Відповідно до п. 308.5 ст. 308 ПКУ, якщо платники ФСП не можуть виконати вимог щодо 75-відсоткового критерію частки сільськогосподарського товаровиробництва у зв'язку з виникненням обставин непереборної сили у попередньому податковому (звітному)

му) році, до таких платників ФСП наступного податкового (звітного) року не застосовується вимога, згідно з якою частка сільськогосподарського товаровиробництва повинна дорівнювати або перевищувати 75 %. Такі платники ФСП для підтвердження статусу платника ФСП подають податкову декларацію разом із рішенням Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних рад про наявність обставин непереборної сили і перелік суб'єктів господарювання, що постраждали внаслідок таких обставин.

Платники ФСП не є платниками таких податків і зборів:

- а) податку на прибуток підприємств;
- б) земельного податку (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва);
- в) збору за спеціальне використання води;
- г) збору за ведення деяких видів підприємницької діяльності (у частині ведення торговельної діяльності).

Податки і збори, не зазначені вище, сплачуються платником ФСП у порядку і розмірах, установлених ПКУ, а єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – у порядку, визначеному Законом України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування”.

8.4. РОЗРАХУНОК ЧАСТКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ТОВАРОВИРОБНИЦТВА І МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ЙОГО СКЛАДАННЯ

Одним із ключових документів, необхідних для набуття або підтвердження статусу платника ФСП, є Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва (далі – Розрахунок), затверджений наказом Мінагрополітики України від 26.12.2011 № 772 [4].

Частка сільськогосподарського товаровиробництва – це питома вага доходу сільськогосподарського товаровиробника, отриманого від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва і продуктів її переробки, у загальній сумі його доходу, що враховується під час визначення права такого товаровиробника на реєстрацію як платника ФСП.

Алгоритм складання Розрахунку наведено в табл. 8.4.

Таблиця 8.4

Алгоритм складання Розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва

Назва показника	Номер рядка	Пояснення щодо заповнення
Сума доходу сільськогосподарського товаровиробника, отриманого від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва, продуктів її переробки (крім підакцизних товарів, за винятком виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29 – 2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції) та від надання супутніх послуг	1	До комірки “ПВ” переноситься показник питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів/послуг з графі 3 рядка “Питома вага”
Доходи, отримані від реалізації продукції рослинництва, що вироблена (вирощена) на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, а також від реалізації продукції рослинництва на закритому ґрунті	1.1	У рядку 1 зазначається загальна сума доходу, отриманого від реалізації сільгосппродукції власного виробництва, продуктів її переробки та від надання супутніх послуг. Розраховується за формулою: $p. 1.1 + p. 1.2 + p. 1.3 + p. 1.4 + p. 1.5 + p. 1.6 + p. 1.7 + p. 1.8.$ Отриманий показник переноситься до рядка 13 Декларації з ФСП
Доходи, отримані від реалізації продукції рослинництва, що вироблена (вирощена) на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, а також від реалізації продукції рослинництва на закритому ґрунті	1.1	У рядку 1.1 відображаються кредитові обороти (без ПДВ) за аналітичними рахунками субрахунків: 701 “Дохід від реалізації готової продукції”: суми, отримані від реалізації продукції рослинництва, у т. ч. вирощеної на закритому ґрунті; 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”: суми, отримані від реалізації довгострокових біологічних активів рослинництва, що обліковуються за первісною вартістю

Продовження табл. 8.4

Назва показника	Номер рядка	Пояснення щодо заповнення
Доходи, отримані від реалізації продукції тваринництва і птахівництва	1.2	У рядку 1.2 відображаються кредитові обороти (без ПДВ) за аналітичними рахунками субрахунків: – 701 “Дохід від реалізації готової продукції”: суми, отримані від реалізації продукції тваринництва і птахівництва; – 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”: суми, отримані від реалізації довгострокових біологічних активів тваринництва, що обліковуються за первісною вартістю
Доходи, отримані від реалізації продукції рибництва, виловленої (зібраної), розведеної, вирощеної у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах)	1.3	У рядку 1.3 відображаються кредитові обороти (без ПДВ) за аналітичними рахунками субрахунку 701 “Дохід від реалізації готової продукції” (суми, отримані від реалізації продукції рибництва)
Доходи, отримані від реалізації продуктів переробки продукції рослинництва та рибництва, вироблені на власних підприємствах або на орендованих виробничих потужностях	1.4	У рядку 1.4 відображаються кредитові обороти (без ПДВ) за аналітичними рахунками субрахунку 701 “Дохід від реалізації готової продукції” (суми, отримані від реалізації продуктів переробки продукції рослинництва та рибництва, що вироблені на власних підприємствах та/або орендованих виробничих потужностях). Доходи підприємств первинного виноробства, отримані від реалізації виноматеріалів за кодами 2204 29–2204 30 підприємствам вторинного виноробства, які використовують ці виноматеріали для виробництва готової продукції, включають у розрахунок питомої ваги, на відміну від доходів від реалізації інших підакцизних товарів
Доходи, отримані від реалізації продуктів переробки продукції рослинництва на закритому ґрунті, вироблених на власних підприємствах	1.5	У рядку 1.5 відображаються кредитові обороти (без ПДВ) за аналітичними рахунками субрахунку 701 “Дохід від реалізації готової продукції” (суми, отримані від реалізації продуктів переробки продукції рослинництва на закритому ґрунті, вироблених на власних підприємствах)

Продовження табл. 8.4

Назва показника	Номер рядка	Пояснення щодо заповнення
Доходи, отримані від реалізації продуктів переробки продукції тваринництва і птахівництва, вироблених на власних підприємствах	1.6	У рядку 1.6 відображаються кредитові обороти (без ПДВ) за аналітичними рахунками субрахунку 701 "Дохід від реалізації готової продукції" (суми, отримані від реалізації продуктів переробки продукції тваринництва і птахівництва, вироблених на власних підприємствах)
Доходи, отримані від реалізації сільськогосподарської продукції, виробленої із сировини власного виробництва на давальницьких умовах, незалежно від територіального розміщення переробного підприємства	1.7	У рядку 1.7 відображаються кредитові обороти (без ПДВ) за аналітичними рахунками субрахунку 701 "Дохід від реалізації готової продукції" (суми, отримані від реалізації сільськогосподарської продукції, виробленої із сировини власного виробництва на давальницьких умовах, незалежно від територіального розміщення переробного підприємства)
Доходи, отримані протягом останнього податкового (звітного) періоду від надання супутніх послуг	1.8	Кредитові обороти за субрахунком 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг" (відповідно до переліку супутніх послуг, зазначених у п. 308.4 ст. 308 глави 2 розділу XIV ПКУ) (без ПДВ). Рядок 1.8 заповнюють лише ті сільгоспідприємства, які протягом звітного року створені шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або виділення. Ця категорія підприємств у рік створення має право на внесення до Розрахунку супутніх послуг відповідно до п. 308.4 ПКУ. Супутні послуги, які надаються покупцю сільгоспідприємством-виробником, відносять тільки до цього сільгоспідприємства-виробника і лише за період з дати передавання права власності на таку продукцію до дати її фактичного передавання покупцю
Загальна сума доходу сільськогосподарського товаровиробника	2	У рядку 2 зазначається загальна сума доходу сільгоспідприємства від звичайної діяльності. Підсумовуються кредитові обороти за субрахунками 791 "Результат операційної діяльності", 792 "Результат фінансових операцій", 793 "Результат іншої звичайної діяльності", 794 "Результат надзвичайних подій". Проценти за депозитом та безповоротну фінансову допомогу включають до загальної суми доходу при визначенні частки сільськогосподарського товаровиробництва, оскільки

Продовження табл. 8.4

Назва показника	Номер рядка	Пояснення щодо заповнення
		вони відповідають умовам визначення доходу. Поворотна фінансова допомога не входить до загальної суми доходу, позаяк не збільшується сума власного капіталу, за умови, що вона повернута у встановлений термін (запитання – “Товаровиробники до загальної суми доходу при визначенні частки сільськогосподарського товаровиробництва відсотки за депозитом, безповоротну та поворотну фінансову допомогу?” за кодом 360.02 з Єдиної бази податкових знань)
Величина, на яку зменшують загальну суму доходу сільськогосподарського товаровиробника	3	У рядку 3 зазначається сума, на яку буде зменшено загальну суму доходу сільськогосподарського товаровиробника. Розраховується за формулою: $p. 3.1 + p. 3.2 + p. 3.3 + p. 3.4 + p. 3.5$
Сума одержаних з державного бюджету коштів фінансової підтримки	3.1	У рядку 3.1 відображаються кредитові обороти за відповідними субрахунками рахунків: <ul style="list-style-type: none"> • 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”; • 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів” (якщо бухгалтерський облік ведеться за спрощеною формою); • 70 “Дохід від реалізації”, на аналітичних рахунках якого обліковуються суми ПДВ, що залишаються в розпорядженні суб’єктів спеціального режиму оподаткування відповідно до ст. 209 ПКУ
Сума доходу, отримана від продажу іноземної валюти, спрямована на розвиток	3.2	У рядку 3.2 відображаються кредитові обороти за субрахунком 711 “Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти” в частині продажу іноземної валюти, що спрямовується на розвиток сільськогосподарського виробництва (закупівля насіння, поголів’я худоби, сільськогосподарської техніки тощо)
Сума доходу від первісного визнання та від зміни вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції, які обліковуються за справедливою вартістю	3.3	У рядку 3.3 наводяться кредитові обороти за субрахунком 710 “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” (П(С)БО 30 “Біологічні активи”)

Закінчення табл. 8.4

Назва показника	Номер рядка	Пояснення щодо заповнення
Сума доходу, отримана від реалізації основних засобів, що перебували на балансі підприємства більше 24 місяців до місяця, в якому здійснюється їх продаж	3.4	У рядку 3.4 відображаються кредитові обороти за субрахунком 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів” у частині реалізації основних засобів, що перебувають на балансі підприємства більше 24 місяців до місяця, в якому здійснюється їх продаж. Якщо підприємство реалізувало основний засіб за ціною, що перевищує його залишкову вартість, сума такого перевищення (без ПДВ) входить до загального доходу. Якщо реалізовано основний засіб, котрий перебуває на балансі підприємства менше 24 місяців, то до загального доходу включають усю отриману від реалізації суму (без ПДВ)
Сума доходу від списаної кредиторської заборгованості, що виникла під час операційного циклу після закінчення строку позовної давності	3.5	У рядку 3.5 наводяться кредитові обороти за субрахунком 717 “Дохід від списання кредиторської заборгованості” (сума доходу від списаної кредиторської заборгованості, що виникла під час операційного циклу після закінчення строку позовної давності)
Скоригований дохід сільськогосподарського виробника	4	У рядку 4 зазначається скоригований дохід сільгоспвиробника як різниця між загальною сумою доходу такого виробника та величиною, на яку зменшують загальну суму доходу. Розраховується за формулою: $p. 2 - p. 3.$ Отриманий показник переноситься до рядка 14 Декларації з ФСП
Частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік, %	5	У рядку 5 вказується частка сільськогосподарського товаровиробництва, яка розраховується за формулою: $(p. 1 : p. 4) \cdot 100.$ Отриманий показник переноситься до рядка 15 Декларації з ФСП. Якщо частка сільськогосподарського товаровиробництва менше 75 %, то суб'єкт господарювання не може перейти на сплату ФСП

Рядок 1.8 Розрахунку “Доходи, отримані протягом останнього податкового (звітного) періоду від надання супутніх послуг” заповнюють тільки сільськогосподарські товаровиробники, які протягом звітного

року утворені шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або виділення. До супутніх послуг у цьому випадку належать:

- послуги зі збирання врожаю, його брикетування, складування, пакування й підготовки продукції до збуту (сушіння, обрізування, сортування, очистка, розмелювання, дезінфекція (за наявності ліцензії), силосування, охолодження), які надаються покупцю такої продукції сільгоспідприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію за договором до дати її фактичної передачі покупцю);
- послуги з догляду за худобою і птицею, які надаються їй покупцю сільгоспідприємством-виробником (від моменту набуття права власності на таку продукцію за договором до дати її фактичної передачі покупцю);
- послуги із зберігання сільськогосподарської продукції, які надаються їй покупцю сільгоспідприємством-виробником (від моменту набуття права власності на таку продукцію за договором до дати її фактичної передачі покупцю);
- послуги з відгодівлі й забою свійської худоби і птиці, які надаються їй покупцю сільгоспідприємством-виробником (від моменту набуття права власності на таку продукцію до дати її фактичної передачі покупцю) [4].

8.5. ОБ'ЄКТ І БАЗА ОПОДАТКУВАННЯ, СТАВКИ ТА ПОДАТКОВИЙ ПЕРІОД З ФІКСОВАНОГО СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПОДАТКУ

Об'єктом оподаткування ФСП для сільськогосподарських товаровиробників є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, зокрема на умовах оренди [1].

Базою оподаткування ФСП для сільськогосподарських товаровиробників є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), проведена станом на 1 липня 1995 р., для земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) – нормативна грошова оцінка одного гектара ріллі в Автономній Республіці Крим або в області, проведена станом на 1 липня 1995 р. [1].

Розмір ставок ФСП з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду для сільськогосподарських товаровиробників залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та встановлений у відсотках бази оподаткування (табл. 8.5).

Базовим податковим (звітним) періодом для ФСП є календарний рік. Базовий податковий (звітний) рік починається з 1 січня і закінчується 31 грудня того ж року.

Таблиця 8.5

Ставки ФСП залежно від категорії (типу) земель

№ з/п	Категорія (тип) земель	Ставка ФСП, %
1	Рілля, сіножаті й пасовища (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях*, а також ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) й переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, зокрема на умовах оренди)	0,15
2	Рілля, сіножаті й пасовища, розташовані в гірських зонах та на поліських територіях*	0,09
3	Багаторічні насадження (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях*)	0,09
4	Багаторічні насадження, розташовані в гірських зонах та на поліських територіях*	0,03
5	Землі водного фонду	0,45
6	Рілля, сіножаті й пасовища, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються** на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, зокрема на умовах оренди	1,00

*Перелік гірських зон і перелік поліських територій визначається постановами Кабінету Міністрів України від 11.08.1995 № 647 та від 25.12.1998 № 2068 відповідно.

** Під спеціалізацією на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті слід розуміти перевищення частки доходу, отриманого від реалізації такої продукції та продукції її переробки двох третин доходу (66 %) від реалізації усієї власновиробленої сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки.

Попередній податковий (звітний) рік для новоутворених сільськогосподарських товаровиробників – період від дня державної реєстрації до 31 грудня того ж року.

Податковий (звітний) рік для сільськогосподарських товаровиробників, що ліквідуються, – період від початку року до їх фактичного припинення [1].

8.6. ПОРЯДОК ОБЧИСЛЕННЯ, ОБЛІКУ, ЗВІТНОСТІ ТА СПЛАТИ ФІКСОВАНОГО СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПОДАТКУ

Сільськогосподарські товаровиробники самостійно обчислюють суму ФСП щороку станом на 1 січня і до 20 лютого поточного року подають відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням платника ФСП та місцем розташування земельної ділянки на поточний рік за формою, затвердженою наказом Державної податкової служби України від 24.12.2010 № 1016 [7].

У заголовній частині податкової декларації з ФСП платник ФСП повинен зробити позначку “*Тип декларації*”, тим самим підтвердивши, яка саме податкова декларація з ФСП подається – загальна, нова загальна, уточнювальна загальна, звітна, нова звітна, уточнювальна звітна (табл. 8.6). Крім того, зазначається порядковий номер податкової декларації з ФСП за рік.

Вид податкової декларації з ФСП залежить від специфіки її подання. При цьому враховується те, що юридичні особи можуть мати земельні ділянки у власності або в користуванні на території різних адміністративно-територіальних одиниць, відмінних від місцезнаходження платника податку.

У разі якщо платник ФСП має у власності чи в користуванні земельні ділянки в межах території одного органу місцевого самоврядування за місцезнаходженням платника податку, то такий платник подає *звітну* податкову декларацію з ФСП за місцем розташування земельних ділянок, і вона вважається одночасно *звітною* і *загальною*.

Якщо у платника ФСП є земельні ділянки в межах території декількох органів місцевого самоврядування, то *звітна* податкова декларація з ФСП подається до органів ДПС за місцем розташування земельних ділянок на відповідну площу земельних ділянок, а *загаль-*

Таблиця 8.6
Фрагмент заголовної частини податкової декларації з ФСП

1	Тип виду декларації	1.1.Т	Порядковий номер за рік ¹	
			Тип декларації	
1	01	Загальна		
	02	Нова загальна		
	03	Уточнювальна загальна		
	04	Звітна		
	05	Нова звітна		
	06	Уточнювальна звітна		
		.	з урахуванням уточнень ³	.
2	Найменування платника податку _____			
3	Коd згідно з ЄДРПОУ _____			
4	Коd виду економічної діяльності (КВЕД) _____			
5	Коd організаційно-правової форми господарювання _____			
6	Місцезнаходження платника податку _____		Поштовий індекс _____	
			Міжміський коd _____	
	Електронна адреса ⁴ _____		Телефон _____	
7	Електронна адреса ⁴ _____		Факс ⁴ _____	
	Найменування органу державної податкової служби за основним місцем обліку платника _____			
8	Найменування органу державної податкової служби за місцем розташування земельної(-их) ділянки(-ок), до якого подається декларація _____			
9	Коd органу місцевого самоврядування за місцезнаходженням земельної ділянки за КОАТУУ ⁵ _____			

на – за місцезнаходженням (місцем реєстрації) платника податку на всю площу земельних ділянок, які є об'єктом оподаткування.

У податковій декларації з ФСП також зазначається найменування платника податку, ідентифікаційний код за ЄДРПОУ, код організаційно-правової форми господарювання, місцезнаходження платника податку, за бажанням платника – електронна адреса, а також найменування податкового органу, в якому платник перебуває на податковому обліку, та найменування податкового органу, до якого подається податкова декларація з ФСП, за місцем розташування земельних ділянок. Код органу місцевого самоврядування за місцем розташування земельних ділянок за КОАТУУ проставляється у податковій декларації з ФСП, яка подається до органу ДПС за місцезнаходженням земельних ділянок (при поданні загальної податкової декларації з ФСП – не проставляється) [7].

Обчислення ФСП здійснюється безпосередньо в податковій декларації з ФСП за кожною земельною ділянкою. Для цього відомості про площу земельної ділянки та нормативну грошову оцінку одиниці площі земельної ділянки щодо всіх земельних ділянок вносяться до податкової декларації з ФСП (відповідно к. 3 та к. 4) з додатка до неї “Відомості про наявність земельних ділянок” за категоріями (рілля, сіножаті тощо); в к. 5 наводиться ставка ФСП. Після цього визначається річна сума ФСП за кожною земельною ділянкою як добуток площі земельної ділянки, її нормативної грошової оцінки та ставки ФСП і відображається в клітинці на перетині відповідного рядка та к.6 податкової декларації з ФСП.

Фрагмент податкової декларації з фіксованого сільськогосподарського податку подано в табл. 8.7.

Для створення умов цільового спрямування коштів до місцевих бюджетів сума ФСП надходить до місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки. Сплата ФСП проводиться *щомісяця* протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця, на відповідний рахунок місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки у розмірі третини суми ФСП, визначеної на кожний квартал річної суми ФСП, у таких розмірах: а) у I кварталі – 10 %; б) у II кварталі – 10 %; в) у III кварталі – 50 %; г) у IV кварталі – 30 % [1].

У зв'язку з цим у податковій декларації з ФСП у колонках 7–18 сільськогосподарський товаровиробник розшифровує річну суму ФСП

Таблиця 8.7

Фрагмент податкової декларації з ФСП

Одиниця виміру: гектари – з чотирма десятковими знаками

гривні – з двома десятковими знаками

№ з/п	Категорія земель	Площа земельної ділянки	Нормативна грошова оцінка одиниці площі земельної ділянки	Ставка податку (% до нормативної грошової оцінки земельної ділянки)	Річна сума податку (к. 3 × к. 4 × к. 5 / 100)	к. 6 × 10/100/3/												
						Січень (к. 6 × 10/100/3/)	Лютий (к. 6 × 10/100/3/)	Березень (к. 6 × 10/100/3/)	Квітень (к. 6 × 10/100/3/)	Травень (к. 6 × 10/100/3/)	Червень (к. 6 × 10/100/3/)	Листопад (к. 6 × 50/100/3/)	Жовтень (к. 6 × 30/100/3/)	Вересень (к. 6 × 50/100/3/)	Серпень (к. 6 × 50/100/3/)	Листопад (к. 6 × 30/100/3/)	Грудень (к. 6 × 30/100/3/)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	
1	Землі сільськогосподарського призначення (сільськогосподарські угіддя, у т. ч. для сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (вирощуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті)																	
1.17	рілля	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
*		6828,9332	4245	0,15	43483,23	1449,44	1449,44	1449,44	1449,44	1449,44	1449,44	7247,21	7247,21	7247,21	7247,21	4348,32	4348,32	4348,32
1.27	сножаті	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.37	пасовища	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
*		474,6800	990	0,15	704,90	23,50	23,50	23,50	23,50	23,50	23,50	117,48	117,48	117,48	70,49	70,49	70,49	
1.47	багаторічні насадження	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
*		8,2700	7070	0,09	52,62	1,75	1,75	1,75	1,75	1,75	1,75	8,77	8,77	8,77	5,26	5,26	5,26	
27	Землі водного фонду	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3	Нараховано на 20__ рік, усього (сума р. 1-2 к. 7-18)																	
						1474,69	1474,69	1474,69	1474,69	1474,69	1474,69	7373,46	7373,46	7373,46	7373,46	4424,07	4424,07	4424,09

* Вказується за даними додатка "Відомості про наявність земельних ділянок".

за кожною земельною ділянкою в розрізі календарних місяців, що входять до звітного податкового періоду. При зміні протягом року об'єкта оподаткування, нормативної грошової оцінки земельної ділянки, ставок податку показники у колонках 7–18 заповнюються (із застосуванням формул за відповідними колонками) з дня календарного місяця, в якому починають, та/або до дня календарного місяця, в якому припиняють діяти вказані зміни.

Таким чином, платник ФСП обчислює ФСП у податковій декларації з ФСП звітній на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки (подається за місцем розташування земельної ділянки) та в податковій декларації з ФСП загальній на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється ФСП (подається за місцезнаходженням сільськогосподарського товаровиробника (місцем перебування на податковому обліку)).

Якщо протягом податкового (звітного) періоду у платника ФСП змінилася площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у зв'язку з набуттям (втратою) на неї права власності або користування, такий платник зобов'язаний:

- уточнити суму податкових зобов'язань з податку на період починаючи з дати набуття (втрати) такого права до останнього дня податкового (звітного) року;
- подати протягом 20 календарних днів місяця, що настає за місяцем зміни площі сільськогосподарських угідь та/або водного фонду, органам державної податкової служби за місцезнаходженням платника ФСП та місцем розташування земельної ділянки декларацію з уточненою інформацією про площу земельної ділянки, а також відомості про наявність земельних ділянок та їх нормативну грошову оцінку [1].

Платники ФСП, утворені протягом року шляхом злиття, приєднання або перетворення у звітному податковому періоді, зокрема за набуті ними площі нових земельних ділянок, уперше сплачують ФСП протягом 30 календарних днів місяця, що настає за місяцем їх утворення (виникнення права на земельну ділянку), а надалі – у вказаному вище порядку.

Сільськогосподарські товаровиробники, утворені протягом року шляхом злиття, приєднання або перетворення, подають протягом 20 календарних днів місяця, що настає за місяцем його утворення, до органів державної податкової служби за своїм місцезнаходженням

та за місцем розташування земельних ділянок декларацію з ФСП за період від дати утворення до кінця поточного року для набуття статусу платника ФСП, а також усіх прав і обов'язків щодо виплати податкових зобов'язань або боргів, які передані йому як правонаступнику [1].

Платники ФСП, що припиняються шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу у податковому (звітному) періоді, зобов'язані подати у період до їх фактичного припинення органам державної податкової служби за своїм місцезнаходженням і місцем розташування земельних ділянок уточнену податкову декларацію з ФСП.

У разі якщо платник ФСП (орендодавець) надає сільськогосподарські угіддя та/або землі водного фонду в оренду іншому платникові ФСП (орендарю), орендована площа земельних ділянок не може вноситися до декларації з ФСП орендаря, а враховується у такій декларації орендодавця. Якщо платник ФСП (орендар) орендує сільськогосподарські угіддя та/або землі водного фонду в особи (орендодавця), яка не є платником ФСП, орендована площа земельних ділянок відноситься до декларації з ФСП орендаря.

Нарахована сума ФСП – один з видів загальноновиробничих витрат сільськогосподарського підприємства. Підтвердження цього – пп. “г” п. 2.21 Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Наприкінці звітного періоду (року) суму нарахованого (внесеного) ФСП розподіляють між об'єктами обліку витрат продукції рослинництва пропорційно до площ сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень і перелогів), зайнятих відповідними культурами, а в рибницьких, рибальських та риболовецьких господарствах – відповідно до площ земель водного фонду, які використовуються такими господарствами для розведення, вирощування й вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах). При цьому суми нарахованого ФСП відображаються за дебетом субрахунку “ФСП”, що відкривається у складі рахунку 91 “Загальноновиробничі витрати”, а потім наприкінці звітного періоду розподіляються і відносяться до витрат виробництва за об'єктами обліку витрат рослинництва.

Кореспонденцію рахунків з обліку розрахунків за фіксованим сільськогосподарським податком наведено в табл. 8.8.

Таблиця 8.8

**Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків за фіксованим
сільськогосподарським податком**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Нараховано ФСП за звітний період	915/ФСП	641/ФСП
2	Переказано з поточного рахунку в національній валюті ФСП до бюджету за звітний період	641/ФСП	311
3	Віднесено на об'єкти обліку витрат рослинництва розподілені суми ФСП наприкінці звітного періоду	231, 155	915/ФСП
4	Нараховано пеню та штрафні санкції за несвоечасну сплату ФСП	948	641/ФСП
5	Переказано з поточного рахунку в національній валюті пеню та штрафні санкції	641/ФСП	311

Висновки за темою

Сільгоспідприємство, що веде підприємницьку діяльність у сфері сільського і лісового господарства та рибальства й відповідає встановленим критеріям, може обрати спеціальний режим оподаткування ПДВ. При цьому *сума ПДВ, нарахована сільгоспідприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг, не підлягає сплаті до бюджету й повністю залишається в розпорядженні такого сільгоспідприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей. Зазначені суми ПДВ акумулюються сільгоспідприємством на спеціальному рахунку, відкритому в установі банку та/або в органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів. Якщо сума ПДВ, сплачена (нарахована) сільгоспідприємством постачальнику на вартість виробничих факторів, перевищує суму ПДВ, нараховану за операціями з постачання сільськогосподарських товарів/послуг, то різниця між такими сумами не підлягає бюджетному відшкодуванню і зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.*

Сільгоспідприємство, яке відповідає встановленим критеріям, але не обрало спецрежиму оподаткування діяльності у сфері сіль-

ського, лісового господарства та рибальства, і на загальних підставах вважається платником ПДВ, суму ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету за реалізовані ними молоко, худобу, птицю, вовну власного виробництва, а також за молочні продукти, молочну сировину та м'ясопродукти, вироблені у власних переробних цехах, повністю залишає у своєму розпорядженні і спрямовує на підтримку власного виробництва тваринницької продукції.

Оподаткування за ФСП є спеціальним податковим режимом, що був введений як альтернативний спосіб оподаткування сільськогосподарських підприємств. ФСП справляється з одиниці земельної площі у відсотках її нормативної грошової оцінки. Сплата замінює сплату окремих податків і зборів, зокрема податку на прибуток підприємств.

Контрольні питання

1. Нормативне регулювання оподаткування податком на додану вартість у сфері сільського та лісового господарства і рибальства.
2. Види податкових декларацій з ПДВ.
3. Особливості первинного обліку ПДВ на сільгоспідприємстві.
4. Організація аналітичного обліку розрахунків за ПДВ на сільгоспідприємстві.
5. Особливості ведення реєстру виданих та отриманих податкових накладних на сільгоспідприємстві.
6. Особливості відображення розрахунків за ПДВ у податкових деклараціях з ПДВ та в бухгалтерському обліку.
7. Нормативне регулювання та платники ФСП.
8. Порядок набуття і підтвердження статусу платника ФСП.
9. Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва.
10. Об'єкт і база оподаткування ФСП.
11. Ставки й порядок обчислення ФСП.
12. Порядок звітності й сплати ФСП.

