

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ СЕМЕНА КУЗНЕЦЯ**

Найденко О. Є.

Давискіба К. В.

ОРГАНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО ПРОЦЕСУ

Навчальний посібник

Харків. ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015

УДК 336.22-04(075)

ББК 65.261.4я7

Н 20

Рецензенти: докт. екон. наук, професор кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету *Десятнюк О. М.*; докт. екон. наук, професор, завідувач кафедри фінансів Національного технічного університету "Харківський політехнічний інститут" *Мищенко В. А.*; канд. екон. наук, доцент, старший науковий співробітник, директор Науково-дослідного інституту фінансового права *Серебрянський Д. М.*

Рекомендовано до видання рішенням вченої ради Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця.

Протокол № 3 від 29.10.2014 р.

Найденко О. Є.

Н 20 Організація податкового процесу : навчальний посібник для студентів напряму підготовки 6.030508 "Фінанси і кредит" / О. Є. Найденко, К. В. Давискіба. – Х. : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. – 268 с. (Укр. мов.)
ISBN 978-966-676-605-5

Розглянуто теоретичні та методичні аспекти організації обліку податків і зборів як складової податкового процесу. Досліджено теоретичні та практичні аспекти оподаткування виплат з оплати праці.

Рекомендовано для наукових працівників, викладачів, аспірантів, а також студентів напряму підготовки "Фінанси та кредит", працівників податкових органів, фахівців фінансово-економічних відділів підприємств, аудиторів та податкових консультантів.

УДК 336.22-04(075)

ББК 65.261.4я7

ISBN 978-966-676-605-5

© Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця, 2015

© Найденко О. Є., Давискіба К. В., 2015

Зміст

Вступ.....	7
Розділ 1. Податковий облік і звітність.....	15
1. Податковий облік: його структура та методи ведення.....	15
1.1. Податковий облік: поняття та структура.....	15
1.2. Принципи ведення податкового обліку.....	23
1.3. Методи ведення податкового обліку.....	25
Контрольні питання.....	30
Тести для самоконтролю.....	30
2. Взаємозв'язок та відмінності податкового та фінансового обліку.....	32
2.1. Спільні та відмінні риси податкового та фінансового обліку.....	32
2.2. Податкові різниці.....	37
Контрольні питання.....	44
Тести для самоконтролю.....	45
3. Загальні вимоги до податкової звітності.....	47
3.1. Поняття податкової декларації (розрахунку): порядок її складання та способи подання.....	47
3.2. Організація зберігання документів платниками податків.....	56
Контрольні питання.....	59
Тести для самоконтролю.....	60
4. Податковий облік та звітність з податку на додану вартість.....	62
4.1. Порядок реєстрації та анулювання реєстрації платників ПДВ.....	62
4.2. Облік податкових зобов'язань та податкового кредиту.....	68
4.3. Податкова документація при обліку податку на додану вартість.....	73
4.4. Бюджетне та автоматичне відшкодування ПДВ.....	76
Контрольні питання.....	82
Тести для самоконтролю.....	82
5. Податковий облік та звітність з акцизного податку.....	84
5.1. Порядок ліцензування та реєстрації платників акцизного податку.....	84
5.2. Особливості обліку та звітності з акцизного податку.....	86
5.3. Маркування підакцизних товарів.....	88
5.4. Особливості оподаткування підакцизних товарів залежно від напрямку їх використання.....	92
Контрольні питання.....	93
Тести для самоконтролю.....	94

6. Податковий облік та звітність з податку на прибуток підприємств.....	96
6.1. Облік доходів і витрат	96
6.2. Звичайні ціни та трансфертне ціноутворення.....	100
6.3. Облік основних засобів	103
6.4. Декларація з податку на прибуток підприємств	107
Контрольні питання.....	110
Тести для самоконтролю	110
7. Податковий облік та звітність з податку на доходи фізичних осіб....	112
7.1. Особливості обліку податку на доходи фізичних осіб.....	112
7.2. Документальне підтвердження права на податкову соціальну пільгу	113
7.3. Документальне підтвердження прав на податкову знижку	116
7.4. Податкова документація з податку на доходи фізичних осіб	121
Контрольні питання.....	123
Тести для самоконтролю	124
8. Податковий облік та звітність з інших податків та зборів.....	126
8.1. Плата за землю	126
8.2. Фіксований сільськогосподарський податок.....	128
8.3. Збір за першу реєстрацію транспортного засобу	129
8.4. Екологічний податок.....	131
8.5. Збір за спеціальне використання води.....	132
8.6. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки...	134
Контрольні питання.....	136
Тести для самоконтролю	136
9. Особливості податкового обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва	138
9.1. Порядок переходу суб'єктів малого підприємництва на спрощену систему оподаткування	138
9.2. Порядок визначення доходів та їх склад	140
9.3. Звітність платників єдиного податку та особливості його сплати....	143
9.4. Порядок анулювання реєстрації платників єдиного податку	144
Контрольні питання.....	147
Тести для самоконтролю	147
Розділ 2. Оподаткування виплат з оплати праці	149
10. Сутність та державне регулювання виплат працівникам.....	149
10.1. Законодавче та нормативне регулювання виплат на користь працівників.....	149

10.2. Класифікація видів виплат працівникам від роботодавця: "статистичний" і "податковий" підходи	150
Контрольні питання.....	165
Тести для самоконтролю	165
11. Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.....	168
11.1. Правові та організаційні засади справляння єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	168
11.2. Платники єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, їх права та обов'язки.....	169
11.3. Порядок нарахування, обчислення та сплати роботодавцями єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	169
11.4. Розмір єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування для роботодавців	171
11.5. Звітність платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	172
Контрольні питання.....	173
Тести для самоконтролю	173
12. Платники, об'єкт оподаткування та ставки податку на доходи фізичних осіб при оподаткуванні виплат з оплати праці.....	176
12.1. Правові та організаційні засади справляння податку на доходи фізичних осіб в Україні	176
12.2. Характеристика платників податку на доходи фізичних осіб	176
12.3. Об'єкт та база оподаткування податком на доходи фізичних осіб, зокрема при оподаткуванні заробітної плати	179
12.4. Система ставок податку на доходи фізичних осіб при оподаткуванні виплат з оплати праці.....	183
Контрольні питання.....	184
Тести для самоконтролю	185
13. Податкові соціальні пільги при оподаткуванні виплат з оплати праці	188
13.1. Сутність податкової соціальної пільги та порядок її застосування ...	188
13.2. Види розмірів податкових соціальних пільг	189
13.3. Особливості та обмеження щодо застосування податкових соціальних пільг	190
13.4. Порядок та умови проведення перерахунку	192

Контрольні питання.....	193
Тести для самоконтролю.....	193
14. Особливості оподаткування окремих видів доходів.....	196
14.1. Оподаткування доходу фізичних осіб у вигляді додаткових благ.....	196
14.2. Особливості оподаткування витрат працівників на відрядження та підзвітних сум.....	200
14.3. Порядок оподаткування виплат, пов'язаних з використанням майна працівників.....	203
14.4. Оподаткування виплат працівникам у вигляді допомоги, що надається роботодавцем.....	205
14.5. Порядок оподаткування страхових платежів за договорами недержавного пенсійного страхування та добровільного медичного страхування працівників.....	207
Контрольні питання.....	209
Тести для самоконтролю.....	209
15. Оподаткування альтернативних варіантів оплати праці.....	212
15.1. Особливості оподаткування винагороди фізичної особи за цивільно-правовими договорами.....	212
15.2. Оподаткування виплат фізичним особам у вигляді роялті.....	217
15.3. Порядок оподаткування виплат на користь працівників, що є фізичними особами-підприємцями.....	220
Контрольні питання.....	221
Тести для самоконтролю.....	222
16. Звітність з податку на доходи фізичних осіб, порядок сплати податку та відповідальність учасників податкового процесу.....	224
16.1. Податкова звітність за податком на доходи фізичних осіб при оподаткуванні виплат з оплати праці.....	224
16.2. Порядок сплати податку на доходи фізичних осіб до бюджету, зокрема при оподаткуванні виплат з оплати праці.....	226
16.3. Відповідальність за порушення законодавства щодо податку на доходи фізичних осіб.....	227
Контрольні питання.....	230
Тести для самоконтролю.....	231
Використана література.....	233
Додатки.....	245
Предметний покажчик.....	266

Вступ

Однією з основних умов діяльності підприємства є правильна організація податкового процесу. Складовими податкового процесу на підприємстві є здійснення податкового обліку та складання податкової звітності. Правильний підхід до відображення в податковому обліку операцій платника податків є основою їх відображення в податковій звітності, що, в свою чергу впливає на своєчасність сплати платниками податків податкових зобов'язань та виконання податкового обов'язку. Тому навчальна дисципліна "Організація податкового процесу" є важливою для підготовки бакалаврів за напрямом "Фінанси і кредит" (спеціалізація "Оподаткування").

Навчальну дисципліну зараховано до групи вибіркових дисциплін циклу професійної підготовки бакалаврів за напрямом "Фінанси та кредит" (спеціалізація "Оподаткування"). Навчальна дисципліна "Організація податкового процесу" є невід'ємною частиною циклу економічних дисциплін, необхідних робітникам бухгалтерських та податкових підрозділів підприємств незалежно від форми власності та організаційно-правової форми господарювання. Програму навчальної дисципліни розроблено відповідно до вимог галузевого стандарту вищої освіти на базі освітньо-професійної програми підготовки бакалавра.

Мета навчальної дисципліни – надання студентам необхідних теоретичних основ, методичних рекомендацій та практичних навичок щодо ведення податкового обліку з різноманітних податків, зборів та обов'язкових платежів, складання податкової звітності та звітності з єдиного соціального внеску.

Для досягнення мети поставлені такі **основні завдання**:

вивчення основних законодавчих та нормативних актів, які регламентують питання податкового обліку та звітності;

розгляд взаємозв'язку та суперечностей між фінансовим та податковим обліком;

ознайомлення з основними складовими податкового обліку: поняття, структура, методи, принципи;

вивчення та характеристика загальних вимог, які ставляться до податкової звітності;

ознайомлення з порядком ведення податкового обліку та складання податкової звітності;

дослідження сутності та особливостей державного регулювання виплат працівникам від роботодавця;

вивчення порядку нарахування, обчислення, сплати та загальних вимог до складання звітності з єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

ознайомлення з основними характеристиками платників податку на доходи фізичних осіб, об'єктом та базою оподаткування, ставками та порядком сплати податку при оподаткуванні виплат з оплати праці;

вивчення існуючих видів податкових соціальних пільг при оподаткуванні виплат з оплати праці та особливостей їх застосування;

засвоєння особливостей оподаткування окремих видів доходів фізичних осіб;

ознайомлення з особливостями оподаткування альтернативних варіантів оплати праці;

вивчення загальних вимог до складання звітності з податку на доходи фізичних осіб та ознайомлення з існуючою відповідальністю платників податку та контролюючих органів.

Предметом навчальної дисципліни "Організація податкового процесу" є вивчення теоретичних аспектів та методичних рекомендацій щодо ведення податкового обліку та складання податкової звітності, а також обліку та звітності з єдиного соціального внеску.

Вивчення навчальної дисципліни "Організація податкового процесу" дозволить фахівцю комплексно уявляти діяльність підприємства; розрахувати податки, збори і платежі; набути практичних навичок з відображення в обліку господарських операцій та складання податкової звітності підприємства.

З метою кращого засвоєння навчального матеріалу навчальної дисципліни "Організація податкового процесу" студенти повинні спочатку опанувати знання та навички в галузі загальної економічної теорії, фінансів, макроекономіки, економіки, вміти простежити вплив економічних важелів державного управління економікою на основні фінансово-економічні показники роботи підприємств. Навчальну дисципліну "Організація податкового процесу" вивчають студенти, оволодівши

знаннями з таких навчальних дисциплін, як "Податкова система", "Бухгалтерський облік", "Фінанси".

При викладанні навчальної дисципліни "Організація податкового процесу" основна увага приділяється досягненню синтезу теорії та практики, що сприяє оволодінню студентами певними компетентностями. Перелік предметних компетентностей з тематики навчальної дисципліни "Організація податкового процесу" згідно з вимогами Національної рамки кваліфікацій наведено в табл. 1 та 2.

Таблиця 1

Предметні компетентності, якими мають володіти бакалаври напряму підготовки 6.030508 "Фінанси і кредит" (спеціалізація "Оподаткування") після вивчення навчальної дисципліни "Організація податкового процесу"

Назва теми	Назва компетентності
1	2
Змістовий модуль 1. Податковий облік та звітність	
Тема 1. Податковий облік: його структура та методи ведення	1.1. Здатність до визначення структури податкового обліку. 1.2. Здатність до визначення осіб, які можуть обчислювати суму податкових зобов'язань. 1.3. Здатність до володіння методами податкового обліку. 1.4. Здатність до визнання податкового обов'язку, моменту його виникнення, зміни та припинення
Тема 2. Взаємозв'язок та відмінності фінансового та податкового обліку	2.1. Здатність до володіння видами податкового обліку. 2.2. Здатність до застосування методів податкового обліку при визначення податкових зобов'язань. 2.3. Здатність до визначення відмінностей та спільних особливостей податкового та фінансового обліку. 2.4. Здатність до володіння моделями співіснування фінансового та податкового обліку у зарубіжних країнах
Тема 3. Загальні вимоги до податкової звітності	3.1. Здатність до володіння поняттям "податкова декларація". 3.2. Здатність до визначення осіб, які несуть відповідальність за складання податкової звітності. 3.3. Здатність до визначення податкових періодів. 3.4. Здатність до володіння реквізитами податкової звітності. 3.5. Здатність до володіння порядком подання податкової звітності

1	2
<p>Тема 4. Податковий облік та звітність з податку на додану вартість</p>	<p>4.1. Здатність до володіння порядком реєстрації та анулювання реєстрації платників податку на додану вартість. 4.2. Здатність до визначення дати виникнення податкових зобов'язань та права на податковий кредит. 4.3. Здатність до володіння порядком бюджетного та автоматичного відшкодування ПДВ. 4.4. Здатність до складання податкової накладної. 4.5. Здатність до складання реєстру виданих та отриманих податкових накладних. 4.6. Здатність до складання декларації з ПДВ</p>
<p>Тема 5. Податковий облік та звітність з акцизного податку</p>	<p>5.1. Здатність до володіння порядком ліцензування виробництва та реалізації підакцизних товарів. 5.2. Здатність до визначення дати виникнення податкових зобов'язань. 5.3. Здатність до обчислення суми податкових зобов'язань. 5.4. Здатність до складання декларації з акцизного податку. 5.5. Здатність до володіння порядком ведення обліку акцизних марок</p>
<p>Тема 6. Податковий облік та звітність з податку на прибуток підприємств</p>	<p>6.1. Здатність до володіння порядком визнання доходів та витрат. 6.2. Здатність до здійснення обліку витрат подвійного призначення. 6.3. Здатність до володіння класифікацією основних засобів. 6.4. Здатність до володіння методами амортизації. 6.5. Здатність до володіння порядком індексації основних засобів. 6.6. Здатність до складання та подання податкової декларації з податку на прибуток підприємств та додатків до неї. 6.7. Здатність до застосування звичайних цін</p>
<p>Тема 7. Податковий облік та звітність з податку на доходи фізичних осіб</p>	<p>7.1. Здатність до визначення документів, які надають право на податкову знижку. 7.2. Здатність до визначення документів, які надають право на податкову соціальну пільгу. 7.3. Здатність до складання та подання декларації про майновий стан і доходи. 7.4. Здатність до складання та подання податкового розрахунку за формою № 1 ДФ</p>
<p>Тема 8. Податковий облік та звітність з інших податків та зборів</p>	<p>8.1. Здатність до ведення обліку екологічного податку. 8.2. Здатність до ведення обліку плати за землю. 8.3. Здатність до ведення обліку збору за спеціальне використання води. 8.4. Здатність до ведення обліку фіксованого сільськогосподарського податку. 8.5. Здатність до обліку місцевих податків та зборів</p>

1	2
<p>Тема 9. Особливості податкового обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва</p>	<p>9.1. Здатність до володіння порядком переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. 9.2. Здатність до володіння критеріями переходу на спрощену систему оподаткування обліку та звітності. 9.3. Здатність до визначення видів діяльності, якими не можна займатися, знаходячись на спрощеній системі оподаткування. 9.4. Здатність до ведення книги обліку доходів та витрат. 9.5. Здатність до складання та подання податкової звітності суб'єктів малого підприємництва</p>
Змістовий модуль 2. Оподаткування виплат з оплати праці	
<p>Тема 10. Сутність та державне регулювання виплат працівникам</p>	<p>10.1. Знати основні законодавчі та нормативно-правові акти щодо державного регулювання виплат на користь працівників. 10.2. Розуміти сутність поняття "заробітна плата". 10.3. Знати особливості "статистичного" підходу до класифікації видів виплат працівникам. 10.4. Знати особливості "податкового" підходу до класифікації видів виплат працівникам. 10.5. Знати перелік податків та зборів, що стягуються з виплат працівникам</p>
<p>Тема 11. Єдиний внесок на загально-обов'язкове державне соціальне страхування</p>	<p>11.1. Знати нормативно-законодавчу базу щодо справляння єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. 11.2. Знати основні характеристики платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. 11.3. Знати ставки єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ). 11.4. Розуміти сутність понять "страхувальники" та "особи", що застраховані в системі загальнообов'язкового пенсійного страхування та соціального страхування на випадок безробіття. 11.5. Уміти визначати порядок нарахування, обчислення та сплати ЄСВ щодо доходів фізичних осіб у вигляді заробітної плати. 11.6. Уміти складати звітність з ЄСВ</p>
<p>Тема 12. Платники, об'єкт оподаткування та ставки податку на доходи фізичних осіб при оподаткуванні виплат з оплати праці</p>	<p>12.1. Знати нормативно-законодавчу базу щодо справляння виплат з оплати праці. 12.2. Знати основні характеристики платників податку на доходи фізичних осіб (ПДФО). 12.3. Знати класифікацію фізичних осіб за критерієм трудових відносин з працедавцем. 12.4. Розуміти сутність поняття "працедавець" "податковий агент". 12.5. Уміти визначати об'єкт та базу оподаткування ПДФО. 12.6. Знати ставки ПДФО. 12.7. Знати методикау визначення податкових зобов'язань при оподаткуванні виплат з оплати праці</p>

1	2
<p>Тема 13. Податкові соціальні пільги при оподаткуванні виплат з оплати праці</p>	<p>13.1. Розуміти сутність податкової соціальної пільги (ПСП). 13.2. Знати правові та організаційні засади застосування ПСП. 13.3. Знати порядок застосування податкової соціальної пільги. 13.4. Знати види розмірів податкових соціальних пільг. 13.5. Вміти визначати наявність права певного працівника на застосування певного виду податкової соціальної пільги</p>
<p>Тема 14. Особливості оподаткування окремих видів доходів</p>	<p>14.1. Визначати особливості та характерні риси оподаткування окремих видів доходів. 14.2. Розуміти сутність поняття "додаткове благо". 14.3. Знати порядок та особливості оподаткування додаткових благ, що надаються в грошовій та не грошовій формах. 14.4. Знати порядок та особливості оподаткування витрат на відрядження та підзвітних сум. 14.5. Знати порядок та особливості оподаткування виплат, пов'язаних з використанням майна працівників. 14.6. Знати порядок та особливості оподаткування допомоги працівникам, що надається роботодавцем. 14.7. Знати порядок та особливості оподаткування страхових платежів за договорами недержавного пенсійного страхування та добровільного медичного страхування працівників</p>
<p>Тема 15. Оподаткування альтернативних варіантів оплати праці</p>	<p>15.1. Знати порядок оподаткування виплат за цивільно-правовими договорами. 15.2. Знати порядок оподаткування виплат у вигляді роялті. 15.3. Знати порядок та особливості оподаткування виплат на користь працівників, що є фізичними особами-підприємцями. 15.4. Визначати особливості оподаткування оплати праці</p>
<p>Тема 16. Звітність з податку на доходи фізичних осіб, порядок сплати податку та відповідальність учасників податкового процесу</p>	<p>16.1. Знати методичку складання звітності з податку на доходи фізичних осіб. 16.2. Уміти складати та подавати до контролюючих органів декларацію про майновий стан і доходи. 16.3. Уміти складати та подавати до контролюючих органів податковий розрахунок за формою 1ДФ. 16.4. Уміти визначати порядок сплати податку на доходи фізичних осіб, зокрема при оподаткуванні виплат з оплати праці. 16.5. Уміти визначати відповідальність платників податку, податкових агентів та контролюючих органів за порушення законодавства щодо податку на доходи фізичних осіб</p>

**Перелік компетентностей з навчальної дисципліни
"Організація податкового процесу" згідно
з Національною рамкою кваліфікацій**

Компетентність	Значення
Знання	Знати поняття податкового обліку. Знати принципи податкового обліку, методи обліку доходів та витрат. Знати порядок складання та подання податкової звітності. Знати порядок ведення обліку з податку на додану вартість. Знати порядок ведення обліку з податку на прибуток підприємств. Знати порядок ведення обліку з акцизного податку. Знати порядок ведення обліку з інших податків та зборів. Знати порядок ведення обліку з єдиного податку. Знати законодавчі акти щодо державного регулювання виплат з оплати праці
Уміння	Уміти обчислювати суму податкових зобов'язань та складати податкову звітність з різних податків та зборів. Уміти обчислювати суму ЄСВ та складати звітність. Уміти застосовувати методи податкового обліку. Уміти складати податкову документацію. Уміти визначати порядок нарахування, обчислення та сплати ЄСВ щодо доходів фізичних осіб у вигляді заробітної плати. Уміти складати звітність з ЄСВ
Комунікації	Здатність до гармонізації відносин між платниками податків та податковими органами в податковому процесі
Автономність та відповідальність	Здатність до самостійного здійснення податкового обліку та складання звітності

Навчальний посібник "Організація податкового процесу" складено у відповідності до робочої програми навчальної дисципліни "Організація податкового процесу".

Метою навчального посібника є висвітлення теоретичних та практичних аспектів організації податкового процесу.

У навчальному посібнику розглянуто теоретичні та практичні аспекти організації податкового процесу за двома розділами ("Податковий облік та

звітність", "Оподаткування виплат з оплати праці"), шістнадцятьма темами, наведено контрольні питання та тести для самоконтролю до кожної з тем.

Крім того, в додатках до навчального посібника наведено приклади складання податкової звітності з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість.

Автори висловлюють щире подяку за допомогу у підготовці начального посібника науковим рецензентам: докт. екон. наук, професору кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету Десятнюк О. М., докт. екон. наук, професору, завідувачу кафедри фінансів Національного технічного університету "Харківський політехнічний інститут" Міщенко В. А., канд. екон. наук, доценту, директору Науково-дослідного інституту фінансового права Серебрянському Д. М.

У начальному посібнику проаналізовано законодавство станом на 1 вересня 2014 року.

Розділ 1. Податковий облік і звітність

1. Податковий облік: його структура та методи ведення

1.1. Податковий облік: поняття та структура

Діяльність будь-якого суб'єкта господарювання регламентується певними законодавчими нормами, які регулюють правила бухгалтерського та податкового обліку. Податковий облік є невід'ємною складовою податкового процесу, оскільки має на меті відображення податкових зобов'язань платника податків шляхом складання та подання податкової звітності.

Незважаючи на 17-річне існування податкового обліку в Україні, на сьогодні відсутнє законодавче врегулювання поняття "податковий облік". Єдиним законодавчим документом, в якому непрямым чином регламентовано обов'язок платників податків вести податковий облік, є Кодекс України про адміністративні порушення [20], стаття 163¹ якого передбачає адміністративну відповідальність платників податку у випадку, якщо у них відсутній податковий облік або ними порушено порядок його ведення.