Тести для самоконтролю

1. Спеціальний режим оподаткування ПДВ може обрати:
 - а) будь-яке сільськогосподарське підприємство;
 - б) переробне підприємство, що постачає молоко, молочну сировину й молочні продукти, м'ясо та м'ясопродукти, іншу продукцію переробки тварин, закуплених у живій вазі (шкура, субпродукти, м'ясо-кісткове борошно);

- в) сільськогосподарське підприємство, основною діяльністю якого є поставання вироблених (наданих) ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах, в якій питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг становить не менш як 75 % вартості всіх товарів/послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно;
- г) будь-яке виробниче підприємство.
2. *Згідно зі спецрежимом сума ПДВ, нарахована сільгоспідприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг:*
- а) у повному обсязі спрямовується до спеціального фонду державного бюджету;
- б) не підлягає сплаті до бюджету і повністю залишається в розпорядженні такого сільгоспідприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей;
- в) сплачується до бюджету у загальному порядку;
- г) у повному обсязі сплачується до місцевого бюджету.
3. *Сільгоспідприємство – суб'єкт спецрежиму за операціями, що стосуються спецрежиму, поряд із декларацією з ПДВ (загальною 0110) складає:*
- а) декларацію з ПДВ (0121–0123);
- б) декларацію з ПДВ (0130);
- в) декларацію з ПДВ (0140);
- г) декларацію з ПДВ.
4. *Сільгоспідприємства – суб'єкти спецрежиму під час складання податкових накладних у другій частині рядкового номера податкової накладної вказують код діяльності:*
- а) 2;
- б) 3;
- в) 4;
- г) 0.
5. *При вивезенні сільськогосподарських товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту сільгоспідприємство – суб'єкт спецрежиму, що є виробником таких товарів/послуг:*
- а) не має права на бюджетне відшкодування ПДВ, сплаченого (нарахованого) постачальником товарів/послуг, вартість яких входить до складу виробничих факторів;

- б) має право на бюджетне відшкодування ПДВ, сплаченого (нарахованого) постачальникам товарів/послуг, вартість яких входить до складу виробничих факторів;
 - в) має право на бюджетне відшкодування ПДВ, сплаченого (нарахованого) постачальникам товарів/послуг, вартість яких не входить до складу виробничих факторів;
 - г) не має права на бюджетне відшкодування ПДВ у загальному порядку.
6. Платниками ФСП можуть бути сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує:
- а) 75 %;
 - б) 65 %;
 - в) 85 %;
 - г) 70,5 %.
7. Платники ФСП не є платниками таких податків і зборів:
- а) податку на прибуток підприємств; земельного податку (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва); збору за спеціальне використання води; збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (у частині ведення торговельної діяльності);
 - б) податку на прибуток підприємств; земельного податку (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва); збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (у частині провадження торговельної діяльності);
 - в) податку на прибуток підприємств; земельного податку (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва); збору за спеціальне використання води;
 - г) податку на прибуток підприємств; земельного податку; збору за спеціальне використання води; збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності.
8. Дохід сільськогосподарського товаровиробника, отриманий від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки враховує доходи, отримані від: 1) реалізації продукції рослинництва, що вироблена (вирощена) на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в корис-

тування, а також від реалізації продукції рослинництва закритого ґрунту; 2) реалізації продукції тваринництва і птахівництва; 3) реалізації продукції рибництва, виловленої (зібраної), розведеної, вирощеної у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах); 4) реалізації продуктів переробки продукції рослинництва (в т.ч. числі закритого ґрунту), тваринництва, птахівництва та рибництва, що вироблені із сировини власного виробництва на власних підприємствах і на давальницьких умовах, незалежно від територіального розміщення переробного підприємства; 5) надання супутніх послуг.

- а) 1, 2, 3, 5;
- б) 1, 2, 3, 4;
- в) 2, 3, 4, 5;
- г) 1, 3, 4, 5.

9. Якщо платник ФСП (орендодавець) надає сільськогосподарські угіддя та/або землі водного фонду в оренду іншому платникові ФСП (орендарю), то:

- а) орендована площа земельних ділянок не входить до декларації з ФСП орендодавця, а враховується у декларації з ФСП орендаря;
- б) орендована площа земельних ділянок входить до декларації з ФСП орендаря;
- в) орендована площа земельних ділянок не входить до декларації з ФСП орендаря, а враховується у декларації з ФСП орендодавця;
- г) орендована площа земельних ділянок враховується у декларації з ФСП орендаря і не входить до декларації з ФСП орендодавця.

10. Сплата ФСП проводиться щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця, у розмірі третини суми ФСП, визначеної на кожний квартал від річної суми ФСП, у таких розмірах:

- а) у I кв. – 50 %; у II кв. – 10; у III кв. – 10; у IV кв. – 30 %;
- б) у I кв. – 10 %; у II кв. – 10; у III кв. – 50; у IV кв. – 30 %;
- в) у I кв. – 30 %; у II кв. – 10; у III кв. – 50; у IV кв. – 10 %;
- г) у I кв. – 10 %; у II кв. – 10; у III кв. – 30; у IV кв. – 50 %.

Матриця правильних відповідей

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
в	б	а	а	б	а	а	б	в	б

Глосарій

Сільськогосподарська продукція (сільськогосподарські товари) – продукція/товари, що підпадають під визначення груп 1–24 УКТ ЗЕД, якщо при цьому такі товари (продукція) вирощуються, відгодовуються, виловлюються, збираються, заготовляються, виробляються, переробляються безпосередньо виробником цих товарів (продукції), а також продукти обробки й переробки цих товарів (продукції), якщо вони були придбані або вироблені на власних або орендованих потужностях (площах) для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

Сільськогосподарський товаровиробник – юридична особа незалежно від організаційно-правової форми, яка займається виробництвом сільськогосподарської продукції та/або розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах) та її переробкою на власних чи орендованих потужностях, зокрема власновиробленої сировини на давальницьких умовах, і здійснює операції з її постачання.

Сільськогосподарським вважається підприємство, основною діяльністю якого є постачання вироблених (наданих) ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах, в якій питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг становить не менш як 75 % вартості всіх товарів/послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно.

Фіксований сільськогосподарський податок – податок, який справляється з одиниці земельної площі у відсотках її нормативної грошової оцінки й сплата якого замінює сплату окремих податків і зборів.

Частка сільськогосподарського товаровиробництва – питома вага доходу сільськогосподарського товаровиробника, отриманого від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва і продуктів її переробки, у загальній сумі його доходу, що враховується під час визначення права такого товаровиробника на реєстрацію як платника податку.

*Рекомендовані джерела**Основні*

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.
2. Про затвердження Порядку акумулювання сільськогосподарськими підприємствами сум податку на додану вартість на спеціальних рахунках, відкритих у банках : постанова Кабінету Міністрів України від 12.01.2011 № 11.
3. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість : наказ Міністерства фінансів України від 01.07.1997 № 141 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24.12.2004 № 818).
4. Про затвердження Розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва : наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 26.12.2011 № 772 (із змінами і доповненнями).
5. Про затвердження Форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної : наказ Міністерства доходів і зборів України від 14.01.2014 № 10.
6. Про затвердження форми реєстру виданих та отриманих податкових накладних та порядку його введення : наказ Міністерства доходів і зборів України від 25.11.2013 № 708.
7. Про затвердження форми Податкової декларації з фіксованого сільськогосподарського податку : наказ Державної податкової служби України від 24.12.2010 № 1016.
8. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : наказ Міністерства доходів і зборів України від 13.11.2013 № 678.

Додаткові

1. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 № 132.
2. Щодо наказу Державної податкової служби України від 21.12.2010 № 969 : лист Державної податкової служби України від 11.01.2011 № 547/7/16-1117.

СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА — ЮРИДИЧНИХ ОСІБ

Після засвоєння матеріалів цієї теми ви будете

знати:

- нормативне регулювання й критерії застосування спрощеної системи оподаткування суб'єкта малого підприємства – юридичної особи;
- об'єкт оподаткування та ставки єдиного податку;
- порядок ведення обліку доходів і витрат при спрощеній системі оподаткування;
- облік єдиного податку і порядок складання та подання Розрахунку єдиного податку,

а також уміти:

- організувати облік доходів і витрат за спрощеної системи оподаткування відповідно до вимог чинного законодавства;
- обчислювати єдиний податок і складати його розрахунок;
- складати Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства за формою згідно із додатком 2 до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства”.

9.1. ЗНАЧЕННЯ Й ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

Важливим чинником формування конкурентної економіки, насичення ринку необхідними товарами, послугами і підвищення рівня життя населення є розвиток малого підприємства. Воно віді-

грає важливу роль не лише в розвитку економіки країни, а й у розв'язанні багатьох соціальних проблем, бо:

- спрямоване на зниження витрат, пов'язаних із функціонуванням будь-якого виду підприємницької діяльності;
- забезпечує зайнятість населення;
- поживає інвестиційну діяльність;
- збільшує товарну масу і споживчі послуги;
- викликає здорову конкуренцію.

При здійсненні підприємницької діяльності підприємства малого бізнесу повинні сплачувати податки, єдиний соціальний внесок, вести бухгалтерський облік і подавати бухгалтерську звітність про фінансові результати своєї діяльності на рівні інших суб'єктів господарювання, що для них занадто обтяжливо.

Тому особливо важливим є проведення державної політики, яка спрямована на створення сприятливих умов для діяльності суб'єктів малого підприємництва.

Одним із напрямів державної підтримки малого підприємництва в Україні було запровадження спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва в 1998 р. на підставі Указу Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва".

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

Практика застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності свідчить про її привабливість і прийнятність для більшості підприємців.

За роки існування спрощеної системи оподаткування кількість платників єдиного податку збільшилася майже в 14 разів (з 95 тис. до 1304,5 тис. осіб), а надходження до бюджету від сплати єдиного податку зросли в 32 рази (зі 127 млн грн у 1999 р. до 4107,6 млн грн у 2009 р.). При цьому суб'єкти-«спрощенці» створили понад 1,2 млн робочих місць.

Спрощена система оподаткування обліку та звітності має особливе значення для створення сприятливого бізнес-середовища в Україні, оскільки забезпечила динамічний розвиток малого підприємництва.

Враховуючи позитивний досвід застосування спрощеної системи оподаткування, треба наголосити на властивих їй певних хибках (табл. 9.1):

Таблиця 9.1

Зіставлення позитивного й негативного досвіду застосування спрощеної системи оподаткування

Аргументи на підтримку спрощеної системи	Недосконалість спрощеної системи
<ul style="list-style-type: none"> • Забезпечує стабільні надходження до бюджету. • Дає змогу підприємцям легально працювати. • Дає можливість започаткувати власну справу без додаткової спеціальної економічної і бухгалтерської освіти 	<ul style="list-style-type: none"> • Можливості зловживання для мінімізації податкових платежів. • Скорочення найманих працівників

З 1 січня 2012 р. правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справляння єдиного податку встановлюються главою 1 “Спрощена система оподаткування, обліку та звітності” розділу XIV Податкового кодексу. Відповідно до п. 291.4 ст. 291 ПКУ суб’єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності поділені на шість груп платників єдиного податку (табл. 9.2).

Як бачимо з табл. 9.2, суб’єкти малого підприємництва – юридичні особи належать до четвертої та шостої груп платників єдиного податку.

9.2. ОБ’ЄКТ ОПОДАТКУВАННЯ ТА СТАВКИ ЄДИНОГО ПОДАТКУ. ПОРЯДОК ОБЧИСЛЕННЯ І ТЕРМІНИ СПЛАТИ

Єдиний податок належить до місцевих податків (пп. 10.1.2 Податкового кодексу України), який стягується в Україні з суб’єктів підприємницької діяльності, що обрали спрощену систему оподаткування.

Юридична особа може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає встановленим вимогам, і реєструється платником єдиного податку.

Відповідно до ст. 291 Податкового кодексу України визначено, що спрощена система оподаткування, обліку та звітності запрова-

Таблиця 9.2

Групи платників єдиного податку

Група	Вимоги
I група (фізичні особи – підприємці)	<ul style="list-style-type: none"> – Здійснюють роздрібний продаж товарів із торговельних місць на ринках; – ведуть господарську діяльність із надання послуг населенню; – не використовують праці найманих осіб; – обсяг доходу протягом календарного року не перевищує 150 тис. грн
II група (фізичні особи – підприємці)	<ul style="list-style-type: none"> – Здійснюють господарську діяльність із надання послуг, зокрема побутових, платникам єдиного податку та/або населенню; – виробництво і продаж товарів; – діяльність у сфері ресторанного господарства; – не використовують праці найманих осіб, або кількість осіб, що перебуває з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб; – обсяг доходу протягом календарного року не перевищує 1 млн грн
III група (фізичні особи – підприємці)	<ul style="list-style-type: none"> – Не використовують праці найманих осіб, або кількість осіб, що перебуває з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 20 осіб; – обсяг доходу протягом календарного року не перевищує 3 млн грн; – надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди й оцінювання нерухомого майна (група 70.31 КВЕД ДК 009:2005)
IV група (юридичні особи)	<ul style="list-style-type: none"> – Суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми; – середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб; – обсяг доходу протягом календарного року не перевищує 5 млн грн
V група (фізичні особи – підприємці)	<ul style="list-style-type: none"> – Не використовують праці найманих осіб, або кількість осіб, що перебуває з ними у трудових відносинах, не обмежена; – обсяг доходу протягом календарного року не перевищує 20 млн грн
VI група (юридичні особи)	<ul style="list-style-type: none"> – Суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми; – обсяг доходу протягом календарного року не перевищує 20 млн грн

джується для юридичних осіб – суб'єктів господарювання будь-якої організаційно-правової форми, які протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв: середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб та обсяг доходу не перевищує 5 млн грн (IV група); обсяг доходу не перевищує 20 млн грн (VI група).

Середньооблікова кількість працівників визначається за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади в галузі статистики, з урахуванням усіх найманих працівників, зокрема тих, що працюють за договорами й за сумісництвом більш як один календарний місяць, а також працівників представництв, філій, відділень та інших відокремлених підрозділів.

Статтею 292 ПКУ встановлено порядок визначення доходів та їх склад для суб'єктів підприємницької діяльності – юридичних осіб (табл. 9.3).

Також не є доходом суми податків і зборів, утримані (нараховані) платником єдиного податку під час здійснення ним функцій податкового агента, а також суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Датою отримання доходу є:

- дата надходження коштів на поточний рахунок (у касу) платника єдиного податку;
- дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності;
- дата підписання платником єдиного податку акта приймання-передачі безоплатно одержаних товарів (робіт, послуг);
- дата відвантаження товарів (виконання робіт, надання послуг), за які отримана попередня оплата (аванс) у період сплати інших податків і зборів;
- дата продажу жетонів, карток та/або інших замінників грошових знаків, виражених у грошовій одиниці України, якщо торгівля товарами (роботами, послугами) через торговельні автомати здійснюється з використанням жетонів, карток та/або інших замінників грошових знаків.

Дохід визначається на підставі даних обліку для оподаткування єдиним податком.

Право на застосування спрощеної системи оподаткування наступного календарного року мають платники єдиного податку, які протягом цілого року не перевищили встановленого обсягу доходу.

Таблиця 9.3

Порядок визначення доходів та їх склад

Доходом платника єдиного податку є:	До складу доходу не входять:
<ul style="list-style-type: none"> • Будь-який дохід, враховуючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі. • При продажу основних засобів дохід – різниця між сумою коштів, отриманою від продажу основних засобів, й їх залишковою балансовою вартістю, що склалася на день продажу. • До суми доходу за звітний період входять сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності, й вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг). • При наданні послуг, виконанні робіт за договорами доручення, транспортного експедирування або за агентськими договорами доходом є сума отриманої винагороди повіреного (агента). • Дохід, виражений в іноземній валюті, перераховується в гривнях за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України на дату отримання такого доходу. • До суми доходу за звітний період входить вартість реалізованих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг), за які отримана попередня оплата (аванс) у періоді сплати інших податків і зборів 	<ul style="list-style-type: none"> • Суми податку на додану вартість. • Суми коштів і вартість майна, внесені засновниками або учасниками платника єдиного податку до статутного капіталу. • Суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої й 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, зокрема в межах державних або місцевих програм. • Суми коштів, що надійшли як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період сплати інших податків і зборів, вартість яких була внесена до доходу юридичної особи при обчисленні податку на прибуток підприємств. • Суми коштів (аванс, передоплата), 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 сплати інших податків і зборів. • Суми коштів, отриманих за внутрішніми розрахунками між структурними підрозділами платника єдиного податку. • Суми коштів у частині надмірно сплачених податків і зборів та суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що повертаються платнику єдиного податку з бюджетів або державних цільових фондів. • Оподатковані дивіденди, отримані від інших платників податків

Суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи, які перейшли на спрощену систему оподаткування за єдиним податком, не мають права застосовувати інший спосіб розрахунків за відвантажену продукцію, крім готівкового та безготівкового розрахунків коштами.

Ставки єдиного податку встановлюються у відсотках до доходу.

Суб'єкт підприємницької діяльності юридична особа, який перейшов на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, самостійно обирає одну з таких ставок єдиного податку відповідної групи:

IV група:

- 3 % доходу у разі сплати податку на додану вартість;
- 5 % доходу у разі внесення податку на додану вартість до складу єдиного податку;

VI група:

- 5 % доходу у разі сплати податку на додану вартість;
- 7 % доходу у разі внесення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Ставки єдиного податку встановлюються у *подвійному розмірі*:

- до суми перевищення доходу в 5 млн грн (IV група) і 20 млн грн (VI група);
- до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж готівкового й безготівкового розрахунків коштами;
- до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування.

Визначення критеріїв застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами та обмеження щодо застосування такої системи, відповідно до п. 291.5 Податкового кодексу України подано на рис. 9.1. Платники єдиного податку не є платниками таких податків і зборів, визначених Податковим кодексом України у ст. 297:

- податку на прибуток підприємств;
- податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт, послуг, місце надання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується юридичними особами, які обрали ставку оподаткування 3 % (IV група) і 5 % (VI група);
- земельного податку, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються ними для ведення господарської діяльності;

ПЛАТНИК ЄДИНОГО ПОДАТКУ**IV група (3 або 5 %) і VI група (5 або 7 %)****Суб'єкт малого підприємництва – юридична особа****Вимоги за критеріями**

- обсяг доходу не перевищує 5 млн грн за календарний рік (IV група);
- середньооблікова кількість працівників за рік не перевищує 50 осіб;
- обсяг доходу не перевищує 20 млн грн за календарний рік (VI група)

Форми розрахунків

- тільки готівкова або безготівкова коштами

Обмеження щодо застосування відповідно до п. 291.5 Податкового кодексу України

- діяльність з організації, проведення азартних ігор;
- обмін іноземної валюти;
- виробництво, експорт, імпорт, продаж підкацизних товарів;
- видобуток, виробництво, реалізація дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органічного утворення (крім виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органічного утворення та напівдорогоцінного каміння);
- видобуток, реалізація корисних копалин, крім реалізації корисних копалин місцевого значення;
- діяльність у сфері фінансового посередництва, крім діяльності у сфері страхування, яка здійснюється страховими агентами, визначеними Законом України "Про страхування" сюрвейєрами, аварійними комісарами та аджастерами;
- діяльність з управління підприємствами;
- діяльність із надання послуг пошти (крім кур'єрської діяльності) та зв'язку (крім діяльності, що не підлягає ліцензуванню);
- діяльність із продажу предметів мистецтва й антикваріату, діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату;
- діяльність з організації, проведення гастрольних заходів;
- страхові (перестрахові) брокери, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії, інші фінансові установи, визначені законом; реєстратори цінних паперів;
- суб'єкти господарювання, у 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 юридичної особи, яка не є платником єдиного податку;
- нерезиденти;
- суб'єкти господарювання, які на день подання заяви про реєстрацію платником єдиного податку мають податковий борг, крім безнадійного податкового боргу, що виник унаслідок дії обставин нездоланної сили (форс-мажорних обставин)

Рис. 9.1. Застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами

- збору за ведення деяких видів підприємницької діяльності;
- збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

Платники єдиного податку юридичні особи зобов'язані нараховувати, сплачувати й подавати податкову звітність за тими податками і зборами, платниками яких вони є відповідно до законодавства. Так, у разі ввезення товарів на митну територію України податки, збори й митні платежі сплачуються на загальних підставах.

Таким чином, доцільність переходу на спрощену систему оподаткування визначається сумою несплачених платежів до бюджету, які для різних категорій платників визначатимуться по-різному.

Так, суб'єкти господарювання юридичні особи (IV група), які обрали спосіб оподаткування доходів за єдиним податком за ставкою 3 %, сплачують ПДВ, на відміну від суб'єктів господарювання, які обрали спосіб оподаткування доходів за єдиним податком за ставкою 5 %.

Отже, доцільність чи недоцільність від переходу на спрощену систему оподаткування можна в першому наближенні визначити так: порівняти загальну суму податків, які сплачувались до переходу, і доходу, помноженого на 0,05 або 0,03 (залежно від обраної ставки податку). Аналогічно для VI групи.

Суб'єкту господарювання юридичній особі надано право вибору бути чи не бути платником податку на додану вартість.

Переваги й хиби спрощеної системи оподаткування за єдиним податком наведено в табл. 9.4.

Доцільність застосування спрощеної системи залежить від видів діяльності підприємства.

Одним із вагомих аргументів щодо переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності є значне скорочення документообігу та обсягів податкової і фінансової звітності.

Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку юридичних осіб є календарний квартал, який починається з першого числа першого місяця і закінчується останнім календарним днем останнього місяця податкового (звітного) періоду.

Платники єдиного податку юридичні особи сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал за місцем податкової адреси. Також протягом 10 календарних днів сплачується єдиний податок, нарахований за перевищення обсягу доходу.

Таблиця 9.4

Переваги й хиби єдиного податку

Переваги єдиного податку	Хиби єдиного податку
<ol style="list-style-type: none"> 1. Скорочення загальної кількості податків і зборів, сплата “єдиного”. 2. Простота вирахування суми єдиного податку. 3. Можливість обрати ставку єдиного податку (IV група: 3 або 5 %; VI група: 5 або 7 %). 4. Для платників єдиного податку за ставкою 5 % (IV група) і 7 % (VI група) – необов’язковість ведення обліку з ПДВ. 5. Можливість переходу з загальної системи оподаткування на спрощену і назад по закінченні кварталу 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Відсутність спеціального закону, що регулює питання, пов’язані з єдиним податком. 2. Відсутність перехідних положень при зміні системи оподаткування. 3. Неможливість виписки податкових накладних платниками єдиного податку за ставкою 5 і 7 %. 4. Вимога податкових і митних органів про обов’язкову сплату імпортного ПДВ платниками 5 %-го і 7 %-го єдиного податку. 5. Сплата єдиного податку із сум передоплати. 6. Неможливість застосування бартерних операцій, векселів з оплатою негрошовими засобами, взаємозаліків

Платнику єдиного податку, який подає заяву до органу державної податкової служби щодо відмови від спрощеної системи оподаткування у зв’язку з припиненням ведення господарської діяльності, податкові зобов’язання зі сплати єдиного податку нараховуються до останнього дня (включно) календарного місяця.

9.3. ПЕРЕХІД НА СПРОЩЕНУ СИСТЕМУ ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

Для переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єкт господарювання – юридична особа, який є платником інших податків і зборів, подає заяву до контролюючого органу. Заява подається в один з таких способів:

- особисто платником податків або уповноваженою на це особою;
- надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом про вкладення;

- засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб;
- державному реєстратору як додаток до реєстраційної картки, що подається для проведення державної реєстрації юридичної особи.

У поданій заяві обов'язково зазначаються такі відомості:

- найменування суб'єкта господарювання, код за ЄДРПОУ;
- дані документа, що підтверджує державну реєстрацію юридичної особи;
- податкова адреса суб'єкта господарювання;
- місце ведення господарської діяльності;
- обрані група та ставка єдиного податку;
- середньооблікова чисельність працівників;
- дата (період) обрання або переходу на спрощену систему оподаткування.

Заява подається не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу за умови сплати всіх установлених податків і зборів за попередній звітний (податковий) період.

До поданої заяви додається розрахунок доходу за попередній календарний рік. Форма розрахунку доходу за попередній календарний рік, що передує року переходу на спрощену систему оподаткування, затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Рішення про перехід на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності може бути прийняте не більш як один раз за календарний рік.

Контролюючий орган здійснює реєстрацію суб'єкта господарювання як платника єдиного податку протягом двох робочих днів з дати отримання заяви або надає письмову вмотивовану відмову.

Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, веде реєстр платників єдиного податку, в якому міститься інформація про осіб, зареєстрованих платниками єдиного податку.

Новостворені й зареєстровані в установленому порядку суб'єкти господарювання, які до закінчення місяця, в якому відбулася державна реєстрація, подали заяву на право застосування спрощеної

системи оподаткування, обліку та звітності та ставки єдиного податку, вважаються платниками єдиного податку з дня їх державної реєстрації.

Перехід на спрощену систему оподаткування за єдиним податком суб'єктів господарювання юридичних осіб подано на рис. 9.2.

У разі відмови від спрощеної системи оподаткування суб'єкт господарювання – юридична особа подає заяву до контролюючого органу не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку нового календарного кварталу.

Платники єдиного податку зобов'язані перейти на сплату інших податків і зборів (загальна система оподаткування, обліку та звітності) у разі порушення встановлених вимог за критеріями (табл. 9.5).

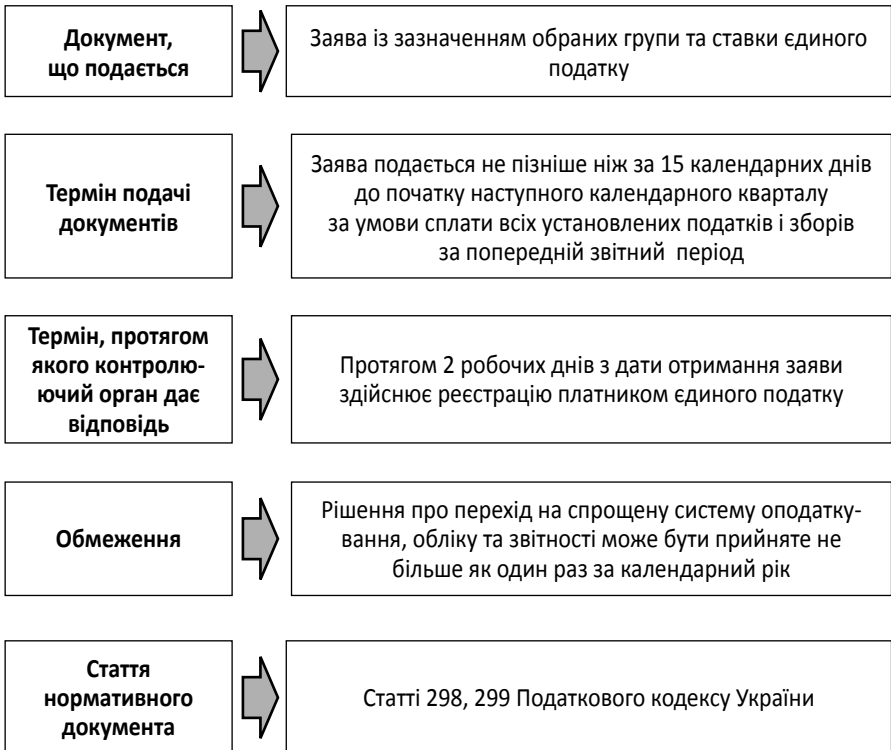


Рис. 9.2. Перехід на єдиний податок

Таблиця 9.5

Перехід на сплату інших податків і зборів платників єдиного податку

Випадки	Строки
У разі перевищення встановленого обсягу доходу протягом календарного року	З 1 числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення
У разі застосування іншого способу розрахунків	З 1 числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому допущено такий спосіб розрахунків
У разі здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування	З 1 числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому здійснювалися такі види діяльності
У разі здійснення видів діяльності не зазначених у реєстрі платників єдиного податку	З 1 числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому здійснювалися такі види діяльності
У разі наявності податкового боргу на кожне перше число місяця протягом двох послідовних кварталів	В останній день другого із двох послідовних кварталів

9.4. ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ — ЮРИДИЧНИХ ОСІБ (ПЛАТНИКІВ ЄДИНОГО ПОДАТКУ)

Платники єдиного податку юридичні особи використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку щодо доходів і витрат з урахуванням положень п. 44.2 ст. 44 ПКУ.

Відповідно до п. 8 П(С)БО 25 суб'єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат:

- можуть обліковувати необоротні активи тільки за первісною вартістю, без урахування зменшення корисності та переоцінки до справедливої вартості;
- не створюють забезпечення таких витрат і платежів (на виплату наступних відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо), а визнають відповідні витрати у періоді їх фактичного понесення;
- визнають витрати і доходи з урахуванням вимог Податкового кодексу України і відносять суми, які не визнаються Податко-

вим кодексом України, витратами або доходами безпосередньо на фінансовий результат після оподаткування;

– поточну дебіторську заборгованість вносять до результату балансу за її фактичною сумою.

Суб'єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спрощеного обліку доходів і витрат та які не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть систематизувати інформацію, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, у реєстрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

Наказом Міністерства фінансів України від 15.06.2011 № 720 затверджені Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, що призначені для ведення реєстрів бухгалтерського обліку суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат, зокрема відповідають критеріям, визначеним п. 154.6 ст. 154 розділу III Податкового кодексу України і не зареєстровані платниками податку на додану вартість (для яких на період з 01.04.2011 до 01.01.2016 встановлені податкові канікули).

Методичними рекомендаціями визначена система реєстрів, порядок і спосіб реєстрації й узагальнення інформації в них без застосування подвійного запису для складання Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва за формою згідно із додатком 2 до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва”.

У реєстрах мають бути відображені такі дані:

- назва;
- період реєстрації;
- зміст і обсяг господарських операцій;
- прізвища й підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

Записи у реєстрах здійснюються на підставі первинних документів, які складаються на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади.

Інформація з первинних документів повинна переноситися до реєстрів у міру їх надходження, але не пізніше терміну, що забезпечує своєчасне складання Спрощеного фінансового звіту. Періодич-

ність складання реєстрів малі підприємства визначають самостійно. Залежно від обсягу господарських операцій це місяць або квартал.

Малі підприємства документують господарські операції, складають і зберігають первинні документи й реєстри та виправляють у них помилки відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку.

Господарські операції повинні відображатися в реєстрах у тому звітному періоді, коли були здійснені. Комплектування первинних документів поточного періоду до кожного реєстру відбувається в хронологічній і систематичній (щодо реєстру) послідовності.

У реєстрах суми господарських операцій наводяться у гривнях і копійках. Суми операцій в іноземній валюті перераховуються в національну валюту за курсом НБУ на дату здійснення операції.

Інформація про господарські операції за звітний період із реєстрів переноситься у згрупованому вигляді до Спрощеного фінансового звіту.

Відображення господарських операцій здійснюється в журналах обліку господарських операцій (табл. 9.6)

У разі значного обсягу господарських операцій додатково можуть застосовуватися такі відомості обліку господарських операцій (табл. 9.7).

Таблиця 9.6

Журнали обліку активів, капіталу та зобов'язань

Назва реєстру	Зміст і призначення	Спрощений фінансовий звіт
Журнал 1-мс обліку активів	Для узагальнення інформації про господарські операції щодо активів	Інформація про господарські операції використовується для складання Балансу (форма № 1-мс)
Журнал 2-мс обліку капіталу і зобов'язань	Для узагальнення інформації про господарські операції щодо капіталу і зобов'язань	
Журнал 3-мс обліку доходів	Для узагальнення інформації про доходи від усіх видів діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій	Інформація про господарські операції використовується для складання Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс)
Журнал 4-мс обліку витрат	Для узагальнення інформації про собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), інші витрати, а також про фінансовий результат	

Таблиця 9.7

Відомості обліку господарських операцій

Назва реєстру	Зміст і призначення реєстру
Відомість 1.1-мс обліку необоротних активів	Відображаються операції з надходження та вибуття основних засобів, нематеріальних активів і фінансових інвестицій з перенесенням підсумкових результатів у графі 4 і 5 Журналу 1-мс. Відомість відкривається у тих звітних періодах, в яких відбуваються операції, внаслідок яких змінюється вартість зазначених необоротних активів. Якщо протягом звітного періоду таких операцій не було, а також вартість таких необоротних активів не змінилась, записи у графах 5 і 6 Журналу 1-мс здійснюються на підставі даних Відомості 1.1-мс за попередні звітні періоди. У Відомості 1.1-мс окремо групуються необоротні активи, що не підлягають амортизації відповідно до податкового законодавства
Відомість 1.2-мс обліку нарахування амортизації	Відображається облік нарахування амортизації з перенесенням підсумкових результатів у графі 6 і 7 Журналу 1-мс
Відомість 2.1-мс обліку розрахунків із постачальниками, іншими кредиторами та бюджетом	Відображається облік розрахунків з постачальниками й підрядниками, з учасниками і підзвітними особами, з іншими кредиторами, з бюджетом із перенесенням підсумкових результатів до Журналу 2-мс
Відомість 2.2-мс обліку розрахунків із працівниками	Відображаються розрахунки з оплати праці (нарахування основної і додаткової заробітної плати, премії, допомоги у разі тимчасової непрацездатності тощо), за цивільно-правовими договорами й аліментами, за іншими виплатами з перенесенням підсумкових результатів до Журналу 2-мс та Журналу 4-мс
Відомість 4.1-мс обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів	Відображається облік витрат на ремонт і поліпшення основних засобів із перенесенням результатів до Журналу 4-мс

За необхідністю можливе використання додаткових реєстрів (виготовлених самостійно), в яких узагальнюється інформація про господарські операції щодо окремих активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат. Підсумкові дані з реєстрів переносяться до відповідних граф Журналів.

Платники єдиного податку – юридичні особи подають податкову декларацію платника єдиного податку до контролюючого органу за

місцем податкової адреси у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду.

У податковій декларації окремо відображають:

- обсяг доходу, оподаткований за відповідною ставкою єдиного податку (IV група: 3 % або 5 % і VI група: 5 % або 7 %);
- обсяг доходу, оподаткований за подвійною ставкою (IV група: 6 % або 10 % і VI група: 10 % або 14 % у разі перевищення обсягу доходу).

Висновки за темою

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності – система оподаткування, що передбачає заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку в порядку і на умовах, визначених розділом XIV Податкового кодексу, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності запроваджується для юридичних осіб суб'єктів господарювання будь-якої організаційно-правової форми, які протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв: середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб, а обсяг доходу не перевищує 5 млн грн (IV група); 20 млн грн (VI група).

Суб'єкт підприємницької діяльності – юридична особа, який перейшов на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, самостійно обирає одну з наступних ставок єдиного податку:

IV група:

- 3 % доходу у разі сплати податку на додану вартість;
 - 5 % доходу у разі внесення податку на додану вартість до складу єдиного податку;
- VI група:
- 5 % доходу у разі сплати податку на додану вартість;
 - 7 % доходу у разі внесення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Платники єдиного податку юридичні особи сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал за місцем податкової адреси.

Платники єдиного податку юридичні особи використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат з урахуванням положень п. 44.2 ст. 44 ПКУ.

Суб'єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спрощеного обліку доходів і витрат та які не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть систематизувати інформацію, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, у реєстрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

Платники єдиного податку несуть відповідальність відповідно до ПКУ за правильність обчислення, своєчасність і повноту сплати сум єдиного податку, а також за своєчасність подання податкових декларацій.

Контрольні питання

1. Що собою являє спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва?
2. Які Ви можете навести аргументи на підтримку спрощеної системи оподаткування?
3. Назвіть порядок визначення доходів та їх склад.
4. Які Ви знаєте ставки єдиного податку?
5. Назвіть обмеження щодо застосування єдиного податку.
6. Від сплати яких податків і зборів звільняються платники єдиного податку?
7. Як здійснити перехід на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності?
8. Які існують особливості обліку суб'єктів малого підприємництва?
9. Назвіть склад фінансової звітності платників єдиного податку.
10. Вкажіть на особливості переходу платників єдиного податку на загальну систему оподаткування.

Тести для самоконтролю

1. *Нормативне регулювання спрощеної системи оподаткування суб'єкта малого підприємництва здійснюється відповідно до:*
 - а) Закону України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва";
 - б) Податкового кодексу України;
 - в) Указу президента "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємства";
 - г) Закону України "Про державну підтримку малого підприємства".

2. Єдиний податок входить до складу:
 - а) загальнодержавних податків і зборів;
 - б) регіональних податків і зборів;
 - в) місцевих податків і зборів;
 - г) спеціальних податкових режимів.
3. До яких груп платників єдиного податку належать суб'єкти господарювання – юридичні особи:
 - а) VI групи;
 - б) V групи;
 - в) IV групи;
 - г) III групи?
4. Що не входить до складу вимог за критеріями для суб'єктів господарювання – юридичних осіб:
 - а) обсяг доходу не перевищує 20 млн грн за календарний рік;
 - б) обсяг доходу не перевищує 5 млн грн за календарний рік;
 - в) середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб за календарний рік;
 - г) середньооблікова кількість працівників не перевищує 20 осіб за календарний рік?
5. Які існують ставки єдиного податку для суб'єктів господарювання – юридичних осіб:
 - а) 3 % і 5 %;
 - б) 5 % і 7 %;
 - в) 7 % і 10 %;
 - г) 10 % і 15 %?
6. Платники єдиного податку не є платниками таких податків і зборів, визначених Податковим кодексом України:
 - а) плати за користування надрами;
 - б) акцизного податку;
 - в) податку на прибуток підприємств;
 - г) земельного податку, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення підприємницької діяльності.
7. Які суб'єкти малого підприємництва можуть систематизувати інформацію, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, у реєстрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису:
 - а) які зареєстровані платниками податку на додану вартість;

- б) які не зареєстровані платниками податку на додану вартість;
 в) які зареєстровані платниками податку на прибуток;
 г) які не зареєстровані платниками податку на прибуток?
8. *Що не входить до складу доходу суб'єкта господарювання – юридичної особи:*
- а) суми податку на додану вартість;
 б) суми коштів і вартість майна, внесені засновниками або учасниками платника єдиного податку до статутного капіталу;
 в) суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої і поверненої протягом 12 календарних місяців із дня її отримання, та суми кредитів;
 г) усі наведені твердження?
9. *Суб'єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат, можуть обліковувати необоротні активи тільки:*
- а) за первісною вартістю;
 б) за первісною вартістю, без урахування зменшення корисності й переоцінки до справедливої вартості;
 в) за амортизованою вартістю;
 г) за балансовою вартістю.
10. *Зміст і форму Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва встановлено у складі таких форм:*
- а) балансу (форма № 1-м);
 б) звіту про фінансові результати (форма № 2-м);
 в) балансу (форма № 1-мс);
 г) звіту про фінансові результати (форма № 2-мс).

Матриця правильних відповідей

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
б, г	в	а, в	г	а, б	в, г	б	г	б	в, г

Глосарій

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну

сплати окремих податків і зборів, встановлених п. 297.1 ст. 297 ПКУ, на сплату єдиного податку в порядку й на умовах, визначених главою 1 “Спрощена система оподаткування, обліку та звітності”, з одночасним веденням спрощеного обліку й звітності.

Дохід платника єдиного податку – юридичної особи – це будь-який дохід, враховуючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі, визначеній п. 292.3 ПКУ.

Податковий (звітний) період для платників єдиного податку – юридичних осіб – календарний квартал.

Рекомендовані джерела

1. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні : закон України від 22.03.2012 № 4618-VI.
2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (із наступними змінами).
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.
4. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва” : наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39 (із наступними змінами).
5. Про затвердження методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами : наказ Міністерства фінансів України від 15.06.2011 № 720.
6. Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку : наказ Міністерства фінансів України від 21.12.2011 № 1688.

ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК В ОБЛІКУ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ ТА ПОДАТКОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Після засвоєння матеріалів цієї теми ви будете

знати:

- способи виправлення помилок залежно від періоду їх виникнення і порядок відображення такого виправлення в обліку й фінансовій звітності залежно від суттєвості інформації;
- фінансові результати при різних способах виправлення самостійно виявлених помилок у податковій звітності й вимоги ПКУ до виправлення самостійно виявлених помилок;
- сутність і особливості складання Уточнюючого розрахунку податкових зобов'язань із податку на додану вартість та податку на прибуток;
- види і розміри штрафних санкцій у випадках недостовірного визначення сум грошових зобов'язань і ненадання податкових декларацій;
- особливості складання й надання до податкових органів Податкових декларацій у випадках самостійного виправлення помилок з екологічного податку, збору за спеціальне використання води, збору у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності;
- терміни сплати занижених податкових зобов'язань, штрафних (фінансових) санкцій та пені у випадках подання до податкових органів Уточнюючих розрахунків при самостійному виправленні помилок із різних податків і зборів;
- види відповідальності, які застосовуються до платників податків у разі порушення законів із питань оподаткування;

- визначення пені та випадки її нарахування при самостійному виправленні помилок і після перевірок контролюючих органів;
- порядок проведення коригувань податковими агентами помилок, допущених у Податковому розрахунку за формою № 1ДФ відносно податку на доходи фізичних осіб,

а також уміти:

- виправляти помилки залежно від періоду їх виникнення і в разі необхідності вносити зміни до бухгалтерських реєстрів та фінансової звітності;
- складати бухгалтерську довідку у разі виправлення помилок і Розрахунок податкових зобов'язань за період, у якому виявлено помилку(-ки);
- проводити розрахунок пені за період зниження грошових зобов'язань із різних податків і зборів;
- складати Уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок залежно від показників попередніх звітних періодів і термінів подання Уточнюючих розрахунків.

10.1. ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК У ПОДАТКОВІЙ ЗВІТНОСТІ Й БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Під час постійних змін податкового законодавства значною мірою збільшується кількість помилок у платників податків при визначенні об'єктів оподаткування, бази оподаткування, порядку обчислення податків, отриманні податкових пільг тощо. Як результат виникає необхідність виправлення помилок у раніше поданих до органів державної податкової служби податкових деклараціях (розрахунках) та відображення виявлених помилок у бухгалтерському обліку й фінансовій звітності.

Необхідно звернути увагу на той факт, що саме виправлення помилок у податкових деклараціях (розрахунках) являє собою важливий елемент системи податкового адміністрування. Саме через подану податкову звітність узгоджуються розміри податкових зобов'язань, які мають бути сплачені платниками податків у встановлені терміни. Виправлення помилки лише в обліку без відображення її в

податковій звітності призведе то того, що до платника податків будуть застосовані штрафні (фінансові) санкції й нарахована пеня відповідно до чинного податкового законодавства.

Податковий кодекс України надає платнику податків можливість самостійно виправити помилки в податковій звітності, при цьому штрафні санкції будуть значно менші, ніж коли податкові зобов'язання будуть збільшені за результатами перевірок контролюючих органів.

Загальні правила самостійного виправлення помилок викладені в **ст. 50 ПКУ**.

У разі якщо у майбутніх податкових періодах (з урахуванням строків давності, визначених ст. 102 ПКУ) платник податків самостійно виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації (крім митної декларації або обмежень, визначених цією статтею), він зобов'язаний надіслати Уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації за формою чинного на час подання Уточнюючого розрахунку.

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

Треба звернути увагу на таке.

1. ПКУ встановлено *строк позовної давності 1095 днів*, що настає за останнім днем граничного строку сплати грошових зобов'язань. У разі подання платником податку Уточнюючого розрахунку до податкової декларації контролюючий орган має право визначити суму податкового зобов'язання за такою податковою декларацією протягом 1095 днів від дня подання Уточнюючого розрахунку.

2. Обмеження у поданні Уточнюючого розрахунку полягає в тому, що платник податків не має права подавати такий розрахунок до податкової декларації, поданої за період, який на дату подання Уточнюючого розрахунку перевіряється відповідним контролюючим органом.

Тобто після того як почалася планова або позапланова перевірка платника податку він вже не має права подавати Уточнюючий розрахунок за періоди, що перевіряються.

3. Подання Уточнюючого розрахунку у разі виявлення помилок є *обов'язком* платника податку. Водночас платник податків сам *заці-*

кавлений виправити помилки до початку перевірки контролюючих органів.

У разі коли податкові зобов'язання помилково занижені, самостійне виправлення помилки приведе до менших штрафних санкцій, а відповідальні посадові особи платника податку не притягатимуться до адміністративної відповідальності.

У разі коли податкові зобов'язання помилково завищені, самостійне виправлення помилки приведе до зниження податкового тиску в конкретному звітному періоді й збереже платникові податку додатково обігові кошти.

4. ПКУ вимагає виправляти помилки в Уточнюючих розрахунках за формою, чинною на час подання такого розрахунку.

5. ПКУ дає можливість платнику податків самостійно визначати спосіб виправлення помилок у податковій звітності: або надати Уточнюючий розрахунок, або зазначити уточнені показники у складі будь-якої наступної податкової декларації з урахуванням терміну позовної давності.

Від способу виправлення помилки в податковій звітності залежить розмір штрафних санкцій.

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

- або надіслати Уточнюючий розрахунок і сплатити суму недоплати і штраф у розмірі 3 % від такої суми до подання такого Уточнюючого розрахунку;
- або відобразити суму недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, збільшену на суму штрафу у розмірі 5 % 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, зазначені вище, не застосовуються.*

Необхідно звернути увагу ще на один момент податкового адміністрування при самостійному виправленні помилок.

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.

Це положення випливає з того, що при проведенні перевірок контролюючі органи повинні відображати в своїх актах *не тільки факти заниження податкових зобов'язань, а також і факти завищення їх*. Тобто після проведення перевірки контролюючого органу платник податків зобов'язаний виправити усі помилки і врахувати їх при сплаті поточних грошових зобов'язань.

Як і усі інші *помилки*, так і помилки, пов'язані з грошовими зобов'язаннями при сплаті податків, *мають бути виправлені в бухгалтерському обліку та/або фінансовій звітності*.

Для виправлення помилки в бухгалтерському обліку треба врахувати період, у якому її було допущено. Від цього залежить спосіб виправлення помилки. Підприємство має забезпечити заходи для запобігання несанкціонованому й непомітному виправленню записів у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку (п. 7 ст. 9 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV (далі – Закон про бухоблік).

Помилки поточного року виправляються шляхом коригування бухгалтерських записів цього поточного року.

Механізм виправлення помилок поточного року описано в розділі 4 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88 (далі – Наказ № 88) та п. 9 Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 № 356 (далі – Методичні рекомендації № 356). Спосіб виправлення залежить від характеру помилки і звітного періоду, в якому вона допущена (у минулому кварталі (місяці) чи поточному) (рис. 10.1).

Коректурний спосіб описано в пунктах 4.2, 4.4 Наказу № 88 та абз. 2 п. 9 Методичних рекомендацій № 356. Цей спосіб використовується для виправлення помилок у первинних документах, складених підприємством, та облікових реєстрах за поточний звітний період. Виняток становлять касові, банківські документи і документи, які фіксують операції із цінними паперами, – у них *заборонено будь-які уточнення* (п. 4.5 Наказу № 88).

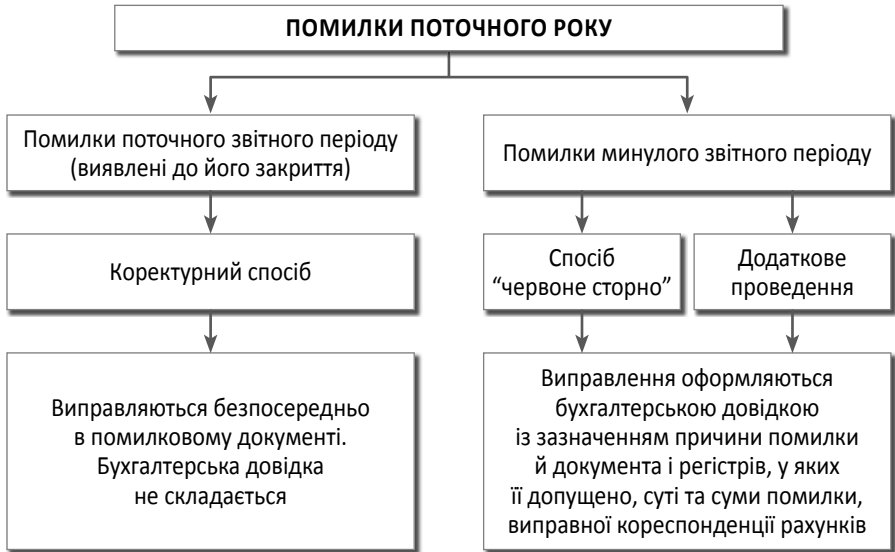


Рис. 10.1 Виправлення бухгалтерських помилок поточного року

Неправильний запис закреслюється тонкою лінією, щоб можна було прочитати закреслене, а над ним вказуються правильні дані. Також обов'язково робиться напис *"виправлено"*; проставляється дата виправлення й підтверджується підписами осіб, які склали цей документ (усіх осіб, а не лише тієї, котра здійснювала виправлення).

На сьогодні цей спосіб виправлення помилок практично застарів. Більшість підприємств веде бухгалтерський облік, складає фінансову і податкову звітність за допомогою комп'ютерних програм. Тому первинні документи, як правило, не містять явних виправлень.

Спосіб "червоного сторно" описано в п. 4.3 Наказу № 88 та абз. 3 п. 9 Методичних рекомендацій № 356. Здебільшого цей спосіб використовується для виправлення помилок у реєстрах бухгалтерського обліку за минулі звітні періоди, але до кінця звітного року. При цьому складається *бухгалтерська довідка*, де зазначаються причини помилки і посилання на документи й облікові реєстри, у яких вона допущена. Зразок форми бухгалтерської довідки наведено в Методичних рекомендаціях № 356.

При “ручному” бухгалтерському обліку назва способу коригування помилки – “червоне сторно” – себе виправдовує, бо робиться червоним кольором і в дужках.

Приклад. Виправлення помилки щодо земельного податку в бік зменшення на 1000 грн.

Дт 949 – Кт 641 – 1000 грн.

При автоматизованому бухгалтерському обліку залежно від типу комп’ютерної програми або робиться проведення зі знаком “мінус”, або зворотне проведення. У нашому прикладі:

Дт 641 – Кт 949 – 1000 грн.

Спосіб “червоного сторно” може застосовуватися при виправленні помилок із податків (зборів) за попередні роки, якщо ці податки не входять до витрат підприємства. Наприклад, акцизний збір, податок на додану вартість.

Спосіб “Додаткове проведення” застосовується, коли помилка допущена за минулий звітний період у межах поточного року і спричинила заниження суми податку при належному відображенні кореспонденції рахунків.

На суму заниження робиться додатковий запис у тій самій кореспонденції і при цьому складається бухгалтерська довідка.

Приклад. Розрахована сума податку на прибуток становила 3000 грн, а проведення Дт 981 – Кт 641 помилково зроблене на 300 грн. Тоді робиться додатковий бухгалтерський запис:

Дт 981 – Кт 641 – 2700 грн.

Виправлення помилок, допущених у попередні річні звітні періоди

При виправленні минулорічних бухгалтерських помилок необхідно орієнтуватися на правила, зазначені в П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”.

Найпоширеніші помилки можна умовно згрупувати таким чином:

- зроблено некоректне проведення;
- не відображено господарської операції у бухгалтерському обліку;
- визначено неправильну суму.

Порядок виправлення минулорічних помилок, які вплинули на нерозподілений прибуток, і тих, що на нього не вплинули, відрізняється. Отже, помилки минулих років поділяються на дві групи:

- 1) помилки, які позначилися на нерозподіленому прибутку (непокрытих збитках) і, відповідно, викривили показники фінансової звітності;
- 2) помилки, що не вплинули на нерозподілений прибуток (непокрыті збитки), проте викривили показники фінансової звітності.

Помилки, які позначилися на фінансових результатах

Такі неточності виправляються коригуванням сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року – залишок за рахунком 44 “Нерозподілені прибутки (непокрыті збитки)” (п. 4 П(С)БО 6). Коригування проводиться навіть коли немає сальдо нерозподіленого прибутку, тобто якщо підприємство спрацювало зі збитками або на нуль.

Послідовність виправлення помилок така.

1. Визначається ***суттєвість*** помилок.

Згідно з п. 3 П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” ***суттєва інформація*** – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається згідно з положеннями П(С)БО керівництвом підприємства.

Щодо суттєвості помилок із податків, то вітчизняні стандарти не дають ніякої інформації, тож це питання вирішується керівництвом. Зазвичай поріг суттєвості за різними статтями й операціями прописується у Положенні про облікову політику конкретного підприємства.

Несуттєва помилка – це неточність, яка не впливає на рішення користувачів, прийняті на підставі недостовірної у зв’язку з цим звітності.

Фінансова звітність із несуттєвими помилками відповідає критерію ***достовірності***. Достовірність передбачає відсутність помилок і перекручень, здатних вплинути на економічні рішення користувачів звітності. А несуттєва інформація не впливає на рішення користувачів.

Поряд із цим П(С)БО 6 чітко не розмежовує поняття суттєвих і несуттєвих помилок. Тому в кожному конкретному випадку необ-

хідно приймати рішення, чи треба виправляти несуттєву помилку. Звісно, зважаючи на характер помилки й доцільність виправлення, зіставляються вигоди із затратами на виправлення. Виправляючи несуттєві помилки в обліку, дозволяється виправлені фінансові звіти повторно не оприлюднювати (п. 20.3 П(С)БО 6).

Необхідно зазначити, що помилки, які вплинули на прибуток підприємства, мають визнаватись як суттєві.

2. Визначається **кумулятивний вплив** помилки на бухгалтерське проведення.

Кумулятивний вплив – це загальний вплив допущеної помилки на дані бухгалтерського обліку (зокрема фінансовий результат) за час її існування від періоду допущення до виявлення. Для цього треба з'ясувати, на що вона вплинула та у якій сумі.

Бувають ситуації, коли помилка викривлює показники за декілька періодів, зокрема якщо вона допущена при нарахуванні амортизації основних засобів.

При виправленні помилок минулих років коригується сальдо рахунку 44 (п. 4 П(С)БО 6) у кореспонденції з відповідними рахунками класів 1–6 (залежно від суті помилки та її впливу).

3. Оформлюється **бухгалтерська довідка**.

У бухгалтерській довідці зазначається зміст, сума і кореспонденція рахунків, якою виправляється помилка. В довідці обов'язково вказується причина помилки й посилання на документи і облікові реєстри, у яких її допущено (п. 4.3 Наказу № 88). Довідку підписує працівник, який її склав, і після перевірки – головний бухгалтер.

Довідка складається у тому місяці, у якому виявлено помилку (п. 9 Методичних рекомендацій № 356). Дані з довідки заносяться до відповідних реєстрів бухгалтерського обліку та Головної книги. Залишки на рахунках на початок року не змінюються.

4. *Складається нова, виправлена фінансова звітність за попередній рік, у якому допущено помилку (п. 5, пп. 20.3 П(С)БО 6). Така фінансова звітність надається зацікавленим користувачам. Перш за все це інвестори, акціонери, які приймають рішення, базуючись на її показниках.*

У п. 4 ст. 14 Закону про бухоблік перелічено суб'єкти, зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність у друкованих ЗМІ чи у вигляді окремих друкованих видань (це ПуАТи, підприємства – емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні й фондові біржі, ін-

вестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи). Чи необхідно їм розміщувати нову виправлену звітність? Закон про бухгалтерський облік про це не згадує.

Для органів статистики достатньо коригувань (показників на початок року) у поточній звітності з наведенням суті й суми помилки у примітках до річної звітності, тобто без подання виправлених звітів.

5. Відображаються правильні показники у фінансовій звітності за рік.

Наприклад, було *завищено* суму амортизаційних відрахувань на 27 тис. грн. Тобто помилка вплинула на рахунок 131 і, звичайно, на рахунок 44. Виправлення проводяться у таких формах фінансової звітності поточного року:

– у **Балансі (Звіт про фінансовий стан) (форма № 1)** вказуються правильні дані (залишки) на початок поточного року, а саме показники рядків:

а) 1012 “Знос” – зменшується на 27 000 грн;

б) 1010 “Основні засоби: залишкова вартість” – збільшується на 27 000 грн;

в) 1420 “Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)” – збільшується на 27 000 грн;

– у **Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2)** у графі “За попередній період” по одному з рядків 2050, 2130, 2150, 2180 та у рядку 2515 зменшується сума на 27000 грн;

– у **Звіті про рух грошових коштів (форма № 3)** виправлення не робляться, бо операція з нарахування амортизації не є грошовою операцією;

– у **Звіті про власний капітал (форма № 4)** у графі 7 “Нерозподілений прибуток” рядка 4010 “Виправлення помилок” проставляється сума 27 000 грн зі знаком “плюс”. У графу 7 рядка 4095 “Скоригований залишок на початок року” вписується фінансовий результат, відображений після виправлення помилки по рядку 1420 графи 3 Балансу).

6. Відображаються у примітках до фінансової звітності, складених за результатами року:

– зміст і сума помилки;

- статті фінансової звітності минулих періодів, переобчислені з метою повторного подання порівняльної інформації;
- факт або недоцільність повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів;
- помилки, що не вплинули на фінансовий результат.

Помилки, що не потребують коригування сальдо рахунку 44

1. *Визначається суть помилки, сума і з'ясовується, на чому вона позначилася.*

За суттю помилки можна поділити на:

- неточності у проведеннях;
- помилки в рознесенні сальдо/оборотів за рахунками не в належні рядки звітності (при правильності бухгалтерських проведень і сум за ними);
- описки у фінансовій звітності.

Приклад. Замість проведення з нарахування екологічного податку: Дт 949 – Кт 641 зроблено бухгалтерський запис: Дт 92 – Кт 641.

Або, наприклад, заповнюючи розрахунок прибутковості акцій, бухгалтер помилився й базувався при підрахунках на неправильній кількості простих акцій, що перебувають в обігу. Так, це ніяк не позначилося на *рахунку 44*, однак викривило показники розділу III Звіту про фінансові результати.

2. *Визначається суттєвість помилки.*

Несуттєві помилки виправляються, зважаючи на доцільність їхнього виправлення і характер (розмір) помилки. У будь-якому разі виправлену фінансову звітність, що раніше містила несуттєві помилки, немає потреби оприлюднювати. Тоді про це зазначається у примітках до річної фінансової звітності (п. 20.3 П(С)БО 6).

3. *Оформлюється бухгалтерська довідка.*

У нашому випадку помилка не впливає на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки” (непокріті збитки). Водночас у бухгалтерській довідці зазначається неправильний бухгалтерський запис і вказується правильний.

4. *Складається правильна фінансова звітність за рік, в якій допущено помилку (п. 5, п. 20.3 П(С)БО 6).*

У нашому прикладі коригувати необхідно лише Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2), а саме рядок 2130

“Адміністративні витрати” – зменшити на суму помилки, а рядок 2180 “Інші операційні витрати” збільшити на цю саму суму помилки. При цьому змін решти показників не буде.

5. *Відображаються правильні показники у поточній фінансовій звітності.*

Це стосується даних за попередній період, на початок звітного періоду, за аналогічний період попереднього року, які наводяться у поточній звітності й на які вплинула помилка, що виправляється.

У нашому *прикладі*, заповнюючи Звіт про фінансові результати за попередній рік, треба відкоригувати дані в колонці “За попередній період” у рядках 2130 та 2180, тобто записати там правильні показники, ніби помилки й не було.

6. *У примітках до фінансової звітності*, складених за результатами року, відображається:

- зміст і сума помилки;
- статті фінансової звітності минулих періодів, переобчислені з метою повторного подання порівняльної інформації;
- факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або недоцільність такого оприлюднення. Цього вимагає п. 20.3 П(С)БО 6.

10.2. ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК У ПОДАТКОВІЙ ДЕКЛАРАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВА

Форма податкової декларації з податку на прибуток підприємства з усіма додатками до неї затверджена наказом Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 № 872 (далі – Наказ № 872). Розрахунок податкових зобов'язань за період, у якому виявлено помилку(-ки), є додатком ВП до Податкової декларації.

Як зазначалося у попередньому розділі, згідно з п. 50.1 ПКУ платник податку у разі самостійного виявлення факту заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів зобов'язаний:

- або надати Уточнюючий розрахунок і сплатити суму недоплати і штраф у розмірі 3 % від суми такої недоплати;
- або відобразити суму недоплати у складі декларації, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, збільшену

на суму штрафу у розмірі 5 % від суми такої недоплати, з відповідним збільшенням загальної суми грошового зобов'язання.

Розглянемо обидва варіанти самовиправлення помилки з податку на прибуток підприємства.

Подання Уточнюючої податкової декларації

У цьому випадку платник податків не чекає строків подання наступної звітної податкової декларації, а подає Уточнюючу податкову декларацію *за період, в якому виявлена помилка*.

В інформаційному полі податкової декларації проставляється відмітка біля поля “Уточнююча”, а у графі 2 зазначається період, за який подається Уточнююча податкова декларація. Інші інформаційні показники, що ідентифікують платника податку, заповнюються, як у звичайній податковій декларації.

Виправляти помилки в Уточнюючій податковій декларації допускається лише за один податковий період. Звичайно, у разі необхідності є можливість подати одночасно декілька Уточнюючих податкових декларацій за різні періоди. Водночас з урахуванням особливостей визначення об'єкта оподаткування в Уточнюючій податковій декларації можна виправляти помилки, які призвели як до зменшення податкових зобов'язань, так і до збільшення їх.

Приклад. Підприємство в одному податковому періоді внесло до складу доходу зайві 10 тис. грн і водночас помилково збільшило витрати на 15 тис. грн. Загальна сума помилки (об'єкт оподаткування) буде збільшено на різницю: $15\ 000 - 10\ 000 = 5\ 000$ грн.

Платник податку в Уточнюючій податковій декларації з податку на прибуток підприємства заповнює усі необхідні рядки вже з виправленими помилками. При цьому якщо до конкретного рядка необхідно оформити додаток, відповідно до Наказу № 872, то він теж заповнюється з виправленими показниками.