Отже, основним недоліком чинного податкового законодавства України є відсутність у ньому визначення терміна "податковий облік". Це призвело до появи розрізненних підходів до визначення сутності податкового обліку (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Підходи до визначення сутності поняття "податковий облік"

Автор	Сутність поняття
1	2
М. Білуха [3, с. 6]	Групування за даними бухгалтерського обліку інформації у податкових деклараціях з податку на додану вартість (ПДВ) і податку на прибуток підприємства, складання розрахунків з акцизного збору та інших платежів до бюджетів
А. Бризгалін, [34, с. 11]	Система збору, фіксації та обробки господарської інформації, необхідної для правильного обчислення податкових зобов'язань платника податку

1	2
Ф. Бутинець, Н. Шатило [4, с. 35]	Підсистема бухгалтерського обліку, яка на підставі затверджених державою правил виконує функції нарахування та сплати податків та надання інформації про це державним органам
А. Загородній, Г. Вознюк [14, с. 113]	Система обов'язкових форм і методів відображення платниками податків результатів господарської діяльності або об'єктів, пов'язаних із визначенням податкового зобов'язання
А. Крисоватий, Я. Кизима [23, с. 183]	Процес реєстрації одних і цілеспрямований підбір інших інформативних показників, які необхідні для аналізу, планування та прийняття управлінських рішень, пов'язаних з оподаткуванням діяльності підприємства
А. Началов [36, с. 264]	Комплексний облік податкових платежів та надходжень платників податків, здійснюваний на рівні підприємств, організацій та податкових органів
С. Онисько, І. Тофан, О. Грицина [37, с. 310]	Облік доходів і витрат для визначення оподаткованого прибутку
В. Панасюк, Є. Ковальчук, С. Бобрівець [39, с. 11]	Підсистема бухгалтерського обліку, яка за визначеними правилами, затвердженими державою виконує функції начислення та сплати податків
М. Коцупатрий, С. Ковач, В. Мельничук [21, с. 12–13]	Підсистема бухгалтерського обліку, яка за встановленими державою правилами формує інформацію про нарахування та сплату податків і зборів відповідним державним органам, основним завданням якого є контроль за правильністю, своєчасністю і повнотою нарахування та сплати податків і зборів
Податковий кодекс Російської Федерації [33, с. 251]	Система узагальнення інформації для визначення податкової бази з податку на прибуток підприємств на основі даних первинних документів, згрупованих відповідно до діючого порядку
Л. Чернелевский, Т. Редзюк [118, с. 39]	Система групування інформації для визначення податкової бази за податками на підставі первинних документів, згрупованих у відповідності до порядку передбаченого чинним податковим законодавством

Більшість учених вважають, що податковий облік – це підсистема бухгалтерського обліку. Безумовно, податковий облік базується на інформації бухгалтерського обліку, але головна мета податкового обліку

відрізняється від бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік відображує фінансовий стан підприємства, а податковий облік – рівень виконання платниками податків податкового обов'язку.

Тому, на думку авторів, податковий облік – це самостійна система обліку, яка призначена для виявлення, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання й передавання інформації щодо визначення суми податкових зобов'язань шляхом складання первинної документації, податкових реєстрів та податкової звітності та виконання платниками податків свого податкового обов'язку.

Об'єктом податкового обліку є господарські операції платника податків і зборів, що відображують виникнення чи зміну об'єкта оподаткування. Предметом податкового обліку вважається діяльність підприємства, в результаті якої у платника податків виникають зобов'язання щодо обчислення та сплати податків [9; 39].

Взаємозв'язок категорій, які використовуються в процесі податкового обліку, наведено на рис. 1.1.

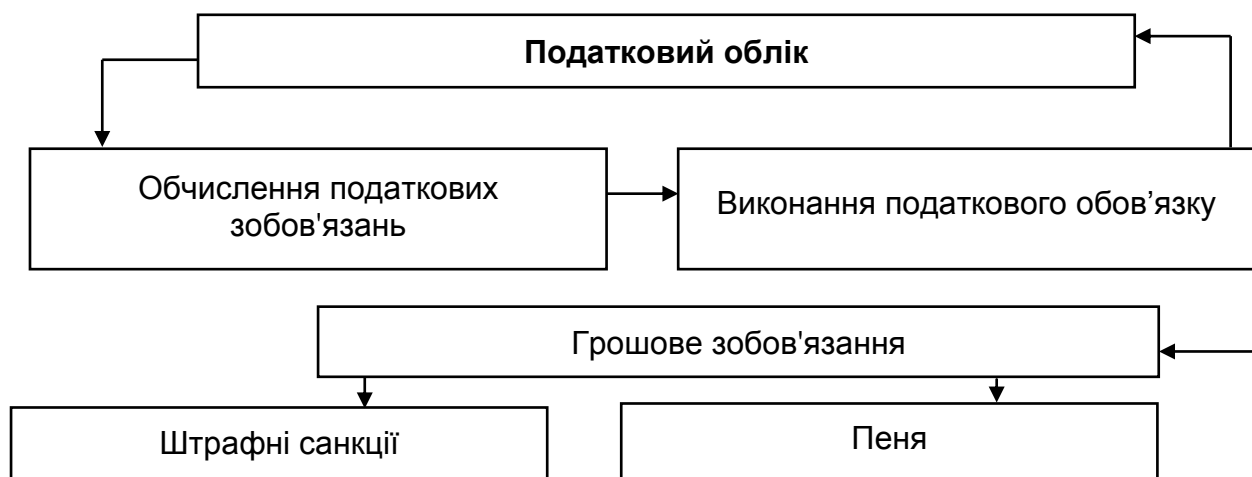


Рис. 1.1. **Взаємозв'язок процесів, пов'язаних з податковим обліком**

На думку М. Кучерявенка [38, с. 164], податковий обов'язок у широкому змісті включає: обов'язок із ведення податкового обліку; обов'язок зі сплати податків і зборів; обов'язок зі складання та подання податкової звітності. Слід погодитись з цією думкою, оскільки зазначений перелік включає всі дії платника податків, пов'язані з виконанням податкового обов'язку.

Основні умови до виникнення та припинення податкового обов'язку наведено на рис. 1.2.

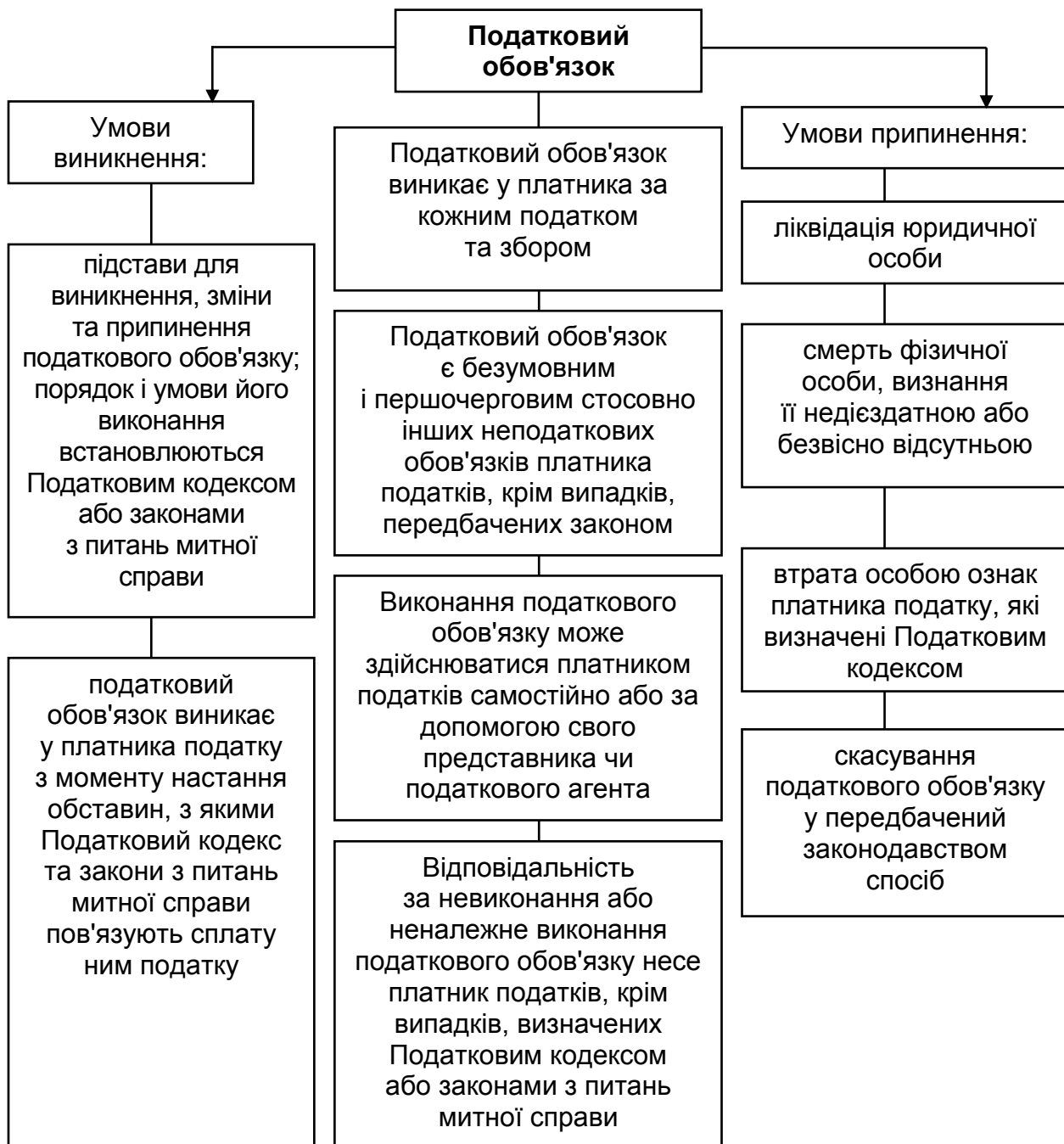


Рис. 1.2. Умови виникнення та припинення податкового обов'язку

Виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк. Сплата податку та збору здійснюється платником податку безпосередньо, а у випадках, передбачених податковим законодавством, – податковим агентом або представником платника податку [42].

Податкове зобов'язання – це сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного

бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк) [42]. Визначення, наведене в Податковому кодексі України, не вповні відповідає сутності цієї категорії, оскільки, на думку авторів, податкове зобов'язання включає не тільки сплату суми податків, але й їх обчислення.

Суму податкового зобов'язання можуть обчислювати:

1) платники податків з відображенням суми податкових зобов'язань в податковій декларації (розрахунку);

2) платники податків без відображення суми податкових зобов'язань у податковій звітності. Так, наприклад, відповідно до податкового законодавства України не передбачено складання податкової звітності за збором за провадження деяких видів підприємницької діяльності. У рамках місцевого збору передбачена тільки сплата авансовим платежем суми вартості торгового патенту без звітування в податковій декларації;

3) контролюючі органи у сфері оподаткування. Згідно з податковим законодавством контролюючі органи мають визначати суми податкових зобов'язань платників податків та надсилати їм податкове повідомлення-рішення зі вказаною сумою податкових зобов'язань за такими податками (які сплачують фізичні особи-громадяни): плата за землю; податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; збір за першу реєстрацію транспортних засобів [42];

4) податкові агенти – це особи, на яких Податковим кодексом України покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків [29]. Функції податкових агентів діють в рамках податку на доходи фізичних осіб, екологічного податку, туристичного збору;

5) представники платників податків. Платник податків веде справи, пов'язані зі сплатою податків, особисто або через свого представника. Особиста участь платника податків у податкових відносинах не позбавляє його права мати свого представника, як і участь податкового представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у таких відносинах. Представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів

та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або довіреності [42].

Однією зі складових процесу податкового обліку є визначення грошових зобов'язань платників податків. **Грошове зобов'язання платника податків** – сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності [42].

Платник податків самостійно обчислює суму податкового та/або грошового зобов'язання та/або пені, яку зазначає у податковій декларації або уточнюючому розрахунку, що подається до контролюючого органу [29].

Контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань у наступних випадках (рис. 1.3).

Платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом десяти календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, для подання податкової декларації [29]. На відміну від перенесення строку подання податкових декларацій у випадку святкових або неробочих днів, перенесення строку сплати податкового зобов'язання не передбачено.

У разі, коли контролюючий орган самостійно визначає податкове зобов'язання платника податків з причин, не пов'язаних з порушенням податкового законодавства, такий платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму податкового зобов'язання протягом тридцяти календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення про таке нарахування [42].

У разі визначення грошового зобов'язання контролюючим органом платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму грошового зобов'язання протягом десяти календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення, крім випадків, коли протягом такого строку такий платник податків розпочинає процедуру оскарження рішення контролюючого органу [42].

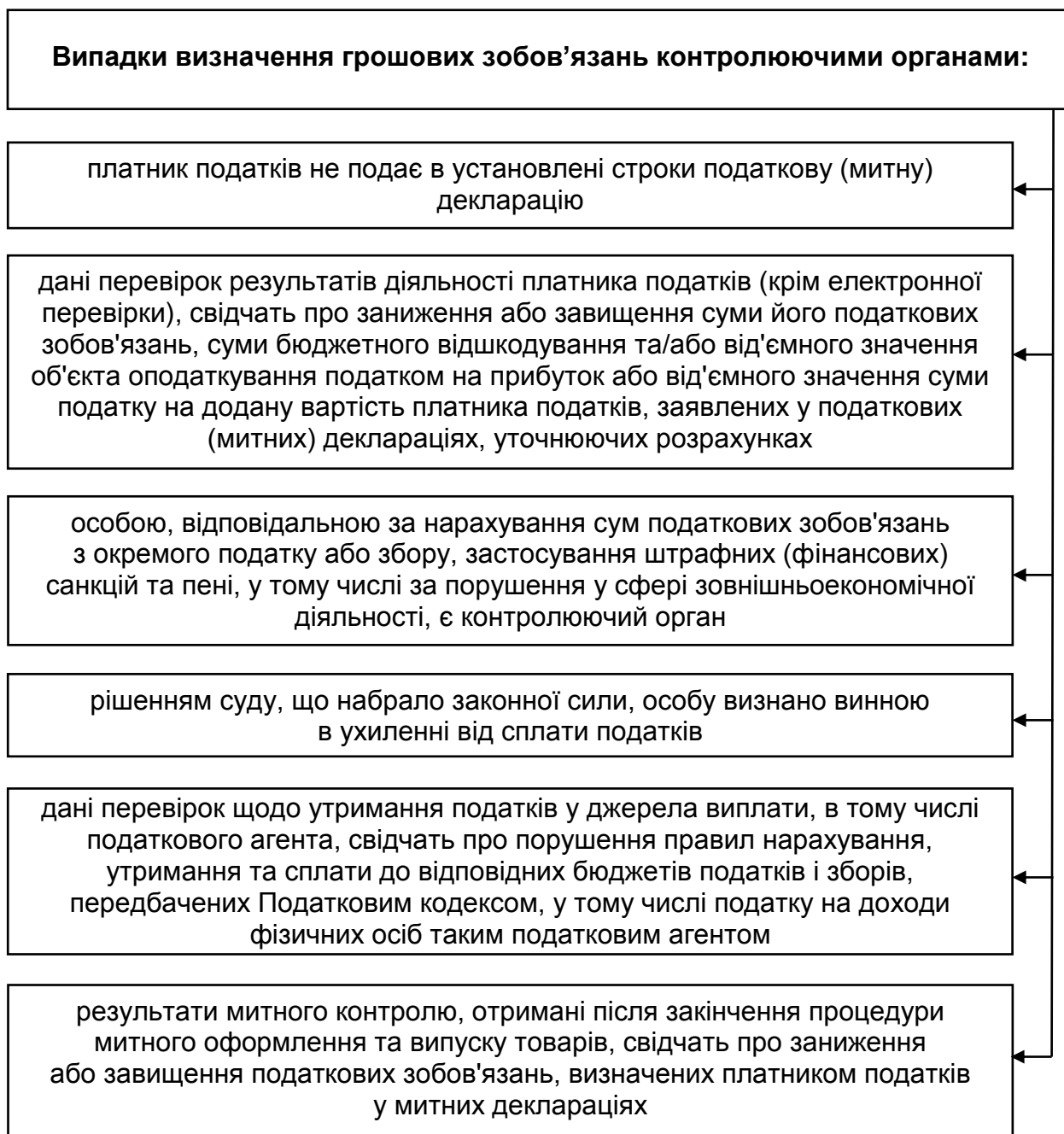


Рис. 1.3. Випадки визначення грошових зобов'язань контролюючими органами

Податковий облік має трирівневу структуру [116]:

- 1 – рівень первинних облікових документів;
- 2 – рівень податкових реєстрів;
- 3 – рівень податкової звітності.

Основа бухгалтерського та податкового обліку становлять первинні документи.

1. *Рівень первинних облікових документів.* Первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення [50].

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

До первинних документів ставляться такі вимоги:

1) вони мають бути складені під час здійснення господарської операції або після її закінчення. Під господарською операцією розуміється дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства [50];

2) первинні облікові документи складаються на паперових чи машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити (рис. 1.4).

Прикладом первинного документа в податковому обліку є податкова накладна.



Рис. 1.4. **Обов'язкові реквізити первинних документів**

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

Податкові реєстри призначені для систематизації та накопичення інформації, яка міститься в первинних документах, аналітичних даних податкового обліку для відображення в податковій декларації. Реєстри податкового обліку ведуться на паперових чи машинних носіях.

Другий рівень податкового обліку регламентовано тільки за єдиним податком (книга обліку доходів та витрат), податком на додану вартість (реєстр виданих та отриманих податкових накладних) та податком на доходи фізичних осіб (книга обліку доходів та витрат).

3. *Третім рівнем податкового обліку є податкова звітність, яка складається платником податків виходячи з даних податкового обліку (декларація, розрахунок) окремо для кожного податку або збору.*

1.2. Принципи ведення податкового обліку

У процесі здійснення податкового обліку важливо також визначитися, на яких принципах він має базуватися.

Під принципом в широкому сенсі розуміється "основне, вихідне положення будь-якої наукової системи, теорії, ідеологічного напрямку тощо [7]. Виходячи з цього, для цілей податкового обліку це визначення можна інтерпретувати як "основне, вихідне положення теорії оподаткування в сфері здійснення податкового обліку".

Інше загальноприйняте значення цього терміну – "правило, покладене в основу діяльності якої-небудь організації, товариства тощо" [7]. Тобто принцип податкового обліку в цьому сенсі слід розуміти як основне положення, що визначає сутність та основу цього процесу; правило, покладене в основу здійснення податкового обліку на підприємстві.

В українському податковому законодавстві відсутні принципи ведення податкового обліку. Принципами організації податкового обліку на підприємстві доцільно вважати [31]:

1. Принцип обов'язковості. Реалізація цього принципу полягає у тому, що кожен платник податків має вести податковий облік та складати податкову звітність, якщо він не звільняється від цього обов'язку рішенням органів виконавчої влади. Прикладом реалізації цього принципу є норма, яка передбачає необхідність подання звітності платником податку навіть у випадку відсутності податкових зобов'язань.

2. Принцип систематичності. Цей принцип реалізується шляхом постійного відображення операцій, які здійснює підприємство, шляхом складання первинних документів, податкових реєстрів та податкової звітності. Цей процес має здійснюватись безперервно, щоб підприємство

не допускало помилок в цих документах та правильно розраховувало свої податкові зобов'язання. Відсутність податкового обліку, порушення керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій встановленого законом порядку ведення податкового обліку тягне за собою накладення штрафу у розмірі від п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (НМДГ). У разі повторного порушення протягом року передбачено накладення штрафу у розмірі від десяти до п'ятнадцяти НМДГ [20].

3. Принцип періодичності передбачає можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання та подання податкової звітності. Платник податків зобов'язаний подавати податкову звітність до податкових органів тільки за податкові періоди, визначені нормативно-правовими актами. У Податковому кодексі України є певні неточності стосовно подання звітності. Так, звітність з плати за землю та фіксованого сільськогосподарського податку має подаватися до 20-го лютого поточного року; хоча для податків, до яких застосовується податковий (звітний) період який дорівнює календарному року, звітність має подаватися протягом шістдесяти календарних днів після закінчення звітного року.

4. Принцип хронологічності. Прикладом реалізації цього принципу є необхідність відображення операцій підприємства в податкових реєстрах (реєстр виданих та отриманих податкових накладних для платників ПДВ або книга обліку доходів та витрат для суб'єктів малого підприємництва) у тій послідовності, в якій вони були здійснені підприємством.

5. Принцип законності. Здійснюючи податковий облік, підприємство має дотримуватись встановлених норм законодавчих актів, користуватися своїми правами та виконувати свої обов'язки.

6. Принцип точності та достовірності. Інформація, яка відображується у первинних документах, податкових реєстрах та податковій звітності, має носити точний та достовірний характер. Наприклад, податкова документація має бути складена за правилами, встановленими Міністерством доходів і зборів України. Відхилення від встановлених правил призведе до неприйняття податкової звітності до розгляду чи до здійснення позапланової податкової перевірки на підприємстві, якщо дані камеральної перевірки будуть свідчити про допущені підприємством помилки.

Неподання або несвоєчасне подання громадянами декларацій про доходи чи включення до декларацій перекручених даних, неведення обліку або неналежне ведення обліку доходів і витрат, для яких законами України встановлено обов'язкову форму обліку, тягне за собою попередження або накладення штрафу у розмірі від трьох до восьми НМДГ [20].

7. Принцип своєчасності. Визначення суми податкових зобов'язань платника податків здійснюється шляхом складання податкової звітності. Платники податків мають надавати податкову звітність в установлені цим законом терміни. Якщо цього не відбувається, податкові органи отримують можливість самостійно визначити суму податкових зобов'язань платника податків та нарахувати штрафні санкції. Платник податків, що не подає податкову декларацію у строки, визначені законодавством, сплачує штраф у розмірі 170 грн за кожне таке неподання або затримку. Кожне наступне порушення протягом року передбачає штрафні санкції в розмірі 1 020 грн.

8. Принцип гнучкості. З урахуванням того, що зміни у податковому законодавстві відбуваються постійно, система податкового обліку на підприємстві має бути готовою до них та носити гнучкий характер, щоб без додаткових витрат пристосуватися до змін, передбачених законодавчими або нормативно-правовими актами. Прикладом цього може бути адаптація підприємств до зміни умов оподаткування та форми податкової звітності.

9. Принцип конфіденційності. Дані, отримані в процесі податкового обліку, систематизуються у податковій звітності, що надається до податкових органів, які будуть її перевіряти. Але при цьому інформація, наведена у податковій звітності, не повинна тиражуватися та передаватися до інших платників податків (наприклад, конкурентів).

10. Принцип відповідальності. У процесі ведення податкового обліку може виникнути ситуація, коли платник податку занижує суму податкових зобов'язань або не подає податкову звітність. У цьому випадку, можуть бути застосовані різноманітні види відповідальності: адміністративна, фінансова, кримінальна.

1.3. Методи ведення податкового обліку

У податковому обліку застосовується чотири методи: касовий метод; метод нарахувань; метод за першою подією; метод за останньою з подій (рис. 1.5).