Відповідно до алгоритму складання Податкової декларації з податку на прибуток підприємства заповнюються: *рядок 07* “Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності”, *рядок 14* “Податок на прибуток за звітний (податковий) період”, *рядок 16* “Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього календарного кварталу (звітного) податкового періоду” (при кварталному звітньому періоді).

Самостійне виправлення помилок відображається в рядках 24–28 Уточнюючої податкової декларації.

Продовжимо приклад. Сума самостійно виявленої помилки становить 5 тис. грн занижених податкових зобов'язань. Діяльність, із якої занижені податкові зобов'язання, не підлягає патентуванню. Підстав для зменшення нарахованої суми податку немає. Таким чином, податок на прибуток (у 2011 р.) занижено на $5000 \text{ грн} \cdot 0,23 = 1150 \text{ грн}$. Заповнення цієї частини Уточнюючої податкової декларації матиме вигляд як у табл. 10.1.

Таблиця 10.1

Порядок заповнення частини Уточнюючої податкової декларації

Показники	Код рядка	Сума, грн
Самостійне виправлення помилок		
Збільшення податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду(-ів), що уточнюється(-ються) (позитивне значення (рядок 16 – рядок 16 Податкової декларації, яка уточнюється) + позитивне значення (рядок 22 – рядок 22 Податкової декларації, яка уточнюється) або рядок 01 таблиці 2 додатка ВП до рядків 24–27, 29–32 та 34–37 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства	24	1 150
Сума штрафу при відображенні недоплати у складі Податкової декларації, що подається за звітний (податковий) період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання (повинна дорівнювати рядку 02 таблиці 2 додатка ВП до рядків 24–27, 29–32 та 34–37 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства)	25	–
Пеня, нарахована на виконання вимог пп. 129.1.2 п. 129.1 ст. 129 глави 12 розділу II ПКУ (у разі виправлення помилки(-ок) у складі звітної / звітної нової / консолідованої Податкової декларації (повинна дорівнювати рядку 03 таблиці 2 додатка ВП до рядків 24–27, 29–32 та 34–37 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства)	26	15
Зменшення податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду(-ів), що уточнюється(-ються) (від'ємне значення (рядок 16 – рядок 16 Податкової декларації, яка уточнюється) + від'ємне значення (рядок 22 – рядок 22 Податкової декларації, яка уточнюється) або рядок 04 таблиці 2 додатка ВП до рядків 24–27, 29–32 та 34–37 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства)	27	–
Сума штрафу від недоплати при наданні уточнюючої Податкової декларації (рядок 24 × 3%)	28	35

Рядок 25 у нашому разі не заповнюється. Він застосовується для виправлення помилок у поточних податкових деклараціях, коли необхідно надавати додаток ВП до Податкової декларації.

Рядок 27 заповнюється у разі зменшення податкових зобов'язань із податку на прибуток підприємств.

Рядок 26 призначений для відображення суми пені згідно з пп. 129.1.2 та п.129.4 ПКУ. Попри те, що в ПКУ питання нарахування пені недостатньо врегульоване, все-таки в нашому випадку відобразимо її нарахування. Пеня нараховується за весь період заниження податкового зобов'язання у розмірі 120 % річної облікової ставки Національного банку України, чинної на день заниження. Нарахування пені закінчується у день зарахування грошових зобов'язань (недоїмки та штрафних санкцій) до Державного бюджету України.

Під час нарахування пені необхідно звернути увагу на таке:

1. Стаття 50 ПКУ не вимагає сплати пені до бюджету до часу подання Уточнюючої податкової декларації, йдеться лише про сплату недоплати і штрафу. В нашому прикладі це відповідно 1150 і 35 грн.
2. Після сплати недоплати і штрафу розмір пені не збільшується. Фактичні строки сплати пені більше не призведуть до додаткових фінансових санкцій. Крім того, пеня на пеню не нараховується. Тобто сума пені, у нашому прикладі 15 грн, уже не зміниться незалежно від часу її сплати.
3. Форма Податкової декларації з податку на прибуток підприємства передбачає нарахування пені у разі самостійного виправлення помилок, тому є великий ризик, що при ненарахуванні пені податкові органи визнають Уточнюючу податкову декларацію недійсною (бо не буде повністю заповнено усіх необхідних рядків) і її повернуть платникові податку.

Детальніше про проблеми нарахування пені при самостійному виправленні помилок йтиметься у підрозділі 10.8 цієї теми.

Визначене додаткове збільшення податкових зобов'язань враховується у наступній поточній податковій декларації в **рядках 15 і 16**.

Приклад. Податок на прибуток у попередньому звітному періоді становив 30 тис. грн (рядок 14). Потім була надана Уточнююча податкова декларація, де сума додаткових податкових зобов'язань дорівнювала 1150 грн. За даними наступної податкової декларації по-

даток на прибуток за звітний податковий період становив 50 тис. грн (рядок 14).

Тоді якщо виправлення не проводилось у I кв. податкового року, в поточній податковій декларації будуть заповнені рядки 15 і 16.

Податок на прибуток за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року з урахуванням уточнень (рядок 14 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) період поточного року)	15	31 150
Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього календарного кварталу (звітного) податкового періоду (рядок 14 – рядок 15) (+, –)	16	+18 850

Рядок 15 = 30000 (рядок 14 попереднього періоду) + 1150 (рядок 24 Уточнюючої податкової декларації) = 31150 грн.

Рядок 16 = 50000 (рядок 14 поточного періоду) – 31150 (рядок 15 Поточної податкової декларації) = 18850 грн.

Необхідно зауважити, що Податкова декларація з податку на прибуток підприємств дає змогу виправляти помилки також у разі сплати авансових внесків при виплаті дивідендів. Їх розмір вказується в рядку 22 Податкової декларації. У разі виправлення помилки саме у рядку 22 показники збільшення або зменшення податкових зобов'язань відображаються у тих самих рядках Уточнюючої податкової декларації. Тобто рядки 20–22 – для нових показників і рядки 24–28 – для змінених показників, штрафу й пені.

Податкова декларація з податку на прибуток підприємства також надається у разі, якщо постійне представництво нерезидента визначає оподатковуваний прибуток у загальному порядку. Відповідно, коли постійне представництво нерезидента припустилося помилки, воно має право її виправити шляхом подання Уточнюючої податкової декларації. У цьому разі заповнюються рядки 29–33 (табл. 10.2).

Подання розрахунку податкових зобов'язань за період, у якому виявлено помилку(-ки)

Розрахунок податкових зобов'язань за період, у якому виявлено помилку(-ки) (у подальшому – Уточнюючий розрахунок), складається й подається разом із поточною Податковою декларацією з податку на прибуток підприємства. Разом із поточною Податковою декла-

Таблиця 10.2

Самостійне виправлення помилок із податку на прибуток, який утримується при виплаті доходів (прибутків) нерезидентів

Показники	Код рядка	Сума, грн
Сума штрафу при відображенні недоплати у складі Податкової декларації, що подається за звітний (податковий) період, наступний за періодом, у якому виявлено факт зниження податкового зобов'язання (повинна дорівнювати рядку 06 таблиці 2 додатка ВП до рядків 24–27, 29–32 та 34–37 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства)	30	
Пеня, нарахована на виконання вимог підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 глави 12 розділу II Податкового кодексу України (у разі виправлення помилки(-ок) у складі звітної / звітної нової / консолідованої Податкової декларації повинна дорівнювати рядку 07 таблиці 2 додатка ВП до рядків 24–27, 29–32 та 34–37 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства)	31	
Зменшення податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду(-ів), що уточнюється(-ються) (від'ємне значення (рядок 19 – рядок 19 Податкової декларації, яка уточнюється) або рядок 08 таблиці 2 додатка ВП до рядків 24–27, 29–32 та 34–37 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства)	32	
Сума штрафу від недоплати при наданні уточнюючої Податкової декларації (рядок 29 × 3 %)	33	

рацією може бути подано декілька Уточнюючих розрахунків за різні податкові періоди за формою згідно з додатком ВП. У кожному Уточнюючому розрахунку зазначається лише один податковий період, у якому платник самостійно виправляє помилки. На практиці, скоріш за все, додатками ВП необхідно користуватися, коли помилки не призводять до заниження податкових зобов'язань із податку на прибуток і штрафних санкцій.

Зміст додатка ВП практично збігається з податковою декларацією, навіть рядка 27 у ньому немає, щоб не було плутанини щодо штрафних санкцій. У нашому разі при самостійному виправленні помилки штрафні санкції, згідно зі ст. 50 ПКУ, становлять 5 % від суми недоплати податкового зобов'язання.

Порядок виправлення помилок за допомогою Уточнюючого розрахунку до поточної податкової декларації такий.

1. В інформаційних полях додатка ВП зазначається, для якої Податкової декларації надається Уточнюючий розрахунок і звітні

періоди, у яких виявлено помилку (-ки) й за який виявлено помилку(-ки).

2. Заповнюються **рядки 01–16** Уточнюючого розрахунку з виправленими показниками за податковий період, який уточнюється. При цьому заповнюються усі необхідні додатки незалежно від того, є в них помилки чи немає. За рядком 16 визначається згідно з алгоритмом заповнення Уточнюючого розрахунку податок на прибуток, нарахований за результатами останнього календарного кварталу податкового періоду з виправленими показниками.

Рядки 17–19 Уточнюючого розрахунку призначені для визначення суми податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам, і виправлення в них помилок за попередні звітні періоди.

Рядки 20–22 Уточнюючого розрахунку призначені для визначення суми авансового внеску при виплаті дивідендів, нарахованої за результатами останнього календарного кварталу звітного (податкового) періоду, що має бути сплачена за місцем знаходження юридичної особи, і виправлення в них помилок за попередні звітні періоди.

3. Визначається сума збільшення/зменшення податкових зобов'язань із податку на прибуток підприємства, штрафу й пені (**рядки 24–27**).

Приклад. За даними платника податку в попередньому податковому періоді виявлено помилку, що призвела до зменшення податкових зобов'язань із податку на прибуток підприємства на суму 10 тис. грн. Помилка виправляється в поточній податковій декларації і відповідно заповнюється додаток ВП до Податкової декларації – Уточнюючий розрахунок (табл. 10.3).

За рядком 24 визначається різниця податкового зобов'язання на прибуток між уточненим показником (рядок 16 додатка ВП) та рядком 16 із податкової декларації, що уточнюється.

Самоштраф у цьому разі дорівнює 5 % від суми збільшення податкового зобов'язання.

4. Показники з додатка ВП переносяться до таких самих рядків звітної Податкової декларації (табл. 10.4).

Рядок 28 у цьому разі не заповнюється, бо суму самоштрафу вже відображено за рядком 24.

Згідно з відображеними даними за рядками 24–26 Податкової декларації платник податку зобов'язаний сплатити зазначені там суми разом із поточним податковим зобов'язанням із податку на прибуток за рядком 16 поточної Податкової декларації.

Таблиця 10.3

Фрагмент додатка ВП до Податкової декларації

Показники	Код рядка	Сума, грн
Збільшення податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду(-ів), що уточнюється(-ються) (позитивне значення (рядок 16 – рядок 16 Податкової декларації, яка уточнюється) + позитивне значення (рядок 22 – рядок 22 Податкової декларації, яка уточнюється) (переноситься до рядка 24 Податкової декларації (звітної / звітної нової / консолідованої))	24	10 000
Сума штрафу при відображенні недоплати у складі Податкової декларації, що подається за звітний (податковий) період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання (рядок 24 × 5 %) (переноситься до рядка 25 Податкової декларації (звітної / звітної нової / консолідованої))	25	500
Пеня, нарахована на виконання вимог підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України (переноситься до рядка 26 Податкової декларації (звітної / звітної нової / консолідованої))	26	35
Зменшення податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду(-ів), що уточнюється(-ються) (від'ємне значення (рядок 16 – рядок 16 Податкової декларації, яка уточнюється) + від'ємне значення (рядок 22 – рядок 22 Податкової декларації, яка уточнюється) (переноситься до рядка 27 Податкової декларації (звітної / звітної нової / консолідованої))	27	–

Рядки 28–31 Уточнюючого розрахунку призначені для визначення суми збільшення / зменшення податкових зобов'язань, штрафу й пені при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам.

Платникам податку необхідно звернути увагу на те, що згідно з п. 152.11, якщо вони проводять діяльність, яка підлягає *патентуванню*, то облік доходів і витрат за цими видами діяльності ведеться окремо від інших видів діяльності. В нашому разі помилки, самостійно виявлені платниками податку, повинні також обліковуватись і виправлятися окремо від інших помилок. Це положення стосується й тих платників, чия діяльність повністю та/або частково звільнена від оподаткування.

Виправлення помилки з податку на прибуток підприємства в бухгалтерському обліку здійснюється за правилами викладеними в розділі 10.1 відповідно до П(С)БО 6.

Таблиця 10.4

Самостійне виправлення помилок

Показники	Код рядка	Сума, грн
Збільшення податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду(-ів), що уточнюється(-ються) (позитивне значення (рядок 16 – рядок 16 Податкової декларації, яка уточнюється) + позитивне значення (рядок 22 – рядок 22 Податкової декларації, яка уточнюється) (переноситься до рядка 24 Податкової декларації (звітної / звітної нової / консолідованої))	24	10 000
Сума штрафу при відображенні недоплати у складі Податкової декларації, що подається за звітний (податковий) період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання (рядок 24 × 5 %) (переноситься до рядка 25 Податкової декларації (звітної / звітної нової / консолідованої))	25	500
Пеня, нарахована на виконання вимог підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України (переноситься до рядка 26 Податкової декларації (звітної / звітної нової / консолідованої))	26	35
Зменшення податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду(-ів), що уточнюється(-ються) (від'ємне значення (рядок 16 – рядок 16 Податкової декларації, яка уточнюється) + від'ємне значення (рядок 22 – рядок 22 Податкової декларації, яка уточнюється) (переноситься до рядка 27 Податкової декларації (звітної / звітної нової / консолідованої))	27	–
Сума штрафу від недоплати при наданні уточнювальної Податкової декларації (рядок 24 · 3 %)	28	–

Поточні помилки виправляються за допомогою рахунку 98 “Податок на прибуток”. Збільшення податку на прибуток підприємства за звичайної діяльності оформлюється бухгалтерським записом Дт 981 – Кт 641, а зменшення таким же бухгалтерським записом, але способом “червоного сторно”, або зворотним бухгалтерським проводенням.

У разі коли помилку виявили в попередніх роках, її виправлення здійснюється за рахунком 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” і при цьому вносяться зміни до фінансової звітності за попередні роки. Помилки з податку на прибуток – це *суттєві помилки* і їх виправлення вимагає *повторного оприлюднення фінансової звітності*.

10.3. ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК В ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ. ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ Й ПОДАННЯ УТОЧНЮЮЧИХ РОЗРАХУНКІВ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ІЗ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У ЗВ'ЯЗКУ З ВИПРАВЛЕННЯМ САМОСТІЙНО ВИЯВЛЕНИХ ПОМИЛОК

Порядок виправлення помилок із ПДВ наразі безпосередньо прив'язаний до Уточнюючого розрахунку, який залежно від ситуації може бути або *додатком* до податкової декларації або *самостійним документом*. Але жодної різниці в механізмі заповнення Уточнюючого розрахунку залежно від його “статусу” немає.

Основним нормативним документом, який регулює методологію виправлення помилок у Податковій декларації з ПДВ, є Порядок заповнення і надання податкової декларації з податку на додану вартість, затверджений наказом Міністерства доходів і зборів України від 13.11.2013 № 678 (далі – Порядок № 678).

Рядки Уточнюючого розрахунку є майже копією рядків нової форми Податкової декларації з ПДВ (за винятком додаткового рядка “Сума штрафу”). Виправляючи помилку за відповідний звітний період, платник податків має зазначити:

- у графі 4 Уточнюючого розрахунку – показники недостовірної декларації, яку він виправляє. До того ж якщо показники такої декларації раніше виправлялися, то до графі 4 потрапляють уже змінені показники (п. 1 розділу IX Порядку № 678);
- у графі 5 Уточнюючого розрахунку – правильні показники за відповідний період;
- у графі 6 – різницю показників граф 5 і 4, тобто суму помилки.

Основним моментом при складанні уточнюючих розрахунків є визначення суми самоштрафу відповідно до п. 50.1 ПКУ, у разі якщо помилка призвела до заниження податкових зобов'язань. Податковий кодекс пропонує штрафувати при виявленні факту “заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів”. Окрім того, як синоніми “недоплата” і “заниження податкового зобов'язання” використано в п. 120.2 ПКУ: “заниження податкового зобов'язання” (недоплати)”.

У пп. 14.1.156 ПКУ податкове зобов'язання розшифровується як “сума коштів, яку платник податків...повинен сплатити до відповід-

ного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку й строки, визначені податковим законодавством...” Однак є ще одне розшифрування “податкового зобов’язання” – пп. 14.1.179 ПКУ. Причому написано воно спеціально для розділу V “Податок на додану вартість”. Проте цей термін використовувати незручно: за п. 200.1 ПКУ таке податкове зобов’язання зменшується на суму податкового кредиту. І тільки додатна різниця підлягає сплаті до бюджету. Саме вона і буде тим податковим зобов’язанням, при заниженні якого нараховується самоштраф.

Де місце такому зобов’язанню? Як зрозуміло з форми Податкової декларації з ПДВ, воно відображається у рядку 25 “Сума податку на додану вартість, що підлягає нарахуванню й сплаті до бюджету за підсумками поточного звітного (податкового) періоду з урахуванням залишку від’ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду”. Це і є *податкове зобов’язання*, про яке згадується у п. 50.1 ПКУ, і його заниження є *базою для самоштрафу*.

Як уже зазначалося, самоштрафи пов’язані з заниженням податкового зобов’язання. Водночас в обліку ПДВ можливі й інші ситуації. Наприклад, у декларації завищено від’ємне значення. Якщо воно не призвело надалі до недоплати, то *самостійне виправлення* такої помилки *не супроводиться накладенням штрафних санкцій*.

Та, коли таку помилку знайдуть податкові органи, санкцій не уникнути. Це одна з новацій ПКУ (п. 123.1): “накладення на платника податків штрафу в розмірі 25 відсотків суми нарахованого податкового зобов’язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від’ємного значення об’єкта оподаткування податком на прибуток або від’ємного значення суми податку на додану вартість”.

Тепер окремо розглянемо порядок складання уточнюючих розрахунків.

Уточнюючий розрахунок як самостійна декларація

Ознака самостійного Уточнюючого розрахунку – відмітка в графі 2 “самостійний документ” поля 01. У полі 02 – місяць подання Уточнюючого розрахунку. У полі 03 – звітний період, в якому виявлено помилку. Реквізити в полях 04–10 заповнюються аналогічно

до звітної декларації. Рядки розділів I–III також фактично повторюють рядки декларації з ПДВ.

Графи А і Б звітної декларації перетворюються на підрядки Уточнюючого розрахунку. Незважаючи на назву графи 4 “Показник, який уточнюється” і 5 “Уточнений показник”, у їх підрядки необхідно вписувати всі показники. Такий висновок випливає з пунктів 1, 2 розділу IX Порядку № 678: “У графі 4 відображаються відповідні показники декларації звітного періоду, який виправляється... У графі 5 Уточнюючого розрахунку відображаються відповідні показники з урахуванням виправлення”. Тобто незалежно від того, допущено помилку в одному рядку декларації чи в декількох, переносити в графу 4 необхідно всі показники декларації, що уточнюється, а у графі 5 вказуються всі показники з урахуванням виправленої помилки. У графі 6 вказується різниця між графами 5 і 4. У ній слід зазначити **абсолютне значення** (п. 3 розділу IX Порядку № 678), тобто показник **без знака**. Це досить незручно, тому на практиці знаки скоріш за все будуть проставлятися незважаючи на відсутність податкових роз’яснень. Рядки граfi 6, де значення граfi 4 та 5 збігаються, прокреслюються.

Приклади заповнення розділу III Уточнюючого розрахунку

Приклад 1. У періоді, що уточнюється, була визначена сума зі сплати до бюджету (тобто заповнено рядок 25 податкової декларації).

У даному разі можуть бути дві ситуації у платників податків:

- 1) занизили податкові зобов’язання/завищили податковий кредит, тоді за підсумками Уточнюючого розрахунку вийде недоплата й самоштраф;
- 2) провели зайві податкові зобов’язання/занизили податковий кредит (у сумі, яка не перевищує ПДВ до сплати), тоді результатом Уточнюючого розрахунку стане переплата податку за особовим рахунком.

В обох випадках буде заповнено графу 6 рядка 25 **без знака**. Але в першому випадку треба внести дані до рядка 26 (3 % від суми недоплати).

Приклад 2. Заниження/завищення від’ємного значення ПДВ, що не вплинуло на суму податку до сплати або відшкодування (рядки 23,

25 податкової декларації). У цьому разі самоштраф не нараховується, оскільки відсутня недоплата.

Розглянемо ситуацію, коли від'ємне значення ПДВ було завищене. Згідно з п. 4 розділу IX Порядку № 678: "У разі виправлення значення рядка 24 декларації, яке в майбутніх звітних періодах не вплинуло на значення рядка 25 чи 23 (23.1 чи 23.2), Уточнюючий розрахунок подається за один звітний період, у якому вносяться відповідні зміни. На значення графі 6 рядка 24 Уточнюючого розрахунку зменшується значення рядка 24 декларації за звітний період, у якому подано такий Уточнюючий розрахунок".

Рядок 24 – це залишок від'ємного значення після відшкодування. Коли помилка присутня саме в рядку 24 (а попередні показники правильні), то, необхідно коригувати цей рядок.

Водночас можлива інша ситуація, коли рядка 24 ще не чіпали. Якщо в минулому періоді завищено податковий кредит, то він відобразиться лише в рядку 20.2 звітної декларації. *Платника податку таким чином позбавлено можливості виправити подібну помилку, і йому треба чекати, коли буде заповнено рядок 24 податкової декларації.*

Але на практиці необхідно шукати виходи з цього становища. Тому треба керуватись не конкретними рядками декларації й Уточнюючого розрахунку, а їх змістом. Тому дані з Уточнюючого розрахунку треба переносити не в рядок 24 декларації, а в рядок 21.1. Саме там мають бути відображені показники попередніх звітних періодів. До того ж, як уже зазначалося, Уточнюючий розрахунок виконує функції Податкової декларації з ПДВ.

Алгоритм виправлення помилки рядка 20.2 Податкової декларації такий. Спершу подається Уточнюючий розрахунок, і в графі 6 рядка 20.2 зазначається сума коригування. Потім сума коригування з графі 6 рядка 20.2 Уточнюючого розрахунку переноситься в рядок 21.1 Податкової декларації поточного звітного періоду. При цьому вказівки п. 4 розділу IX Порядку № 678 практично не будуть порушені.

У разі коли коригування призводить до зростання від'ємного значення ПДВ, суми усіх коригувань потрапляють уже до Податкової декларації наступного звітного періоду.

Якщо помилку було зроблено не в минулому періоді, а раніше, показники рядка 20.2 вже будуть відображені в рядку 21.2 звітної Податкової декларації.

Усі ці правила можна відобразити в табл. 10.5.

Розглянемо декілька ситуацій:

1. Підприємство в квітні занизило податковий кредит на 2000 грн (не провело податкової накладної). 25 липня надано Уточнюючий розрахунок, де в графі 6 рядка 20.2 зазначено суму 2000 грн. Особливих правил її перенесення в Порядку № 678 не визначено. Оскільки Уточнюючий розрахунок подано у липні і звітний період для нього липень (це видно також із поля 02), то дані з графи 6 рядка 20.2 впливатимуть тільки на серпневу (тобто наступного звітного періоду) декларацію, яку подадуть у вересні. Сума 2000 грн попаде до рядка 21.2 серпневої декларації.
2. Підприємство в березні поточного року не показало постачання на 12 тис. грн (у тому числі ПДВ – 2000 грн). Тобто занизило податкові зобов'язання на 2000 грн у розділі I декларації. У березневій декларації виявився заповненим рядок 20.2 із сумою 3000 грн. Помилку знайдено наприкінці квітня і надано Уточнюючий розрахунок (як окрему декларацію) 27 квітня. В травні було складено податкову декларацію за квітень. При цьому дані рядка 21.1, де вказані дані з рядка 20.2 декларації попереднього періоду (березня), зменшуються на 2000 грн, виправлені Уточнюючим розрахунком. Як результат, до рядка 21.1 потраплять не 3000 грн із рядка 20.2 березневої декларації, а лише 1000 грн (3000 – 2000).

Таблиця 10.5

Порядок виправлення помилок у податковій декларації

Виправлення помилки	Період, у якому допущено помилку	
	що безпосередньо передувє періоду виправлення	раніший за попередній період
Зменшення від'ємного значення	Зменшуються дані рядка 21.1 поточної декларації	Зменшуються дані рядка 21.2 поточної декларації
Збільшення від'ємного значення	Збільшуються дані рядка 21.2 декларації наступного звітного періоду	
Згідно з розділом IX Порядку № 678 будь-які коригування враховуються у рядку 24 звітної податкової декларації		

Приклад 3. Від’ємне значення періоду, де допущено помилку, використано на зменшення зобов’язань наступних звітних періодів.

У даному випадку відповідно до п. 5 розділу IX Порядку № 678: “У разі виправлення значення рядка 24 декларації, яке у майбутніх звітних періодах впливало на значення рядка 25 чи рядка 23, Уточнюючий розрахунок подається за кожний звітний період, у якому значення рядка 24 декларації впливало на значення рядка 25 чи рядка 23”.

У разі здійснення бюджетного відшкодування або на суму податкових зобов’язань, нарахованих у “проміжних періодах” до сплати, платнику податків доведеться подавати Уточнюючі розрахунки за таку кількість минулих звітних періодів (місяців), на показники яких вплинула допущена помилка.

Для наочності покажемо на прикладі, коли від’ємне значення ПДВ зараховувалось у зменшення податкових зобов’язань із ПДВ наступних періодів (табл. 10.6).

Отже, в березні й квітні відображено від’ємне значення ПДВ. Воно поглинає податкове зобов’язання з ПДВ травня (3000 грн) і червня (2100 грн). У підсумку несплачений “мінус” за даними червня становить 2900 грн.

У липні виявлено березневу помилку – на суму 2500 грн податкових зобов’язань. Таким чином необхідно оформити три уточнюючих розрахунки до квітневої, травневої й червневої податкових декларацій. Заповнюються і подаються окремо кожен з Уточнюючих розрахунків (табл. 10.7).

Якби не було помилки, перехідний залишок у рядку 24 скоротився б до 4500 грн, і не було б поточного мінусу у 1000 грн за рядком 20.2.

Таблиця 10.6

Відображення від’ємного значення ПДВ у зменшенні податкових зобов’язань наступних періодів

Звітний період	Рядок декларації					Несплачений “мінус” звітного періоду (рядок 20.2 + рядок 24)
	18	19	20.2	21	24	
Березень	–	7000	7000	–	–	7000
Квітень	–	1000	1000	7000	7000	8000
Травень	3000	–	–	8000	5000	5000
Червень	2100	–	–	5000	2900	2900

Таблиця 10.7

Фрагмент Уточнюючого розрахунку до Декларації за квітень

Код рядка	Код податка	Рядок декларації	Показник, що уточнюється	Уточнений показник	Різниця
		...			
18		Позитивне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду	-	2500	2500
19		Від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду	1000	-	1000
20.1		Зарукування від'ємного значення різниці поточного звітного (податкового) періоду у зменшення суми податкового боргу з податку на додану вартість	-	-	-
20.2		Зарукування від'ємного значення різниці поточного звітного (податкового) періоду до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду	1000	-	1000
21.1		Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, що входить до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 20.2 декларації попереднього звітного (податкового) періоду)	7000	7000	-
21.2		Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, що входить до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 24 декларації попереднього звітного (податкового) періоду)	-	-	-
21.3		Зменшено/збільшено залишок від'ємного значення за результатами перевірки податкового органу	-	-	-

Закінчення табл. 10.7

Код рядка	Код додатка	Рядок декларації	Показник, що уточнюється	Уточнений показник	Різниця
22	Д2	Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, за вирахуванням суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету за підсумками поточного звітного (податкового) періоду (рядок 21 – рядок 18)	7000	4500	2500
23.1	Д3, Д4	Сума, що підлягає бюджетному відшкодуванню на рахунок платника у банку	-	-	-
23.2	Д3	Сума, що підлягає бюджетному відшкодуванню у зменшення податкових зобов'язань із податку на додану вартість у наступних звітних (податкових) періодах	-	-	-
24		Залишок від'ємного значення, який після бюджетного відшкодування входить до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (рядок 22 – рядок 23.1 – рядок 23.2)	7000	4500	2500
25		Сума податку на додану вартість, яка підлягає нарахуванню за підсумками поточного звітного (податкового) періоду з урахуванням залишку від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду та: (рядок 18 – рядок 21.1 – рядок 21.2)	-	-	-
26		Сума штрафу, нарахована платником самостійно у зв'язку з виправленням помилок			-

В Уточнюючому розрахунку за травень у графу 4 переносяться дані податкової декларації за травень, а в графу 5 – уточнені показники.

Показники розділів I і II Уточнюючого розрахунку збігатимуться з показниками раніше поданої податкової декларації за травень, а в розділі III будуть відмінності (табл. 10.8).

Графа 5 Уточнюючого розрахунку за травень заповнюється з урахуванням проведених коригувань в Уточнюючому розрахунку за квітень, тобто:

- відсутня від’ємна різниця між податковими зобов’язаннями і податковим кредитом у квітні (рядок 20.2), тому в графі 5 рядка 21.1 Уточнюючого розрахунку за травень ставиться прочерк;
- зменшення залишку від’ємного значення рядка 24 призводить до того, що в графі 5 рядка 21.2 Уточнюючого розрахунку за травень проставляється 4500 грн.

На завершення складається Уточнюючий розрахунок за червень (табл. 10.9).

З усіх поданих уточнюючих розрахунків саме в червні видно, що має місце помилка в розмірі 600 грн. І саме на цю суму нараховується штраф у розмірі 3 %, тобто 18 грн (рядок 26). ***Суму недоїмки і штрафу необхідно сплатити до дати подання уточнюючих розрахунків за квітень, травень і червень.***

Приклад 4. Від’ємне значення періоду, де була допущена помилка, було спрямоване на відшкодування ПДВ.

Виходячи з п. 5 розділу IX Порядку № 678 цього разу також необхідно виправляти помилку, складаючи кілька Уточнюючих розрахунків – аж поки буде відкориговано суму відшкодування ПДВ.

Приклад. У квітні допущено помилку – не відобразили податкових зобов’язань на суму 1000 грн. Помилку знайшли в липні. Показники попередніх декларацій мали такі значення (табл. 10.10).

Необхідно оформити два уточнюючих розрахунки: за квітень і травень.

Фрагмент розділу III першого Уточнюючого розрахунку матиме вигляд (табл. 10.11).

Фрагмент розділу III другого Уточнюючого розрахунку матиме вигляд (табл. 10.12).

У даному разі самоштрафу не буде.

Водночас можуть бути різні варіанти.

Таблиця 10.8

Фрагмент Уточнюючого розрахунку до декларації за травень

Код рядка	Код доатка	Рядок декларації	Показники, що уточнюються	Уточнений показник	Різниця
18		Позитивне значення різниці між сумою податкового зобов'язання і сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду	3000	3000	–
<...>					
21.1		Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, що входить до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 20.2 декларації попереднього звітного (податкового) періоду)	1000	–	1000
21.2		Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, що входить до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 24 декларації попереднього звітного (податкового) періоду)	7000	4500	2500
<...>					
22	A2	Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, за вирахуванням суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету за підсумками поточного звітного (податкового) періоду (рядок 21 – рядок 18)	5000	1500	3500
<...>					
24		Залишок від'ємного значення, який після бюджетного відшкодування входить до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (рядок 22 – рядок 23.1 – рядок 23.2)	5000	1500	3500
<...>					
26		Сума штрафу, нарахована платником самостійно у зв'язку з виправленням помилок			–

Таблиця 10.9

Фрагмент Уточнюючого розрахунку до декларації за червень

Код рядка	Код податка	Рядок декларації	Показники, що уточнюються	Уточнений показник	Різниця
18		Позитивне значення різниці між сумою податкового зобов'язання і сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду	2100	2100	-
<...>					
21.2		Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, що входить до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 24 декларації попереднього звітного (податкового) періоду)	5000	1500	3500
<...>					
22	Д2	Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, за вирахуванням суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету за підсумками поточного звітного (податкового) періоду (рядок 21 – рядок 18)	2900	-	2900
24		Залишок від'ємного значення, який після бюджетного відшкодування входить до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (рядок 22 – рядок 23.1 – рядок 23.2)	2900	-	2900
25		Суми податку на додану вартість, яка підлягає нарахуванню і сплаті до бюджету за підсумками поточного звітного (податкового) періоду, з урахуванням залишку від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду та: (рядок 18 – рядок 21.1 – рядок 21.2)	-	600	600
26		Сума штрафів, нарахована платником самостійно у зв'язку з виправленням помилок			18

Таблиця 10.10

Показники попередніх декларацій

Звітний період	Рядок декларації			
	20.2	21.1	23.2	25
Квітень	5000	–	–	–
Травень	–	5000	5000	–
Червень	300	–	–	–

Таблиця 10.11

Фрагмент Уточнюючого розрахунку до декларації за квітень

Код рядка	Код додатка	Рядок декларації	Показник, що уточнюється	Уточнений показник	Різниця
<...>					
20.2		Зарахування від'ємного значення різниці поточного звітного (податкового) періоду до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду	5000	4000	1000
<...>					
26		Сума штрафу, нарахована платником самостійно у зв'язку з виправленням помилки			–

Приклад. Помилку знайшли в червні. В декларації за травень заповнено рядок 25 на суму ПДВ до сплати 4600 грн. Але перерахувати не треба було, бо в декларації за квітень заповнено рядок 23.2 (у зменшення податкових зобов'язань у наступних періодах) на суму 5000 грн. Сума виявлених занижених зобов'язань (а відповідно і помилки) становила 600 грн, і саме ця сума вважатиметься недоплатою, і на неї буде нараховано самоштраф. Виявити помилку, що вплинула на відшкодування ПДВ, необхідно за даними *додатка Д2 до податкової декларації* – Довідка про залишок суми від'ємного значення попередніх податкових періодів, що залишається несплаченою після бюджетного відшкодування, отриманого у звітному податковому періоді й підлягає внесенню до складу податкового кредиту наступного податкового періоду.

Таблиця 10.12

Фрагмент Уточнюючого розрахунку до Декларації за червень

Код рядка	Код додатка	Рядок Декларації	Показники, що уточнюються	Уточнений показник	Різниця
<...>					
21.1		Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, що входить до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 20.2 Декларації попереднього звітного (податкового) періоду)	5000	4000	1000
<...>					
22	Д2	Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, за вирахуванням суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету за підсумками поточного звітного (податкового) періоду (рядок 21 – рядок 18)	5000	4000	1000
<...>					
23.2	Д3	Сума, що підлягає бюджетному відшкодуванню у зменшення податкових зобов'язань з податку на додану вартість у наступних звітних (податкових) періодах	5000	4000	1000
<...>					
26		Сума штрафу, нарахована платником самостійно у зв'язку з виправленням помилок			–

Спершу треба визначити, чи є в додатку Д2 за останній звітний період (у прикладі це травень) заповнена графа 2 із зазначенням звітного періоду, в якому допущено помилку (в прикладі це квітень).

1. Якщо такого запису немає, виходить, що помилка вплинула на суму відшкодування.

Тоді необхідно звернутись до додатків Д2 за попередні періоди і знайти останній, де заповнено графу 4. Тепер починаючи з цього періоду слід зробити необхідну кількість уточнюючих розрахунків.

2. Якщо запис є, тоді треба порівняти показник графи 5 із величиною помилки (в прикладі за квітень).

У разі коли помилка менша або дорівнює показнику графи 5, відшкодування не було і необхідно зробити лише один уточнюючий розрахунок за період, у якому допущено помилку (в прикладі за квітень).

У разі коли помилка перевищує суму графи 5, має місце завищення розміру відшкодування. Тоді треба звернутися до додатків Д2 за попередні періоди і знайти останній, де заповнено графу 4.1. Починаючи з цього періоду слід зробити необхідну кількість уточнюючих розрахунків.

На практиці помилка одного періоду могла одночасно позначитися як на сумі до сплати, так і на відшкодуванні. Тоді треба використовувати схеми виправлень за допомогою уточнюючих розрахунків згідно з прикладами 3 й 4 (цього розділу).

Уточнюючий розрахунок як додаток до податкової декларації

При виправленні помилки минулих періодів у поточній податковій декларації також оформлюється і подається Уточнюючий розрахунок, але вже не як самостійна декларація, а як додаток до податкової декларації.

Водночас правила заповнення такого Уточнюючого розрахунку такі самі, як і у випадку, коли він є самостійним документом.

Хоча Уточнюючий розрахунок надається до податкових органів одночасно з поточною податковою декларацією, уточнені показники його до самої декларації не переносяться. Тобто обидва документи функціонують окремо. Наприклад, якщо в Уточнюючому розрахунку

ку – додатку заповнено рядок 25 (ПДВ до сплати), то її показник не приєднується до рядка 25 самої звітної податкової декларації. Коли і там, і там є дані в рядку 25, то треба сплатити їх суму, а також самоштраф із рядка 26 Уточнюючого розрахунку – додатка.

Виходячи з вимог Порядку № 678 необхідно відзначити такі особливості заповнення й подання Уточнюючого розрахунку – додатка до податкової декларації.

1. У поточній декларації неможливо відкоригувати від'ємне значення раніше поданих податкових декларацій, якщо помилка вплинула на рядок 25 (сума податку до сплати) і на рядок 23 (сума бюджетного відшкодування). Для цього треба робити декілька уточнюючих розрахунків, а поточна декларація цього не передбачає.
2. Неможливо також виправити помилки за декілька звітних періодів, навіть якщо вони між собою не пов'язані.
3. З огляду на те, що в самій податковій декларації немає місця для виправлення помилок, то неможливо скористатися поточним від'ємним значенням ПДВ, щоб перекрити помилки за попередні податкові періоди, які призвели до збільшення податкових зобов'язань і самоштрафу, й відображені в Уточнюючому розрахунку – додатку. Тобто за помилку доведеться розрахуватися з бюджетом повністю.
4. Попередні зобов'язання неможливо ліквідувати поточним перевищенням податкового кредиту над податковими зобов'язаннями (та й узагалі від'ємним залишком). Пояснення тут аналогічні до викладених вище. Тобто збільшивши податкові зобов'язання, їх доведеться сплатити, навіть незважаючи на те, що в рядках 19 або 21 відображено значні суми. Сплатити треба буде зобов'язання та 5-відсотковий самоштраф за строком ліквідації поточних зобов'язань протягом 10 днів.

У практиці бувають ситуації коли виникає необхідність коригування (зменшення) податкового кредиту не з причини раніше допущеної помилки, а з інших причин. Наприклад: псування товарно-матеріальних цінностей і невикористання їх у господарській діяльності; зміна законодавства за пільговими операціями; зміна видів діяльності й інше. Незважаючи на те, що податковий кредит зменшується, самоштрафів у таких випадках нараховувати не треба. Водночас податкова декларація з податку на додану вартість не передбачає поді-

бних коригувань. У рядках 8 та 16 податкової декларації з податку на додану вартість можливе коригування лише за чітко визначеним у таких рядках переліком підстав, а коригування в результаті самостійно виявлених помилок чи з інших підстав відображається лише у відповідних рядках уточнюючих розрахунків.

У такому разі рекомендується в податковій декларації не зменшувати суми податкового кредиту, а показувати податкові зобов'язання за рядком 1 звітної податкової декларації. При цьому в додатку Д5 (розшифрування контрагентів) суму коригування проводити через рядок "Інші" розділу I і, якщо буде потреба, подати до контролюючого органу письмове пояснення.

Заповнення додатків до уточнюючих розрахунків

Відповідно до п. 3 розділу IV та п. 7 розділу IX Порядку № 678 якщо до уточнюючих показників податкової декларації, необхідно скласти додатки, то й при коригуваннях до уточнюючих розрахунків складаються такі самі додатки з виправленими показниками. Необхідно заповнювати додатки повністю чи тільки показники, які змінюються (виправляються), про це в Порядку № 41 інформації немає.

Воднораз при виправленні помилок у Додатку Д5 (Розшифровка податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів) податкові органи не заперечували, щоб виправлялися тільки помилкові показники. На думку ДПС України: "Виправлення помилок, допущених у Розшифровках, які потребують уточнень показників у складі декларації за будь-який наступний період, проводиться шляхом подання Уточнюючого розрахунку, до якого додається уточнююча Розшифровка у розрізі контрагентів. При цьому вартісні показники як Розшифровки, так і Уточнюючого розрахунку відображаються на суму уточнення (збільшення або зменшення) з відповідним знаком".

Бухгалтерський облік виправлення помилок із податку на додану вартість

У зв'язку з тим, що уточнюючі розрахунки з ПДВ мають практично статус податкових декларацій, усі виправлені показники відобра-

жаються на особистих рахунках платників за місцем реєстрації в податкових органах.

З метою ідентичного обліку заборгованостей або необхідних до сплати податкових зобов'язань із ПДВ виправлення самостійно виявлених помилок відображаються в бухгалтерському обліку. Бухгалтерські записи проводяться в тому періоді, в якому подаються до податкових органів уточнюючі розрахунки.

У разі виявлення й відображення в податковій звітності помилки, що призвела до нарахування додаткових податкових зобов'язань, робиться бухгалтерський запис: Дт 949 – Кт 641 субрахунку “Податок на додану вартість” на суму виявленої помилки. Одночасно відображаються штрафні санкції: 3 або 5 % від суми додаткових податкових зобов'язань: Дт 948 – Кт 641 субрахунку “Податок на додану вартість”.

У разі виправлення помилки, що призвела до зменшення податкових зобов'язань або збільшення податкового кредиту, необхідно зробити бухгалтерські проведення *методом “червоного сторно”*: Дт 949 – Кт 641 субрахунку “Податок на додану вартість” на суму виправлення.

10.4. ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК, ВИЯВЛЕНИХ ПІД ЧАС НАРАХУВАНЬ В ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ІЗ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Поряд із виконанням інших обов'язків податковий агент, згідно з вимогами ПКУ, зобов'язаний подавати органу державної податкової служби у строки, встановлені ПКУ для податкового кварталу, Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (далі – Податковий розрахунок).

Форму цього розрахунку (форма № 1ДФ) та Порядок її заповнення затверджено наказом Міністерства доходів і зборів України “Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахова-

ного (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку” від 21.01.2014 № 49 (далі – Наказ № 49).

Саме шляхом подання уточнюючого Податкового розрахунку виправляються раніш допущені помилки щодо доходів фізичних осіб та утриманих з них податків.

Виправляти помилки необхідно якщо:

- розмір доходу та/або податку обчислено неправильно, і такі помилкові дані потрапили до форми № 1ДФ;
- податок обчислено і сплачено правильно, але з якихось причин до форми № 1ДФ потрапила недостовірна інформація. Це може стосуватися не тільки суми доходу чи податку, а й будь-якої іншої графи звіту (ідентифікаційного номера, ознаки доходу, дати прийняття або звільнення).

Відповідно до п. 119.2 ПКУ неподання, подання з порушенням установлених строків, подання не в повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 510 грн. Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1020 грн.

Податковий розрахунок подається до державної податкової служби за місцем знаходження податкового агента – юридичної особи або її відокремлених підрозділів.

У разі якщо відокремлений підрозділ юридичної особи не уповноважений нараховувати, утримувати і сплачувати податок до бюджету, Податковий розрахунок у вигляді окремої порції за такий підрозділ подає до органу державної податкової служби юридична особа за своїм місцезнаходженням і надсилає копію такого розрахунку до органу Державної податкової служби за місцезнаходженням цього відокремленого підрозділу.

Уточнюючий податковий розрахунок подається у разі необхідності проведення коригувань Податкового розрахунку після закінчення строку його подання. Уточнюючий податковий розрахунок може подаватись як за звітний період, так і за попередні періоди.

Порядок заповнення звітної форми нового та Уточнюючого податкових розрахунків є однаковим. Зазначені розрахунки подаються на підставі інформації з попередньо поданого Податкового розрахунку

і містять інформацію лише стосовно рядків і реквізитів, які уточнюються. Для заповнення використовується також інформація з повідомлень про виявлені помилки, які направляються органами Державної податкової служби до податкового агента.

Для вилучення одного помилкового рядка з попередньо наведеної інформації треба повторити всі графи такого рядка і у графі 9 зазначити "1" – на виключення рядка.

Для введення нового або пропущеного рядка треба повністю заповнити всі графи й у графі 9 зазначити "0" – на введення рядка.

Для заміни одного помилкового рядка іншим потрібно вилучити помилкову інформацію та ввести правильну, тобто повністю заповнити два рядки, один з яких вилучає попередньо внесену, а другий вносить правильну інформацію.

Особливістю звіту за формою № 1ДФ є те, що він не виконує функцій податкової декларації.

Якщо у звіті за формою № 1ДФ є помилки в обов'язкових реквізитах (п. 48.3 ПКУ), податковий орган має письмово повідомити про відмову в його прийнятті протягом трьох робочих днів із дня отримання, а якщо звіт надійшов поштою або через електронний зв'язок – протягом п'яти робочих днів (п. 49.11 ПКУ). Тоді санкції за недостовірні відомості не застосовуються, адже йдеться взагалі про неприйняття, так би мовити, недійсність звіту. Натомість відмова у прийнятті може призвести до недотримання строку подання і, як наслідок, до штрафу за затримку подання звіту.

Штрафів за п. 50.1 ПКУ не можна застосувати щодо форми № 1ДФ, адже ця норма стосується декларацій, у яких узгоджують податкові зобов'язання. А у формі № 1ДФ узгодженого податкового зобов'язання немає.

За неповідомлення або несвоечасне повідомлення податковому органу відомостей про доходи громадян – таким можна вважати як несвоечасне подання форми № 1ДФ, так і невідображення в ній якогось доходу – передбачено адмінштраф у розмірі від двох до трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, тобто від 34 до 51 грн. Повторне адмінстягнення за таке порушення протягом року передбачає від трьох до п'яти неоподаткованих мінімумів доходів громадян, тобто від 51 до 85 грн (ст. 163⁴ КпАП).

У разі вчинення двох чи більше правопорушень (наприклад, форму № 1ДФ подали із запізненням та ще й не показали там певних доходів)

штраф накладається за кожне порушення окремо (ст. 36 КпАП). Нагадаємо також, що за ст. 38 КпАП адмінстягнення можуть застосувати не пізніше ніж протягом двох місяців із дня скоєння правопорушення.

Наведемо **приклад** виправлення помилки у формі № 1ДФ (табл. 10.13).

Податковий агент знайшов у попередньому періоді дві помилки:

- неправильно було вказано індивідуальний податковий номер фізичної особи;
- неправильно було вказано суму нарахованого і сплаченого податку на доходи при виплаті доходу за оренду приміщення.

В інформаційній частині форми № 1ДФ робиться позначка “Уточнюючий”, а всі інші реквізити заповнюються за стандартною схемою.

Виправлення помилок проводиться безпосередньо у формі № 1ДФ.

Бухгалтерський облік виправлення помилок із податку на доходи фізичних осіб проводиться шляхом донарахування податку без персоналізації фізичної особи: Дт 949 – Кт 641. Помилки при утриманні податку на доходи фізичних осіб повинні виправлятися за рахунок працівників бухгалтерської служби, що їх допустили. Фізична особа не несе відповідальності за недостовірне нарахування податку на доходи фізичних осіб.

Якщо помилки допущені лише в інформаційній частині форми № 1ДФ (ідентифікаційний код, ознака доходу, ознака соціальної пільги), то це не впливає на бухгалтерський облік (див. табл. 10.13).

10.5. ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК ПРИ РОЗРАХУНКАХ ТА СПЛАТІ ДЕЯКИХ РЕСУРСНИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

Екологічний податок

Податкова декларація екологічного податку (надалі – ПДЕП) складається з основної частини і семи розрахунків – додатків, кожен із яких передбачає розрахунок податкових зобов'язань залежно від виду забруднення:

- додаток 1 – за викиди в атмосферне повітря забруднювальних речовин стаціонарними джерелами забруднення;
- додаток 2 – за викиди в атмосферне повітря забруднювальних речовин пересувними джерелами забруднення;

- додаток 3 – за скиди забруднювальних речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- додаток 4 – за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах;
- додатки 5–7 – за радіоактивні відходи.

Спеціальної форми Уточнюючого розрахунку екологічного податку немає. У самій ПДЕП і додатках до неї передбачені окремі рядки для виправлення помилок податкових зобов'язань, штрафів та пені.

Принципи нарахування і суми самоштрафів стандартні згідно зі ст. 50 ПКУ і становлять **3 або 5 %** від суми заниження податкових зобов'язань.

Для виправлення помилок, нарахування штрафу і пені у ПДЕП передбачено п'ять розділів:

- Розділ 2 – для розрахунку збільшення податкових зобов'язань;
- Розділ 3 – для розрахунку зменшення податкових зобов'язань;
- Розділ 4 – для розрахунку штрафу в розмірі 3 %;
- Розділ 5 – для розрахунку штрафу в розмірі 5 %;
- Розділ 6 – для відображення суми пені.

У додатках до ПДЕП також є п'ять рядків з аналогічним значенням.

Приклад. Підприємство знайшло помилку при розрахунку екологічного податку за викиди в атмосферне повітря забруднювальних речовин стаціонарними джерелами забруднення за попередній період на суму 300 грн.

Помилка виправляється в такій поточній ПДЕП (табл. 10.14).

Таблиця 10.14

Фрагменти заповнення Податкової декларації екологічного податку

№ з/п	Показник	Значення
<...>		
2	Сума податку, яка збільшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки, гривень з копійками, у тому числі:	
2.1	з податку (р. 2.1.1 + р. 2.1.2 + р. 2.1.3 + р. 2.1.4):	300,00
2.1.1	за викиди в атмосферне повітря забруднювальних речовин стаціонарними джерелами забруднення (р. 3 додатка 1)	300,00
2.1.2	за викиди в атмосферне повітря забруднювальних речовин пересувними джерелами забруднення (р. 3 додатка 2)	–

Закінчення табл. 10.14

№ з/п	Показник	Значення
2.1.3	за скиди забруднювальних речовин безпосередньо у водні об'єкти (р. 3 додатка 3)	–
2.1.4	за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах (р. 3 додатка 4)	–
2.2	з податку за РАВ (р. 2.2.1 + р. 2.2.2 + р. 2.2.3):	–
2.2.1	за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) (р. 5 додатка 5)	–
2.2.2	за утворення радіоактивних відходів, що сплачується за придбання джерел(а) іонізуючого випромінювання (р. 5 додатка 6)	–
2.2.3	за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками (р. 3 додатка 7)	–
<...>		
5	Сума штрафу в розмірі 5 % від суми недоплати (нараховується платником відповідно до підпункту “б” абзацу третього пункту 50.1 статті 50 розділу II Податкового кодексу України), гривень з копійками, у тому числі:	
5.1	з податку (р. 5.1.1 + р. 5.1.2 + р. 5.1.3 + р. 5.1.4):	15,00
5.1.1	за викиди в атмосферне повітря забруднювальних речовин стаціонарними джерелами забруднення (р. 6 додатка 1)	15,00
<...>		
6	Сума пені (нараховується платником самостійно відповідно до підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України), гривень з копійками, у тому числі:	
6.1	з податку (р. 6.1.1 + р. 6.1.2 + р. 6.1.3 + р. 6.1.4):	12,50
6.1.1	за викиди в атмосферне повітря забруднювальних речовин стаціонарними джерелами забруднення (р. 7 додатка 1)	12,50

Одночасно заповнюється додаток 1 до ПДЕП (фрагмент заповнення).

Особливість заповнення ПДЕП і додатків до неї полягає в тому, що вона складається окремо за кожний квартал, тому показники звітної квартили не сумуються з показниками виправлення помилок при збільшенні (зменшенні) податкових зобов'язань у результаті самостійного виправлення помилок за попередні періоди.

Додаток 1

№ з/п	Назви забруднювальних речовин	Фактичні обсяги викидів, тонн	Ставки податку в поточному році, грн коп. / т	Сума нарахованого податкового зобов'язання, грн коп. (гр. 3 · гр. 4)
1	2	3	4	5
1	Нараховано податку за звітний квартал, усього (р. 1.1 + р. 1.2)			690,00
1.1	Вуглеводні	10	69,00	690,00
1.2				
2	Нараховано податку за даними раніше поданої Податкової декларації, показники якої уточнюються, усього (р. 1 додатка 1 декларації, показники якої уточнюються)			390,00
3	Сума податку, яка збільшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки (р. 1 – р. 2, якщо р. 1 > р. 2)			300,00
4	Сума податку, яка зменшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки (р. 2 – р. 1, якщо р. 2 > р. 1)			–
5	Сума штрафу в розмірі 3 % від суми недоплати (нараховується платником відповідно до підпункту “а” абзацу третього пункту 50.1 статті 50 розділу II Податкового кодексу України) (р. 3 · 0,03)			–
6	Сума штрафу в розмірі 5 % від суми недоплати (нараховується платником відповідно до підпункту “б” абзацу третього пункту 50.1 статті 50 розділу II Податкового кодексу України) (р. 3 · 0,05)			15,00
7	Сума пені (нараховується платником самостійно відповідно до підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України)			12,50

Збір за спеціальне використання води

Податкова декларація збору пристосована одночасно для відображення податкових зобов'язань і виправлення помилок у розрізі всіх видів спеціального водокористування, для яких встановлені окремі ставки збору (крім вод для гідроенергетики і водного транспорту).

У формі декларації містяться такі розділи, в яких відображаються показники і дані, пов'язані з виправленням помилок (табл. 10.15).

Таблиця 10.15

Фрагменти Податкової декларації, пов'язані з виправленням помилок у розрізі всіх видів спеціального водокористування

№ розділу	Назва розділу	Пояснення
IV	Нарахована сума збору за даними раніше поданої декларації, що уточнюється	Заповнюється у разі подання уточнювальної декларації, що містить уже виправлені показники
V	Сума збору (недоплата), що збільшує податкові зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки	Заповнюється у разі: – подання уточнювальної декларації (відображається різниця між показниками розділів III і IV); – зазначення уточнених показників у складі звітної або звітної нової декларації (заноситься сума, на яку треба збільшити/зменшити податкові зобов'язання)
VI	Сума збору, що зменшує податкові зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки	
VII	Сума штрафу, нарахована самостійно згідно з пп. "а" п. 50.1 ПКУ, – 3 %	Заповнюється у разі подання уточнювальної декларації. Сума збору, відображена в розділі V, множиться на 3 %
VIII	Сума штрафу, нарахована самостійно згідно з пп. "б" п. 50.1 ПКУ, – 5 %	Заповнюється у разі зазначення уточнених показників у складі звітної або звітної нової декларації. Сума збору відображена в розділі V, множиться на 5 %
IX	Сума пені, нарахована платником збору самостійно	Заповнюється як у разі подання уточнювальної декларації, так і при зазначенні уточнених показників у складі звітної або звітної нової декларації
X	Пояснення окремих результатів фінансово-господарської діяльності	Зазначається кількість сторінок, на яких пояснюються причини заниження/завищення податкового зобов'язання
XI	Додаток(-и) щодо уточнення податкового зобов'язання за минулі періоди	Зазначається кількість сторінок, на яких оформлено додатки до декларації (перерахунки водного збору). Додаток заповнюється лише в разі самостійного виправлення помилок у складі звітної або звітної нової декларації
XII	Доповнення до декларації	Зазначається кількість сторінок, на яких оформлені доповнення до декларації (складається у довільній формі, якщо платник збору вважає, що затверджена форма декларації збільшує/зменшує його податкові зобов'язання у супереч нормам ПКУ)

Отже, якщо платник до початку податкової перевірки сам виявить помилки в попередніх звітних періодах, згідно з п. 50.1 ПКУ він має право:

- а) виправити їх у декларації за звітний період;
- б) подати уточнюючі декларації за кожен період, у якому допущено помилки.

У першому випадку разом із декларацією надаються *додатки* за формою, затвердженою Наказом № 1403 (перерахунки водного збору). Додаток заповнюється окремо за кожен звітний період, дані щодо якого уточнюються. При цьому в самій декларації розділи IV і VII прокреслюються, а сумарні показники недоплати й переплати за всіма додатками заносяться до відповідних рядків розділів V і VI.

У другому випадку необхідно подати декларацію з позначкою “уточнююча”, заповнивши розділи I–IV, V або VI (залежно від того, що виникло: недоплата чи переплата), VII і IX (у разі недоплати), а також розділ X, коли до декларації додаються пояснення.

Наведемо приклад виправлення помилки у поточній декларації за один із попередніх звітних періодів. Припустимо, що помилка становить 120,00 грн і належить до збору за спеціальне використання поверхневих та підземних вод.

Для виправлення помилки спершу заповнюється Додаток до Податкової декларації, який має назву: *Перерахунок податкового зобов'язання збору: за спеціальне використання поверхневих та підземних вод; за спеціальне використання поверхневої води теплоелектростанціями з прямою системою водопостачання; за спеціальне використання поверхневих і підземних вод житлово-комунальними підприємствами; за спеціальне використання води, яка входить тільки до складу напоїв; за спеціальне використання поверхневих і підземних вод для потреб рибництва; за спеціальне використання кар'єрної, шахтної, дренажної води (табл. 10.16).*

Потім у Додатку відображається нарахування збору за попередній звітний період (наростаючим підсумком) (розділ II) і нарахована сума збору за звітний квартал (розділ III).

У розділі IV зазначається сума збору за даними раніше поданої податкової декларації, що уточнюється, а в розділі V – сума збору (недоплати), на яку виправляється помилка, що збільшує податкові зобов'язання.

З метою єдиного підходу до платників збору п. 327.3 ПКУ передбачено норму, що за відсутності у водокористувача дозволу на спеці-

Таблиця 10.16

Фрагменти Додатка до Податкової Декларації водного збору

№ з/п	2	3	4	5	6	7	8	9	У тому числі:	
									10	11
	Назви водних об'єктів та показники	Фактичний обсяг використання води з урахуванням втрат у системах водопостачання; фактичний обсяг води, пропущеної через конденсатори турбін для охолодження конденсату; фактичний обсяг води, необ'єднаної з раці, випаровування), куб.м	Ставки збору, коп. / куб. м	Коефіцієнти, що застосовуються до ставок збору	Установлений річний ліміт використання води, куб. м	Суми збору, обчисленого в межах ліміту, грн, коп.	Суми збору, обчисленого понад ліміти обсяги, грн, коп, заповнюються, якщо $гр. 3 > гр. 6$ (якщо $гр. 3 > гр. 6$)	Усього нараховано збору, грн, коп. $гр. 7$ або $гр. 8 + гр. 7$ або $гр. 3 \cdot (гр. 4 / 1(100;10000)) \cdot гр. 5$ або $гр. 3 \cdot (гр. 4 / 1(100;10000)) \cdot гр. 5 \cdot 2$	до державного бюджету, грн, коп.	до місцевих бюджетів, грн, коп.
IV								480,00	240,00	240,00
4.1								480,00	240,00	240,00
V								120,00	60,00	60,00
5.1								120,00	60,00	60,00

<.....>

IV **Нарахована сума збору** за даними раніше поданої податкової декларації, що уточнюється, усього (р. 4.1 + р. 4.2 + р. 4.3 + р. 4.4 + р. 4.5 + р. 4.6):

4.1 спеціальне використання поверхневих та підземних вод (крім р. 4.2, 4.3, 4.4, 4.5, 4.6) (р. 3.1 р. III Декларації, що уточнюється)

V **Сума збору (недоплата)**, яка збільшує податкові зобов'язання у зв'язку з виправленням помилок, усього (р. 5.1 + р. 5.2 + р. 5.3 + р. 5.4 + р. 5.5 + р. 5.6):

5.1 спеціальне використання поверхневих і підземних вод (крім р. 5.2, 5.3, 5.4, 5.5, 5.6 (р. 3.1 р. III – р. 4.1 р. IV), якщо р. 3.1 р. III > р. 4.1 р. IV)

<.....>

Закінчення табл. 10.16

Потім ці дані переносяться з додатка до Податкової декларації

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
	<.....>										
V	Сума збору (недоплата), яка збільшує податкові зобов'язання у зв'язку з виправленням помилок, усього (р. 5.1 + р. 5.2 + р. 5.3 + р. 5.4 + р. 5.5 + р. 5.6):								120,00	60,00	60,00
5.1	спеціальне використання поверхневих та підземних вод (р. 3.1 р. III – р. 4.1 р. IV), якщо р. 3.1 р. III > р. 4.1 р. IV або (р. 5.1 р. V або сума р. 5.1 р. V Додатків)								120,00	60,00	60,00
	<.....>										
VIII	Сума штрафів (нарахована платником самостійно відповідно до підпункту "б" абзацу третього пункту 50.1 статті 50 розділу II Податкового кодексу України) (р. 8.1 + р. 8.2 + р. 8.3 + р. 8.4 + р. 8.5 + р. 8.6):								6,00	3,00	3,00
8.1	спеціальне використання поверхневих і підземних вод (р. 5.1 р. V · 5 %)								6,00	3,00	3,00
	<.....>										
IX	Сума пені (нарахована платником самостійно відповідно до підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України), усього (р. 9.1 + р. 9.2 + р. 9.3 + р. 9.4 + р. 9.5 + р. 9.6):								2,00	1,00	1,00
9.1	спеціальне використання поверхневих і підземних вод								2,00	1,00	1,00
	<.....>										
X	Пояснення (розкриття) окремих результатів фінансово-господарської діяльності								на	1	арк
XI	Додаток(ки) щодо уточнення податкового зобов'язання за минулий(лі) період(и)								на	2	арк
XII	Доповнення до податкової декларації (заповнюється і додається відповідно до пункту 46.4 статті 46 розділу II Податкового кодексу України)								на	–	арк

альне водокористування збір справляється за весь обсяг використаної води, що підлягає сплаті як за понадлімітне використання, тобто у п'ятикратному розмірі.