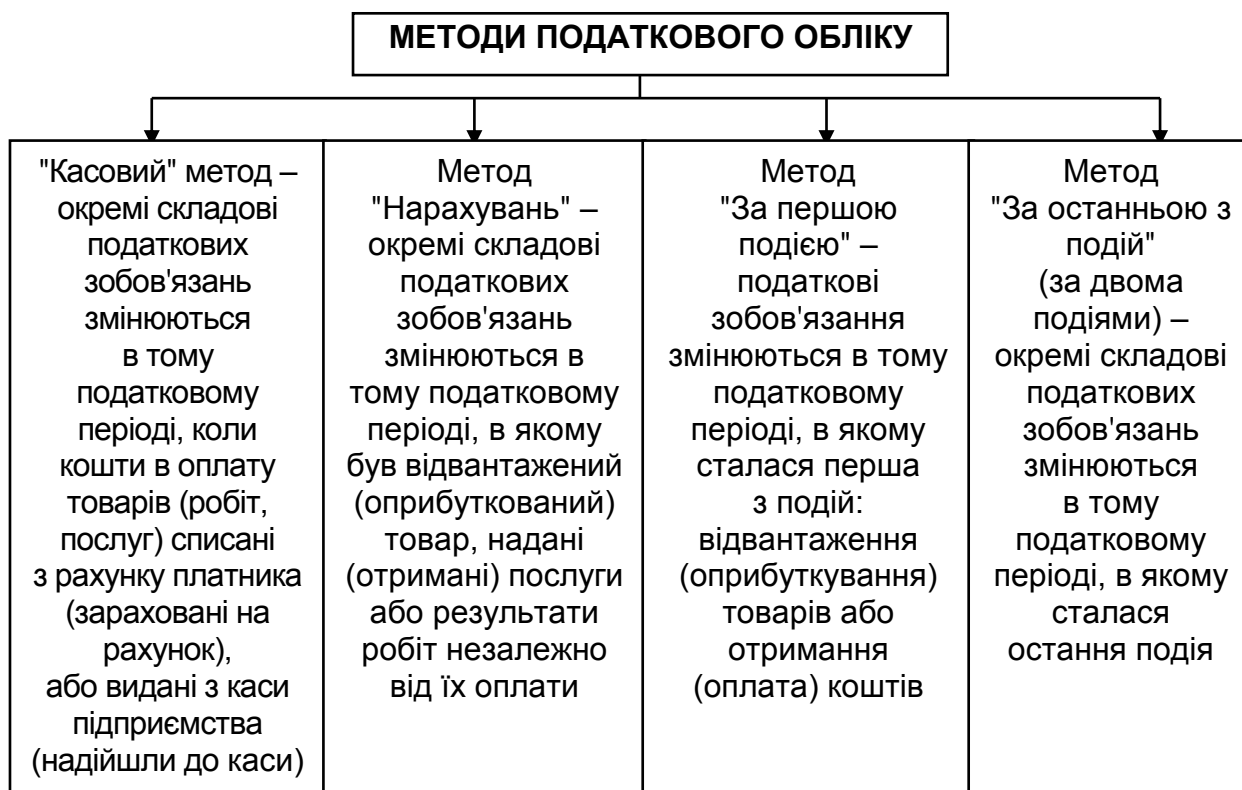


Рис. 1.5. **Методи податкового обліку** [17; 27]

Касовий метод для цілей оподаткування, згідно з розділом V Податкового кодексу України, – це метод податкового обліку, за яким 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 з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг) [42].

Податковий облік доходів і витрат платника податків при застосуванні касового методу здійснюється виходячи з моменту придбання платником податку права користування або розпорядження доходами й часу здійснення ним витрат. Якщо платник податків отримує доход або здійснює витрати не в грошовій формі, момент отримання такого доходу або здійснення витрат визначається у тому ж порядку, який використовується для визначення моменту отримання доходів або здійснення витрат у грошовій формі [17].

При застосуванні касового методу в податкових розрахунках момент отримання доходу визначається в момент надходження коштів до каси суб'єкта господарювання, а за безготівкового розрахунку – в момент надходження коштів на рахунок платника (у разі здійснення торгівлі з використанням кредитних або дебетових карток дохід збільшується в момент оформлення відповідного підтверджуючого документа) [17].

Моментом здійснення витрат визнається момент, коли платник податків фактично сплачує кошти. При готівковому розрахунку таким моментом є момент виплати готівки, за безготівкового платежу – момент перерахування грошей з рахунку [17].

В Україні касовий метод податкового обліку застосовується при нарахуванні певних платежів (ПДВ, єдиного податку).

Згідно з п. 187.7, за касовим методом визначаються податкові зобов'язання при оплаті товарів (послуг) за рахунок бюджетних коштів (з рахунку Державного казначейства). Також касовий метод застосовується платниками єдиного податку – юридичними особами, які не мають право застосовувати інший спосіб розрахунків за відвантажену продукцію, крім готівкового та безготівкового розрахунків коштами.

У бухгалтерському обліку [50] доходи й витрати відображуються в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати коштів, тобто за **методом нарахувань**. У міжнародній практиці податкового обліку переважно використовується саме цей метод.

При використанні **методу нарахувань** доходи визначаються в момент відвантаження товару або фактичного надання послуги. В українському податковому законодавстві цей метод є основним для обліку доходів і витрат з податку на прибуток підприємств, виникнення податкових зобов'язань з акцизного податку [27]. Наприклад, при обліку податку на додану вартість метод нарахувань використовується стосовно операцій фінансового лізингу, за якими податкові зобов'язання та податковий кредит виникають у момент надання об'єкта оренди в користування орендарю.

Метод "за першою подією" застосовується в рамках податку на додану вартість, що ускладнює процес обліку для платників податків, оскільки в рамках податку на прибуток та акцизного податку використовується метод нарахувань.

Метод "за останньою з подій" застосовується при здійсненні операції з торгівлі (поставці) товарів через торговельні автомати (пункти

137.6 та 187.2 Податкового кодексу України), коли дохід збільшується (виникають податкові зобов'язання) у момент вилучення (виймання) з торговельних апаратів або подібного обладнання грошової виручки (першою подією буде сплата коштів, другою подією – отримання товару).

У податковому обліку можуть використовуватися інші методи. Наприклад, за спеціальними правилами обчислюються витрати та доходи щодо операцій за довгостроковими контрактами стосовно оподаткування ПДВ та податку на прибуток [11].

Щодо операції з імпорту товарів податок на додану вартість, сплачений митним органам, включається до складу податкового кредиту в момент сплати податкових зобов'язань. Щодо послуг, отриманих від нерезидента з місцем їх надання на території України, податковий кредит виникає в момент сплати задекларованих податкових зобов'язань [27].

Метод ведення податкового обліку в українському законодавстві визначається імперативно та не допускає альтернативних варіантів.

У Російській Федерації зміна підприємством методу податкового обліку допускається тільки в тому випадку, якщо протягом податкового періоду підприємство ввійшло до складу консолідованої групи платників податку. Не допускається застосування різних методів обліку доходів і витрат, якщо вони стосуються однотипних операцій платника податку [33].

Існуючі методи податкового обліку мають свої переваги та недоліки.

Позитивним моментом застосування касового методу обліку є те, що податкові зобов'язання слід погашати тільки в той момент, коли у підприємства є грошові кошти. Якщо продавець використовує касовий метод обліку, то це дозволяє йому збільшувати зобов'язання при отриманні грошових коштів, не враховуючи момент відвантаження продукції. Якщо отримання грошових коштів сталося раніше за відвантаження, то це є безумовною перевагою як для підприємства (бо в нього з'являються оборотні кошти, що можуть бути використані на різноманітні цілі), так і для держави (бо підприємство, отримуючи грошові кошти за товар, має розраховувати та сплачувати податкові зобов'язання за цією операцією). Для покупця використання касового методу є недоцільним в ситуації, коли спочатку грошові кошти будуть сплачені продавцю, а вже потім буде оприбутковуватись продукція (особливо, якщо між цими подіями буде великий часовий розрив). Це означає зменшення грошових коштів та не збільшення (до моменту надходження) товарів для їх використання у господарській діяльності. Подібна ситуація може виникнути для продавця, коли грошові кошти від покупця будуть отримані пізніше, ніж відвантажено товар [112].

Для держави недоліком застосування касового методу платниками податків є загроза затримки податкових надходжень шляхом маніпуляції платниками податків з термінами оплати. Але, з іншого боку, ця ситуація вирішується в рамках оподаткування ПДВ, коли для отримання права на бюджетне відшкодування ПДВ покупець має сплатити грошові кошти за продукцію, отриману від продавця [27].

Позитивним моментом при використанні методу нарахувань є те, що доходи та витрати платників податків не залежать від наявності в них грошових коштів (якщо за договором оплата не буде першою подією). Покупець має можливість збільшити податковий кредит, тоді як продавцю у разі несвоєчасного розрахунку покупцем доведеться шукати вільні грошові кошти для сплати податкових зобов'язань [112].

Також недоліком цього методу для підприємств є те, що зобов'язання змінюються при оприбуткуванні чи відвантаженні продукції, без урахування моменту надходження або сплати грошових коштів. Для сумлінного платника податків це означає необхідність швидшого відвантаження продукції та пошуку надійних постачальників, які будуть своєчасно поставляти необхідну для підприємства продукцію. Використання цього методу призводить до недостатності реальних грошових коштів, бо визнання продукції реалізованою та заявлений прибуток не підтверджені фактично отриманими грошовими коштами [112].

Державі теж не вигідно коли підприємства використовують метод нарахувань, якщо спочатку відбувається процес перерахування (зарахування) грошових коштів, а вже в майбутньому – відвантаження (оприбуткування) продукції, бо це затримує процес розрахунку та сплати податкових зобов'язань платниками податків, тобто відсутній зв'язок із грошовими потоками. Але, з іншого боку, держава має можливість не допускати зловживань (коли кошти були перераховані, а продукція не оприбутковується) при здійсненні платниками податків операцій з "нестандартними" платниками податків в рамках оподаткування прибутку підприємств [112].

Метод "за першою подією" є найбільш вигідним для бюджету, оскільки при його застосуванні дата формування податкових надходжень є найбільш ранньою. Якщо мова йде про метод "за останньою з подій", то підприємство може побудувати схему розрахунку з постачальниками (отримання коштів від покупців) та відвантаження (оприбуткування) продукції, які будуть йому найбільш вигідними. І це допоможе зберегти оборотні кошти [112].

Контрольні питання

1. Поняття "податковий облік".
2. Об'єкт та предмет податкового обліку.
3. Податковий обов'язок: умови виникнення та припинення.
4. Податкове зобов'язання та особи, які його розраховують.
5. Грошове зобов'язання та його розрахунок контролюючими органами.
6. Структура податкового обліку.
7. Принципи ведення податкового обліку.
8. Методи ведення податкового обліку.
9. Переваги та недоліки методів податкового обліку для держави.
10. Переваги та недоліки методів податкового обліку для платників податків.

Тести для самоконтролю

1. Підставами для припинення податкового обов'язку, крім його виконання, є:
 - а) реорганізація платника податку;
 - б) перехід платника податків на спрощену систему оподаткування;
 - в) ліквідація юридичної особи.
2. За яким податком податкове зобов'язання мають визначати податкові органи:
 - а) туристичний збір;
 - б) плата за землю для фізичних осіб;
 - в) єдиний податок?
3. Податковим обов'язком визнається:
 - а) обов'язок судового органу обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору;
 - б) обов'язок податкового органу обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору;
 - в) обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору.
4. Податкове зобов'язання – це:
 - а) сума коштів, яку податковий орган має розрахувати для того, щоб платник податків сплатив її до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленний законом строк);

б) сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством;

в) сума заборгованості платника податків перед бюджетом.

5. Виконанням податкового обов'язку визнається:

а) ведення податкового обліку;

б) розрахунок податкових зобов'язань у податковій звітності;

в) сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк.

6. В якому законодавчому акті вперше згадується "податковий облік":

а) Закон України "Про систему оподаткування";

б) Закон України "Про Державну податкову службу";

в) Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств"?

7. Предметом податкового обліку є:

а) виробнича й невиробнича діяльність підприємства, в результаті якої у платника податків виникають зобов'язання щодо обчислення та сплати податків;

б) діяльність з ведення бухгалтерської звітності;

в) організація та проведення податкових перевірок.

8. Назвіть одне із завдань податкового обліку:

а) забезпечення розрахунків податків та зборів;

б) виявлення відхилень між прибутком до оподаткування та прибутком від діяльності;

в) сплата податків та зборів.

9. Які ви знаєте методи податкового обліку:

а) балансовий метод, графічний метод, мережевий метод;

б) метод варіацій, метод регресій, метод чинників;

в) метод "нарахувань", "касовий" метод, метод "за першою подією", метод "за останньою з подій"?

10. Доходи та витрати при використанні методу нарахувань відображаються у момент:

а) їх виникнення незалежно від дати надходження чи сплати грошових коштів;

б) подання податкової звітності до податкових органів;

в) здійснення податкової перевірки.

2. Взаємозв'язок і відмінності податкового та фінансового обліку

2.1. Спільні та відмінні риси податкового і фінансового обліку

Як вже зазначалося в темі 1, податковий облік базується на даних бухгалтерського та фінансового обліку, але є самостійною системою обліку, яка має свою оригінальну мету.

Протягом останніх сімнадцяти років після появи податкового обліку державою робиться спроба уніфікувати податковий та фінансовий облік.

У 2000 році було затверджено П(С)БО 17 "Податок на прибуток підприємств" [44], в якому була зроблена спроба уніфікувати інформацію податкового і бухгалтерського обліку за визначенням фінансового результату діяльності підприємств та "Методичні рекомендації про складання регістрів бухгалтерського обліку податкових різниць, валових доходів та валових витрат" [25] стосовно визначення валових доходів та витрат на основі регістрів бухгалтерського обліку.

У 2004 році Міністерство фінансів України зазначало, що "стратегічними напрямками удосконалення бухгалтерського обліку в Україні, затвердженими Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, передбачаються узгодження норм положень (стандартів) бухгалтерського обліку і податкового законодавства з метою уніфікації податкового та бухгалтерського обліку за визначенням фінансового результату діяльності підприємств". Тобто було визнано, що стратегічна мета стосовно уніфікації податкового і бухгалтерського обліків не досягнута [112].

У лютому 2007 року Кабінетом Міністрів України було затверджено "Концепцію реформування податкової системи України" [110], де, зокрема, було передбачено усунення економічно не обґрунтованих розбіжностей між нормами Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" і положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку щодо визнання і оцінювання доходів та витрат з метою створення умов для складення декларації про прибуток за даними бухгалтерського обліку (на сьогодні Концепція втратила чинність).

Незважаючи на спроби держави уніфікувати податковий та фінансовий облік, між ними і сьогодні існують певні відмінні характеристики (табл. 2.1).

Відмінні характеристики фінансового та податкового обліків [4]

Порівняльна характеристика	Фінансовий облік	Податковий облік
Основні користувачі інформації	Особи й організації як всередині, так і поза господарською одиницею	Податкові органи, господарські одиниці
Система запису	Система подвійного запису	Можливе використання системи подвійного запису або будь-яка інша форма
Свобода вибору	Обмежений принципами ведення бухгалтерського обліку	Обмежений правилами ведення податкового обліку
Основний об'єкт обліку	Господарська одиниця в цілому	Господарська одиниця в цілому
Часовий аспект	Спрямованість на минуле	Спрямованість на минуле
Частота складання звітності	Періодично на регулярній основі	Періодично на регулярній основі
Ступінь надійності	Вимагає об'єктивності; історичний за природою	Залежить від норм податкового законодавства

За ступенем участі бухгалтерського обліку в системі податкового можна виділити три види податкового обліку [34]:

фінансовий податковий облік – показники податкового обліку формуються виключно на даних фінансового обліку (амортизація основних засобів);

змішаний податковий облік – показники податкового обліку формуються на основі даних фінансового обліку, але з використанням певних методів для цілей оподаткування (збір за першу реєстрацію транспортного засобу та земельний податок для суб'єктів господарювання – юридичних осіб; податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки для суб'єктів господарювання – юридичних осіб);

відокремлений податковий облік – показники податкового обліку формуються без участі фінансового обліку (мити; збір за першу реєстрацію транспортного засобу та земельний податок для фізичних

осіб-громадян; податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки для фізичних осіб-громадян).

Доцільно розглянути детально спільні та відмінні риси фінансового та податкового обліків.

Спільні риси [17]: суми податкових зобов'язань за різними податками та зборами обчислюються за допомогою даних бухгалтерського обліку (плата на землю, фіксований сільськогосподарський податок, податок на доходи фізичних осіб, збір за першу реєстрацію транспортного засобу, ресурсні платежі); обидва види обліку базуються на майже одних первинних документах (виключення складає податкова накладна, яка є спеціальним первинним документом податкового обліку). Фінансовий та податковий обліки фіксують однакові дані та факти господарського обліку. Обидва види обліку здебільшого ведуть одні й ті ж спеціалісти – бухгалтери. Основна частина інформації, отриманої у системі фінансового та податкового обліків, призначена для зовнішніх користувачів.

Податковий облік має право на існування поряд із бухгалтерським, але відмінності між ними поглиблюються. Адже особливості системи оподаткування підприємств України зумовлюють специфічні методи та прийоми облікового забезпечення обчислення податків, зборів, платежів, які у бухгалтерському обліку зараз не застосовуються: розмежування подій на першу та другу, відмінні специфічні економічні категорії "витрати" і "дохід", відмінна методика списання витрат на ремонти основних засобів, відмінні й аналітичні реєстри [6].

Незалежно від призначення двох систем обліку – податкового та фінансового – завжди існує необхідність зіставлення двох систем і виявлення причин розбіжностей, якщо показники однієї системи різко відрізняються від показників іншої. Так відрізняються між собою об'єкти (табл. 2.2) обох видів обліку.

Відмінності фінансового та податкового обліку в Україні характеризуються також такими положеннями [18]:

метою фінансового обліку є комплексне оцінювання реального фінансового стану підприємства, його методологія регулюється виключно Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Мета податкового обліку полягає у визначенні бази для платежів; він регулюється нормами податкового законодавства;

фінансовий облік не призначений для вирішення завдань щодо правильного обчислення сум податкових платежів;

Об'єкти фінансового та податкового обліку [9]

Фінансовий облік	Податковий облік
Виробничі та невиробничі основні засоби	Основні засоби, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції
Власні та придбані предмети праці виробничого і невиробничого призначення	Придбані виробничі запаси
Засоби сфери обігу (кошти, дебіторська заборгованість)	–
Витрати виробництва	Витрати, в тому числі не пов'язані з виробництвом та формуванням собівартості продукції
Власні роботи та послуги, виконані іншими підприємствами	Роботи та послуги виробничого призначення, виконані іншими підприємствами
Доходи (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг), інші доходи	Доходи
Фінансові результати	Оподатковуваний прибуток

до витрат в податковому обліку, на відміну від бухгалтерського, не входять витрати, не пов'язані з виробничою діяльністю підприємства;

наявність у податковому обліку витрат подвійного призначення (витрати на ремонт основних засобів; кошти, які перераховуються неприбутковим організаціям; витрати на рекламне розповсюдження товарів, підвищення кваліфікації та страхування);

різний підхід до визначення оподаткованого прибутку;

визначальним у оподаткуванні підприємств є розмежування операцій з придбання сировини та матеріалів, робіт і послуг або продажу продукції за податковими періодами на так звану "першу" та "другу" події;

відмінність у призначенні фінансової та податкової звітності (за даними першої можна охарактеризувати фінансовий стан підприємства, за даними другої – стан розрахунків з бюджетом за податками);

наявність у податковому обліку звичайної ціни (у бухгалтерському обліку це поняття прирівнюється до понять "справедлива вартість", "ринкова вартість", "чиста вартість").

У зарубіжних країнах розрізняють дві моделі співіснування бухгалтерського та податкового обліків [34].

Перша модель – континентальна є положенням, відповідно до якого бухгалтерський і податковий обліки фактично співпадають і перший виконує усі фіскально-облікові завдання (Німеччина, Швеція, Іспанія, Італія, Україна до 1997 року). За цієї моделі система бухгалтерського обліку формується та функціонує під сильним та безпосереднім впливом податкового обліку.

Друга модель – англосаксонська – передбачає співіснування та ведення паралельно як бухгалтерського, так і податкового обліків (США, Англія, Австрія, Канада, Україна після 1997 року). Ця модель функціонує у двох варіантах:

шляхом визначення коригувань облікових даних для цілей податкового обліку;

шляхом доповнення бухгалтерських процедур такими, що забезпечують у рамках системного обліку формування готових даних для податкового обліку.

Виділення двох моделей співіснування бухгалтерського та податкового обліків є умовним. На практиці важко однозначно ідентифікувати модель, яку застосовує будь-яка країна (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Взаємозв'язок між фінансовим та податковим обліками у різних країнах світу [39]

Незалежність видів обліку	Залежність видів обліку
Великобританія	Бельгія
Данія	Італія
Ірландія	Німеччина
Канада	Фінляндія
Нідерланди	Франція
Польща	Швеція

У більшості країн Західної Європи й Америки податкова система жорсткіша, а ставки оподаткування вищі, ніж в Україні. Але це не є чинником, який має вирішальне значення при розробці напрямів податкової політики підприємства. Тому більшість підприємців не намагаються реєструватися в офшорних зонах, вони працюють у своїх державах, навіть коли ставки оподаткування прибутку або інших доходів встановлюються на рівні до 45 % (на відміну від офшорних зон, де розмір податку на прибуток –

2 – 3 %). Це пояснюється тим, що в більшості країн діють системи оподаткування, спрямовані на те, щоб заохотити виробника залишити власні доходи у своїх країнах [24].

У деяких зарубіжних країнах бухгалтерський облік є основою складання податкової звітності. У Великобританії, США, Канаді податкові декларації складаються за даними бухгалтерського обліку [24].

У країнах СНД бухгалтерський облік є джерелом складання податкової звітності. Так, у Білорусі до компетенції головного бухгалтера входить складання та своєчасне надання повної та достовірної бухгалтерської та податкової звітності. У Литві бухгалтерський облік має забезпечувати процес своєчасного та достовірного складання податкової та статистичної звітності. У Молдові бухгалтерський облік є комплексною системою обліку, інформації та звітності, на базі яких визначаються необхідні показники для складання податкової звітності. В Узбекистані одним із завдань бухгалтерського обліку є складання фінансової, податкової та іншої звітності [17].

У країнах ЄС система фінансового обліку є джерелом складання декларації про прибуток. У жодній країні ЄС на підприємства не покладається обов'язок щоквартального складання фінансової звітності. Правилком є складання річної фінансової звітності [17].

2.2. Податкові різниці

З метою контролю за відображенням даних у податковому та фінансовому обліках і зіставлення даних обох видів обліку Податковим кодексом України передбачена норма, згідно з якою у складі фінансової звітності платник податків має право зазначати тимчасові та постійні податкові різниці. Крім того, Міністерством фінансів України було затверджено наказ № 27 від 25 січня 2011 року "Про затвердження Положення бухгалтерського обліку "Податкові різниці" [68]. У цьому наказі більш детально описуються категорії, які характеризують податкові різниці (табл. 2.4).

У Наказі відсутнє посилання на Міжнародні стандарти фінансової звітності, проте більш детально описується сутність поняття "постійна податкова різниця" (що саме підлягає вирахуванню, що – оподаткуванню).

Термінологія при обліку податкових різниць в бухгалтерському та податковому обліках

Наказ Міністерства фінансів України	Податковий кодекс України
Податкова різниця виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами та витратами, визначеними податковим законодавством	Податкова різниця виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та доходами та витратами, визначеними згідно з розділом III Податкового кодексу
Тимчасова податкова різниця виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах	Тимчасова податкова різниця виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах
Постійна податкова різниця виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах; постійна податкова різниця, що підлягає вирахуванню, призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) звітного періоду; постійна податкова різниця, що підлягає оподаткуванню, збільшує податковий прибуток (зменшує податковий збиток) звітного періоду	Постійна податкова різниця виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах

Питання відображення податкових різниць ставиться вже не перший рік, але саме з 1 січня 2014 року Податковим кодексом надані рекомендації щодо відображення податкових різниць у звіті.

Концепцією реформування податкової системи України передбачено зменшення кількості податкових різниць. Але поки Концепцію не прийнято, існує відмінність у відображенні деяких операцій у бухгалтерському та податковому обліках.

У фінансовому обліку поняття податкової різниці використовується для визначення таких величин, як відкладені податки: відкладений податковий актив (ВПА) і відкладене податкове зобов'язання (ВПЗ). Суми ВПА та ВПЗ відображуються у звітності з фінансового стану підприємства та впливають на показник витрат із податку на прибуток, який наводиться у Звіті про фінансові результати [1].

У світовій практиці існують два методи обліку відкладеного податку [1]:

1. Метод зобов'язань за балансом. Сутність методу полягає у визначенні тимчасових податкових різниць (*temporary differences*) шляхом зіставлення балансової вартості активів і зобов'язань та їх податкової бази (вартості, що бере участь у розрахунку оподатковуваного прибутку).

2. Метод зобов'язань за звітом про прибутки та збитки. Цей метод засновано на порівнянні доходів і витрат, визначених за правилами бухгалтерського обліку (із відображенням у фінансовій звітності) і за правилами оподаткування. При цьому виникають як постійні (*permanent differences*), так і часові (*timing differences*) податкові різниці. Під останніми розуміються різниці, що виникають через різні періоди визнання доходів і витрат у податковому та бухгалтерському обліках.

Таким чином, часова податкова різниця може бути [2]: тимчасовою відмінністю балансової вартості активів/зобов'язань від їх податкової бази (*temporary differences*); часовою різницею, що виникає через різний час визнання доходів і витрат (*timing differences*).

Згідно з пп. 17.1.12 Податкового кодексу України, платник податків має право вести облік тимчасових та постійних податкових різниць.

Приклади постійних податкових різниць наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Постійні податкові різниці [113]

Суть різниці	Стаття Податкового кодексу України
1	2
1. Штрафи, пені, неустойки, що підлягають сплаті за угодою сторін, рішенням суду чи компетентного державного органу	пп. "в" пп. 138.10.4 пп. 139.1.11
2. Витрати платника податку на забезпечення найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, спеціальним одягом, мийними та знешкоджувальними засобами, засобами індивідуального захисту, якщо вони не входять до переліку, встановленого Кабінетом Міністрів України	пп. 140.1.1

Закінчення табл. 2.5

1	2
3. Витрати платника податку на первинну професійну підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації осіб, що не є співробітниками підприємства; з професій, не пов'язаних з діяльністю підприємства; за умови, що дана особа пропрацювала на підприємстві менше 3-х років після навчання	пп. 140.1.3
4. Витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, проданих платником податку, понад прийнятих / оприлюднених платником податку норм	пп. 140.1.4
5. Сума понаднормативних втрат товарів, матеріалів, інших цінностей	п.140.3
6. Сума не підтверджених документально витрат на відрядження фізичних осіб, що перевищують встановлені підприємством норми, а також витрат на алкогольні та тютюнові вироби, чайові, плати за видовищні заходи	пп. 140.1.7
7. Витрати на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків (крім підприємств, що спеціалізуються на даному виді підприємницької діяльності)	пп. 139.1.1
8. Отримані дивіденди від інших платників податку	пп. 136.1.12
9. Витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нарахування податку	пп. 139.1.9
10. Витрати, понесені у звітному періоді у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг з консалтингу, маркетингу, реклами в обсязі, що перевищує 4 % доходу від основної діяльності (крім виплат їх представництвам з відповідним оподаткуванням), а по нерезидентам з офшорним статусом – у повному обсязі	пп. 139.1.13
11. На тих же умовах – при сплаті роялті, а також якщо контрагент не є бенефіціарним отримувачем та щодо об'єктів інтелектуальної власності вітчизняного походження	пп. 140.1.2.
12. Витрати платника податку на утримання та експлуатацію об'єктів соціально-культурно-побутового призначення, крім тих, що перебували на балансі та утримувалися за рахунок підприємства станом на 1 липня 1997 року, та які не використовуються з метою отримання доходу	пп. 140.1.8
13. Податкові збитки, право на використання яких підприємство з певних причин втратило	пп. 150.1 з урахуванням підрозділу 4 Перехідних положень

Тимчасові податкові різниці розподіляються на два види:

1. Тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню, та виникає у випадку, коли облікові (бухгалтерські) доходи тимчасово менші податкових доходів звітного періоду. Це має місце при визнанні [8]:

доходів підприємствами житлово-комунального господарства від надання житлово-комунальних послуг, оплачених покупцями за минулі звітні періоди. У бухгалтерському обліку такі доходи відображуються в звітних періодах за фактом нарахування;

сум штрафів та/або неустойки чи пені, отриманих платником податку у наступних звітних періодах і відображених раніше в бухгалтерському обліку за методом нарахування;

доходів від цільового фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов витрачання таких коштів на виконання в майбутньому певних заходів з моменту їх фактичного отримання. У бухгалтерському обліку такі доходи визнаються за датою фактичного понесення витрат (збитків).

Тимчасові податкові різниці, що підлягають вирахуванню, виникають, якщо облікові (бухгалтерські) витрати тимчасово більші податкових. Це має місце при [8]:

нарахуванні амортизації за нормами, що перевищують норми, встановлені Податковим кодексом України;

створенні забезпечення майбутніх витрат (для оплати відпусток);

створенні резервів сумнівних боргів.

2. Тимчасові податкові різниці, що підлягають оподаткуванню, виникають у випадку, коли облікові (бухгалтерські) доходи тимчасово більші податкових доходів звітного періоду. Це має місце при визнанні [8]:

сум штрафів та/або неустойки чи пені, нарахованих, але не отриманих платником податку від боржників, у звітному періоді за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду;

доходів від відновлення корисності активів;

доходів, пов'язаних із збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок отримання асоційованими підприємствами прибутків;

суми дооцінки об'єктів необоротних активів у випадках, передбачених нормами бухгалтерського обліку;

цільового фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання на виконання

у майбутньому певних заходів з дебіторської заборгованості з одночасним визнанням доходу.

3. Тимчасові податкові різниці, що підлягають оподаткуванню, виникають, якщо облікові (бухгалтерські) витрати тимчасово менші податкових витрат. Це має місце при [8]:

нарахуванні амортизації за нормами, меншими за передбачені Податковим кодексом України;

амортизації тимчасової різниці, що виникла за результатами інвентаризації основних засобів станом на 1 квітня 2011 року;

відображення від'ємного фінансового результату попереднього звітного (податкового) періоду з цінних паперів.

Приклад тимчасових податкових різниць наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Тимчасові податкові різниці [8]

Податковий кодекс України	Положення (станданти) бухгалтерського обліку
1	2
Платники податку на прибуток мають право проводити переоцінку об'єктів основних засобів, застосовуючи щорічну індексацію вартості основних засобів у податковому обліку на коефіцієнт індексації, якщо річний індекс інфляції перевищує 10 %	Підприємство має право переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Також дозволяється індексація відповідно до норм податкового законодавства
Сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих у розмірі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься платником податку до складу витрат	Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат

Продовження табл. 2.6

1	2
<p>Якщо платник податку приймає рішення про уцінку/дооцінку активів згідно з правилами бухгалтерського обліку, така уцінка/дооцінка з метою оподаткування не змінює балансову вартість активів та доходи або витрати такого платника податку, пов'язані з придбанням зазначених активів</p>	<p>Запаси відображаються в бухгалтерському обліку та звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Якщо на дату балансу їх ціна знизилась, то чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів за вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва та збут</p>
<p>Якщо результатом розрахунку податку на прибуток резидента за підсумками податкового року є від'ємне значення об'єкту оподаткування, то їх сума підлягає включенню до витрат першого календарного кварталу наступного податкового року з перенесенням на наступні податкові періоди</p>	<p>Сума зменшення податку на прибуток, що визначається з суми податкового збитку поточного або попереднього періодів, визнається відстроченим податковим активом</p>
<p>Продавець має право зменшити суму доходу звітного періоду на вартість відвантажених товарів у поточному або попередніх звітних податкових періодах у разі, якщо покупець таких товарів затримує без погодження з продавцем оплату їх вартості</p>	<p>Поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом, включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів за одним із методів: застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості; застосування коефіцієнта сумнівності</p>
<p>Доходи з фінансових інвестицій визнаються за фактом продажу, а витрати – за фактом придбання без дотримання принципу нарахування та відповідності доходів та витрат. Якщо протягом звітного періоду витрати на придбання кожного з окремих видів цінних паперів, понесені (нараховані) платником податку, перевищують доходи, отримані (нараховані) від їх продажу (відчуження) протягом одного звітного періоду, від'ємний фінансовий результат переноситься на зменшення фінансових результатів від операцій з цінними паперами у майбутньому. У протилежному випадку прибутки за окремими видами інвестицій визнаються у складі інших доходів періоду</p>	<p>Фінансові інвестиції на дату балансу залежно від їх категорій відображаються: за методом участі в капіталі; за амортизованою собівартістю (якщо утримуються підприємством); за справедливою вартістю; за собівартістю. Сума збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу відображується у складі інших доходів/інших витрат або безпосередньо у капіталі. Доходи та витрати від операцій з фінансовими інвестиціями визнаються за загальним принципом нарахування та за відповідністю доходів і витрат</p>

1	2
<p>Суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду, отримані від осіб, які не є платниками податку на прибуток або які мають пільги з цього податку, включаються до складу інших доходів.</p> <p>Повернення поворотної фінансової допомоги, включеної до складу доходів, включається до витрат</p>	<p>Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання за рахунок внесків учасників підприємства).</p> <p>Витратами звітного періоду визнаються операції, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком його вилучення або розподілу).</p> <p>Отримання та погашення отриманих позик не визнаються у фінансових результатах підприємства</p>
<p>До податкових витрат подвійного призначення відносять витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, проданих платником податку, вартість яких не компенсується за рахунок покупців таких товарів, у розмірі, що відповідає рівню гарантійних замін, прийнятих платником податку. При цьому підприємство зобов'язане вести повний облік покупців, що отримали таку заміну товарів або послуги з ремонту (обслуговування). Створення гарантійного чи будь-якого іншого резерву майбутніх витрат не має податкових наслідків. Податкові витрати визнаються лише за фактом їх використання та, як правило, в межах встановлених норм</p>	<p>Забезпечення, які створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на: виконання гарантійних зобов'язань; виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності; виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.</p> <p>Суми створених забезпечень визнаються витратами.</p> <p>Забезпечення, які створюються при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, та оцінка якого може бути розрахована</p>

Інформація про тимчасові та постійні податкові різниці накопичується у реєстрах бухгалтерського обліку або в інший спосіб, що забезпечуватиме її реєстрацію та накопичення для розкриття у фінансовій звітності [8].

Контрольні питання

1. Відмінні характеристики фінансового та податкового обліків.
2. Види податкового обліку.
3. Спільні риси бухгалтерського та податкового обліку.

4. Відмінні характеристики бухгалтерського та податкового обліку.
5. Моделі співіснування бухгалтерського і податкового обліку.
6. Поняття "податкова різниця".
7. Постійні податкові різниці.
8. Тимчасові податкові різниці.
9. Приклади постійних податкових різниць
10. Приклади тимчасових податкових різниць.

Тести для самоконтролю

1. Назвіть моделі співіснування бухгалтерського та податкового обліку за кордоном:
 - а) європейська та американська;
 - б) континентальна та англосаксонська;
 - в) міжнародна та європейська.
2. Чи ведеться податковий облік на основі даних бухгалтерського обліку:
 - а) так;
 - б) ні?
3. Континентальна модель податкового обліку становить:
 - а) положення, за якого бухгалтерський і податковий облік фактично співпадають і перший виконує усі фіскально-облікові завдання;
 - б) співіснування та ведення паралельно як бухгалтерського, так і податкового обліку;
 - в) ведення тільки податкового обліку.
4. Англосаксонська модель податкового обліку передбачає:
 - а) положення, за якого бухгалтерський і податковий облік фактично співпадають і перший виконує усі фіскально-облікові завдання;
 - б) співіснування та ведення паралельно як бухгалтерського, так і податкового обліку;
 - в) ведення тільки податкового обліку.
5. Яким чином формуються показники податкового обліку при використанні фінансового податкового обліку?
 - а) показники податкового обліку формуються виключно на даних фінансового обліку;
 - б) показники податкового обліку формуються на основі даних фінансового обліку, але з використанням методів для цілей оподаткування;
 - в) показники податкового обліку формуються без участі фінансового обліку.

6. Яким чином формуються показники податкового обліку при використанні змішаного податкового обліку:

а) показники податкового обліку формуються виключно на даних бухгалтерського обліку;

б) показники податкового обліку формуються на основі даних бухгалтерського обліку, але з використанням певних методів для цілей оподаткування;

в) показники податкового обліку формуються без участі бухгалтерського обліку?

7. Яким чином формуються показники податкового обліку при використанні абсолютного податкового обліку:

а) показники податкового обліку формуються виключно на даних бухгалтерського обліку;

б) показники податкового обліку формуються на основі даних бухгалтерського обліку, але з використанням певних методів для цілей оподаткування;

в) показники податкового обліку формуються без участі бухгалтерського обліку?

8. Постійна податкова різниця – це:

а) податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах;

б) податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах.

в) податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в поточному звітному податковому періоді.

9. Тимчасова податкова різниця – це:

а) податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах;

б) податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах.

в) податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в поточному звітному податковому періоді.

10. Відображувати податкові різниці у звіті платники податків:

а) мають право;

б) зобов'язані.

3. Загальні вимоги до податкової звітності

3.1. Поняття податкової декларації (розрахунку): порядок її складання та способи подання

Податкова звітність є однією зі складових податкового обліку платників податків. Згідно з податковим законодавством на сьогодні існують два типи податкової звітності: податкова декларація, розрахунок.

Податкова декларація, розрахунок – "документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених Податковим кодексом) до контролюючого органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку" [42].

Форма податкової декларації встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики. Слід зазначити, що певні форми податкової звітності видано під грифом Державної податкової адміністрації, Міністерства фінансів України, а інші під грифом Міністерства доходів і зборів України. З урахуванням появи з липня 2014 року в Україні Державної фіскальної служби виникає неприпустима ситуація, коли контролюючий орган має заново перевидавати під своїм грифом усі форми податкової звітності, адже це вимагає часу та коштів.

Відповідальність за неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання до контролюючих органів, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах, несуть визначені особи (рис. 3.1).

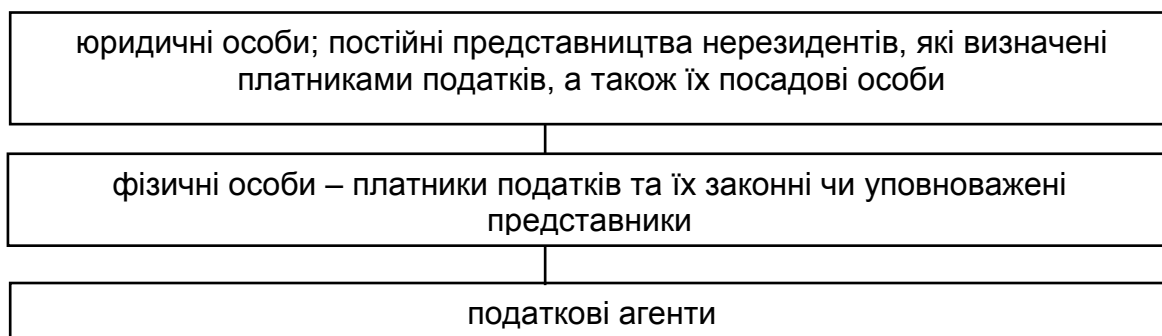


Рис. 3.1. Особи, відповідальні за складання податкової звітності

Форма податкової декларації повинна містити необхідні обов'язкові реквізити та відповідати нормам і змісту відповідних податку та збору (рис. 3.2). **Обов'язкові реквізити** – це інформація, яку повинна містити форма податкової декларації та за відсутності якої документ втрачає свій статус із настанням передбачених законом юридичних наслідків [42].

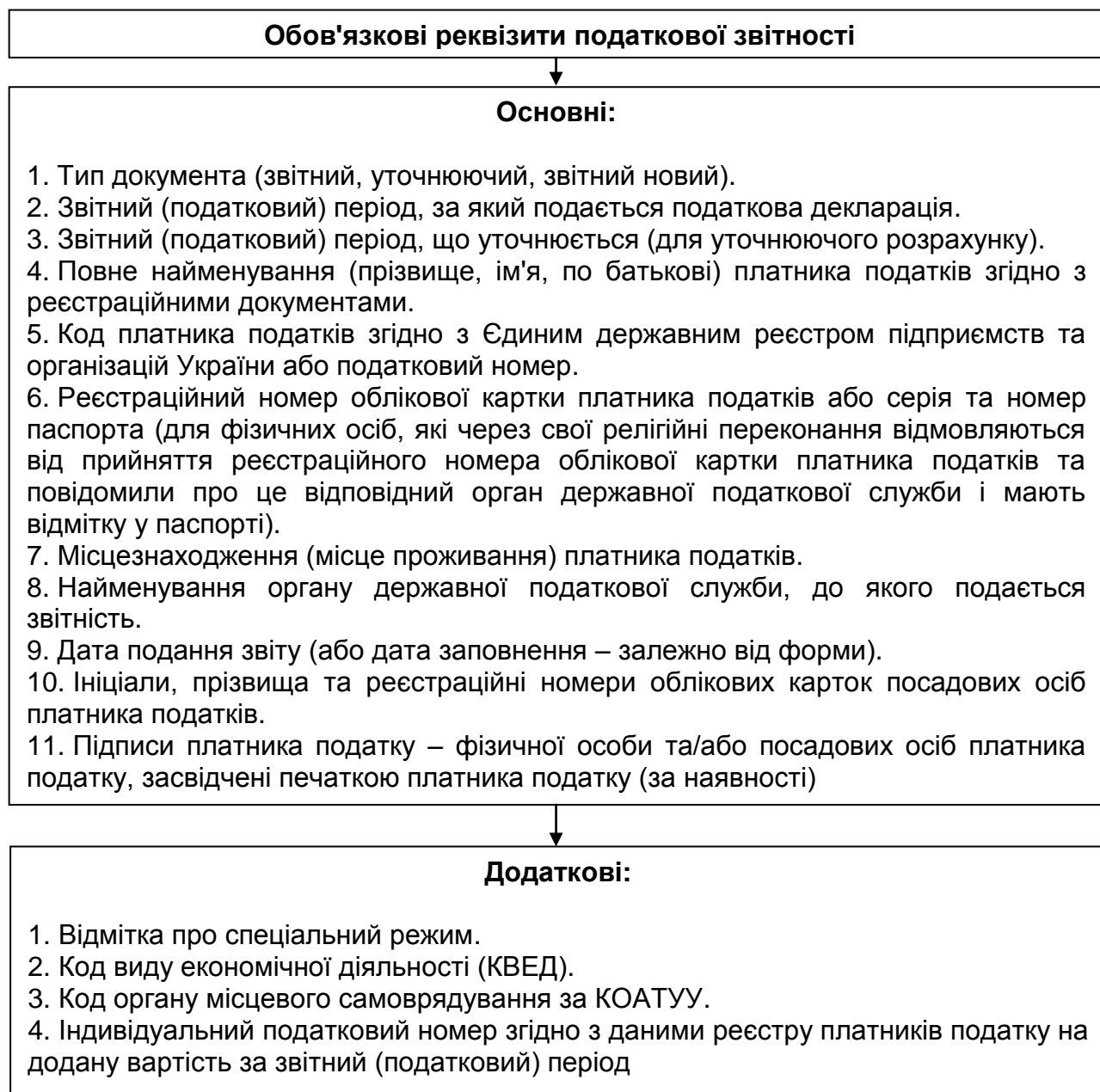


Рис. 3.2. Обов'язкові реквізити податкової декларації (розрахунку)

Податкова декларація подається до податкового органу у двох примірниках. Один екземпляр декларації з повертається платнику з позначкою посадової особи податкового органу про дату її прийняття. Підпис посадової особи податкового органу має бути засвідчений

печаткою. Підприємці, що працюють без печатки (з 2014 року для фізичних осіб-підприємців скасовано печатки) проставляють на податковій звітності букви "б. п."

Податкова декларація подається до органу державної податкової служби за вибором платника податків в один із таких способів (рис. 3.3):

1) *особисто платником податків або уповноваженою на це особою*. В умовах переходу на електронну звітність, цей спосіб подання податкової звітності найближчим часом втратить актуальність;

2) *поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення*.

Порядок оформлення поштових відправлень зі вкладенням матеріалів звітності, розрахункових документів і декларацій затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 28 липня 1997 року № 799 [49].

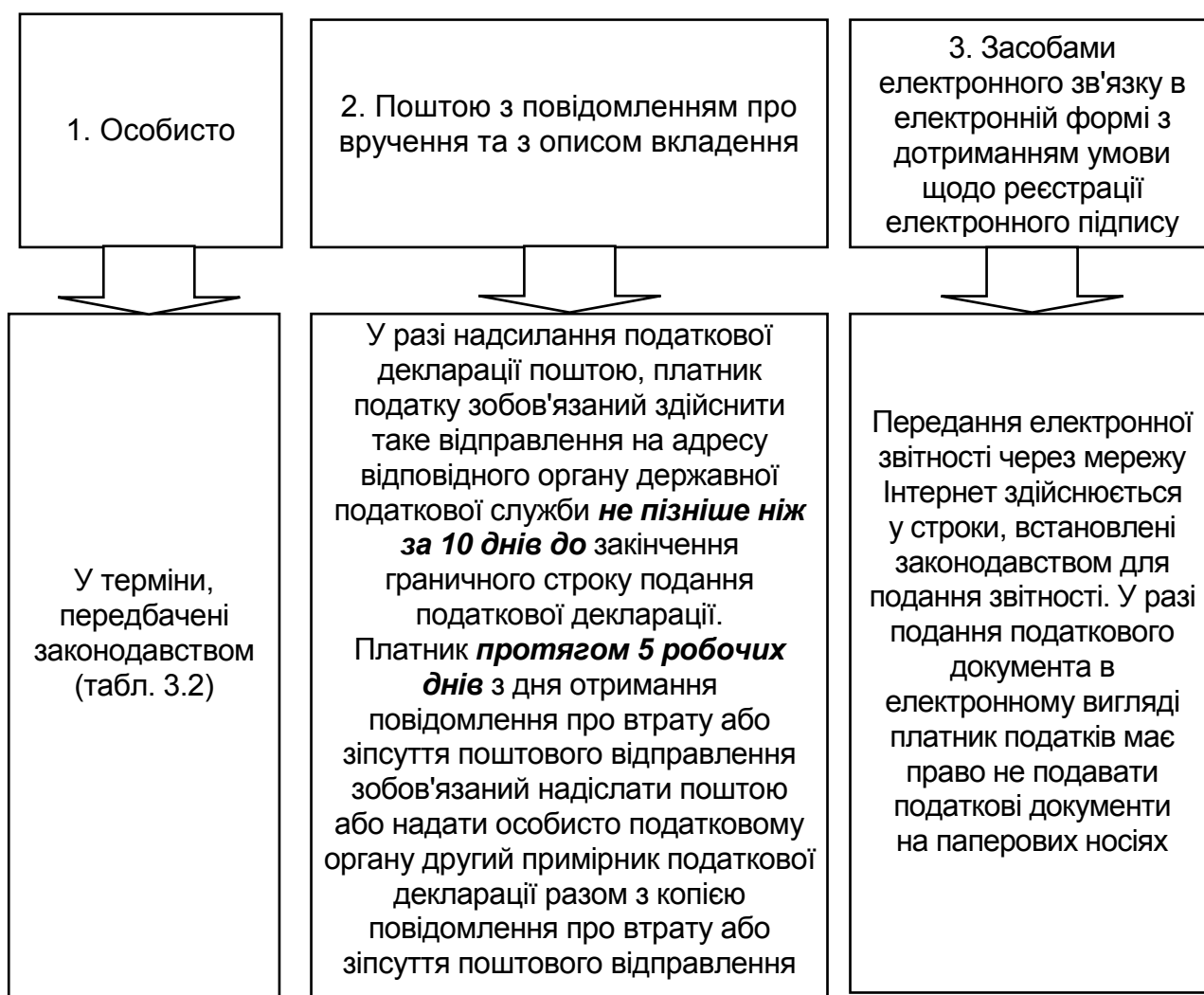


Рис. 3.3. Способи подання податкової звітності

Для відправлення декларації поштою платнику податків потрібно підготувати [17]:

конверт (поштове відправлення), у нижній правій частині якого слід зазначити найменування отримувача та його адресу, а в лівій верхній частині – найменування відправника та його адресу. У верхній частині поштового відправлення відправник ставить позначку "Звіт";

бланк рекомендованого повідомлення. Його заповнює відправник на своє ім'я або на ім'я особи, якій належить надіслати повідомлення після вручення поштового відправлення адресату;

опис вкладення поштового відправлення. Він складається у двох примірниках із зазначенням найменування отримувача та його адреси, переліку предметів. Один примірник опису працівник пошти вкладає в поштове відправлення, запаковує, зважує, визначає вартість, проставляє на повідомленні про вручення необхідні реквізити та видає відправникові квитанцію. Другий екземпляр залишається у відправника.