У разі несплати збору або сплати його в неповному обсязі протягом шести місяців органи державної податкової служби надають інформацію про таких платників збору до органів, які видають дозволи на спеціальне водокористування.

ПКУ також передбачена відповідальність за відсутність водовимірювальних приладів. У разі відсутності вимірювальних приладів, якщо існує можливість їх встановлення, збір сплачується у двократному розмірі (п. 326.10 ПКУ).

Допущені адміністративні помилки також виправляються за допомогою Податкової декларації з водного збору.

Плата за землю

Відповідно до розділу XIII ПКУ до плати за землю входять податок на землю й орендна плата за землю. Наказом Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 № 865 затверджена нова форма податкової декларації з плати за землю. Податкові зобов'язання й виправлення помилок із земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності відображаються в одному спільному документі.

Специфіка подання Податкової декларації з плати за землю зумовлює особливості виправлення помилок при сплаті земельного податку та/або орендної плати за землю.

Платники плати за землю – юридичні особи щороку самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня і подають податкову декларацію до 1 лютого поточного року (п. 186.2 ПКУ).

Згідно з п. 286.3 ПКУ платник плати за землю має право подавати щомісяця нову звітну податкову декларацію, що звільняє його від обов'язку подання податкової декларації до 1 лютого поточного року. Для таких щомісячних платників встановлено термін звітування протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним.

Такий самий 20-денний термін встановлено п. 286.4 ПКУ для податкових декларацій, які платники заповнюють щодо нововідведених земельних ділянок або щодо новоукладених договорів оренди землі.

Починаючи з 2011 р. стало можливим подання багатьох Податкових декларацій з плати за землю протягом року. Це передбачено у формі декларації. Головне – чітко розрізняти, коли йдеться про нову декларацію, а коли – про уточнюючу.

Виправлення самостійно виявлених помилок проводиться безпосередньо в Податковій декларації з плати за землю в рядках 6–11, 14–19 та 21.

Щодо нарахування самоштрафів відповідно до ст. 50 ПКУ виникають деякі запитання.

У разі коли платник податку за землю та/або орендної плати за землю надав “річну” податкову декларацію, то він уже інших декларацій протягом року не подає і будь-яке виправлення помилки буде відбуватись у поданій податковій декларації, а тому самоштраф становитиме 5 % від суми занижених податкових зобов’язань. Єдиним варіантом, коли самоштраф може бути 3 % від суми занижених податкових зобов’язань, це у разі, коли платник податку згідно з п. 286.3 ПКУ щомісячно подаватиме нову звітну податкову декларацію. Тоді у випадку виявленої помилки у попередньому звітному періоді (місяці) він може подати Уточнюючу податкову декларацію з плати за землю у терміни не пізніше як 20-го числа поточного місяця. Тоді (досить рідко) сума самоштрафу становитиме 3 % від суми заниження податкових зобов’язань.

Ще однією особливістю при нарахуванні самоштрафу є те, що після виправлення помилки і збільшення розміру податкових зобов’язань із плати за землю після подання Уточнюючої податкової декларації за наступні місяці до кінця року самоштраф не нараховується.

Наведемо **приклад** і відобразимо дані у Фрагменті Уточнюючої податкової декларації з плати за землю (табл. 10.17). Підприємство до 30 січня 2014 р. подало до податкового органу Податкову декларацію з земельного податку на загальну суму річних податкових зобов’язань 240 тис. грн, або 20 тис. грн на місяць.

У травні 2014 р. виявлено помилку – занижено податкові зобов’язання на рік на 60 тис. грн.

Підприємство подає органу державної податкової служби Уточнюючу податкову декларацію.

У рядку 6 зазначаються раніше подані податкові зобов’язання.

У рядку 7 зазначаються виправлені податкові зобов’язання.

У рядку 8 зазначається сума збільшення податкових зобов’язань.

Таблиця 10.17

Фрагмент Уточнювальної податкової декларації з плати за землю

№ з/п	Категорія земель	Площа земельної ділянки	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	
																					Нормативна грошова оцінка одиниці площі земельної ділянки або по області Автономної Республіки Крим або по області з урахуванням коефіцієнта інкасації
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	
5	...																				
5	Нараховано земельного податку на 2014 рік, усього (сума значень к. 10–21 р. 1.1.1 – 4.2)		300000,00		-		25000		25000	25000	25000	25000	25000	25000	25000	25000	25000	25000	25000	25000	
6	Нараховано земельного податку на 2014 рік за даними раніше поданої декларації (р.5 декларації що уточнюється)		-		-		20000		20000	20000	20000	20000	20000	20000	20000	20000	20000	20000	20000	20000	
7	Нараховано до збільшення податкового зобов'язання по земельному податку на 2014 рік (позитивне значення (р.5 – р.6))		-		-		5000		5000	5000	5000	5000	5000	5000	5000	5000	5000	5000	5000	5000	
8	Розмір заниження (неоплата) податкового зобов'язання по земельному податку минулих податкових періодів		-		-		5000		5000	5000	5000	5000	5000	5000	5000	5000	5000	5000	5000	5000	
9	Нараховано до зменшення податкового зобов'язання по земельному податку на 2014 рік (позитивне значення (р.6 – р.5))		-		-		-		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
10	Розмір завищення (переплата) податкового зобов'язання по земельному податку минулих податкових періодів		-		-		-		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
11	Сума штрафу (к. 10–21 р. 8) . 3 % або 5 %)		1000,00		-		-		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
12	Сума пені		382,19		-		-		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
...																					

У рядку 11 зазначається сума самоштрафу.

У цьому прикладі він розраховується так:

$$\text{Січень: } \frac{5000 \text{ грн} \cdot 4 \text{ міс.} \cdot 5 \%}{100 \%} = 1000 \text{ грн.}$$

У рядку 12 зазначається сума пені, яка розраховується в даному разі за кожен місяць окремо, але з урахуванням несплати за попередній період до моменту виправлення помилки:

$$\text{Січень: } \frac{31 \text{ день} \cdot 5000 \text{ грн} \cdot 7,75 \% \cdot 1,2}{365 \text{ дн.} \cdot 100 \%} = 39,49 \text{ грн,}$$

де 7,75 % – ставка НБУ на момент виникнення податкового зобов'язання (умовно).

$$\text{Лютий: } \frac{28 \text{ днів} \cdot 10000 \text{ грн} \cdot 7,75 \% \cdot 1,2}{365 \text{ дн.} \cdot 100 \%} = 71,34 \text{ грн.}$$

$$\text{Березень: } \frac{31 \text{ день} \cdot 15000 \text{ грн} \cdot 7,75 \% \cdot 1,2}{365 \text{ дн.} \cdot 100 \%} = 118,48 \text{ грн.}$$

$$\text{Квітень: } \frac{30 \text{ днів} \cdot 20000 \text{ грн} \cdot 7,75 \% \cdot 1,2}{365 \text{ дн.} \cdot 100 \%} = 152,88 \text{ грн.}$$

Разом пеня становитиме: 382,19 грн.

Штрафні санкції також не будуть нараховані, якщо протягом року змінилася грошова оцінка землі або розмір орендної плати за землю. У цьому разі підприємство подає Уточнюючу податкову декларацію з того періоду, коли відбулися зміни, збільшує наступні податкові зобов'язання без усяких штрафних (фінансових) санкцій.

Алгоритм виправлення помилок при розрахунках орендної плати за землю такий самий, як і за земельний податок. Для цього треба залучити рядки 14–19 Податкової декларації.

У всіх випадках подання Уточнюючих податкових декларацій із плати за землю (див. табл. 10.17) платник податку має також надати пояснення причин змін податкових зобов'язань, а у разі необхідності – Додатки: “Відомості про наявні земельні ділянки”, “Відомості про пільги на земельний податок з наявних площ земельних ділянок”.

Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності

Відповідно до частини другої п. 317.4 ст. 317 ПКУ ДПС України Наказом № 1017 затвердила форму Податкової декларації зі збору у

вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності (далі – Декларація), у якій безпосередньо виправляються помилки.

Декларація складається із власне Декларації та двох додатків до неї:

- розрахунку податкового зобов'язання зі Збору для споживачів, визначених у п. 316.1 ПКУ (далі – Додаток 1);
- розрахунку податкового зобов'язання зі Збору для споживачів, визначених у п. 316.2 ПКУ (далі – Додаток 2).

Декларація, Додатки 1 і 2 складаються з декларативного і функціональних розділів (табл. 10.18).

Декларативний розділ Декларації містить інформацію про послідовний порядковий номер Декларації за рік. Платник у період календарного року, подаючи кожну наступну Декларацію як звітну, звітну нову, уточнюючу або їх можливу комбінацію до органів державної податкової служби, збільшує її порядковий номер.

Тобто йде наскрізна нумерація Декларацій незалежно від їхнього статусу. Це важливо для виправлення помилок і визначення порядкових номерів уточнюючих декларацій і додатків до них.

Таблиця 10.18

Структура Декларації зі збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності

Розділ	Декларація	Додаток 1 і 2
1	Податковий період	Податковий період
2	Платник	Категорія споживачів
3	Орган державної податкової служби, до якого подається розрахунок	Об'єкт оподаткування (вартість природного газу)
4	Податкове зобов'язання за звітний період	Ставка збору
5	Податкове зобов'язання за результатами виправлення помилок	Податкове зобов'язання за звітний період
6	Штраф	Податкове зобов'язання за результатами виправлення помилок
7	Пеня	Розмір штрафу
8	Додатки	Сума штрафу

Декларативні розділи Додатків 1 і 2 містять дані про порядкові номери Декларацій протягом року, який відповідає номеру, зазначеному у декларативному розділі Декларації.

Розділ має індивідуальний номер відповідного розрахунку в Декларації. У декларативному розділі Додатків 1 і 2 передбачено подання лише звітної, звітної нової та уточнюючої декларації. Уся ця нумерація необхідна, щоб не заплутатись під час розрахунків і визначення уточнених податкових зобов'язань.

З огляду на те, що збір обчислюється виходячи з різних умов постачання газу, обсягів постачання й категорії споживачів, порядок і алгоритм виправлення помилок (проведення уточнень) розглянемо на прикладі.

Спершу визначимося з періодами, які є звітними, а які періоди уточнюються.

Для обчислення податкових зобов'язань за звітний період (у Декларації звітним періодом умовно буде прийнято 3 (третій) календарний місяць поточного року) використовується інформація, наведена в табл. 10.19.

Для обчислення податкових зобов'язань, що уточнюються, за попередні звітні періоди (у Декларації першим періодом, що уточнюється

Таблиця 10.19

Показники господарської діяльності з постачання природного газу у звітному періоді

№ з/п	Категорія споживачів	Обсяг газу, що постачався*	Тариф, грн за 1000 м ³
1	Для потреб населення:		
1.1	За умови, що обсяг споживання природного газу не перевищує 6000 м ³ за рік:		
1.1.1	за відсутності газових лічильників	45 683,021	896,63
1.2	За умови, що обсяг споживання природного газу перевищує 12 000 м ³ за рік:		
1.2.1	за наявності газових лічильників	79 245,863	2 113,37
2	Для суб'єктів господарювання, які виробляють теплову енергію	229 315,073	1 054,12
3	Для промислових споживачів та інших суб'єктів господарювання	410 045,215	2 282,00

*Одиниця обліку обсягів природного газу – 1000 м³.

ся, умовно буде прийнято 1 (перший) календарний місяць поточного року, а другим періодом, що уточнюється, умовно буде прийнято 2 (другий) календарний місяць поточного року)) використовується інформація, наведена у табл. 10.20 та 10.21.

Декларативний та функціональні розділи 1 і 2 розрахунку № 5 додатка 2 до Декларації для природного газу, що уточнюється, за газ, який постачався у 1 (першому) податковому періоді населенню, котре за наявності газових лічильників споживає такий газ в обсягах, що не перевищують 2500 м³ за рік.

Декларативний та функціональні розділи 1 і 2 розрахунку № 6 додатка 2 до Декларації для природного газу, що уточнюється, за газ, який постачався у 1 (першому) податковому періоді населенню, котре за наявності газових лічильників споживає такий газ в обсягах, що не перевищують 6000 м³ за рік, відрізнятимуться від розділів 1 і 2 розрахунку № 5 додатка 2 до Декларації лише номером розрахунку – 6 (шостий).

Декларативний та функціональні розділи 1 і 2 розрахунку № 7 додатка 2 до Декларації для природного газу, що уточнюється, за газ, який постачався у 2 (другому) податковому періоді населенню, котре

Таблиця 10.20

Показники господарської діяльності з постачання природного газу у першому періоді, що уточнюється

№ з/п	Категорія споживачів	Обсяг газу*, що постачався, зазначений		Тариф, грн за 1000 м ³
		у звітній Декларації	за результатами уточнення	
1	Для потреб населення:			
1.1	За умови, що обсяг споживання природного газу не перевищує 2500 м ³ за рік:			
1.1.1	за наявності газових лічильників	27 849,185	25 413,021	316,54
1.2	За умови, що обсяг споживання природного газу не перевищує 6000 м ³ за рік:			
1.2.1	за наявності газових лічильників	73 015,425	79 245,863	791,06
2	Для суб'єктів господарювання, які виробляють теплову енергію	249 875,993	229 315,073	1 054,12
3	Для установ і організацій, що фінансуються з державного та місцевих бюджетів	412 005,886	410 045,215	2 282,00

*Одиниця обліку обсягів природного газу – 1000 м³.

Таблиця 10.21

**Показники господарської діяльності з постачання природного газу
у другому періоді, що уточнюються**

№ з/п	Категорія споживачів	Обсяг газу*, що постачався, зазначений		Тариф, грн за 1000 м ³
		у звітній Декларації	за результатами уточнення	
1	Для потреб населення:			
1.1	За умови, що обсяг споживання природного газу не перевищує 2500 м ³ за рік:			
1.1.1	за відсутності газових лічильників	45 683,021	35 623,921	502,60
1.2	За умови, що обсяг споживання природного газу не перевищує 12 000 м ³ за рік:			
1.2.1	за наявності газових лічильників	79 245,863	99 000,003	1897,02
2	Для установ і організацій, що фінансуються з державного та місцевих бюджетів	204 085,073	229 315,073	2282,00
3	Для промислових споживачів та інших суб'єктів господарювання	470 945,215	410 045,215	2282,00

*Одиниця обліку обсягів природного газу – 1000 м³.

за відсутності газових лічильників споживає такий газ в обсягах, що не перевищують 2500 м³ за рік (див. п. 1.1.1 табл. 10.20), відрізнятимуться від попередніх лише номером розрахунку – 7 (сьомий) і номером періоду, що уточнюється, – 2 (другий).

Декларативний та функціональні розділи 1 і 2 розрахунку № 8 додатка 2 до Декларації для природного газу, що уточнюється, за газ, який постачався у 2 (другому) податковому періоді населенню, котре за відсутності газових лічильників споживає такий газ в обсягах, що не перевищують 12 000 м³ за рік (див. п. 1.2.1 табл. 10.21), відрізнятимуться від попередніх лише номером розрахунку – 8 (восьмий) і номером періоду, що уточнюється, – 2 (другий).

Функціональні розділи 3 і 4 розрахунків № 5–8 заповнюються аналогічно до розділів 3–5 розрахунків № 1 і № 2 додатка 2 до Декларації із застосуванням показників колонок “обсяг газу, що постачався, зазначений за результатами уточнення” і “тариф, грн за 1000 м³” табл. 10.20 та 10.21.

Функціональні розділи 5–8 розрахунку № 6 додатка 2 до Декларації для природного газу, що уточнюється, за газ, який постачався у

1 (першому) податковому періоді населенню, котре за наявності газових лічильників споживає такий газ в обсягах, що не перевищують 6000 м³ за рік.

Функціональні розділи 5–8 розрахунку № 7 додатка 2 до Декларації для природного газу, що уточнюється, за газ, який постачався у 2 (другому) податковому періоді населенню, котре за відсутності газових лічильників споживає такий газ в обсягах, що не перевищують 2500 м³ за рік.

Функціональні розділи 5–8 розрахунку № 6 додатка 2 до Декларації для природного газу, що уточнюється, за газ, який постачався у 1 (першому) податковому періоді населенню, котре за наявності газових лічильників споживає такий газ в обсягах, що не перевищують 6000 м³ за рік.

Функціональні розділи 5–8 розрахунку № 7 додатка 2 до Декларації для природного газу, що уточнюється, за газ, який постачався у 2 (другому) податковому періоді населенню, котре за відсутності газових лічильників споживає такий газ в обсягах, що не перевищують 2500 м³ за рік.

Функціональні розділи 5–8 розрахунку № 8 додатка 2 до Декларації для природного газу, що уточнюється, за газ, який постачався у 2 (другому) податковому періоді населенню, котре за наявності газових лічильників споживає такий газ в обсягах, що не перевищують 12 000 м³ за рік.

Функціональні розділи 5–8 розрахунків № 9–12 додатка 1 до Декларації для природного газу, що уточнюється, за газ, що постачався відповідно у 1 (першому) та 2 (другому) податкових періодах поточного року суб'єктам господарювання, які виробляють теплову енергію, установам і організаціям, що фінансуються з державного і місцевих бюджетів, промисловим споживачам та іншим суб'єктам господарювання, складаються аналогічно до цих розділів розрахунків № 5–8 додатка 2 до Декларації.

У рядку 5.2 функціонального розділу 5 Декларації податкові зобов'язання, що уточнюються за результатами виправлення помилок за газ, який постачався у 1 (першому) та 2 (другому) податкових періодах поточного року населенню, котре споживає природний газ за різними тарифами (див. табл. 10.20 та 10.21), обчислюється як сума різниць рядка 6.1 і рядка 6.2 відповідних розрахунків № 5–8 (додаток 2): –30 845,73 грн; 197 146,01; –125 256,73; 1 498 959,95 грн.

10.6. ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК ПРИ РОЗРАХУНКАХ І СПЛАТІ ІНШИХ ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНИХ ТА МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

Збір за першу реєстрацію транспортних засобів

Відповідно до ст. 50 ПКУ у разі якщо у майбутніх податкових періодах платник податків самостійно виявляє помилки, що є у раніше поданому ним Розрахунку суми збору, він зобов'язаний надіслати уточнюючий Розрахунок до такого Розрахунку за формою, чинною на час подання уточнюючого Розрахунку.

Наказом ДПА України від 23.12.2010 № 994 затверджено форму Розрахунку суми збору за першу реєстрацію транспортних засобів, яка одночасно виконує функції уточнюючого розрахунку.

З огляду на специфіку подання Розрахунку до органів державної податкової служби практично будь-яке виправлення помилки спричиниться до подання Уточнюючого розрахунку, тому сума самоштрафу становитиме 3 %.

При поданні уточнюючих даних заповнюються усі види транспортних засобів, що були вписані до попереднього розрахунку незалежно від того, була у них допущена помилка чи ні.

Наведемо **приклад** виправлення помилки. Підприємство придбало два автомобілі: Lexus GX-460 та ГАЗ-2410 і при складанні Розрахунку неправильно вказало потужність автомобіля ГАЗ-2410.

Подається Розрахунок із позначкою “Уточнюючий розрахунок”, заповнюються необхідні його графи й надаються пояснення причин подання Уточнюючого розрахунку.

Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства

Платник збору зобов'язаний щомісячно подавати до органів державної податкової служби Розрахунок суми збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, форма якого затверджена наказом Державної податкової адміністрації України від 01.12.2009 № 671.

У разі коли платник збору виявляє помилки у попередніх звітних періодах, він зобов'язаний разом із Розрахунком подати Довідку про суму збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, яка зменшує або збільшує податкове зобов'язання у результаті

виправлення самостійно виявленої помилки в попередніх звітних періодах.

У зв'язку з тим, що *затверджена форма довідки не відповідає вимогам ст. 50 ПКУ*, платнику збору необхідно надавати додаткові пояснення у випадку подання Уточнюючого розрахунку збору. В цьому разі самоштраф за самостійно виявлені помилки становить 3 % від суми заниженого податкового зобов'язання.

Приклад. У червні 2014 р. платник збору встановив, що в лютому цього року він припустився помилки – занижив суму збору на 5 тис. грн (табл. 10.22).

Не чекаючи терміну подання наступного Розрахунку, він подає Уточнюючий розрахунок суми збору за лютий 2014 р. і разом із ним Довідку, де вказує збільшення суми податкових зобов'язань за лютий 2014 р.

Необхідно пояснити, що сума самостійно нарахованого штрафу в даному разі становить 3 % від суми заниження податкових зобов'язань, а не 5 %, як зазначено в формі Додатка. Тому відповідно до п. 46.4 ПКУ платнику збору треба надати додаткові письмові пояснення і вказати, що форма податкової декларації (розрахунку) суперечить нормам ПКУ.

У разі коли платник збору виправлятиме помилки безпосередньо в поточному Розрахунку суми збору, додаткових пояснень надавати не треба.

Таблиця 10.22

Уточнювальний розрахунок суми збору за лютий 2011 р.

№ з/п	Показник	Сума, грн
1	Сума збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, що підлягає сплаті згідно з розрахунком, у якому виявлено помилку	25 300
2	Сума збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, що підлягає сплаті згідно з Уточнюючим розрахунком	30 300
3	Сума збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, яка зменшує податкові зобов'язання у результаті виправлення помилки (<i>рядок 1 – рядок 2</i>)	–
4	Сума збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, яка збільшує податкові зобов'язання у результаті виправлення помилки (<i>рядок 2 – рядок 1</i>)	5 000
5	Сума самостійно нарахованого штрафу в розмірі 5 % від суми недоплати (<i>рядок 4 · 0,05</i>)	150

Збір за місця для паркування транспортних засобів

Рядки з 4 по 12 у Декларації збору за місця для паркування транспортних засобів заповнюються 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 ПКУ 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 звітного або нового звітного розрахунку за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно виявлені, то до такого звітного або нового звітного розрахунку додається перерахунок податкового зобов'язання збору за місця для паркування транспортних засобів за минулий період.

Приклад подання перерахунку податкових зобов'язань у складі поточної податкової декларації з місцевих податків буде наведено при виправленні помилок із туристичного збору.

Бухгалтерський облік виправлення помилки звичайний, як і всіх податків, що входять до витрат підприємства.

Туристичний збір

Рядки з 4 по 12 у Декларації туристичного збору заповнюються 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 ПКУ у разі якщо платник податків самостійно виявив помилки, що містяться у раніше поданих 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 туристичного збору за минулі податкові (звітні) періоди у складі звітного або нового звітного податкового розрахунку за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно виявлені, то до такого звітного або нового звітного розрахунку додається перерахунок податкового зобов'язання туристичного збору за минулий період.

Дані перерахунку переносяться до поточної податкової декларації, і саме в ній нараховуються штрафні санкції (5 % від суми заниження податкових зобов'язань) і пеня.

Якщо платником у складі звітного або нового звітного розрахунку уточнюються податкові зобов'язання збору за місця для паркування транспортних засобів або туристичного збору за декілька минулих податкових (звітних) періодів, то до такого звітного або нового звітного розрахунку долучаються додатки, складені окремо за кожний минулий період, який уточнюється. Тобто кількість додатків до звітного або нового звітного розрахунку, що містить уточнюючі показники, має відповідати кількості минулих податкових (звітних) періодів, за які у звітному або новому звітному розрахунку уточнюються податкові зобов'язання.

Бухгалтерський облік туристичного збору має особливості, пов'язані з його нарахуванням. Визначені п. 268.5 ПКУ податкові агенти повинні нараховувати і сплачувати туристичний збір до місцевого бюджету, фактично виконуючи послуги посередника між фізичною особою та бюджетом.

Нарахування збору йде за рахунок оплати вартості проживання, куди входить туристичний збір:

Дт 703 – Кт 704

і потім

Дт 704 – Кт 641/збір.

Помилка, допущена при нарахуванні збору, вже не може бути виправлена за рахунок фізичної особи, тому вона виправляється за рахунок прибутку підприємства:

443 – Кт 641/збір.

Штрафна санкція і пеня нараховуються за допомогою бухгалтерського запису:

Дт 948 – Кт 641.

10.7. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА. ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ ФІНАНСОВИХ (ШТРАФНИХ) САНКЦІЙ І НАРАХУВАННЯ ПЕНІ У ВИПАДКАХ ВИЯВЛЕННЯ ПОМИЛОК ПРИ ВИЗНАЧЕННІ РОЗМІРУ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ Й ПРИ СКЛАДАННІ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Загальні принципи відповідальності платників податків закладені у главі 11 ПКУ.

Податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених ПКУ й іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

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

Платники податків, податкові агенти та/або їх посадові особи несуть відповідальність у разі вчинення порушень, визначених законами з питань оподаткування та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

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

- фінансова;
- адміністративна;
- кримінальна.

Фінансова відповідальність за порушення законів із питань оподаткування й іншого законодавства встановлюється і застосовується згідно з ПКУ та іншими законами. *Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені.*

Притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів із питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не звільняє їхніх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності.

Строки застосування, сплата, стягнення й оскарження сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) здійснюються у порядку, визначеному ПКУ для сплати, стягнення й оскарження сум грошових зобов'язань. Суми штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) зараховуються до бюджетів, до яких згідно із законом зараховуються відповідні податки і збори.

Застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) не звільняє платників податків від обов'язку сплатити до бюджету належні суми податків і зборів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, а також від застосування до них інших заходів, передбачених ПКУ.

Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення норм законів із питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, застосовуються у порядку й у розмірах, встановлених ПКУ та іншими законами України.

Застосування за порушення норм законів із питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), не передбачених ПКУ та іншими законами України, не дозволяється.

Граничні строки застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) до платників податків відповідають строкам давності для нарахування податкових зобов'язань. Тобто не пізніше закінчення 1095 дня після факту порушення податкового законодавства.

У разі вчинення платником податків двох або більше порушень законів із питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, штрафні (фінансові) санкції (штрафи) застосовуються *за кожне вчинене разове і таке, що триває, порушення окремо*.

У разі застосування контролюючими органами до платника податків штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення законів із питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, такому платнику податків надсилаються (вручаються) податкові повідомлення – рішення.

За одне податкове правопорушення контролюючий орган може застосувати тільки один вид штрафної (фінансової) санкції (штрафу), передбаченої ПКУ та іншими законами України.

При планових або позапланових перевірках контролюючі органи у разі виявлення податкових порушень застосовують великий набір штрафних (фінансових) санкцій (штрафів).

Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) для юридичних осіб згідно з ПКУ наведені в додатку 10.1.

Необхідно зауважити, що не тільки в ПКУ містяться норми із застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) до підприємств різних форм власності. На сьогодні діють інші законодавчі акти, які встановлюють штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за окремі види порушень.

Приклад:

- Закон України “Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг” від 08.07.1995 № 285/95-ВР, зі змінами та доповненнями;
- Указ Президента України “Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки” від 12.06.1995 № 436;
- Указ Президента України “Про заходи щодо нормалізації платіжної дисципліни в народному господарстві України” від 16.03.1995 № 227/95;
- Закон України “Про визначення розмірів збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінного каміння та валютних цінностей” від 06.06.1995 № 217/95-ВР;

- Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей” від 22.01.1996 № 116, із змінами та доповненнями;
- Декрет Кабінету Міністрів України “Про систему валютного регулювання і валютного контролю” від 19.02.1993 № 15-93;
- Закон України “Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті” від 23.09.1994 № 185/94-ВР;
- Закон України “Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій в галузі зовнішньоекономічної діяльності” від 23.12.1998 № 351;
- ряд інших законодавчих актів.

Ще одним із видів фінансових (економічних) санкцій до платників податків є нарахування *пені*.

Згідно з пп. 14.1.162 ПКУ: “Пеня – це сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов’язань, не сплачених у встановлені законодавством строки”.

Також про пеню йдеться в главі 12 ПКУ. Згідно з п. 129.1 ст. 129 ПКУ: “Пеня нараховується: 129.1.1. Після закінчення встановлених ПКУ строків погашення узгодженого грошового зобов’язання на суму податкового боргу нараховується пеня.

Нарахування пені розпочинається:

- а) при самостійному нарахуванні суми грошового зобов’язання платником податків – від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов’язання, визначеного ПКУ;
- б) при нарахуванні суми грошового зобов’язання контролюючими органами – від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов’язання, визначеного у податковому повідомленні – рішенні згідно із ПКУ;

129.1.2. 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);

129.1.3. у день настання строку погашення податкового зобов’язання, визначеного податковим агентом при виплаті (нараху-

ванні) доходів на користь платників податків – фізичних осіб, та/або контролюючим органом під час перевірки такого податкового агента”.

У разі скасування нарахованого контролюючим органом грошового зобов'язання (його частини) у порядку адміністративного та/або судового оскарження пеня за період заниження такого грошового зобов'язання (його частини) скасовується.