У разі втрати або зіпсуття поштового відправлення чи затримки його вручення податковому органу з вини оператора поштового зв'язку такий оператор несе відповідальність відповідно до закону тоді як платник податків звільняється від будь-якої відповідальності за неподання або несвоєчасне подання податкової декларації [42].

Незалежно від факту втрати або зіпсуття поштового відправлення чи затримки його вручення платник податків зобов'язаний сплатити суму податкового зобов'язання, самостійно визначену у поданій податковій декларації, протягом установлених строків [42].

3) Засобами електронного зв'язку в електронній формі (з 2015 року стане єдиним способом подання податкової звітності).

Основні умови подання звітності в електронному вигляді наведено на рис. 3.4.

Способи подання звітності в електронному вигляді: на магнітному носії (дискеті, диску, флеш-карті тощо); мережею Інтернет.

Згідно з Наказом Міністерства доходів і зборів України від 29 листопада 2013 року № 729 [85] форматом (стандартом) електронного документа є формат XML.

Платник податків здійснює формування та подання податкових документів в електронному вигляді відповідно до вимог Наказу Державної податкової адміністрації України від 10 квітня 2008 року № 233 [103] із застосуванням спеціалізованого програмного забезпечення формування податкових документів, засобу криптографічного захисту інформації [17].

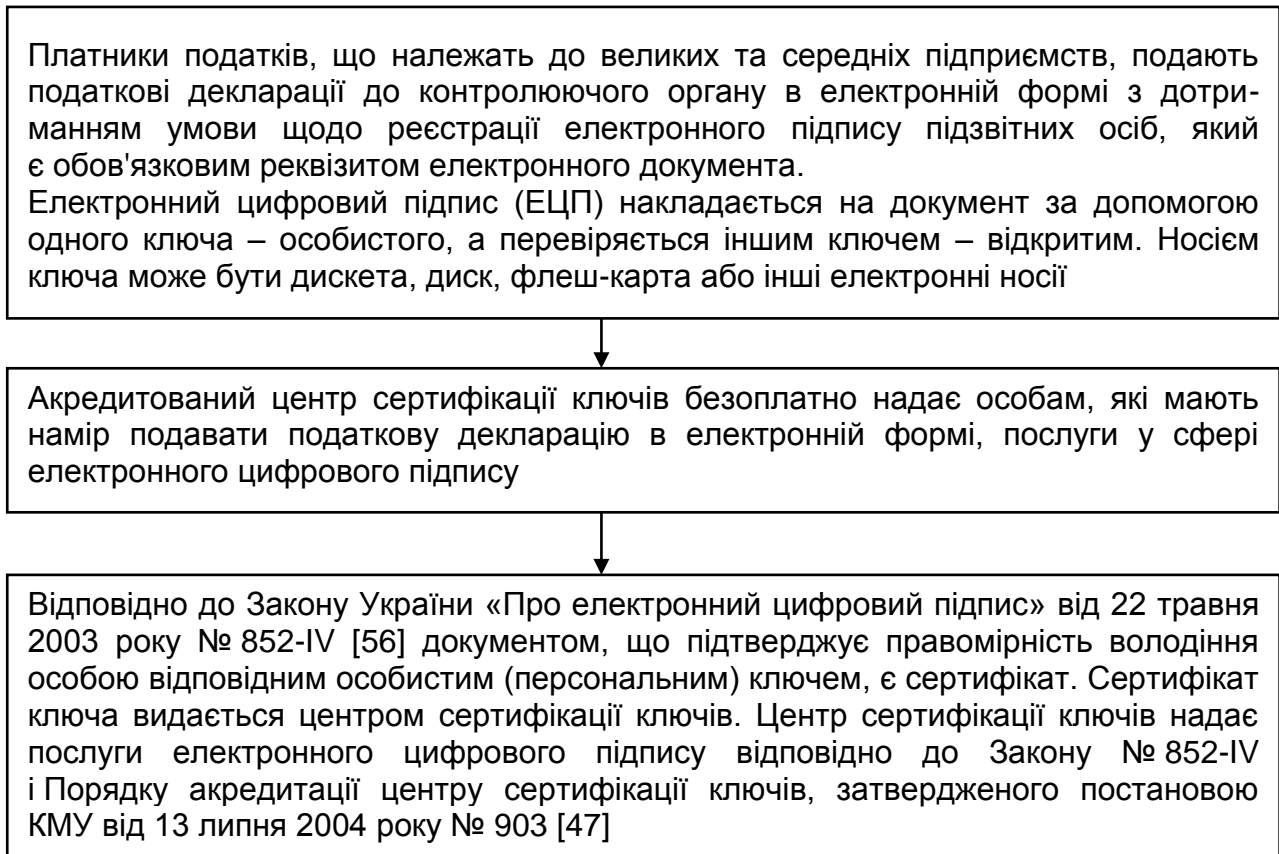


Рис. 3.4. Умови подання звітності в електронному вигляді

При поданні (отриманні) податкової звітності в електронному вигляді платники податків та податкові органи виконують наступні дії (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1

Дії платників податків та податкових органів при поданні (отриманні) податкової звітності в електронному вигляді

Дії платників податків	Дії податкових органів
1	2
1. Отримує в акредитованому центрі сертифікації ключів посилені сертифікати відкритих ключів посадових осіб юридичної особи, що мають право підпису, та печатку юридичної особи	1. Видають два примірники договору
2. Отримує в податковому органі або на сайті контролюючого органу текст примірного договору про визнання електронних документів, програмне забезпечення	2. Записують на електронний носій платника податків безкоштовне спеціалізоване програмне забезпечення

1	2
3. Заповнює необхідні реквізити, у тому числі вписує свою електронну адресу, підписує та скріплює печаткою два примірники договору	3. Приймають від платника податків підписані та скріплені печаткою два примірники договору та електронний носій з посиленними сертифікатами відкритих ключів
4. Надає до податкового органу підписані та скріплені печаткою два примірники договору та посилені сертифікати відкритих ключів на електронному носії	4. Звіряють реквізити, вказані у договорі, з реєстраційними даними платника податків
5. Після підписання договору в податковому органі отримує один примірник договору. Платник ставить підпис у журналі обліку договорів про визнання електронних документів	5. Після підписання договору вносять відповідний запис до журналу обліку договорів про визнання електронних документів

Особливості прийняття податкової звітності в електронному вигляді наведено на рис. 3.5.

Крім того, на офіційному сайті Міністерства доходів і зборів з 2014 року розпочала роботу функція "Електронний кабінет платника податків". Цей електронний сервіс передбачає подання електронної податкової звітності за наступними кроками:

1. Наявність ліцензованого програмного забезпечення та підключення до мережі Інтернет.

2. Підготовка документів для Акредитованого центру сертифікації ключів з метою отримання електронних ключів.

3. Укладання з територіальним органом Міністерства доходів і зборів України угоди "Про визнання електронних документів".

4. Складання податкової звітності та її підписання. Сформована та зашифрована звітність в електронному вигляді надсилається на єдину адресу інформаційного порталу Міністерства доходів і зборів України.

5. Після отримання звітності в електронному вигляді працівники Міністерства доходів і зборів України її розшифровують та відправляють платнику податків першу квитанцію – тим самим підтверджується отримання документів (другий примірник першої квитанції в електронному вигляді зберігається в Міністерстві доходів і зборів України). Якщо на електронну адресу платника податків не надійшла перша квитанція, то документ про звітність вважають не отриманим.

6. На підтвердження прийому поданої звітності платнику податків надсилають другу квитанцію у текстовому форматі. На другу квитанцію накладають електронний цифровий підпис Міністерства доходів і зборів України. Її шифрують і пересилають платнику податків (другий його примірник зберігають у міністерстві). Датою та часом подання податкового документа в електронному вигляді вважають дату та час, зафіксовані в першій квитанції.

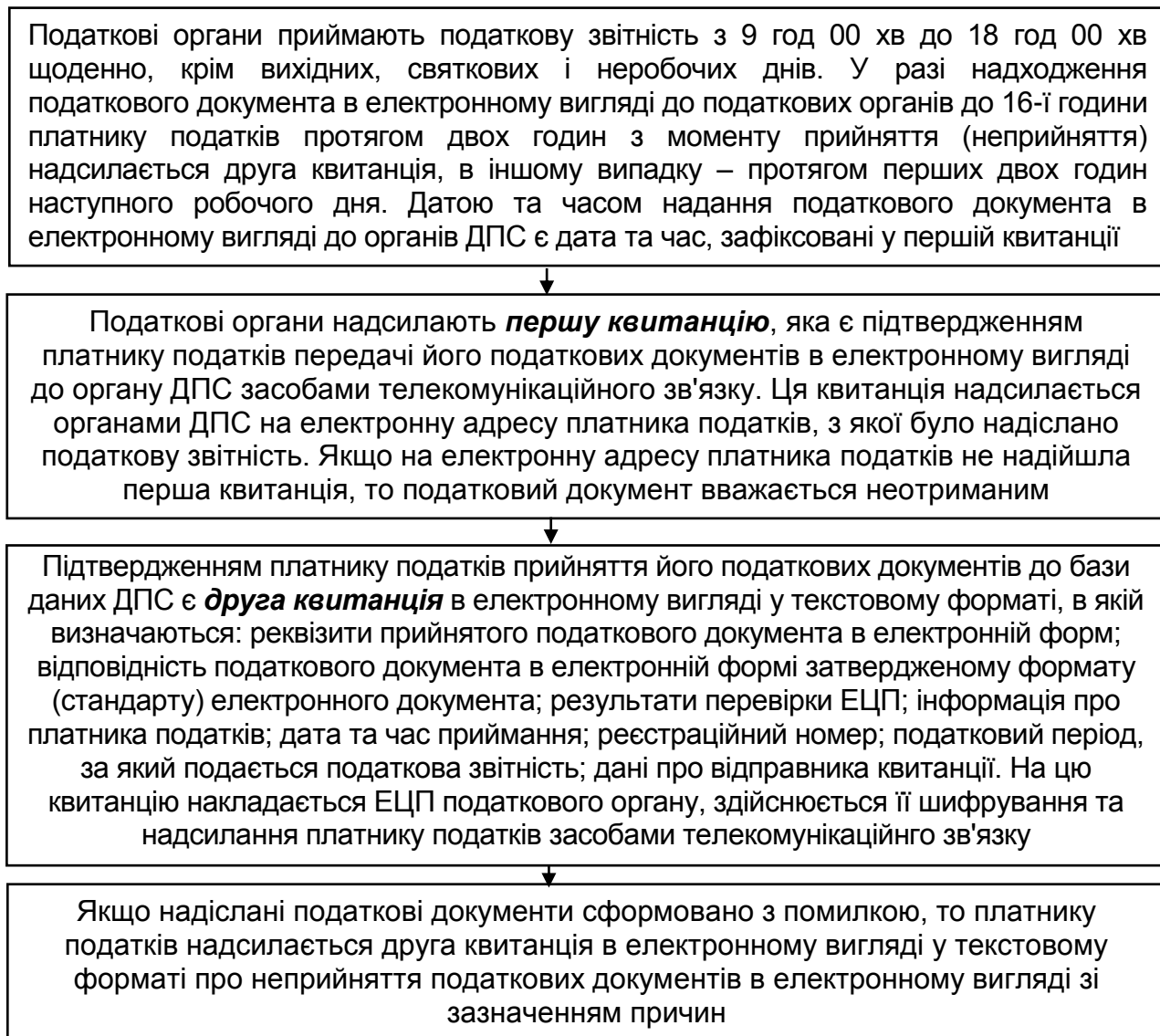


Рис. 3.5. Прийняття звітності контролюючими органами в електронному вигляді

Прийняття податкової декларації є обов'язком податкового органу. Податкова декларація вважається прийнятою [42]:

1. За наявності на всіх аркушах, з яких складається податкова декларація, та, за бажанням платника податків, на її копії відмітки (штампу) податкового органу, яким отримана податкова декларація, із

зазначенням дати її отримання; квитанції про отримання податкової декларації у разі її подання засобами електронного зв'язку; поштового повідомлення з позначкою про вручення податковому органу у разі надсилання податкової декларації поштою.

2. У разі, якщо податковий орган не надає платнику податків повідомлення про відмову у прийнятті податкової декларації або не надсилає його платнику податків у встановлений цією статтею строк.

Відмова посадової особи органу Державної податкової служби прийняти податкову декларацію з будь-яких причин, не встановлених законодавчо, забороняється. Але це не заважає контролюючим органам час від часу не приймати податкову звітність платників податків з причин, які не встановлено законодавством [42].

У разі подання платником податків до податкового органу податкової декларації, заповненої з порушеннями встановлених вимог, податковий орган зобов'язаний надати такому платнику податків письмове повідомлення про відмову у прийнятті його податкової декларації із зазначенням причин такої відмови [42]:

у разі отримання такої податкової декларації, надісланої поштою або засобами електронного зв'язку, – протягом п'яти робочих днів з дня її отримання;

у разі отримання такої податкової декларації особисто від платника податку або його представника – протягом трьох робочих днів з дня її отримання.

У разі, якщо в установленому законодавством порядку буде встановлено факт неправомірної відмови податковим органом (посадовою особою) у прийнятті податкової декларації, остання вважається прийнятою у день її фактичного отримання [42].

Податкова декларація подається за звітний період в установлені податковим законодавством строки податковому органу (табл. 3.2).

Слід зазначити, що з жодного податку чи збору не передбачено звітний період, який дорівнює календарному дню. Водночас, норми Податкового кодексу різняться стосовно податкових декларацій, які мають подаватися за річний звітний (податковий) період. Це стосується плати за землю, фіксованого сільськогосподарського податку, за якими податкова звітність подається до 20 лютого поточного року, а не протягом шістдесяти календарних днів з дня закінчення податкового року.

Строки подання податкової декларації (розрахунку)

Звітний (податковий) період	Строк подання
Календарний день	Не встановлено
Календарний місяць (у тому числі в разі сплати місячних авансових внесків)	Протягом 20-ти календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця
Календарний квартал або календарне півріччя (у тому числі в разі сплати квартальних або піврічних авансових внесків)	Протягом 40-ка календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя)
Календарний рік, крім випадків, наведених нижче	Протягом 60-ти календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року
Календарний рік для платників податку на доходи фізичних осіб	До 1 травня року, що настає за звітним
Календарний рік для платників податку на доходи фізичних осіб-підприємців	Протягом 40-ка календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року

У податковому законодавстві передбачено подання податкової декларації незалежно від наявності (відсутності) податкових зобов'язань у платника податків.

У разі, якщо у майбутніх податкових періодах платник податків самостійно виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації, він зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації. Платник податків має право не подавати такий розрахунок, якщо уточнені показники зазначаються ним у складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно виявлені [42].

Платник податків, який до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний [42]:

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

б) 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 суми недоплати з відповідним збільшенням загальної суми грошового зобов'язання з відповідного податку.

Якщо після подачі декларації за звітний період платник податків подає нову декларацію з виправленими показниками до закінчення граничного строку подання декларації за такий самий звітний період, то штрафи не застосовуються [42].

3.2. Організація зберігання документів платниками податків

Ще одним важливим моментом організації документообігу є зберігання документів на підприємстві. Терміни зберігання документів визначено Наказом Міністерства юстиції України від 12 квітня 2012 року № 578/5 [67]. Цей Наказ регламентує перелік типових документів, що створюються під час документування однотипних управлінських функцій, виконуваних державними органами та органами місцевого самоврядування, іншими установами, підприємствами та організаціями незалежно від призначення, рівня та масштабу діяльності, форми власності, а також документацію, що створюється в результаті виробничої та науково-технічної діяльності організацій.

При цьому на документах можуть бути проставлені відповідні позначки (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Позначки, які проставляються на документах

Позначка	Значення позначки
Постійно	Документи належать до Національного архівного фонду і підлягають довічному зберігання
До ліквідації організації	Документи безстроково зберігаються в організації; у разі ліквідації організації документи підлягають повторній експертизі цінності, і залежно від її результатів ті з них, які зачіпають права громадян, передаються за описами справ до місцевих архівних установ для зберігання архівних документів, що не належать до Національного архівного фонду
ЕПК	Рішення про внесення до Національного архівного фонду або знищення цих документів для організацій – джерел формування Національного архівного фонду приймають експертно-перевірчі комісії державного архіву (ЕПК)
Доки не мине потреба	Документи мають лише тривале практичне значення. Строк їх зберігання визначається самими організаціями, але не може бути меншим одного року

Терміни зберігання деяких інших документів наведено в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Терміни зберігання документів

Вид документів	Термін зберігання документів		Примітка
	В установах, організаціях, на підприємствах, документи яких надходять до держархівів	В установах, організаціях, на підприємствах, документи яких не надходять до держархівів	
1	2	3	4
Документи (акти, виписки банків, відомості, розрахунки)	5 р.	5 р.	
Документи про податки та збори, про відрахування до бюджету	3 р.	3 р.	
Прибутково-видаткові касові відомості та ордери:			
а) місячні;	1 р.	1 р.	
б) щоденні	1 р.	1 р.	
Документи про перевірку звітів, балансів, декларацій прибутків підприємств, господарських товариств:			
а) річних;	5 р.	5 р.	
б) квартальних	3 р.	3 р.	
Декларації про прибуток:			
а) річні;	5 р.	-	
б) квартальні	3 р.	-	
Бухгалтерські звіти та баланси організацій та пояснювальні записки до них; додатки до балансу, спеціалізовані форми; а) зведені річні; б) річні; в) квартальні	Постійно Постійно 3 р. ¹	До ліквідації організації До ліквідації організації 3 р. ²	¹ За відсутності річних - постійно. ² За відсутності річних - до ліквідації організації
Первинні документи та додатки до них, що фіксують факт виконання господарських операцій і є підставою для записів бухгалтерському обліку	3 р.	3 р.	
Податкові накладні	3 р.	3 р.	

Закінчення табл. 3.4

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

Документи, у яких закінчився строк зберігання, підлягають переданню організаціям, що займаються заготівкою вторинної сировини. Їх передання оформлюється відповідними накладними. За незначного обсягу документів, які підлягають знищенню, вони можуть бути спалені, про що в акті робиться відповідна позначка [67].

Первинні документи й облікові реєстри, що пройшли обробку, бухгалтерські звіти та баланси до передання їх до архіву підприємства, повинні зберігатися в бухгалтерії у спеціальних приміщеннях або зачинених шафах під відповідальністю осіб, уповноважених головним бухгалтером. Бланки суворої звітності повинні зберігатися в сейфах, металевих шафах або спеціальних приміщеннях, що забезпечують їх збереженість [42].

Платники податків зобов'язані забезпечити зберігання податкових декларацій, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не менш як 1 095 днів з дня подання податкової звітності, а у разі її неподання – з граничного терміну подання такої звітності [42].

У разі ліквідації платника податків податкові декларації за період діяльності платника податків не менш як 1 095 днів, що передували даті ліквідації платника податків, передаються до архіву [42].

Дії платника у випадку втрати, пошкодження або дострокового знищення документів наведені на рис. 3.6. Навмисне знищення документів, вчинене з корисливих мотивів чи внаслідок інших особистих інтересів, карається штрафом до п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів чи обмеженням свободи до трьох років відповідно до ст. 357 Кримінального кодексу [22].

У разі втрати, пошкодження або дострокового знищення документів, платник податків зобов'язаний **у п'ятиденний строк** з дня такої події письмово повідомити відповідний контролюючий орган

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

У випадку втрати чи знищення первинних документів, облікових реєстрів та звітів керівник підприємства письмово сповіщає про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх втрати чи знищення. Для участі в роботі комісії запрошуються представники органів слідства, охорони та Державного пожежного нагляду. Результати роботи комісії оформлюються актом, який затверджується керівником підприємства. Копія акту направляється до органу, в сфері управління якого знаходиться підприємство, а також до податкового органу – підприємствами та місцевому фінансовому органу – установами в 10-денний термін

Рис. 3.6. Дії платника у випадку втрати, пошкодження або дострокового знищення документів

За недбале зберігання, псування, незаконне знищення, приховування, незаконне передавання іншій особі архівних документів, порушення порядку щодо доступу до документів, а також неповідомлення архівної установи про наявні архівні документи в разі виникнення загрози знищення або значного погіршення їх стану накладається [20]:

штраф на громадян – від трьох до семи неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (НМДГ);

штраф на посадових осіб – від п'яти до десяти НМДГ або попередження.

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

на громадян – від семи до двадцяти НМДГ;

на посадових осіб – від десяти до сорока НМДГ.

Контрольні питання

1. Поняття "податкова декларація, розрахунок".
2. Обов'язкові реквізити податкової звітності.
3. Способи подання податкової звітності.
4. Умови подання звітності поштою.

5. Умови подання звітності в електронному вигляді.
6. Прийняття податковими органами звітності в електронному вигляді.
7. Строки подання податкової декларації (розрахунку).
8. Порядок виправлення помилок у податковій звітності.
9. Терміни зберігання документів.
10. Дії платника у випадку втрати документів.

Тести для самоконтролю

1. Документи по заробітній платі мають зберігатися на підприємстві протягом:

- а) трьох років;
- б) до досягнення працівником 75-річного віку;
- в) сімдесят п'яти років, за вирахуванням числа років, які виповнилися платнику податків.

2. У випадку розробки нових форм податкової звітності вони набудуть чинності, починаючи з:

- а) дати прийняття відповідного нормативного акту;
- б) дати реєстрації документа в Міністерстві юстиції;
- в) податкового періоду, що настає за податковим періодом, у якому відбулося їх оприлюднення.

3. Нова звітна декларація подається:

- а) якщо до закінчення граничного терміну для подання звітності платник податків побачив помилку у раніше поданій звітності;
- б) якщо після закінчення граничного терміну для подання звітності платник податків побачив помилку у раніше поданій звітності;
- в) на вимогу податкової інспекції.

4. У випадку втрати документів вони мають бути відновлені протягом:

- а) до 1 січня, року, що слідує за звітним;
- б) 90-та календарних днів з дня, що настає за днем надходження повідомлення до податкового чи митного органу;
- в) 60-ти календарних днів з дня, що настає за днем надходження повідомлення до податкового чи митного органу.

5. У разі втрати платник податків зобов'язаний письмово повідомити про це податковий орган:

- а) у триденний строк з дня такої події
- б) на наступний робочий день;
- в) у п'ятиденний строк з дня такої події.

6. Першим днем подання податкової звітності є:

- а) день, наступний за днем закінчення звітного періоду;
- б) день, останній перед закінченням звітного періоду;
- в) день сплати податків.

7. Платник податків, який до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання, зобов'язаний сплатити суму недоплати та штраф у розмірі:

- а) 3 % від такої суми;
- б) 5 % від такої суми;
- в) 10 % від такої суми.

8. Уточнююча декларація подається:

- а) якщо до закінчення граничного терміну для подання податкової звітності платник податків побачив помилку;
- б) якщо після закінчення граничного терміну для подання податкової звітності платник податків побачив помилку;
- в) на вимогу податкової інспекції.

9. У випадку втрати поштового відправлення платник податків зобов'язаний надіслати поштою другий примірник податкової декларації протягом:

- а) трьох робочих днів з дня отримання повідомлення про втрату;
- б) наступного робочого дня з дня отримання повідомлення про втрату;
- в) п'яти робочих днів з дня отримання повідомлення про втрату поштового відправлення.

10. Незалежно від факту втрати або зіпсуття такого поштового відправлення чи затримки його вручення платник податків:

- а) не зобов'язаний сплатити суму податкового зобов'язання, самостійно визначену ним у такій податковій декларації;
- б) зобов'язаний сплатити суму податкового зобов'язання, самостійно визначену ним у такій податковій декларації;
- в) перекладає обов'язок по сплаті податкових зобов'язань на поштового оператора.

4. Податковий облік та звітність з податку на додану вартість

4.1. Порядок реєстрації та анулювання реєстрації платників ПДВ

Податок на додану вартість – це складний податок, який передбачає існування податкових зобов'язань щодо ПДВ і сум, що підлягають сплаті податку до бюджету, що передбачено в системі податкового обліку з ПДВ (рис. 4.1).

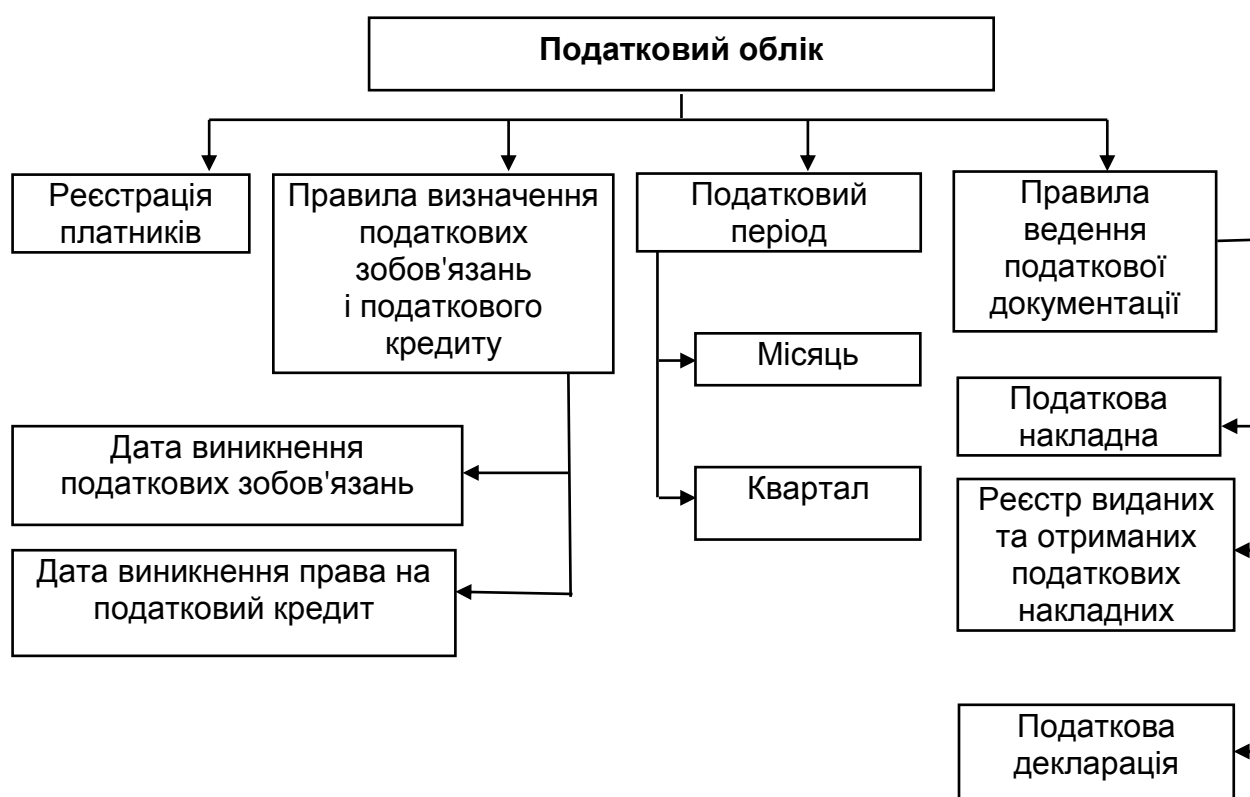


Рис. 4.1. Система податкового обліку з ПДВ [17]

Податковим періодом щодо ПДВ є календарний місяць. Як звітний період календарний квартал може бути застосовано якщо [42]:

особа реєструється платником податку з дня, іншого, ніж перший день календарного місяця. Першим податковим періодом є період, який розпочинається від дня такої реєстрації та закінчується останнім днем першого повного календарного місяця;

податкова реєстрація особи анулюється у день інший, ніж останній день календарного місяця. Останнім податковим періодом є період, який

розпочинається з першого дня такого місяця та закінчується днем анулювання.

Платником податку на додану вартість можуть бути такі особи (рис. 4.2).

Особою, відповідальною за нарахування та сплату податку до бюджету у разі постачання послуг нерезидентами (у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники ПДВ, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України) є отримувач послуг [42].

Отже, реєстрація платником податку на додану вартість може бути здійснена як добровільних засадах, так і в обов'язковому порядку. При цьому реєстрація здійснюється на підставі норм Податкового кодексу України та Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість [46].

Особи, які здійснюють операції з постачання товарів/послуг (що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі) підлягають обов'язковій реєстрації, якщо загальна сума нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх дванадцяти календарних місяців, сукупно перевищує 300 000 грн без ПДВ. Така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання), крім особи, яка є платником єдиного податку [42]. Слід зазначити, що гранична межа реєстрації була встановлена ще у 2005 році і протягом дев'яти років не переглядалася, хоча інфляція в Україні за цей період часу була значною.

Якщо особи, не зареєстровані як платники податку, ввозять товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, вони сплачують податок під час митного оформлення товарів без реєстрації як платники такого податку [42].

Якщо особа, яка не є платником податку у зв'язку з тим, що обсяги оподатковуваних операцій відсутні або є меншими за 300 000 грн (без ПДВ), вважає за доцільне добровільно зареєструватися як платник податку, реєстрація здійснюється за її заявою [42].

Особа, яка підлягає обов'язковій реєстрації як платник ПДВ, подає до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) реєстраційну заяву (табл. 4.2).

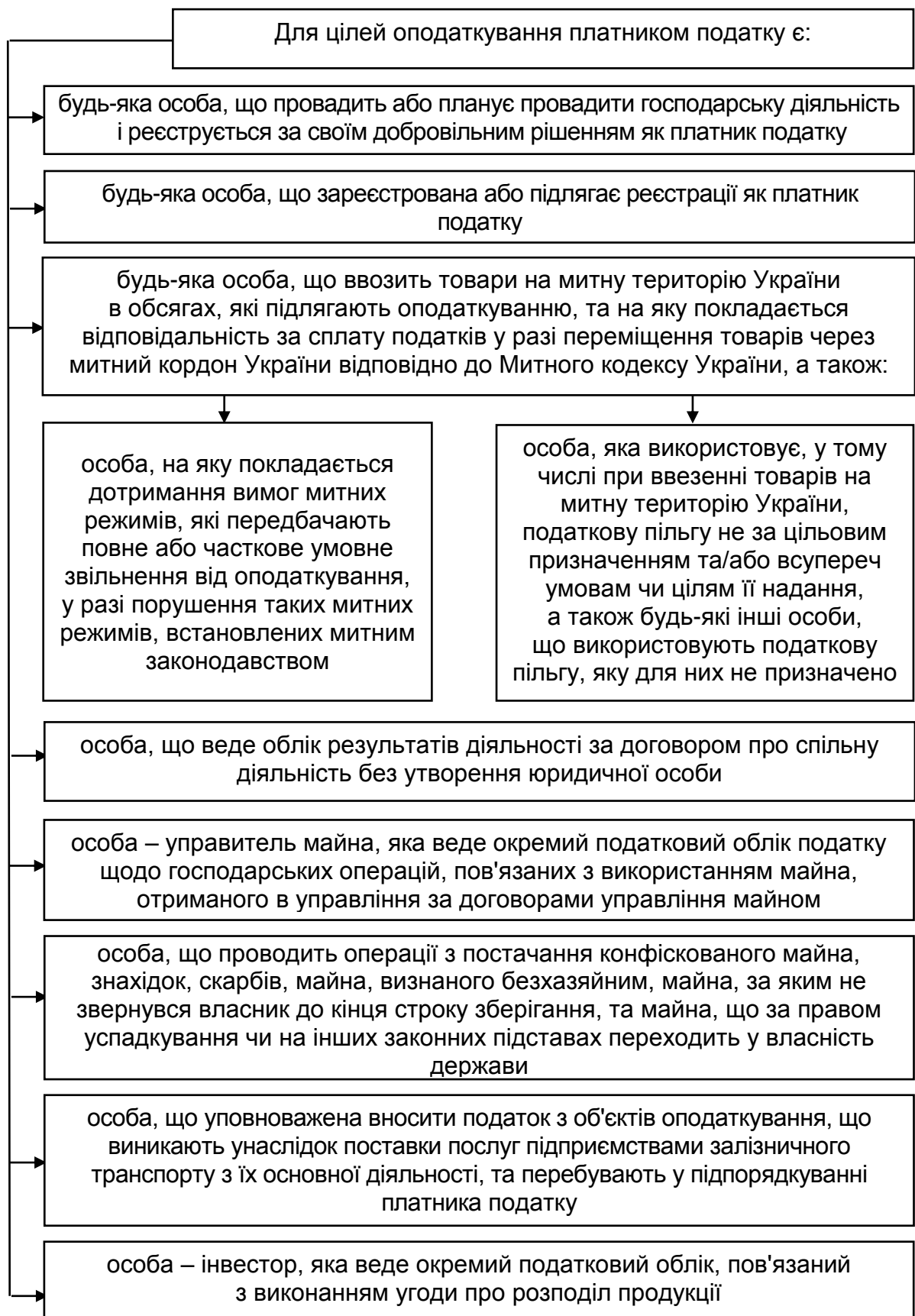


Рис. 4.2. Платники податку на додану вартість

Строки подання заяви про реєстрацію платником ПДВ

Умови реєстрації	Строк подання заяви
У разі обов'язкової реєстрації особи як платника податку	Не пізніше 10-го числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій в сумі 300 000 грн (без ПДВ)
У разі добровільної реєстрації особи як платника податку або особи, яка проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним	Не пізніше 20-ти календарних днів до початку податкового періоду, з якого такі особи вважатимуться платниками податку та матимуть право на податковий кредит і виписку податкових накладних
У разі переходу осіб із спрощеної системи оподаткування, що не передбачає сплати податку, на сплату інших податків і зборів Якщо такі особи є добровільними платниками податку	Не пізніше 10-го числа першого календарного місяця, в якому здійснено перехід на сплату інших податків і зборів Не пізніше 20-ти календарних днів до початку податкового періоду, з якого такі особи вважатимуться платниками податку та матимуть право на податковий кредит і виписуваних податкових накладних
У разі зміни ставки єдиного податку	Не пізніше 15-ти календарних днів до початку календарного кварталу, в якому буде застосовуватися ставка єдиного податку, що передбачає сплату ПДВ

Платники ПДВ на добровільних засадах можуть навести у заяві бажаний (запланований) день реєстрації як платника податку, що відповідає даті початку податкового періоду (календарний місяць), з якого такі особи вважатимуться платниками податку та матимуть право на виписування податкових накладних [42]. Порядок реєстрації платників ПДВ наведено на рис. 4.3.

За запитом платника податку контролюючий орган надає безоплатно та безумовно протягом двох робочих днів, що настають за днем отримання такого запиту, витяг з реєстру платників податку, який діє до внесення змін до реєстру [42]. Реєстрація діє до дати анулювання реєстрації платника податку, яка проводиться шляхом виключення з реєстру платників податку. Підстави для анулювання реєстрації наведено на рис. 4.4.

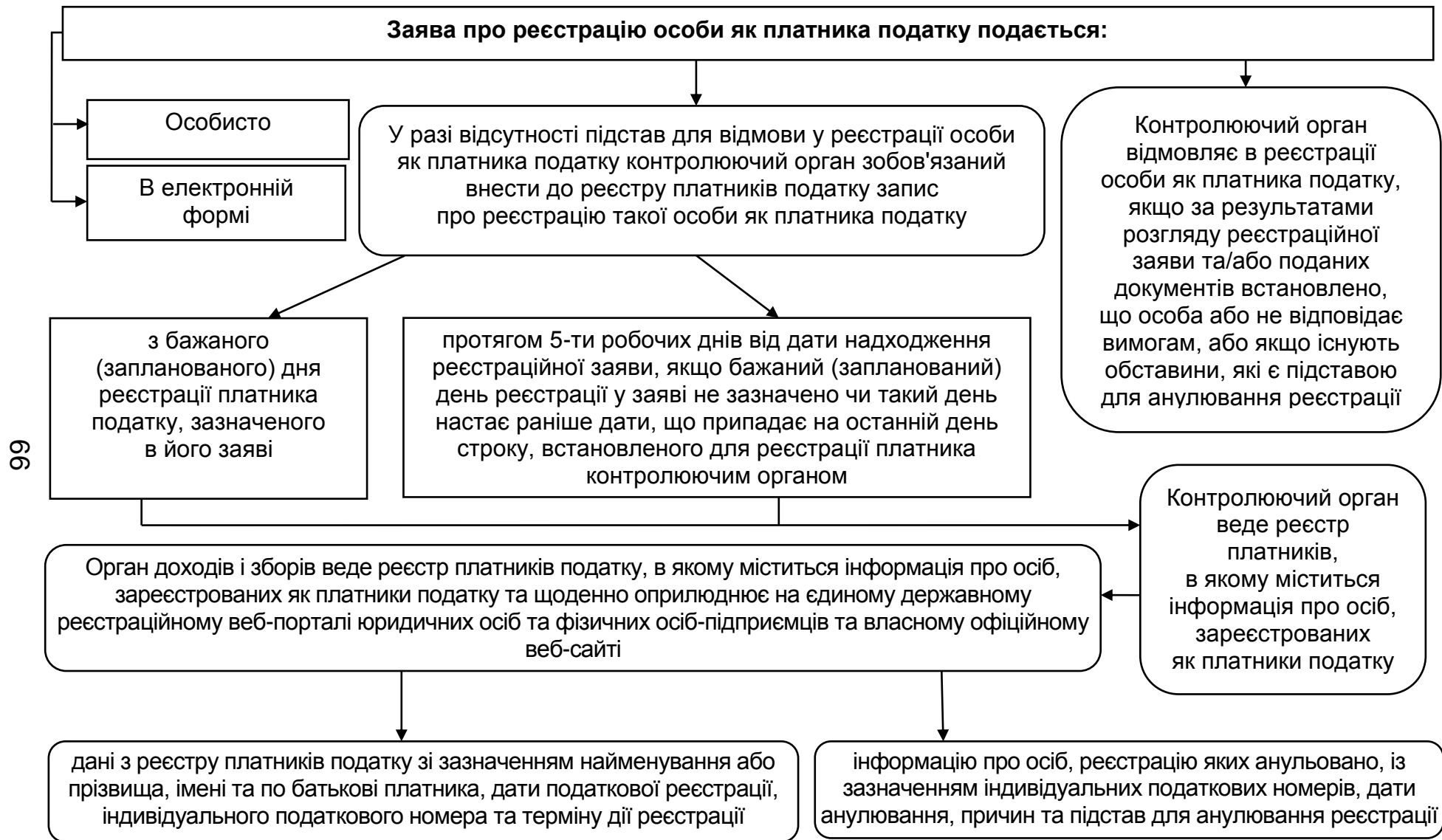


Рис. 4.3. Порядок реєстрації платників податку на додану вартість

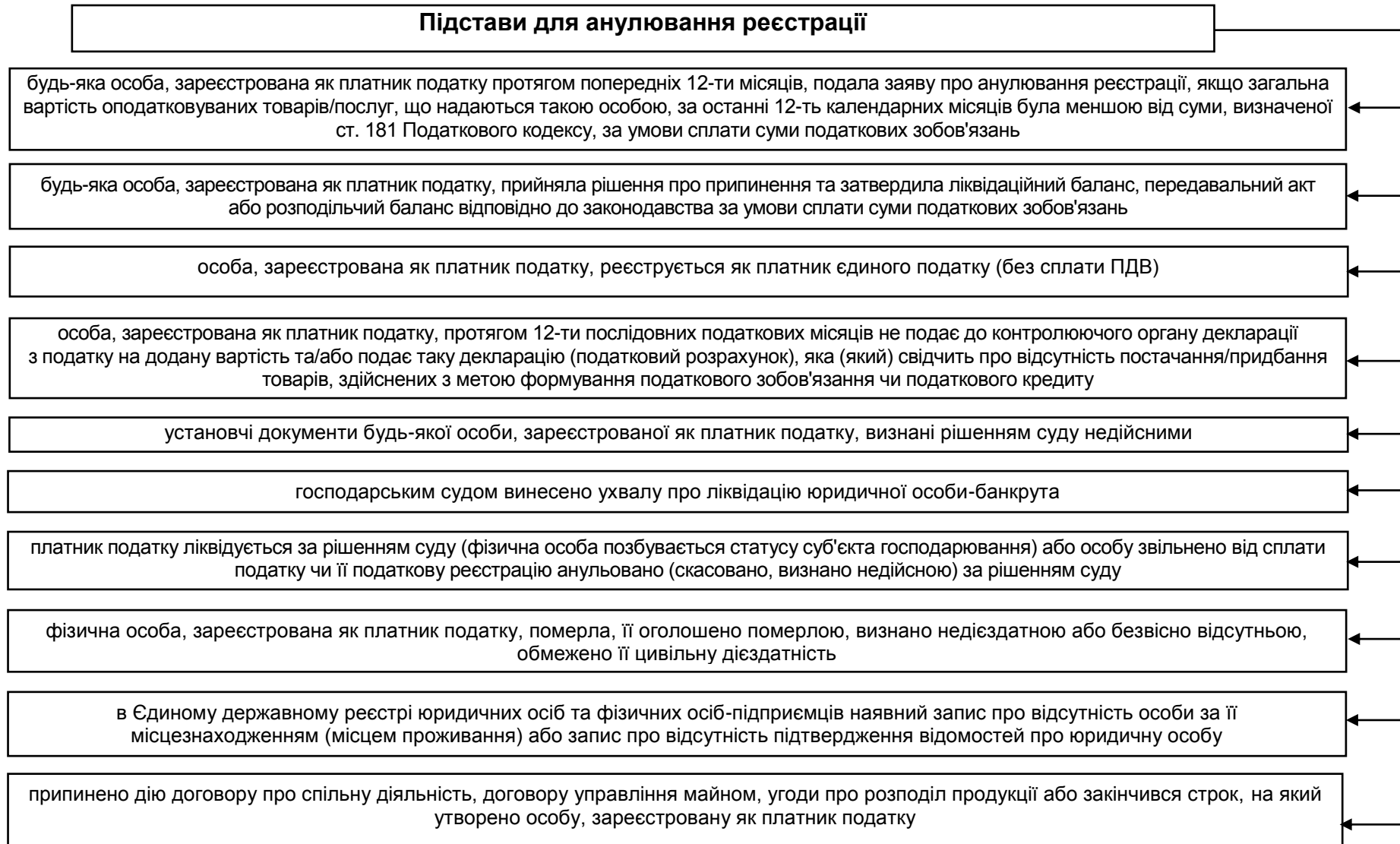


Рис. 4.4. Підстави для анулювання реєстрації платника ПДВ

Анулювання реєстрації на підставі, визначеній у підпункті "а" здійснюється за заявою платника податку, а на підставах, визначених у підпунктах "б" – "з", може здійснюватися за заявою платника податку або за самостійним рішенням відповідного контролюючого органу [42].

Анулювання реєстрації здійснюється на дату: подання заяви платником податку або прийняття рішення контролюючим органом про анулювання реєстрації; зазначену в судовому рішенні; припинення дії договору про спільну діяльність, договору управління майном, угоди про розподіл продукції або закінчення строку, на який утворено особу, зареєстровану як платник податку; що передує дню втрати особою статусу платника податку на додану вартість [42].

У разі відсутності законних підстав для анулювання реєстрації контролюючий орган протягом десяти календарних днів після надходження заяви платника податку про анулювання реєстрації подає такому платникові податку вмотивовану письмову відмову в анулюванні реєстрації з поясненнями зі зазначеного питання. Про анулювання реєстрації платника податку контролюючий орган зобов'язаний письмово повідомити особу протягом трьох робочих днів після дня анулювання такої реєстрації [42].

4.2. Облік податкових зобов'язань та податкового кредиту

Податкове зобов'язання – загальна сума податку на додану вартість, отримана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) період [42]. При обліку податкових зобов'язань використовуються різноманітні методи податкового обліку (табл. 4.2).

Касовий метод – "метод податкового обліку, за яким дата виникнення податкових зобов'язань визначається як дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку або дата отримання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів (послуг), а дата виникнення права на податковий кредит визначається як дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг)" [42].

Податковий кредит – сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду [42].

Дата збільшення податкових зобов'язань

Вид операції	Дата
1	2
Застосовується для всіх постачань товарів/послуг, якщо Податковим кодексом України не передбачено інше	Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню; в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку; б) дата відвантаження товарів, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку
Експорт товарів	Дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства
Постачання товарів/послуг з використанням торговельних автоматів або іншого подібного устаткування, що не передбачає наявності касового апарата, контролюваного фізичною особою	Дата виймання з таких торговельних апаратів або подібного устаткування грошової виручки
Постачання товарів за договорами товарного кредиту (товарної позики, розстрочки), умови яких передбачають сплату (нарахування) відсотків	Датою збільшення податкових зобов'язань у частині таких відсотків вважається дата їх нарахування згідно з умовами відповідного договору
Постачання товарів/послуг через торговельні автомати з використанням жетонів, карток	Дата постачання таких жетонів, карток або інших замінників національної валюти
Постачання товарів/послуг з використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, іменних або інших чеків	Датою збільшення податкових зобов'язань вважається подія, яка відбулася раніше: дата, що засвідчує факт постачання платником податку товарів/послуг покупцю, оформлена податковою накладною; дата виписування відповідного рахунка (товарного чека)

Закінчення табл. 4.2

1	2
Передача об'єкта за договором фінансової оренди (лізингу)	Дата фактичної передачі об'єкта фінансової оренди (лізингу) у користування орендарю (лізингоотримувачу)
Постачання товарів/послуг з оплатою за рахунок бюджетних коштів	Дата зарахування таких коштів на банківський рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якій іншій формі, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед бюджетом
Ввезення товарів на митну територію України	Дата подання митної декларації для митного оформлення
Отримання послуг від нерезидента, місцем надання яких є митна територія України	Датою виникнення податкового зобов'язання вважається подія, яка відбулася раніше: дата списання коштів з банківського рахунка платника податку в оплату послуг; дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом
Виконання робіт у межах довгострокових договорів	Дата фактичної передачі виконавцем результатів робіт за такими договорами (контрактами).
Постачання платниками податку теплової енергії; газу природного, надання послуги з водопостачання чи послуг, вартість яких включається до складу квартирної плати чи плати за утримання житла, фізичним особам, бюджетним установам, не зареєстрованим як платники податку, а також ЖЕКам	За касовим методом
Постачання зазначених товарів /послуг для ЖЕКів та бюджетних установ, що отримують такі товари/послуги, якщо вони зареєстровані як платники податку	
Посередницькі операції	У загальному порядку
Примусовий продаж арештованого майна органами юстиції	У загальному порядку

Право на віднесення сум податку до податкового кредиту виникає у разі здійснення операцій з [42]: а) придбання або виготовлення товарів (у тому числі в разі їх ввезення на митну територію України) та послуг; б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних

активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності); 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 обліку витрат, які можуть бути віднесені до податкового кредиту, використовуються різноманітні методи, які наведено в табл. 4.3.