Нарахування пені закінчується:

- у день зарахування коштів на відповідний рахунок Державної казначейської служби України та/або в інших випадках погашення податкового боргу та/або грошових зобов'язань;
- у день проведення взаєморозрахунків непогашених зустрічних грошових зобов'язань відповідного бюджету перед таким платником податків;
- у день запровадження мораторію на задоволення вимог кредиторів (при винесенні відповідної ухвали суду у справі про банкрутство або прийнятті відповідного рішення Національним банком України);
- при прийнятті рішення щодо скасування або списання суми податкового боргу (його частини).

У разі часткової виплати податкового боргу сума такої частки визначається з урахуванням пені, нарахованої на таку частку.

Пеня, визначена пп. 129.1.1 п. 129.1 ПКУ, нараховується на суму податкового боргу (враховуючи суму штрафних санкцій за їх наявності та без урахування суми пені) із розрахунку 120 % річних облікової ставки Національного банку України, чинної на день виникнення такого податкового боргу або на день його (його частини) виплати, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення у його сплаті.

Пеня, визначена пп. 129.1.2 п. 129.1 ПКУ, нараховується із розрахунку 120 % річних облікової ставки Національного банку України, чинної на день заниження.

Пеня, визначена пп. 129.1.3 п. 129.1 ПКУ, нараховується із розрахунку 120 % річних облікової ставки Національного банку України, чинної на день виплати (нарахування) доходів на користь платників податків – фізичних осіб.

Зазначений розмір пені застосовується щодо всіх видів податків, зборів та інших грошових зобов'язань, крім пені, яка нараховується за

порушення строку розрахунку у сфері зовнішньоекономічної діяльності, що встановлюється відповідним законодавством.

За порушення строку зарахування податків до бюджетів або державних цільових фондів, установлених Законом України "Про платіжні системи та переказ коштів в Україні", з вини банку, такий банк сплачує пеню за кожний день прострочення, враховуючи день сплати, і штрафні санкції у розмірах, встановлених ПКУ, а також несе іншу відповідальність, встановлену ПКУ, за порушення порядку своєчасного й повного внесення податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджету або державного цільового фонду. При цьому платник податків звільняється від відповідальності за несвоєчасне перерахування або перерахування не в повному обсязі таких податків, зборів та інших платежів до бюджетів і державних цільових фондів, враховуючи начислену пеню або штрафні санкції.

У разі якщо керівник контролюючого органу (його заступник) відповідно до процедури адміністративного оскарження приймає рішення про продовження строків розгляду скарги платника податків понад строки, визначені статтею 56 ПКУ, пеня не нараховується протягом таких додаткових строків, незалежно від результатів адміністративного оскарження.

Нараховані контролюючим органом суми пені самостійно сплачуються платником податків.

При виплаті суми податкового боргу (його частини) кошти, що сплачує такий платник податків, передусім зараховуються в рахунок податкового зобов'язання. У разі повної виплати суми податкового боргу кошти, що сплачує такий платник податків, далі зараховуються у рахунок плати штрафів, в останню чергу зачисляються в рахунок пені.

Якщо платник податків не виконує встановленої цим пунктом черговості платежів або не визначає її у платіжному документі (чи визначає з порушенням зазначеного порядку), орган державної податкової служби самостійно здійснює розподіл такої суми у встановленому порядку.

Суми пені зараховуються до бюджетів або державних цільових фондів, до яких згідно із законом зараховуються відповідні податки.

ДПА України затвердила Інструкцію про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, наказ № 953 від 17.12.2010. В Інструкції № 953 наведені приклади нарахування пені.

Приклад нарахування пені при виплаті податкового боргу

Платник податків 4 січня 2014 р. здійснює виплату платежу до бюджету у сумі 250 тис. грн.

При цьому платник податків має податковий борг у сумі 20 тис. грн, який виник через несплату податкового зобов'язання, останнім днем граничного строку сплати якого було 19 листопада 2013 р.

Відповідно до пп. 129.1.1 ПКУ після закінчення встановлених строків виплати узгодженого грошового зобов'язання на суму податкового боргу нараховується пеня.

Згідно з п. 129.4 ПКУ пеня, визначена пп. 129.1.1 ПКУ, нараховується на суму податкового боргу (враховуючи суму штрафних санкцій за їх наявності й без урахування суми пені) із розрахунку 120 % річних облікової ставки Національного банку України, чинної на день виникнення такого податкового боргу або на день його (його частини) виплати, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення у його сплаті.

Нарахування пені здійснюється у день фактичної виплати податкового боргу (частини податкового боргу).

Розрахунок пені на суму виплаченого податкового боргу 20 тис. грн за період з 22 листопада 2013 р. до 3 січня 2014 р. здійснюється таким чином.

Припустимо, що облікова ставка Національного банку України, яка діяла на момент виникнення податкового боргу (станом на 19.11.2013), дорівнювала 7,75 %, на момент виплати (станом на 04.01.2014) – 6 %.

У розрахунку використовується облікова ставка Національного банку України, яка є більшою. У наведеному прикладі ставка дорівнює 7,75 %.

Сума пені розраховується за такою формулою:

$$Y = \frac{\sum_{\text{в.п.б}} \cdot K_{\text{дн}} \cdot U_{\text{НБУ}} \cdot 1,2}{R \cdot 100},$$

де Y – сума пені, що нараховується на фактично виплачену суму податкового боргу (завжди округляється до другого знака після коми); $\sum_{\text{в.п.б}}$ – фактично виплачена сума податкового боргу; $K_{\text{дн}}$ – кількість днів затримки сплати податкового зобов'язання; $U_{\text{НБУ}}$ – більша з облікових ставок Національного банку України, що діяли на день виник-

нення податкового боргу або на день його виплати; 1,2 – коефіцієнт, що дає змогу розрахувати 120 % річних $U_{\text{НБУ}}$; R – кількість днів у календарному році.

У цьому прикладі:

$$Y = \frac{20\,000 \cdot 43 \cdot 7,75 \cdot 1,2}{365 \cdot 100} = 219,12 \text{ грн.}$$

Отже, нарахована платнику податків пеня становить 219,12 грн.

Приклад нарахування пені у разі виявлення заниження податкового зобов'язання

За результатами проведеної органами державної податкової служби документальної перевірки платника податків донараховано за податковим повідомленням-рішенням податкове зобов'язання з податку на прибуток на загальну суму 20 тис. грн. При цьому заниження податкового зобов'язання у вказаній сумі виявлено за 9 міс. 2013 р.

Податкове повідомлення-рішення про нарахування податкового зобов'язання з податку на прибуток платник податків отримав 1 лютого 2014 р. і зобов'язаний сплатити протягом 10 календарних днів, що настають за днем такого отримання.

Відповідно до пп. 129.1.2 ПКУ у день настання строку виплати податкового зобов'язання, нарахованого контролюючим органом (11.02.2014), у разі виявлення його заниження на суму такого заниження (з 19.11.2013 до 10.02.2014) нараховується пеня.

Пеня, визначена пп. 129.1.2 ПКУ, нараховується із розрахунку 120 % річних облікової ставки Національного банку України, чинної на день заниження.

Розрахунок пені на суму заниження 20 тис. грн за період з 19 листопада 2013 р. до 10 лютого 2014 р. здійснюється таким чином.

Припустимо, що облікова ставка Національного банку України, яка діяла на день заниження (станом на 19.11.2013), дорівнювала 7,75 %.

Сума пені розраховується за формулою:

$$Y = \frac{\sum_3 \cdot K_{\text{АН}} \cdot U_{\text{НБУ}} \cdot 1,2}{R \cdot 100},$$

де Y – сума пені, що нараховується на суму заниження податкових зобов'язань (завжди округляється до другого знака після коми); \sum_3 –

фактично занижена сума податкового зобов'язання; $K_{\text{дн}}$ – кількість днів заниження; $U_{\text{НБУ}}$ – облікова ставка Національного банку України, що діяла на день заниження податкового зобов'язання; 1,2 – коефіцієнт, що дає змогу розрахувати 120 % річних $U_{\text{НБУ}}$; R – кількість днів у календарному році.

У цьому прикладі:

$$Y = \frac{20\,000 \cdot 84 \cdot 7,75 \cdot 1,2}{365 \cdot 100} = 428,05 \text{ грн.}$$

Отже, нарахована платнику податків пеня становить 428,05 грн.

Найпроблемнішим питанням при нарахуванні пені є питання нарахування її у разі самостійного виявлення суми недоплати.

З одного боку, в ПКУ є норми, які не зобов'язують платника податку самостійно нараховувати собі пеню.

Так, у п. 132.3 ПКУ зазначено, що у разі якщо платник податків до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання і виплачує його, пеня не нараховується.

ПКУ не вимагає від платників податків сплачувати пеню за час заниження. Платник податків лише зобов'язаний згідно зі ст. 50 ПКУ:

- або надіслати Уточнюючий розрахунок і сплатити суму недоплати і штраф у розмірі 3 % від такої суми;
- або відобразити суму недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, збільшену на суму штрафу у розмірі 5 % від такої суми.

Крім того, в п. 1.2 Інструкції № 953 зазначається, що “Інструкцією встановлюється порядок ведення органами державної податкової служби обліку нарахування та погашення пені, що справляється з платників податків у зв'язку із несвоєчасним погашенням узгодженого грошового зобов'язання, та пені на податкове зобов'язання, нараховане контролюючим органом у разі виявлення його заниження та/або визначене податковим агентом при виплаті (нарахуванні) доходів на користь платників податків – фізичних осіб та/або контролюючим органом під час перевірки такого податкового агента”. Інструкцію № 953 не розроблено під випадки самостійного виявлення платниками податків сум заниження.

Тобто можна дійти висновку, що платники податків, які самостійно виявляють факт заниження податкового зобов'язання і виплачують його в порядку, встановленому ст. 50 ПКУ, звільняються від нарахування і сплати пені за час виявленого заниження.

З другого боку, в ПКУ є достатньо підстав, щоб платник податку нараховував пеню при самостійному виявленні помилки.

Сформульоване у ст. 132 ПКУ правило про ненарахування пені стосується лише випадків “порушення умов, за яких надавалося звільнення (умовне звільнення) від оподаткування при ввезенні товарів на митну територію України”.

Підпункт 129.1.2 ПКУ зобов'язує платника податків нараховувати пеню “у день настання строку погашення податкового зобов'язання, нарахованого... платником податків у разі виявлення його заниження на суму такого заниження та за весь період заниження”.

У п. 54.1 ПКУ передбачено, що “платник податків самостійно обчислює суму податкового та/або грошового зобов'язання та/або пені, яку зазначає у податковій (митній) декларації або уточнюючого розрахунку, що подається до контролюючого органу”.

Майже у всіх затверджених у розвиток ПКУ формах податкової звітності передбачено рядок для відображення платниками податків пені при виявленні ними факту заниження податкових зобов'язань. Незаповнення рядка з сумою пені може призвести до того, що контролюючі органи визнають податкову декларацію або уточнюючий розрахунок недійсними.

Висновки за темою

Самостійне виправлення помилок у податкових деклараціях (розрахунках) є важливим елементом системи податкового адміністрування. Виправлення помилок лише в обліку без відображення її в податковій звітності призведе до того, що до платників податків будуть застосовані штрафні (фінансові) санкції (штрафи) і нарахована пеня відповідно до чинного податкового законодавства.

Платник податків відповідно до ст. 50 ПКУ має право вибору:

- 1) або надіслати Уточнюючий розрахунок і сплатити суму недоплати й штраф у розмірі 3 % від суми недоплати;
- 2) або відобразити суму недоплати у складі поточної податкової декларації в наступних періодах, збільшивши суму поточних

податкових зобов'язань і сплативши штраф у розмірі 5 % від суми недоплати.

Помилки, пов'язані з грошовими зобов'язаннями при сплаті податків, мають бути виправлені в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Спосіб виправлення помилки в бухгалтерському обліку залежить від характеру помилки і звітного періоду, в якому її допущено. В бухгалтерській практиці застосовуються такі способи виправлення помилок: коректурний спосіб, спосіб “червоного сторно”, спосіб “Додаткове проведення”.

Виправлення помилки в бухгалтерському обліку може приводити до змін у фінансовій звітності. Зміни в фінансовій звітності, а також необхідність її повторного оприлюднення залежить від суттєвості інформації, яка вноситься в нову фінансову звітність. Треба зауважити, що помилки, допущені при визначенні розміру податків, є суттєвою інформацією для користувачів фінансової звітності.

Виправлення помилок із податку на прибуток підприємства має проводитися з допомогою Уточнюючого розрахунку, який нестиме в собі всі функції податкової декларації, а також у поточній податковій декларації з податку на прибуток підприємства. Окремо виправляються помилки з податку на прибуток, якщо види діяльності підлягають патентуванню відповідно до чинного законодавства.

Самоштрафи при виправленні помилок із податку на прибуток підприємств сплачуються на загальних підставах – 3 або 5 % від суми заниженого податкового зобов'язання.

Щодо податку на додану вартість, то ДФС України передбачила перенесення показників до податкової декларації тільки для випадків, коли згідно з уточнюючим розрахунком зменшується від'ємне значення ПДВ, відображене раніше у рядку 24 декларації. А для випадків, коли внаслідок самостійного виправлення помилки такий показник має збільшитися (що значно частіше зустрічається на практиці), жодного перенесення не передбачено. Тобто платнику податку немає можливості відновити той податковий кредит, яким він не скористався в попередніх періодах із різних причин.

Виправлення помилок у Податковому розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) не приводить до застосування фінансових (штрафних) санкцій за заниження об'єкта оподаткування. Зазначений Розрахунок не являє собою податкову декларацію,

тому до податкових агентів при виявленні помилок можуть бути застосовані лише адміністративні штрафи, а також штрафні (фінансові) санкції (штрафи) до підприємств за виявлені помилки безпосередньо під час планових або позапланових перевірок.

Виправлення помилок при розрахунках і сплаті ресурсних податків і зборів проводиться здебільшого за стандартною схемою: або з допомогою Уточнюючих розрахунків, або в Поточних деклараціях. При цьому в разі необхідності долучаються додаткові розрахунки й пояснення. Найчастіше це трапляється при розрахунку податку на землю (орендній платі), оскільки це пов'язано з правилами подання податкової декларації.

Виправлення помилок при розрахунках і сплаті інших загальнодержавних та місцевих податків і зборів проводиться здебільшого за стандартною схемою: або з допомогою Уточнюючих розрахунків, або в Поточних деклараціях. При цьому в разі необхідності долучаються додаткові розрахунки й пояснення. Найбільшою мірою це притаманне самостійному виправленню помилок при розрахунках збору за першу реєстрацію транспортних засобів, що пов'язано з правилами подання податкової декларації.

Щодо єдиного податку нормативна база, яка регулює нарахування і сплату єдиного податку юридичними особами, не завжди відповідає вимогам ПКУ. Немає чіткого порядку надання Уточнюючих розрахунків і визначення розміру самоштрафу при самостійному виправленні помилок.

Платник податків, податкові агенти та/або їх посадові особи несуть відповідальність у разі вчинення порушень, визначених законами з питань оподаткування та іншим законодавством.

Строки застосування, сплата стягнення і оскарження сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) здійснюється у порядку, визначеному ПКУ для сплати стягнення і оскарження сум грошових зобов'язань. Застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) не звільняє платників податків від обов'язку сплати до бюджету належних сум податків і зборів. Граничні строки застосування штрафних (фінансових) санкцій до платників податків відповідають строкам давності для нарахування податкових зобов'язань. Тобто не пізніше закінчення 1095 дня після факту порушення податкового законодавства.

ПКУ передбачені різні розміри штрафних (фінансових) санкцій за різні види порушень: неподання або несвоєчасне подання податкової звітності й помилки при її складанні; заниження сум податкових зобов'язань; здійснення господарської діяльності без відповідних дозволів та інше.

Одним із видів фінансових санкцій до платників податків є нарахування пені. Пеня – сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суму грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки.

Нарахування пені здійснюється відповідно до глави 12 ПКУ. Найпроблемнішим питанням при нарахуванні пені лишається питання нарахування пені у разі самостійного виправлення помилок. З одного боку, в податкових деклараціях або уточнюючих розрахунках передбачені строки для самостійного нарахування пені, а з другого – ПКУ і нормативні документи з нарахування пені не зобов'язують платників податків нараховувати пеню при самостійному виправленні помилок.

Контрольні питання

1. Які штрафні санкції сплачуються платниками податків у разі самостійного виправлення помилок при заниженні податкових зобов'язань до початку їх перевірки контролюючими органами?
2. У чому відмінність виправлення помилок у бухгалтерському обліку, виявлених у поточному звітному періоді та в попередніх звітних періодах?
3. Чи треба оприлюднювати виправлену фінансову звітність за попередні періоди, якщо її зміни пов'язані з помилками в розрахунках податків і зборів?
4. У чому полягають особливості самостійного виправлення помилок із податку на прибуток підприємства з допомогою Уточнюючої податкової декларації?
5. У чому полягають особливості самостійного виправлення помилок із податку на прибуток підприємства з допомогою Розрахунку податкових зобов'язань за період, у якому виявлено помилку(-ки)?
6. У чому полягає різниця, коли Уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань із податку на додану вартість через виправлення самостійно виявлених помилок є додатком до податкової декларації, а коли є самостійним документом?
7. У яких випадках платник податків при самостійному виправленні помилки за попередній період повинен надати контролюючому органу декілька

- уточнюючих розрахунків податкових зобов'язань із податку на додану вартість?
8. Які функції виконує Податковий розрахунок суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) для виправлення помилок із податку на доходи фізичних осіб?
 9. У чому полягають основні методологічні принципи самостійного виправлення помилок у Розрахунках зі сплати ресурсних податків і зборів?
 10. У чому полягає особливість самоштрафу у разі виявлення помилки платником податків у зборі за першу реєстрацію транспортного засобу?
 11. Які особливості притаманні самостійному виправленню помилок при Розрахунках місцевих зборів, а саме збору за місця для паркування транспортних засобів і туристичного збору?
 12. Чи застосовуються норми ПКУ для самостійного виправлення помилок для підприємств – юридичних осіб, які обрали спрощену систему оподаткування і звітності?
 13. Які штрафні (фінансові) санкції (штрафи) застосовуються до платників податків контролюючими органами у разі неподання або несвоєчасного подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності?
 14. Які штрафні (фінансові) санкції (штрафи) застосовуються до платників податків контролюючими органами у разі визначення цими органами суми додаткових податкових зобов'язань?
 15. Які штрафні (фінансові) санкції (штрафи) застосовуються до платників податків контролюючими органами у разі порушень сплати (перерахування) податків і правил нарахування, утримання й сплати (перерахування) податків у джерела виплати?
 16. У чому полягають відмінності при нарахуванні пені за невиконання податкового зобов'язання і за несплату податкового боргу?

Тести для самоконтролю

1. *Який розмір самоштрафів застосовується платниками податків при самостійному виправленні помилок згідно зі ст. 50 ПКУ:*
 - а) 35 %;
 - б) 3 або 5 %;
 - в) 5 %;
 - г) 3 %?

2. Який строк позовної давності встановлено при самостійному виправленні помилок від останнього дня граничного строку сплати грошових зобов'язань:
 - а) один місяць;
 - б) 2095 днів;
 - в) один рік;
 - г) 1095 днів?
3. Якщо платник податку подає Уточнюючий розрахунок до контролюючого органу, він зобов'язаний:
 - а) сплатити напередодні суму недоїмки, штраф та пеню;
 - б) сплатити напередодні суму недоїмки, а штраф через 10 днів;
 - в) сплатити напередодні недоїмку, а штраф та пеню разом із поточною декларацією;
 - г) сплатити напередодні штраф, недоїмку сплатити разом із поточною декларацією і надати пояснення контролюючому органу.
4. Якщо платник податку самостійно виявив помилку при обчисленні суми грошового зобов'язання за попередній рік, він зобов'язаний:
 - а) надати пояснення контролюючому органу й виправити помилку в бухгалтерському обліку;
 - б) надати контролюючому органу Уточнюючий розрахунок, виправити помилку в бухгалтерському обліку і внести зміни до фінансової звітності;
 - в) виправити помилку в поточній податковій декларації і в бухгалтерському обліку;
 - г) виправити помилку коректурним способом, сповістити усіх користувачів фінансової звітності й сплатити самоштраф у розмірі 3 або 5 %.
5. Якого способу виправлення помилок немає в бухгалтерському обліку:
 - а) додаткового проведення;
 - б) заміни журналу-ордера;
 - в) "червоного сторно";
 - г) коректурного способу?
6. Який рядок із сумою самоштрафу заповнюється в Податковій декларації з податку на прибуток підприємства, якщо помилка виправляється з допомогою поточної декларації:
 - а) 25;
 - б) 24;
 - в) 27;
 - г) 23?

7. Яким бухгалтерським записом оформлюється виправлення помилки, що призвела до зменшення податкових зобов'язань із податку на прибуток підприємства в поточному році:
- а) Дт 641 – Кт 981;
 - б) Дт 44 – Кт 641;
 - в) Дт 981 – Кт 641;
 - г) Дт 641 – Кт 44?
8. Уточнюючий розрахунок із податку на додану вартість:
- а) подається тільки разом із поточною податковою декларацією;
 - б) подається тільки у разі, коли помилка призвела до зменшення податкових зобов'язань;
 - в) подається, коли виправляються помилки за попередній фінансовий рік;
 - г) може подаватися в будь-який час і виконувати функції податкової декларації.
9. Якщо помилку з податку на додану вартість виявлено в липні за березень одного року, в якому від'ємне значення використано на зменшення зобов'язань наступних періодів, то уточнюючі розрахунки необхідно подати контролюючим органам за:
- а) березень і квітень;
 - б) березень і липень;
 - в) квітень, травень і червень;
 - г) квітень, травень і липень.
10. Які ознаки виправлення помилок застосовуються у Податковому розрахунку суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку:
- а) 0; 1;
 - б) 101; 100;
 - в) 02; 01;
 - г) жодна із них?
11. Який розмір самоштрафу застосовується платниками податку у разі самостійного виправлення помилки з податку на доходи фізичних осіб:
- а) 3 %;
 - б) 5 %;
 - в) 3 % або 5 %;
 - г) жоден із них?

12. Якщо платник податків вважає, що чинна форма Податкової декларації (або Уточнюючого розрахунку) збільшує або зменшує його податкові зобов'язання, зокрема при самостійному виправленні помилок, він має право:
- а) звернутися до прокуратури;
 - б) зазначити цей факт у спеціально відведеному місці в Податковій декларації;
 - в) подати податкову декларацію (Уточнюючий розрахунок) за своєю формою;
 - г) не виправляти помилки і не платити штрафу.
13. Якщо платник податку подав контролюючому органу Уточнюючу податкову декларацію з плати за землю (орендної плати за землю), у зв'язку зі зміною грошової оцінки землі він повинен:
- а) надати пояснення і не платити штрафних санкцій;
 - б) сплатити самоштраф у розмірі 3% і пеню;
 - в) чекати розрахунку штрафних санкцій від контролюючого органу;
 - г) сплатити встановлені штрафні санкції, а пені не платити.
14. Чи застосовують юридичні особи, які обрали спрощену систему оподаткування і звітності, уточнюючі розрахунки при самостійному виправленні помилок:
- а) не застосовують;
 - б) застосовують лише при виправленні помилок за поточний рік;
 - в) застосовують;
 - г) тільки разом із поточним розрахунком?
15. Якої відповідальності платників податків не існує при заниженні податкових зобов'язань:
- а) адміністративної;
 - б) кримінальної;
 - в) господарської;
 - г) фінансової?
16. Яка штрафна санкція застосовується до платників податку за ненадання або надання з запізненням податкової звітності вдруге протягом року:
- а) 1020 грн;
 - б) 25 % від суми податкових зобов'язань;
 - в) 170 грн;
 - г) 10 % від суми податкових зобов'язань?

17. Яка штрафна санкція застосовується до платників податків за заниження податкових зобов'язань, виявлених за результатами планової перевірки за перший випадок:
- 50 % від суми заниження;
 - 10 % від суми заниження;
 - 5 % від суми заниження;
 - 25 % від суми заниження?
18. Яка штрафна санкція застосовується до платників податків у разі несвоєчасної сплати заявлених у податкових деклараціях податкових зобов'язань при затримці до 30 календарних днів:
- 20 %;
 - 10 %;
 - 5 %;
 - 3 %?
19. Яку відповідальність несуть платники податку, якщо податкові платежі не перераховані своєчасно до бюджету з вини банку:
- адміністративну;
 - фінансову у розмірі 5 %;
 - фінансову у розмірі 3 %;
 - жодної?
20. Яка ставка НБУ застосовується при розрахунках пені за несвоєчасну сплату податкових зобов'язань:
- та, що діяла на день виявлення факту заниження;
 - та, що більша або на день виявлення факту заниження, або на день сплати податкових зобов'язань;
 - та, що діяла на день заниження;
 - та, що діяла на момент початку податкової перевірки?

Матриця правильних відповідей

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
в	г	а	б	б	б	в	г	в	а

11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
г	б	а	в	в	а	г	б	г	в

Глосарій

Податкова вимога – письмова вимога органу державної податкової служби до платника податків щодо виплати суми податкового боргу.

Податкове зобов'язання – сума коштів, яку платник податків, зокрема податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку й строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі й не сплачена в установлений законом строк).

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

Податковий борг – сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений цим Кодексом строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання.

Помилково сплачені грошові зобов'язання – суми коштів, які на певну дату надійшли до відповідного бюджету від юридичних осіб (їх філій, відділень, інших відокремлених підрозділів, що не мають статусу юридичної особи) або фізичних осіб (які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності або не мають такого статусу), що не є платниками таких грошових зобов'язань.

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 законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Рекомендовані джерела

Основні

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, зі змінами.
2. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 12.12.2012 № 80731-10.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV, зі змінами.
4. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 173, зі змінами.

Додаткові

1. Порядок заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку : затв. наказом Міністерства доходів і зборів України від 21.01.2014 № 49.
2. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88.
3. Інструкція про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби : затв. наказом Державної податкової служби України від 17.12.2010 № 953.
4. Про затвердження форми Розрахунку суми збору за першу реєстрацію транспортних засобів : наказ Державної податкової служби України від 23.12.2010 № 994.
5. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства : наказ Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 № 872.
6. Про затвердження форм Податкових декларацій збору за спеціальне використання води : наказ Міністерства фінансів України від 21.12.2012 № 1403.
7. Про затвердження форми Податкової декларації екологічного податку : наказ Державної податкової служби України від 24.12.2010 № 1010.
8. Про затвердження форми Податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору : наказ Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 № 866 та від 14.01.2014 № 5.
9. Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності) : наказ Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 № 865.
10. Про затвердження форми Податкової декларації зі збору у вигляді цільової надбавки до річного тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності : наказ Державної податкової служби України від 24.12.2010 № 1017.
11. Про затвердження форми Розрахунку суми збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства та Порядку заповнення розрахунку на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства : наказ Державної податкової адміністрації України від 01.12.2009 № 671.
12. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : наказ Міністерства доходів і зборів України від 13.11.2013 № 678.
13. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 № 356.

ПОРЯДОК РОЗКРИТТЯ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ПІДПРИЄМСТВА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ІЗ БЮДЖЕТОМ

Після засвоєння матеріалів цієї теми ви будете

знати:

- сутність облікової політики підприємства, її мету;
- фактори, які впливають на формування облікової політики підприємства;
- вимоги до принципів, методів і процедур, що застосовуються підприємством для обрання облікової політики підприємства;
- нормативні документи, що регулюють формування облікової політики підприємства;
- підґрунтя зміни облікової політики підприємства;
- обставини, які не є змінами облікової політики;
- перелік посадових осіб, що забезпечують формування облікової політики підприємства;
- порядок оформлення і розкриття обраної облікової політики;

а також уміти:

- формулювати мету облікової політики підприємств;
- визначати методи оцінки, обліку і процедур, що мають бути застосовані для формування облікової політики підприємств;
- пояснювати підґрунтя зміни облікової політики;

- визначати обов'язки власника (керівника) підприємства щодо забезпечення процесу обрання та розкриття облікової політики;
- визначати осіб, які складають розпорядчий документ про облікову політику підприємства;
- складати розпорядчий документ про облікову політику підприємства й пояснювати його структуру.

11.1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ І ПРИНЦИПИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

Підприємства в Україні самостійно визначають облікову політику. Облікова політика поєднує в собі риси правового, економічного й організаційного механізму управління у межах підприємства. Грамотно сформована облікова політика є вагомим аргументом для вирішення господарських спорів з учасниками господарських операцій, податковими, правоохоронними й іншими контролюючими органами.

Облікова політика підприємства – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Для визначення облікової політики підприємства керуються Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996-XIV, національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

На формування облікової політики впливає організаційно-правова форма підприємства, галузева приналежність, вид економічної діяльності й обсяги діяльності підприємства, кількість працівників, система оподаткування та інші особливості діяльності підприємства.

Облікова політика підприємства спрямована на складання фінансової звітності, яка:

- містить дохідливу інформацію, розраховану на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання й зацікавлені у сприйнятті цієї інформації;

- містить лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити й скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому;
- містить достовірну інформацію, яка не має помилок і перекручень, що здатні вплинути на рішення користувачів звітності.
- надає можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди й фінансові звіти різних підприємств.

Підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису принципів оцінки статей звітності й методів обліку щодо окремих статей звітності. При формуванні облікової політики підприємства здійснюється вибір принципів, методів і процедур з декількох, що допускаються положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку й іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Принципи бухгалтерського обліку є методологічною основою для створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що є обов'язковими для всіх підприємств. При обранні облікової політики передбачається, що фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів:

- *автономності підприємства*, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;
- *безперервності діяльності*, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;
- *періодичності*, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;
- *історичної (фактичної) собівартості*, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво і придбання;
- *нарахування та відповідності доходів і витрат*, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду треба зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати ві-

- дображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей;
- *повного висвітлення*, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій й подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
 - *послідовності*, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;
 - *обачності*, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, мають запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;
 - *превалювання змісту над формою*, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;
 - *єдиного грошового вимірника*, який передбачає вимірювання й узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Практична реалізація принципів здійснюється за допомогою методів бухгалтерського обліку, які являють собою сукупність прийомів хронологічного і систематичного спостереження (документація й інвентаризація), вимірювання господарських засобів і процесів (оцінка та калькуляція), реєстрації та класифікації даних з метою їх систематизації (рахунки і подвійний запис) та узагальнення інформації з метою звітності (баланс і звітність).