Таблиця 4.3

Дата виникнення права на податковий кредит

Вид операції	Дата
"Загальне правило" віднесення сум ПДВ до податкового кредиту, якщо Податковим кодексом України не передбачено інше	Дата події, що відбулася раніше: а) дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг; б) дата отримання платником податку товарів /послуг, що підтверджено податковою накладною
Ввезення товарів на митну територію України	Дата сплати (нарахування) податку за податковими зобов'язаннями
Постачання послуг нерезидентом на митній території України	Дата сплати (нарахування) податку за податковими зобов'язаннями, що були включені отримувачем таких послуг до податкової декларації попереднього періоду
Отримання об'єкта за договором фінансової оренди (лізингу)	Дата фактичного отримання об'єкта фінансового лізингу таким орендарем (лізингоотримувачем)
Отримання результатів робіт у межах довгострокових договорів	Дата фактичного отримання замовником результатів робіт (оформлених актами виконаних робіт) за договорами (контрактами)
Посередницькі операції на продаж	Дата виникнення права на віднесення сум ПДВ до податкового кредиту визначається в загальному порядку
Примусовий продаж арештованого майна	Дата виникнення права на віднесення сум ПДВ до податкового кредиту визначається в загальному порядку
Отримання послуг з постачання платниками податку теплової енергії, газу природного; надання послуги з водопостачання чи послуги, вартість яких включається до складу квартирної плати чи плати за утримання житла	Дата списання коштів з банківського рахунка в оплату придбаних товарів/послуг

Не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені податковими накладними [42].

Якщо платник податку не включив у відповідному звітному періоді до податкового кредиту суму податку на додану вартість на підставі отриманих податкових накладних, таке право зберігається за ним протягом 365-ти календарних днів з дати складання податкової накладної. Ця ситуація може призвести до виникнення розбіжностей між даними продавця та покупця, що може спричинити позапланову перевірку обох сторін [42].

Платники податку, що застосовують касовий метод, мають право на включення до податкового кредиту сум податку на підставі податкових накладних, отриманих протягом шістдесяти календарних днів з дати списання коштів з банківського рахунка платника податку [42].

Якщо після постачання товарів/послуг здійснюється зміна суми компенсації їх вартості, включаючи наступний за постачанням перегляд цін, перерахунок у випадках повернення товарів/послуг особі, яка їх надала, або при поверненні постачальником суми попередньої оплати товарів/послуг, суми податкових зобов'язань та податкового кредиту постачальника та отримувача підлягають відповідному коригуванню [42] (табл. 4.4).

Таблиця 4.4

Випадки коригування зобов'язань та кредиту

Операція	Дії постачальника	Дії покупця
Зменшення суми компенсації на користь платника податку – постачальника	Зменшує суму податкових зобов'язань за результатами податкового періоду, протягом якого був проведений перерахунок, та надсилає отримувачу розрахунок коригування податку	Зменшує суму податкового кредиту за результатами такого податкового періоду в разі, якщо він зареєстрований як платник податку на дату проведення коригування, а також збільшив податковий кредит у зв'язку з отриманням таких товарів/послуг
Збільшення суми компенсації на користь платника податку – постачальника	Збільшує суму податкових зобов'язань за результатами податкового періоду, протягом якого був проведений перерахунок, та надсилає отримувачу розрахунок коригування податку	Збільшує суму податкового кредиту за результатами такого податкового періоду в разі, якщо він зареєстрований як платник податку на дату проведення перерахунку

У разі якщо придбані та/або виготовлені товари/послуги, необоротні активи частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково – ні, то застосовуються наступні правила оподаткування (рис. 4.5).



Рис. 4.5. Пропорційне віднесення сум податку до податкового кредиту з ПДВ

4.3. Податкова документація при обліку податку на додану вартість

Форма та порядок заповнення податкової накладної затверджені Наказом Міністерства доходів і зборів від 14 січня 2014 року № 10 [95]. Основні вимоги до оформлення податкових накладних наведено на рис. 4.6.

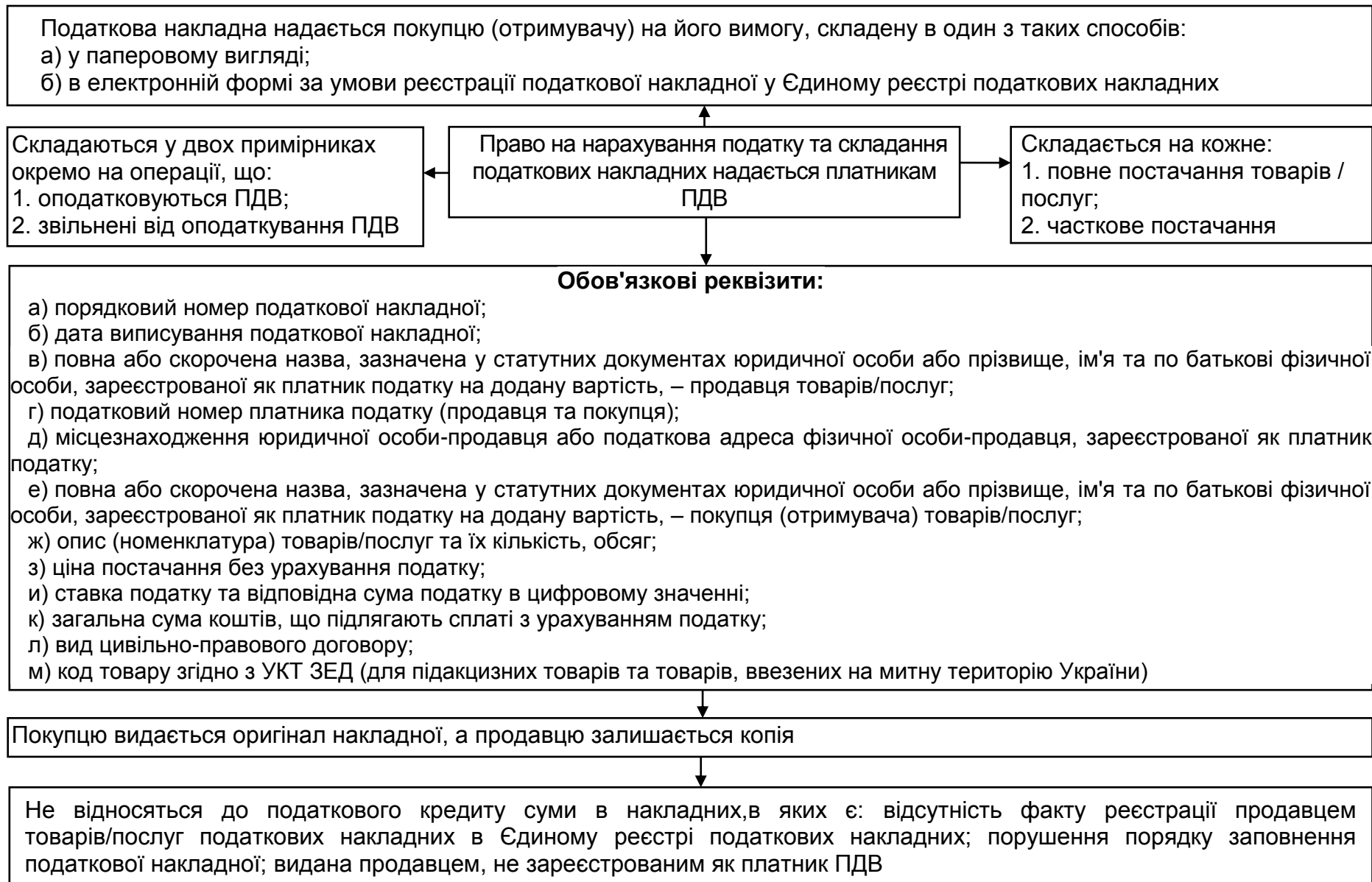


Рис. 4.6. Вимоги до ведення та подання податкових накладних

Податкова накладна – податковий документ, що підтверджує виникнення податкового зобов'язання у платника податку в зв'язку з продажем товарів, робіт, послуг і підтверджує право на податковий кредит у покупця – платника податку у зв'язку з придбанням таких товарів, робіт, послуг [42].

При здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку – продавець товарів/послуг зобов'язаний надати покупцю податкову накладну та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних протягом п'ятнадцяти календарних днів після дати її виписування [42]. Це може призвести до того, що продавець і покупець можуть відобразити суму ПДВ в різних звітних періодах, оскільки продавець може відобразити зобов'язання в момент виписування податкової накладної, а покупець – після реєстрації накладної в Єдиному реєстрі. Строк у п'ятнадцять календарних днів дещо завищеним, оскільки в умовах складання накладної в електронному вигляді вона має бути зареєстрована протягом п'яти робочих днів.

Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних встановлено Постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 року № 1246 [48].

Реєстрація податкових накладних для продавців платників ПДВ запроваджується в Єдиному реєстрі податкових накладних, якщо сума податку на додану вартість в одній податковій накладній становить понад 10 000 грн [42].

З 1 січня 2015 року всі податкові накладні незалежно від суми ПДВ мають бути зареєстрованими в Єдиному реєстрі

Підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту без отримання податкової накладної, є [42]:

а) транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, який виставляється платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги;

б) касові чеки, які містять суму отриманих товарів/послуг, загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника). При цьому з метою такого нарахування загальна сума отриманих товарів/послуг не може перевищувати 200 грн за день (без урахування податку).

У разі ввезення товарів на митну територію України документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту, вважається митна декларація [42].

Для операцій з постачання послуг нерезидентом на митній території України документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту, вважається податкова накладна, податкові зобов'язання за якою включені до податкової декларації попереднього періоду [42].

До податкових накладних передбачені додатки № 1 і 2 [95].

Додаток № 1 використовується у випадках, коли підприємство проводить відвантаження частини товарів, робіт або послуг, які входять в загальний комплекс, але окремо вартість кожної з них не визначається.

Додаток № 2 "Коригування кількісних та вартісних показників до податкової накладної" складається у випадках, коли після виписування податкової накладної проводились зміни відпускних цін, повернення товару або заборгованість покупця визнана безнадійною в судовому порядку.

Платники податку щомісяця в терміни, передбачені для подання податкової звітності (календарний місяць), у тому числі для яких встановлено звітний податковий період – квартал, подають до контролюючого органу копії записів у реєстрах виданих та отриманих податкових накладних за такий період в електронному вигляді. Форма та порядок заповнення реєстру виданих та отриманих податкових накладних регламентовані наказом Міністерства доходів і зборів від 25 листопада 2013 року №708 [96].

Зведені результати обліку ПДВ відображуються в податковій декларації, форма якої встановлена Наказом Міністерства доходів і зборів України від 13 листопада 2013 року № 678 [84]. Декларація має вступну частину, чотири розділи та дев'ять додатків. Приклад складання декларації з податку на додану вартість наведено в додатку А.1.

4.4. Бюджетне та автоматичне відшкодування ПДВ

Сума податку, що підлягає сплаті до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду [42] (рис. 4.7).

Не мають права на бюджетне відшкодування ПДВ особи, які [42]:

були зареєстровані як платники цього податку менш ніж за дванадцять календарних місяців до місяця, за наслідками якого подається заява на бюджетне відшкодування (крім нарахування

податкового кредиту внаслідок придбання або спорудження (будівництва) основних фондів);

обсяги оподатковуваних операцій за останні дванадцять календарних місяців менші, ніж заявлена сума бюджетного відшкодування (крім нарахування податкового кредиту внаслідок придбання або спорудження (будівництва) основних фондів).

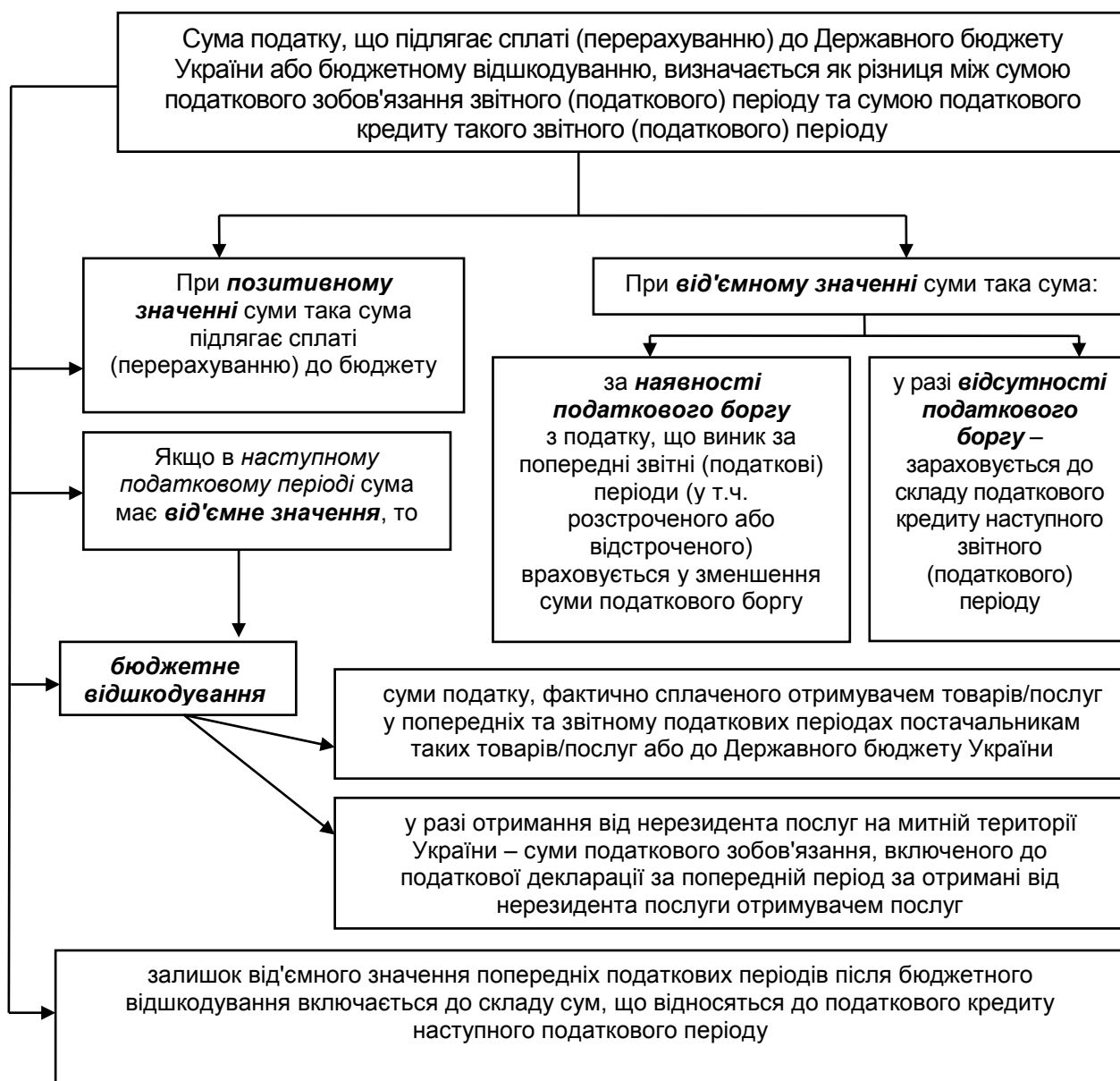


Рис. 4.7. Порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або відшкодуванню з нього

Відшкодування ПДВ може бути здійснено наступним чином (рис. 4.8).



Рис. 4.8. Порядок бюджетного відшкодування

Перелік достатніх підстав, які надають право контролюючим органам на позапланову виїзну документальну перевірку платника ПДВ для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування податку, встановлено Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1238 [66]:

1) порушення справи про банкрутство;

2) наявність у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців записів про:

відсутність підтвердження відомостей, внесених до зазначеного Реєстру;

відсутність за місцезнаходженням (місцем проживання);

прийняття рішень про виділ, припинення юридичної особи, підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця;

визнання повністю або частково недійсними установчих документів чи змін до установчих документів юридичної особи;

припинення державної реєстрації юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця, стосовно яких відсутні рішення або відомості, які є підставою для проведення державної реєстрації припинення юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця;

3) існування розбіжностей між сумою податкового кредиту платника податків та сумою податкових зобов'язань його контрагентів, які не усунуто за результатами проведення камеральної перевірки;

4) відсутність даних у податковій звітності платника про здійснення протягом попередніх дванадцяти послідовних звітних податкових періодів (місяців) (для платників податку з квартальним звітним періодом – протягом попередніх чотирьох послідовних звітних періодів) операцій з постачання товарів/послуг, до яких застосовується нульова ставка ПДВ, або наявність даних про те, що обсяг таких операцій становить менше за 50 % від загального обсягу постачання;

5) невідповідність платника жодному з таких критеріїв:

у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів) чисельність працівників, які перебувають у трудових відносинах з платником, перевищує двадцять осіб та середня заробітна плата усіх працівників не менше ніж у 2,5 рази перевищує мінімальний рівень;

має основні фонди для провадження задекларованої діяльності, залишкова балансова вартість яких на звітну дату за даними податкового обліку перевищує суму податку, заявлену до відшкодування за попередні дванадцять календарних місяців;

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);

б) відсутність протягом попередніх двадцяти чотирьох послідовних звітних податкових періодів (місяців) (або протягом попередніх восьми послідовних звітних періодів) документальних планових перевірок;

7) наявність документально підтвердженої інформації про порушення платником норм податкового законодавства.

Крім того, платники ПДВ при дотриманні певних умов мають право на отримання бюджетного відшкодування ПДВ в автоматичному режимі (рис. 4.9).

Платники податку, які протягом попередніх тридцяти шести послідовних місяців відповідають критеріям, затверджені Наказом Міністерства доходів і зборів від 30 грудня 2013 року № 891 [64], вважаються такими, що мають позитивну податкову історію:

у територіальних органів Міністерства доходів і зборів не було рішень про анулювання реєстрації платника податку на додану вартість;

платники податку забезпечують своєчасне подання звітності з податку на додану вартість;

платники податку на додану вартість відповідають критеріям, установленим п. 200.19 ст. 200 Податкового кодексу відповідно до Порядку визначення відповідності платника податку критеріям, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість, затвердженого Наказом Міністерства доходів і зборів України від 10 грудня 2013 року № 781 [71].

У разі невідповідності, за висновком контролюючого органу платника податку до визначених цією статтею критеріїв та відсутності в такого платника права на автоматичне бюджетне відшкодування податку контролюючий орган зобов'язаний протягом сімнадцяти календарних днів після граничного терміну подачі звітності повідомити платника податку про відповідне рішення та надати детальні пояснення та розрахунки за критеріями, значення яких не дотримано [42].

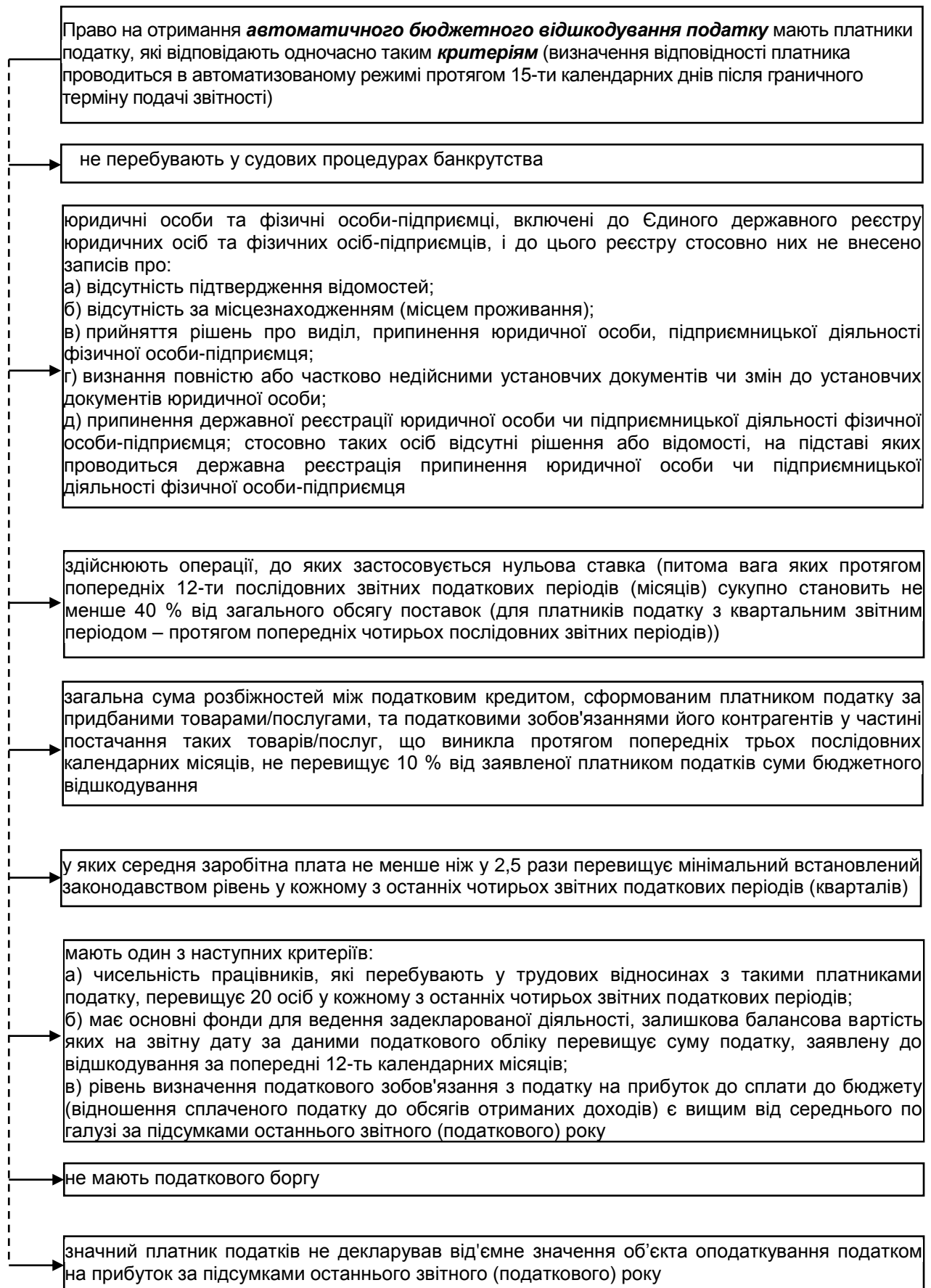


Рис. 4.9. Порядок автоматичного відшкодування ПДВ

З 1 січня 2014 року камеральна перевірка податкової звітності платників податку, які мають позитивну податкову історію, проводиться протягом п'яти календарних днів з дня подання податкової декларації.

Суми податку, не відшкодовані платникам своєчасно, вважаються заборгованістю бюджету з відшкодування податку на додану вартість. На суму такої заборгованості нараховується пеня на рівні 120 % від облікової ставки НБУ, встановленої на момент виникнення пені [42].

Контрольні питання

1. Порядок реєстрації та анулювання реєстрації платників ПДВ.
2. Строки подання заяви про реєстрацію платником ПДВ.
3. Дата збільшення податкових зобов'язань.
4. Дата виникнення права на податковий кредит.
5. Коригування податкових зобов'язань та податкового кредиту.
6. Пропорційне віднесення сум ПДВ до податкового кредиту.
7. Податкова накладна: порядок її складання та реєстрації.
8. Реєстр виданих та отриманих податкових накладних.
9. Декларація з податку на додану вартість.
10. Бюджетне відшкодування ПДВ.

Тести для самоконтролю

1. Податковий орган Орган зобов'язаний після закінчення перевірки подати до органу Державного казначейства України висновок із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету:

- а) у триденний строк;
- б) у п'ятиденний строк;
- в) у десятиденний строк.

2. Починаючи з 1 січня 2014 року камеральна перевірка податкової звітності платників ПДВ, які мають позитивну податкову історію, проводиться протягом:

- а) двадцяти календарних днів з дня подання податкової декларації;
- б) тридцяти календарних днів з дня подання податкової декларації;
- в) п'яти календарних днів з дня подання податкової декларації.

3. У разі, якщо платник податку не включив до податкового кредиту суму ПДВ, таке право зберігається за ним протягом:

- а) наступного місяця;
- б) 365-ти календарних днів з дати виписування податкової накладної;
- в) наступного кварталу.