У процесі формування облікової політики відбувається вирішення складної проблеми, покликаної врахувати все розмаїття цілей і завдань, що стоять перед підприємством. Податкові відносини, що формуються між державою і підприємствами в процесі встановлення і справляння податкових платежів, є складовою частиною облікової політики підприємства.

Особливістю обрання облікової політики підприємства-платника податків є те, що вона формується на перетині принципів та методів бухгалтерського обліку і податкового законодавства. Перші – утворюють її змістову основу, другі – забезпечують практичну реалі-

зацію, часто відіграючи при цьому роль обмежувального чинника для прийняття економічних рішень.

Бухгалтерський облік спирається на базові теоретичні категорії, методологічне регулювання й нормативно-правове законодавство з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що обумовлює значну кількість варіантів при виборі форм його ведення і не підлягає тотальній перевірці.

Податкове законодавство виконує фіскальну функцію з боку держави та має складну законодавчу базу, що допомагає виявляти шляхом суцільних перевірок допущені у практичній діяльності підприємств – платників податків численні помилки і накладання штрафних санкцій.

Урахування вимог податкового законодавства при обранні облікової політики дає змогу формувати дані, які відповідають потребам податкових органів і захисту інтересів підприємства при здійсненні їх діяльності, що забезпечує гармонійну ув'язку результатів діяльності підприємства з рішенням загальнодержавних завдань.

Принципи й методи бухгалтерського обліку, які обираються в обліковій політиці підприємства, істотно впливають на формування інформації, що надається користувачам системою бухгалтерського обліку для прийняття рішень. Контролюючі органи є користувачами бухгалтерської інформації. Саме облікова політика має стати інструментом захисту інтересів підприємств – платників податків перед податковими службами. Максимізація прибутку і мінімізація платежів до бюджету може бути досягнута вибором методів обліку таких показників, як нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів, оцінка й списання виробничих запасів, формування резервів за сумнівними боргами, визначення виручки від реалізації тощо.

З урахуванням принципу послідовності облікова політика має передбачати постійне (із року в рік) застосування принципів, методів і процедур ведення бухгалтерського обліку, що були обрані підприємством.

Змінити облікову політику підприємство може тільки у виняткових випадках, прямо встановлених у П(С)БО. Перегляд облікової політики має бути обґрунтований, а усі зміни розкрито у фінансовій звітності.

Відповідно до П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” облікова політика може змінюватися у разі: якщо змі-

нюються на підприємстві статутні вимоги; якщо змінюються вимоги органу, що здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку й фінансової звітності; якщо зміни облікової політики забезпечать достовірніше відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Вплив зміни облікової політики на події й операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
- повторного надання порівняльної інформації стосовно попередніх звітних періодів.

Облікова політика застосовується щодо подій і операцій з моменту їх виникнення, за винятком випадків, коли зі зміною облікової політики суму коригування нерозподіленої суми прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно. У цьому разі облікова політика поширюється тільки на події і операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики. Зміна облікової політики викликає необхідність перерахунку прибутків за всі попередні періоди діяльності підприємства, що підкреслює значення ґрунтовного, виваженого, професійного підходу до її обрання.

Не є зміною облікової політики встановлення облікової політики для:

- подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;
- подій або операцій, які не відбувались раніше.

Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики й облікових оцінок, це розглядається і відображається як зміна облікових оцінок.

Облікова оцінка – попередня оцінка, яка використовується підприємством для розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами. Облікова оцінка може бути переглянута, якщо змінюються обставини, на яких вона ґрунтувалася, або отримано додаткову інформацію. Усім подіям (операціям), які є новими для підприємства, для встановлення облікової політики необхідно попередньо дати облікову оцінку.

Зміни облікових оцінок впливають тільки на майбутнє і не стосуються минулого. Наслідки змін в облікових оцінках треба внести до тієї статті звіту про фінансові результати, яка раніше застосовува-

лась для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки, в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також у наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди.

Облікова політика підприємства та її зміни розкриваються у примітках до річної фінансової звітності в описовій формі або прикладанням копії розпорядчого документа про встановлення і зміну облікової політики.

11.2. ФОРМАЛІЗАЦІЯ І ПОРЯДОК РОЗКРИТТЯ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ПІДПРИЄМСТВА - ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ МЕТОДИКИ Й ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ІЗ БЮДЖЕТОМ ПРИ ОПОДАТКУВАННІ ДІЯЛЬНОСТІ

Податки, як інструмент економічного регулювання на рівні держави, впливають на прийняття стратегічних, тактичних і оперативних рішень підприємств-платників податків щодо вибору того чи іншого варіанта оподаткування. Як наслідок, виникає необхідність обґрунтування рішення стосовно зробленого вибору й оформлення його документально. Таке документальне закріплення обраного варіанта оподаткування становить істотну частину облікової політики підприємства.

В Україні за Законом “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” питання встановлення облікової політики належать до компетенції власника (власників) підприємства або іншого органу, уповноваженого управляти таким підприємством чи організацією, державним майном чи корпоративними правами держави.

З метою надання практичної та методичної допомоги підприємствам щодо формування облікової політики наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635 затверджені Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства. Обрана підприємством облікова політика підлягає оформленню відповідним розпорядчим документом (наказом, розпорядженням) підприємства, який є документом внутрішнього користування. Розпорядчий документ про облікову політику є головним внутрішнім документом, який встановлює сукупність принципів, методів і процедур, що викорис-

товуються підприємством для складання й подання фінансової звітності. Складання розпорядчого документа про облікову політику має відбуватися у декілька етапів із дотриманням жорстких вимог, оскільки виконання наказу не тільки забезпечує інформаційні потреби системи тактичного і стратегічного управління підприємством, а й є ефективним інструментом у відносинах підприємства – платника податків із контролюючими органами.

Підготовка наказів або розпоряджень про облікову політику починається з визначення виконавців. Повноваження щодо формування облікової політики покладені на виконавчі органи управління підприємством без уточнення складу фахівців. Тобто від рішення власника або виконавчого органу управління підприємством, які обирають суб'єктів, відповідальних за складання розпорядчого документа, залежить ефективність ведення й організація бухгалтерського обліку на підприємстві.

Важливим етапом складання розпорядчого документа є узагальнення і вивчення нормативно-правових актів, які регламентують формування облікової політики. В Україні регулювання облікової політики здійснюється у декількох нормативних актах (табл. 11.1).

Бухгалтерський облік регламентується нормативними документами, спільними для всіх підприємств. Але у кожного з них свої особливості. Підприємство при формуванні облікової політики має розглядати не всі теоретично можливі факти, а лише ті, які мають місце в діяльності підприємства або плануються в найближчому майбутньому.

При складанні наказу про облікову політику необхідно обґрунтувати вибір методів оцінки, обліку і процедур, які передбачені нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку й фінансової звітності.

Формування ставлення підприємства до наявних нормативно встановлених методів оцінки, обліку і процедур спрямоване на виявлення одноваріантних, багатоваріантних (варіативних) методів оцінки, обліку і процедур, а також фактів господарської діяльності підприємства, норм щодо яких узагалі немає в системі нормативно-регулювання.

При складанні розпорядчого документа про облікову політику треба вибрати один із методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більш ніж один їх варіант, і закріпити його документально. Одноваріантні методи оцінки, облі-

Таблиця 11.1

**Нормативні акти, що регулюють
формування облікової політики в Україні**

№ з/п	Нормативно-правовий акт	Питання, що регулюються
1	Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”	Визначення облікової політики. Принцип послідовності застосування підприємствами обраної облікової політики. Повноваження самостійного визначення підприємствами облікової політики. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві
2	П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”	Визначення облікової політики. Визначення суттєвості інформації. Принцип послідовності застосування підприємствами обраної облікової політики. Порядок розкриття загальної інформації про облікову політику у фінансовій звітності
3	П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”	Підґрунтя зміни облікової політики. Обставини, які не є змінами облікової політики. Відображення змін облікової політики. Порядок розкриття інформації у разі зміни в обліковій політиці
4	Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства	Критерії та джерела формування облікової політики. Оформлення прийнятої облікової політики. Порядок розкриття облікової політики підприємства та її змін. Перелік принципів, методів і процедур щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше, ніж один варіант. Кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції та події. База визначення кількісних критеріїв і якісних ознак суттєвості статей фінансової звітності і діапазон кількісних критеріїв

ку і процедур є обов’язковими для всіх, тому такі методи оцінки, обліку і процедур до розпорядчого документа вносити недоцільно, як імперативні для застосування підприємством норми, тому до наказу про облікову політику їх не вносять.

Стосовно багатоваріантних методів оцінки, обліку і процедур законодавством України визначено, що повноваження власника (власників) підприємства встановлювати облікову політику реалізується через визначення у розпорядчому документі переліку методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більш ніж один їх варіант.

Розпорядчий документ про облікову політику є уніфікованим розпорядчим документом і може містити розділи: загальні положення; методичний розділ; організаційний розділ; додатки.

Розділ “Загальні положення” містить перелік нормативно-правових актів, що регулюють складання фінансової звітності; інформацію про організаційно-правову форму та галузеву належність підприємства; види економічної діяльності підприємства (основні й додаткові) відповідно до статуту; затверджується особа, відповідальна за формування облікової політики; вказуються умови зміни облікової політики; встановлюється поріг суттєвості й тривалість операційного циклу.

У “Методичному розділі” визначаються варіативні методи оцінки, обліку і процедур, щодо яких положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативні акти з бухгалтерського обліку і фінансової звітності передбачають більш ніж один їх варіант. Розпорядчий документ про облікову політику підприємства має визначити:

- методи оцінки вибуття запасів;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиної запасів;
- порядок обліку ведення і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методи амортизації необоротних активів;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку;
- підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- методи обчислення резерву сумнівних боргів;
- перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів; порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств);

- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- сегмент діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
- перелік і склад змінних і постійних загальнопромислових витрат, бази їх розподілу;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;
- дату визначення придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів;
- базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
- кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності;
- критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості;
- класифікацію пов'язаних сторін;
- дату первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу;
- періодичність та об'єкти інвентаризації;
- визначення одиниці аналітичного обліку запасів;
- спосіб складання звіту про рух грошових коштів;
- дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу;
- періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
- складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями й іншими відокремленими підрозділами підприємства.

В “*Організаційному розділі*” встановлюються порядок складання та подання фінансової звітності (прикладається як додаток до розпорядчого документа), відповідальність за складання та подання фінансової звітності; порядок контролю за виконанням вимог розпорядчого документа про облікову політику; інші рішення, необхідні для складання та подання фінансової звітності.

Інформація розпорядчого документа про облікову політику має бути зрозумілою і конструктивною, речення – короткими й чіткими. При посиланні на нормативно-правові документи, бухгалтерські, аналітичні дані доцільно у тексті розпорядчого документа зазначати джерела інформації. Щоб не загроможувати текстової частини розпорядчого документа посиланнями на джерела інформації, в тексті доцільно ввести позначення цифрами, що відповідають порядковому номеру використаних документів, наведеному у переліку, який є додатком до розпорядчого документа.

Розпорядчий документ про облікову політику може бути прийнятий як базовий на час діяльності підприємства, до якого за необхідності вносяться зміни з визначеного часу. У разі внесення до облікової політики змін, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст, розпорядчий документ про облікову політику доцільно повністю викласти в новій редакції.

При обранні облікової політики підприємства – платника податків треба враховувати, що попри те, що облікова політика є сукупністю принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, вибір повинен проводитися тільки на підставі варіантів, запропонованих бухгалтерським законодавством, при виборі мають враховуватися податкові наслідки обраного способу. Інформація про розрахунки з бюджетом є важливою складовою фінансової звітності підприємства, тому аспекти, що стосуються оподаткування, мають бути внесені до облікової політики.

Розкриття в обліковій політиці підприємства – платника податків методики й організації обліку розрахунків із бюджетом при оподаткуванні діяльності полягає у зазначенні методів розрахунку податків. Різні методологічні підходи до формування показників доходів і витрат при складанні фінансової звітності й при оподаткуванні зумовляють відмінності між показниками прибутку за фінансовою і податковою звітністю.

Основна частина облікової політики стосується податку на прибуток. Методика визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток закріплена розділом III "Податок на прибуток" Податкового кодексу України. За Законом "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" податкова звітність ґрунтується на даних

бухгалтерського обліку. Методологічними засадами податкового законодавства є принципи бухгалтерського обліку.

На відміну від принципів бухгалтерського обліку щодо визнання доходів і витрат, які вимагають визнання всіх видів доходів та витрат, активів і зобов'язань за операціями за умов наявності, отримання або вибуття вигід у майбутньому та їх достовірної оцінки, в податковому законодавстві визнання доходів і витрат визначається чинними законодавчими редакціями, які спрямовані на стимулювання розвитку певних видів діяльності й ураховують суспільне значення витрат для недопущення ухилення від оподаткування та оптимізації бази оподаткування. Тому для стимулювання розвитку певних видів діяльності або операцій доходи від них або звільняються від оподаткування, або оподатковуються за меншою ставкою, або взагалі не визнаються доходами. Відповідно щодо сум витрат за певними видами операцій існують обмеження або заборона права їх віднесення у зменшення оподатковуваного прибутку. Внаслідок цього виникають розбіжності між критеріями визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку й податковому законодавстві. Різниця, яка виникає між бухгалтерським і податковим прибутками, має назву податкової різниці.

Питання визначення, визнання, складу, обліку й відображення у звітності податкових різниць, відстрочених податкових активів і зобов'язань регламентується П(С)БО 17 “Податок на прибуток”. Склад доходів і витрат для визначення прибутку регламентується П(С)БО 15 “Дохід” і П(С)БО 16 “Витрати” (з метою визначення облікового прибутку (збитку)); III розділом “Податок на прибуток підприємства” ПКУ (з метою оподаткування).

Проблема визначення, визнання, складу, обліку й відображення у звітності податкових різниць, відстрочених податкових активів і зобов'язань, не зникла з прийняттям Податкового кодексу України, бо розбіжності між складом доходів і витрат, що враховуються при визначенні облікового й оподатковуваного прибутку, не зникли.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності регламентується Положенням бухгалтерського обліку “Податкові різниці”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 25.01.2011 № 27. Норми цього Положення застосовуються підприємствами, організаціями й іншими юридичними особами, які згідно із

законодавством є платниками податку на прибуток (крім банків, бюджетних установ та суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб, що відповідають критеріям, визначеним п. 154.6 ст. 154 розділу III Податкового кодексу України, і застосовують порядок спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат).

Підприємства-платники податків при обранні облікової політики з метою мінімізації розбіжності між принципами бухгалтерського обліку та вимогами податкового законодавства мають виявити можливі податкові різниці ще на етапі складання розпорядчого документа. Проте слід пам'ятати, що у разі зміни у ПКУ переліку доходів і витрат, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, перелік податкових різниць може змінюватись. Головними аспектами, які необхідно врахувати при обранні облікової політики щодо обліку доходів і витрат для ведення обліку податку на прибуток, є:

1. Визначити вплив зміни ставки податку на прибуток у поточному періоді порівняно із попереднім або у майбутньому періоді (розмір очікуваної ставки) порівняно з поточним.
2. Визначити вплив розміру доходів підприємства на розмір ставок оподаткування.
3. Визначення впливу на розмір визнаного гудвілу при придбанні (поглинанні) інших підприємств.
4. Визначити вплив методів обліку фінансових інвестицій щодо різних форм об'єднань підприємств – інвестицій у дочірні, асоційовані підприємства, об'єднання майна у різних формах спільної діяльності.
5. Визначити вплив визнання доходів і витрат, понесених (нарахованих) у зв'язку з придбанням товарів (результатів робіт, послуг), які не враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку.
6. Визначити вплив взаємовідносин юридичних осіб із платником єдиного податку.
7. Визначити вплив витрат, які за нормами податкового законодавства не підлягають амортизації.

Треба пам'ятати, що за П(С)БО 7 “Основні засоби” не є об'єктом амортизації лише вартість землі й незавершених капітальних інвестицій.

8. Визначити вплив установлених податковим законодавством мінімально допустимих термінів використання об'єктів основних засобів і нематеріальних активів.
9. Визначити вплив суми втрат товарів (комерційних втрат, браку).
10. Визначити вплив розмежування витрат на ремонт і поліпшення необоротних активів між витратами звітного періоду та капіталізацію.
11. Визначити вплив індексації основних засобів.
12. Визначити вплив норм відшкодування витрат на відрядження.
13. Передбачити постійні податкові різниці, які виникають за:
 - дивідендами, отриманими підприємством-платником податку від інших платників податку (крім нерезидентів);
 - за коштами або майном, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, яка надається відповідно до чинних міжнародних договорів;
 - за вартістю основних засобів, безоплатно отриманих платником податку з метою здійснення їх експлуатації у випадках, передбачених пп. 136.1.16 п. 136.1;
 - за доходами від відновлення корисності й дооцінки активів;
 - за сумами штрафів, пені, нарахованими (сплаченими) за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду;
 - за витратами підприємства-платника податків (крім капітальних, які підлягають амортизації) на утримання й експлуатацію таких об'єктів, що перебували на балансі та утримувалися за рахунок платника податку станом на 1 липня 1997 р., але не використовуються з метою одержання доходу: дитячих ясел або садків; гуртожитків та інших об'єктів соціальної інфраструктури;
 - за витратами на утримання органів управління об'єднань платників податку, враховуючи утримання материнських компаній, які є окремими юридичними особами;
 - за витратами, не пов'язаними з провадженням господарської діяльності (проведення прийомів, презентацій, свят, розваг і відпочинку, придбання подарунків, крім благодійних внесків та пожертвувань неприбутковим організаціям).
14. Передбачити тимчасові податкові різниці, які виникають:
 - щодо сум поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному періоді, що залишаються не спла-

- ченими на кінець такого звітного податкового періоду, від осіб, які не є платниками податку на прибуток (зокрема нерезидентів), або осіб, що згідно із ПКУ мають пільги з податку на прибуток, зокрема – право застосовувати ставки податку нижчі, ніж установлені п. 151.1 ст. 151 ПКУ;
- щодо доходів, які не враховані при обчисленні доходу періодів, що передують звітному, і виявлені у звітному податковому періоді;
 - щодо суми штрафів та (або) пені, нарахованих за рішенням сторін договору, або відповідних державних органів, суду, та які входять до складу доходів підприємства-платника податку на прибуток за датою фактичного надходження;
 - щодо суми поворотної фінансової допомоги, повернутої (її частини) платникам податку на прибуток у майбутніх звітних періодах особі, яка надала таку допомогу;
 - щодо витрат на створення резерву сумнівної заборгованості.

З деяких питань обчислення податків норми податкового законодавства потребують додаткового роз'яснення. Щоб не було непорозумінь із контролюючими органами, підприємствам – платникам податків дуже важливо відобразити в обліковій політиці:

- а) порядок складання й подання податкової звітності за податком на додану вартість;
- б) податкові різниці не є самостійним об'єктом обліку, а пов'язані з конкретними активами, зобов'язаннями, доходами і витратами. Тому підприємства – платники податків повинні передбачити відображення інформації про податкові різниці у відповідних регістрах із бухгалтерського обліку активів, зобов'язань, доходів і витрат для забезпечення реєстрації і накопичення інформації про податкові різниці для їх розкриття у фінансовій звітності;
- в) до наявної системи регістрів на підприємстві для обліку податкових різниць має бути розроблено регістр для узагальнення інформації про податкові різниці звітного періоду. Відповідна інформація має бути подана в розрізі класифікаційних груп податкових різниць із виділенням постійних податкових різниць (які підлягають вирахуванню й оподаткуванню) та тимчасових податкових різниць (які підлягають вирахуванню й оподаткуванню). Зведений регістр використовується для складання відповідних форм фінансової звітності;

г) терміни подання даних до головної організації, порядок сплати податків, порядок ведення облікових реєстрів тощо філій, представництв та інших відокремлених підрозділів підприємств – платників податків.

Завершальним етапом роботи над розпорядчим документом про облікову політику є погодження й підписання. В останньому пункті, як правило, вказується особа, на яку покладається контроль за його виконанням. Розпорядчий документ подається на затвердження (погодження) власнику (власникам) або іншому органу, уповноваженому управляти таким підприємством чи організацією, державним майном чи корпоративними правами держави. Після погодження наказ візується. Візи проставляються на першому примірнику проекту наказу. У разі незгоди з проектом готується вмотивований висновок. Завізований і перевірений перший примірник наказу підписується особами, що мають право першого та другого підпису.

З обліковою політикою підприємства мають бути ознайомлені:

- *власник (керівник)* підприємства, який несе відповідальність за її формування;
- *головний бухгалтер*, який забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;
- *працівники бухгалтерської служби підприємства*, з участю яких ведеться бухгалтерський облік на підприємстві.

Висновки за темою

Правила ведення бухгалтерського обліку, які регламентуються нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, реалізуються підприємствами й організаціями для розробки облікової політики.

Визначення поняття “облікова політика” в Україні регламентоване Законом “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, відповідно до якого під обліковою політикою треба розуміти сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Обрання підприємством облікової політики спрямоване на вирішення таких головних завдань, як: формування повної і достовірної

інформації про діяльність підприємства та його майновий стан; надання можливості користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди й фінансові звіти різних підприємств; забезпечення інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів для контролю за дотриманням законодавства при здійсненні підприємством господарських операцій та їх доцільністю, наявністю і рухом майна й зобов'язань, використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; запобігання негативним результатам господарської діяльності підприємства і виявлення внутрішньогосподарських резервів забезпечення його фінансової стійкості.

Формування облікової політики підприємства покликане врахувати все розмаїття цілей і завдань, що стоять перед підприємством. Важливим аспектом господарської діяльності підприємства є відносини, що формуються між державою і підприємствами, які втілюються в процесі справляння податків.

Принципи й методи бухгалтерського обліку, які обираються в обліковій політиці підприємства, мають враховувати вимоги податкового законодавства. Методологічними засадами сучасного податкового законодавства, як це закріплено у Податковому кодексі України, є принципи бухгалтерського обліку. Облікова політика може стати інструментом досягнення стратегічних цілей та управління підприємства, який допоможе забезпечити гармонійну ув'язку й дотримання вимог нормативно-правового законодавства з бухгалтерського обліку та податкового законодавства, зниження податкового тягаря для підприємства і захисту інтересів держави.

При виборі принципів, методів і процедур, які передбачені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку й іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, підприємства – платники податків можуть враховувати різні фактори, зокрема і податкові результати обраного способу.

В Україні питання встановлення облікової політики належать до компетенції власника (власників) підприємства або іншого органу, уповноваженого управляти таким підприємством чи організацією, державним майном чи корпоративними правами держави.

Прийнята підприємством облікова політика підлягає оформленню відповідним розпорядчим документом (наказом, розпорядженням), який є документом внутрішнього користування.

Облікова політика підприємства та її зміни розкриваються у примітках до річної фінансової звітності в описовій формі або додаванням копії розпорядчого документа про встановлення і зміну облікової політики.

Контрольні питання

1. На підставі яких нормативно-правових актів визначається облікова політика підприємства – платника податків?
2. Етапи розробки та затвердження облікової політики підприємства.
3. Випадки, при яких може змінюватися облікова політика на підприємстві.
4. Порядок розкриття облікової політики підприємства.
5. У якому документі встановлюється сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання й подання фінансової звітності?
6. Структура розпорядчого документа про облікову політику підприємства.
7. Що таке податкові різниці?
8. Чому виникають податкові різниці?
9. Яким законодавчим актом регулюються методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності?
10. Які основні питання необхідно врахувати при обранні облікової політики підприємству – платнику податків?

Тести для самоконтролю

1. *Облікова політика підприємства – це:*
 - а) сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання й подання фінансової звітності;
 - б) сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку;
 - в) сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.
2. *Нормативно-правові акти, які є основою для складання наказу про облікову політику підприємства, це:*
 - а) Положення (станданти) бухгалтерського обліку;

- б) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;
 - в) Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”;
 - г) Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти з бухгалтерського обліку і фінансової звітності.
3. *Облікова політика підприємства може змінюватися у випадках:*
- а) якщо змінюються на підприємстві статутні вимоги;
 - б) якщо змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
 - в) якщо зміни облікової політики забезпечать достовірніше відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності;
 - г) усе перелічене.
4. *Встановлення облікової політики для подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій:*
- а) не можуть вважатися зміною облікової політики;
 - б) вважаються зміною облікової політики.
5. *Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики й облікових оцінок, то це розглядається і відображається як:*
- а) зміна облікової політики;
 - б) зміна облікових оцінок;
 - в) немає однозначної відповіді.
6. *Питання встановлення облікової політики належать до компетенції:*
- а) власника (власників) підприємства;
 - б) власника (власників) підприємства або іншого органу, уповноваженого управляти таким підприємством чи організацією, державним майном чи корпоративними правами держави;
 - в) головного бухгалтера.
7. *Дотримуючись якого принципу бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності підприємствам необхідно забезпечувати постійне (з року в рік) застосування вибраної ними облікової політики:*
- а) принципу безперервності діяльності;
 - б) принципу обачності;
 - в) принципу послідовності.

8. Підприємство приймає рішення про вибір нового методу оцінки вибуття запасів – за середньозваженою собівартістю замість раніше застосованого методу нормативних витрат, якщо:
 - а) операції не можуть вважатися зміною облікової політики;
 - б) операції вважаються зміною облікової політики.
9. У статуті підприємства не було передбачене створення резерву для додаткового пенсійного забезпечення. Засновники приймають рішення про його створення, у зв'язку з чим до статуту вносяться поправки. На підприємстві формується політика стосовно порядку створення й обліку такого резерву, якщо:
 - а) операції не можуть вважатися зміною облікової політики;
 - б) операції вважаються зміною облікової політики.
10. До розпорядчого документа про облікову політику входять принципи, методи і процедури, що використовуються підприємством для складання й подання фінансової звітності, якщо є:
 - а) одноваріантні, багатоваріантні (варіативні) методи оцінки, обліку і процедур, а також факти господарської діяльності підприємства, норми щодо яких відсутні в системі нормативного регулювання;
 - б) багатоваріантні (варіативні) методи оцінки, обліку і процедур, а також факти господарської діяльності підприємства, норми щодо яких відсутні в системі нормативного регулювання;
 - в) багатоваріантні (варіативні) методи оцінки, обліку і процедур.
11. У разі зміни облікової політики підприємству треба розкривати:
 - а) причину і сутність зміни;
 - б) суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення;
 - в) факт повторного надання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобчислення;
 - г) усе перелічене.
12. Склад доходів і витрат для визначення облікового прибутку (збитку) регламентується:
 - а) П(С)БО 15 “Дохід” і П(С)БО 16 “Витрати”, розділом III “Податок на прибуток підприємства” Податкового кодексу;
 - б) П(С)БО 15 “Дохід” і П(С)БО 16 “Витрати”;
 - в) розділом III “Податок на прибуток підприємства” Податкового кодексу.

Матриця правильних відповідей

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
а	г	г	а	б	б	в	б	а	б	г	б

Глосарій

Облікова політика підприємства – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Обліковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у фінансовій звітності.

Податковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством, і є об'єктом оподаткування за звітний період.

Податкова різниця – різниця, яка виникає між бухгалтерським (обліковим) і податковим прибутком.

Постійна податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді й не анулюється у наступних звітних податкових періодах.

Тимчасова податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді й анулюється у наступних звітних податкових періодах.

Рекомендовані джерела

Основні

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.
3. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88.
4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291.

5. Спрощений План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва : затв. наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 № 186.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” від 07.02.2013 № 73.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 № 137.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 № 353.
12. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 № 69.
13. Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.01.2011 № 27.
14. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635.

Додаткові

1. *Бутинець Ф. Ф.* Бухгалтерський фінансовий облік : підручник / Ф. Ф. Бутинець. – 8-ме вид., допов. і переробл. – Житомир : Рута, 2009. – 912 с.
2. *Лишиленко А. В.* Бухгалтерский учет : учебник / А. В. Лишиленко. – 3-е изд., перераб. і доп. – К. : ЦУЛ, 2011. – 736 с.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8) “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” від 01.01.2012 № 920-020.
4. *Свірко С. В.* Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : навч. посіб. / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2003. – 380 с.
5. *Скирпан О. П.* Фінансовий облік : навч. посіб. / О. П. Скирпан, М. С. Палюх. – Т. : ТНЕУ, 2008. – 407 с.
6. *Сопко В. В.* Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник / В. В. Сопко, В. П. Завгородній ; Київ. нац. екон. ун-т. – К. : КНЕУ, 2004. – 411 с.
7. *Швець В. Г.* Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – 2-ге вид., переробл. і допов. – К. : Знання, 2006. – 525 с.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ У СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ

Навчальний посібник

За загальною редакцією
М. І. Бондаря і Н. М. Лисенко

Відповідальний за випуск

В. Д. Королюк

Редактори:

С. В. Бартош, О. В. Нефедова

Коректори:

С. В. Зюбенко, Н. Г. Пузиренко, О. В. Орел

Комп'ютерна верстка

А. Б. Нефедова, А. А. Молотая

Формат 60×84/16. Ум. друк. арк. 34,0.

Видавець: Державна навчально-наукова установа “Академія фінансового управління”
04119, м. Київ, вул. Дегтярівська, 38–44, тел./факс: (044) 277-51-15.

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4348 від 08.08.2012.

Облік і звітність підприємств у системі оподаткування : навч. О-17 посіб. / М. І. Бондар, Л. Г. Ловінська, Н. М. Лисенко та ін. ; за заг. ред. М. І. Бондаря, Н. М. Лисенко. – 2-ге вид., переробл. і допов. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2014. – 585 с.

ISBN 978-966-2380-85-9

Навчальний посібник ставить за мету підготовку фахівців, здатних в умовах ризиків і невизначеності працювати з обліковими інформаційними базами даних і використовувати їх для прийняття ефективних управлінських рішень щодо нарахування податків і зборів. Теоретичний і практичний матеріал викладено з урахуванням положень Податкового кодексу України.

Для студентів, аспірантів, викладачів вищих навчальних закладів економічного спрямування, наукових і практичних працівників, державних службовців.

УДК 657:336.2](075.8)(0.034.44)
ББК 65.052.21я73