4. Не є об'єктом оподаткування ПДВ операції з:
 - а) надання послуг з реєстрації актів цивільного стану;
 - б) оплати третейського збору та відшкодування витрат;
 - в) виплат емітентом дивідендів, роялті у грошовій формі.
5. При здійсненні експортних операцій датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ бути вважатися:
 - а) дата отримання грошових коштів;
 - б) дата оприбуткування товарів;
 - в) дата оформлення митної декларації.
6. Не має права на бюджетне відшкодування ПДВ особа, яка:
 - а) не провадила діяльність протягом шести календарних місяців;
 - б) не провадила діяльність протягом дванадцяти календарних місяців;
 - в) не провадила діяльність протягом дев'яти календарних місяців.
7. У випадку поставки послуг нерезидентом на митну територію України резиденту податкова накладна складається:
 - а) у двох екземплярах;
 - б) у одному екземплярі;
 - в) у трьох екземплярах.
8. Датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ у разі постачання товарів/послуг з оплатою за рахунок бюджетних коштів є дата:
 - а) постачання товарів;
 - б) оприбуткування товарів;
 - в) отримання коштів.
9. Документом, який може замінювати податкову накладну, є:
 - а) видаткова накладна;
 - б) транспортний квиток;
 - в) видатковий касовий ордер.
10. Датою виникнення податкових зобов'язань за операціями з постачання послуг нерезидентами є дата:
 - а) оформлення митної декларації;
 - б) оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом;
 - в) отримання коштів на рахунок.

5. Податковий облік та звітність з акцизного податку

5.1. Порядок ліцензування та реєстрації платників акцизного податку

Відповідно до Закону України "Про державне регулювання виробництва й обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів" № 481/95-ВР [53] усі виробники цих товарів в обов'язковому порядку повинні оформити відповідну ліцензію. Відповідно до вимог законодавства:

плата за ліцензію стягується органом, що її видає, до початку виробництва зазначеної продукції;

ліцензії видаються строком на п'ять років, а плата за них утримується щорічно;

не дозволяється провадити оплату за весь термін дії ліцензії.

Ліцензія видається за заявою суб'єкта господарювання, до якої додаються:

копії засновницьких документів та документів, що підтверджують державну реєстрацію суб'єкта господарювання;

дозвіл про допуск суб'єкта господарювання до виробництва продукції, виданий відповідним органом Державного пожежного нагляду;

дозвіл на початок роботи суб'єкта господарювання, виданий територіальним управлінням Державного комітету України з нагляду за охороною праці;

довідка з відповідного органу Державної санітарно-епідемічної служби про санітарно-технічний стан виробництва та безпеки праці;

атестат виробництва, виданий органами центрального органу виконавчої влади, уповноваженого відповідно до законодавства;

документ, що підтверджує внесення річної плати за ліцензію;

довідки з податкового органу про взяття заявника на облік як платника податків та про внесення місць зберігання спирту до Єдиного реєстру.

Ліцензія або рішення про відмову у її видачі видається заявнику органом виконавчої влади, уповноваженим Кабінетом Міністрів України, не пізніше тридцяти календарних днів з дня отримання документів.

У рішенні про відмову у видачі ліцензії повинна бути вказана підстава для відмови [53].

У п'ятиденний строк після отримання ліцензії (шляхом надання її копії) отримувачі підлягають обов'язковій реєстрації в податковому органі за їх місцезнаходженням як платники акцизного податку; у разі несвоєчасної реєстрації платниками акцизного збору до них застосовується штраф у сумі 1 700 грн [53].

Ліцензія анулюється шляхом прийняття органом, який видав ліцензію, відповідного письмового розпорядження на підставі [53]:

заяви суб'єкта господарювання;

рішення про скасування державної реєстрації суб'єкта господарювання;

несплати чергового платежу за ліцензію протягом тридцяти днів від моменту призупинення ліцензії;

рішення суду про встановлення факту незаконного використання підакцизних товарів суб'єктом господарювання;

рішення суду про встановлення факту фальсифікації суб'єктом господарювання алкогольних напоїв або тютюнових виробів;

документа, який засвідчує передання іншому суб'єкту господарювання у власність, володіння та/або користування приміщень та обладнання, що забезпечують повний технологічний цикл виробництва алкогольних напоїв.

Складові плати за отримання ліцензії наведені у табл. 5.1.

Плата за ліцензії на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами справляється щоквартально рівними частками та зараховується до державного бюджету згідно з чинним законодавством [53].

Реєстрація в податкових органах як платника податку суб'єкта господарювання, що здійснює діяльність з виробництва підакцизних товарів (продукції) та/або імпорту алкогольних напоїв та тютюнових виробів, яка підлягає ліцензуванню, здійснюється на підставі відомостей щодо видачі такому суб'єкту відповідної ліцензії [42].

Органи ліцензування зобов'язані надати до податкового органу за місцезнаходженням юридичних осіб, місцем проживання фізичних осіб-підприємців інформацію про видані, переоформлені, призупинені або анульовані ліцензії у п'ятиденний строк з дня здійснення таких дій [42].

Плата за отримання ліцензії

Вид діяльності	Розмір плати
Плата за ліцензії на виробництво спирту етилового, коньячного, плодового	780 грн на рік
Плата за ліцензії на право імпорту, експорту алкогольних напоїв та тютюнових виробів	780 грн за рік
Плата за ліцензії на право оптової торгівлі: – алкогольними напоями, крім сидру та перрі; – тютюновими виробами; – сидром та перрі	500 000 грн на рік 500 000 грн на рік 780 грн на рік
Плата за ліцензію на роздрібну торгівлю алкогольними напоями, крім сидру та перрі (без додавання спирту)	8 000 грн на кожний окремий, зазначений в ліцензії електронний контрольно-касовий апарат (книгу обліку розрахункових операцій), що знаходиться у місці торгівлі
Плата за ліцензію на роздрібну торгівлю тютюновими виробами	2 000 грн на кожне місце торгівлі
На території сіл і селищ, за винятком тих, що знаходяться у межах території міст плата за ліцензію на роздрібну торгівлю тютюновими виробами на кожне місце торгівлі	250 гривень

Інші платники підлягають обов'язковій реєстрації як платники податку органами Державної податкової служби за місцезнаходженням юридичних осіб, місцем проживання фізичних осіб-підприємців не пізніше граничного терміну подання декларації з акцизного податку за місяць, в якому розпочато господарську діяльність [42].

5.2. Особливості обліку та звітності з акцизного податку

У процесі обліку операцій із підакцизними товарами застосовуються такі методи обліку (табл. 5.2).

Хотілося б зазначити, що при обліку податку на додану вартість та акцизного податку для звичайних операцій застосовуються різноманітні методи обліку, що створює перешкоди для ведення обліку платниками податків.

Однією з важливих складових процесу податкового обліку акцизного податку є декларування максимальної роздрібної ціни (рис. 5.1).

Таблиця 5.2

Дата виникнення податкових зобов'язань з акцизного податку

Операція	Дата виникнення податкових зобов'язань
Виробництво підакцизних товарів (продукції) на митній території України	Дата їх реалізації особою-виробником, незалежно від цілей і напрямів подальшого використання таких товарів (продукції)
Щодо зіпсованого, знищеного, втраченого підакцизного товару (продукції)	Дата складання відповідного акта
Ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України	Дата подання контролюючому органу митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання контролюючим органом у визначених законодавством випадках
При передачі підакцизних товарів (продукції), вироблених з давальницької сировини	Дата їх відвантаження виробником замовнику або за його дорученням іншій особі
При використанні підакцизних товарів (продукції) для власних виробничих потреб	Дата їх передачі для такого використання, крім використання для виробництва підакцизних товарів (продукції)
Операції з продажу, обміну або інших способів відчуження цінних паперів, де відбувається перехід права власності на цінні папери, та операції з деривативами, крім операцій, що здійснюються на міжбанківському ринку деривативів	Дата отримання доходу від операцій з продажу, обміну або інших способів відчуження цінних паперів та деривативів

Зміна будь-яких відомостей, що містяться у декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), може здійснюватися не частіше одного разу на місяць [42].

Установлені виробником або імпортером максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію) повинні наноситися на споживчу упаковку таких товарів разом із датою їх виробництва. Хотілося б зазначити, що дехто з реалізаторів тютюнових виробів, здійснюють їх продаж за ціною вищою, ніж зазначена на упаковці [42].

Базовий податковий період для обліку податку складає календарний місяць. Платник податку з підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, та імпортер алкогольних напоїв та тютюнових виробів подає щомісяця не пізніше двадцятого числа наступного періоду до контролюючому органу за місцем реєстрації декларацію акцизного податку за формою, затвердженою Державною податковою адміністрацією України від 24 грудня 2010 року № 1030 [105].

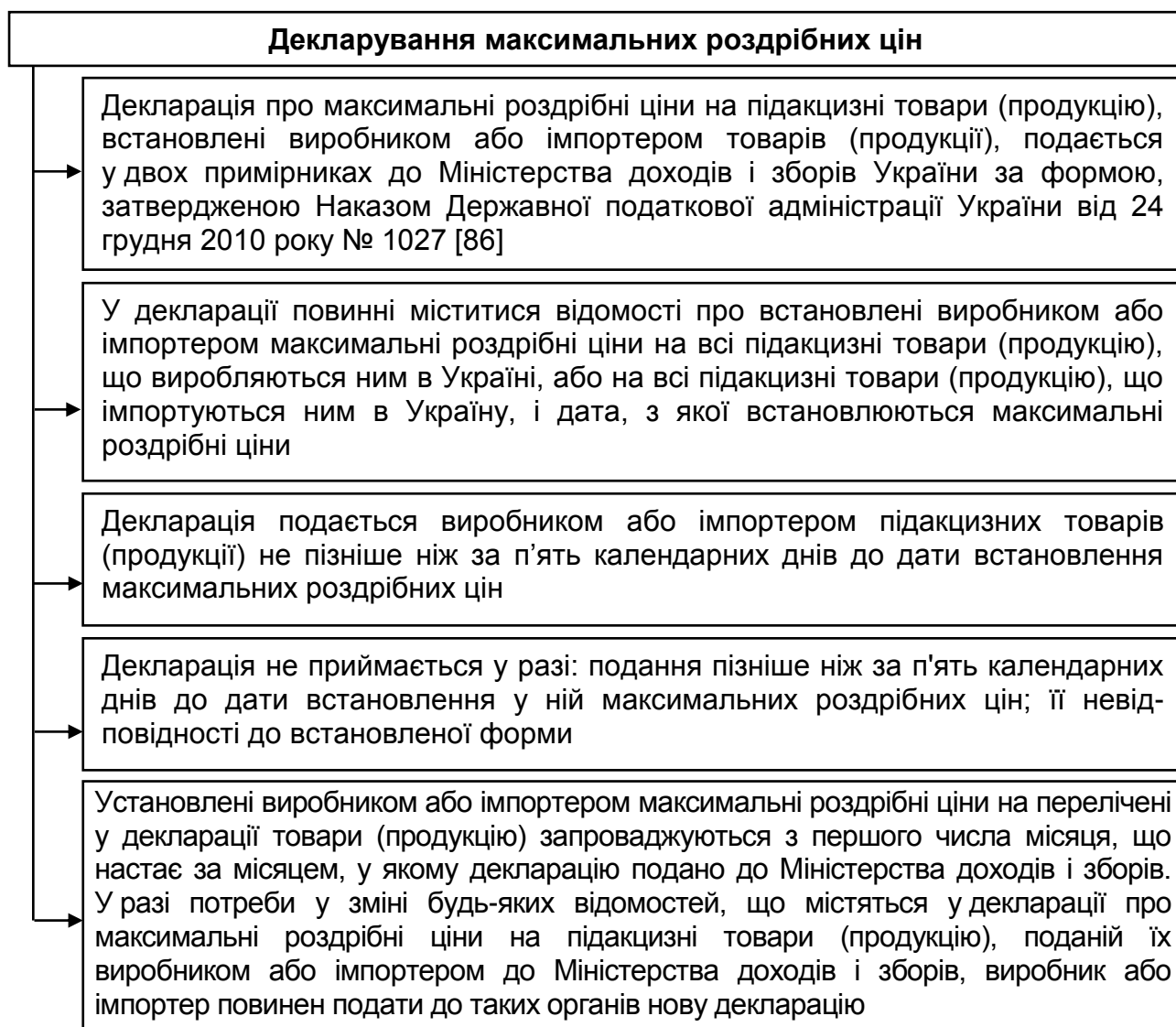


Рис. 5.1. **Вимоги до декларування максимальних роздрібних цін**

Декларація складається зі вступної частини, чотирьох розділів та восьми додатків.

5.3. Маркування підакцизних товарів

Маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів здійснюється наклеюванням марки акцизного податку на пляшку

(упаковку) алкогольного напою чи пачку (упаковку) тютюнового виробу в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України щодо виробництва, зберігання та продажу марок акцизного податку [42].

Виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів здійснюються відповідно до Положення, затвердженого Кабінетом Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1251 [45].

Маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів здійснюється марками акцизного податку, зразки яких затверджуються Кабінетом Міністрів України від 13 березня 2013 року № 188 [13].

Вимоги до маркування підакцизних товарів наведено на рис. 5.2.

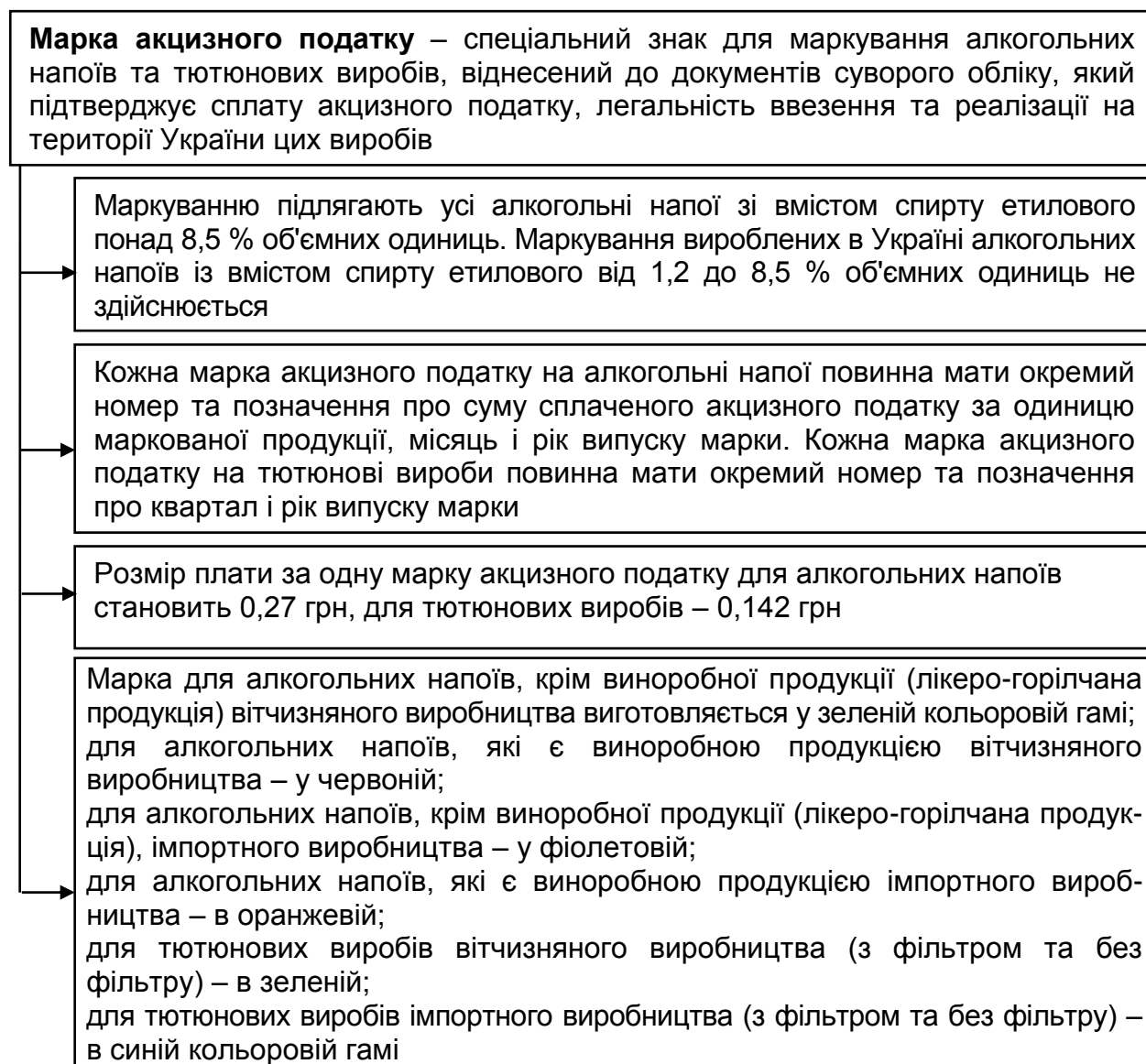


Рис. 5.2. Вимоги до маркування підакцизних товарів

Товари, які визнаються немаркованими, та ті, що не підлягають маркуванню, наведено в табл. 5.3.

**Товари, які визнаються немаркованими та товари,
які не підлягають маркуванню**

Немарковані товари	Не підлягають маркуванню
Алкогільні напої та тютюнові вироби з підробленими марками акцизного податку	Алкогільні напої та тютюнові вироби, які ввозяться в Україну та розміщуються у митному режимі магазину безмитної торгівлі
Алкогільні напої та тютюнові вироби, марковані з відхиленням від встановлених вимог	Алкогільні напої та тютюнові вироби, які постаються для реалізації до магазинів безмитної торгівлі безпосередньо вітчизняними виробниками такої продукції за прямими договорами, укладеними між вітчизняними виробниками алкогільних напоїв і тютюнових виробів і власниками магазинів безмитної торгівлі
алкогільні напої з марками акцизного податку, на яких зазначення суми акцизного податку не відповідає сумі, визначеній з урахуванням чинних ставок акцизного податку, міцності продукції та місткості тари	Еталонні чи тестові зразки тютюнових виробів, які не призначені для продажу в роздріб і ввозяться на митну територію України акредитованими державними випробувальними лабораторіями та/або суб'єктами господарювання, які мають ліцензії на право виробництва відповідної продукції, для проведення досліджень чи випробувань

Продаж марок акцизного податку вітчизняним виробникам алкогільних напоїв і тютюнових виробів провадиться на підставі [42]:

довідок про сплату суми податку, яка розрахована за ставками на готову продукцію (для алкогільних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований);

заявки-розрахунку кількості марок акцизного податку;

звіту про використання марок, придбаних у попередньому місяці, за формою затвердженою центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізує державну податкову та митну політику. Форма подається у двох примірниках, один з яких залишається у продавця марок, другий (з позначкою продавця) – у виробника;

копії платіжного документа на перерахування плати за марки з позначкою банку про дату виконання платіжного доручення.

Форми довідок та заявки-розрахунку затверджено Наказом Міністерства доходів і зборів від 14 лютого 2014 року № 115 [80].

Для отримання марок акцизного податку імпортер повинен подати продавцю таких марок заявку-розрахунок у трьох примірниках за встановленою продавцем марок формою, платіжні документи, що підтверджують внесення плати за марки та сплату податку до відповідного бюджету. Один примірник заявки-розрахунку залишається у продавця марок акцизного податку, другий – з позначкою продавця марок про сплату податку повертається імпортеру, третій – з позначкою продавця марок залишається у покупця (імпортера) [42].

Продаж (передача) придбаних марок акцизного податку покупцем марок іншим особам забороняється, крім випадку коли марки передаються іноземним виробникам для маркування [42].

Ввезення суб'єктами господарювання – юридичним та фізичними особами, які уклали з іноземними виробниками контракт (договір) про постачання в Україну алкогольних напоїв і тютюнових виробів здійснюється на певних умовах [42] (рис. 5.3).



Рис. 5.3. Умови ввезення підакцизних товарів на митну територію України

Придбані марки акцизного податку передаються покупцями марок (імпортерами) іноземним виробникам для маркування імпортованих алкогольних напоїв і тютюнових виробів у процесі їх виробництва [42].

У разі виявлення фактів ввезення на митну територію України, зберігання, транспортування та продажу на митній території України алкогольних напоїв і тютюнових виробів без наявності марок акцизного податку встановленого зразка контролюючі органи вилучають такі товари з вільного обігу та подають відповідні матеріали до суду для винесення постанови про їх вилучення в дохід держави (конфіскацію) [31].

Вилучені в дохід держави (конфісковані) підакцизні товари (крім спирту етилового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів) у разі їх реалізації (продажу) оподатковуються акцизним та іншими податками [45]. Вилучені в дохід держави (конфісковані) спирт етиловий та алкогольні напої підлягають знищенню або промисловій переробці у порядку, встановленому Постановою Кабінету Міністрів України від 25 серпня 1998 року № 1340 [107].

Вилучені в дохід держави (конфісковані) тютюнові вироби підлягають знищенню [45].

5.4. Особливості оподаткування підакцизних товарів залежно від напрямку їх використання

Податковим кодексом передбачено особливості оподаткування деяких підакцизних товарів залежно від напрямку їх використання.

Загальні вимоги при оподаткуванні таких видів підакцизних товарів, пов'язані з видачею податкового векселя та його погашенням, наступні.

Податковий пост – це пост, що утворюється на території підприємств, де виробляються продукти з використанням підакцизних товарів, на які встановлено нульову ставку податку. На податковому посту здійснюють безперервний безпосередній контроль постійні представники податкового за місцем розташування податкового посту [42].

Акцизний склад – спеціально обладнані приміщення на обмеженій території, розташовані на митній території України, де під контролем постійних представників податкового органу розпорядник акцизного складу провадить свою господарську діяльність шляхом вироблення, оброблення (перероблення), змішування, розливу, пакування, фасування, зберігання, отримання чи видачі спирту етилового, горілки та лікеро-горілчаних виробів [42].

Акцизні склади повинні бути обладнані витратомірами-лічильниками обсягу виробленого спирту етилового, які зареєстровані в Єдиному

державному реєстрі витратомірів-лічильників обсягу виробленого спирту етилового. Відпуск спирту етилового без наявності витратоміра-лічильника забороняється [42]. Порядок ведення Єдиного державного реєстру витратомірів-лічильників обсягу виробленого спирту етилового встановлено Постановою Кабінету Міністрів України від 9 жовтня 2013 року № 806 [70].

До отримання з акцизного складу речовин видається податковий вексель на суму податку, нарахованого на обсяг спирту. Строк, на який видається податковий вексель підприємствами-виробниками для виробництва окремих видів продукції, не може перевищувати дев'яноста календарних днів, а підприємствами первинного виноробства, виробниками вермутів та виробниками лікарських засобів – ста вісімдесяти календарних днів. Порядок видачі векселя регламентовано Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1257 [73].

На акцизних складах постійно діють представники контролюючого органу за місцем розташування акцизного складу згідно з вимогами Наказу Державної податкової адміністрації України від 11 січня 2011 року № 14 [78].

Контролюючий орган за місцем розташування акцизного складу призначає свого постійного представника (представників) на такому складі. Основним завданням представника контролюючого органу на акцизних складах є здійснення постійного безпосереднього контролю за дотриманням встановленого порядку виробництва, зберігання, відпуску спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів і сплати податку, вжиття заходів щодо запобігання порушення законодавства України [42].

Транспортування горілки та лікєро-горілочаних виробів, відвантажених з акцизного складу підприємства, на якому виробляються горілка та лікєро-горілочані вироби, без товарно-транспортних накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв, з позначкою представника контролюючого органу на акцизному складі забороняється. Порядок ведення Єдиного реєстру затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 9 жовтня 2013 року № 806 [70].

Контрольні питання

1. Порядок ліцензування та реєстрації платників акцизного податку.
2. Дата виникнення податкових зобов'язань з акцизного податку.
3. Вимоги до декларування максимальних роздрібних цін.

4. Податкова декларація з акцизного податку.
5. Маркування підакцизних товарів.
6. Товари, які не підлягають маркуванню.
7. Порядок оформлення документів для придбання марок акцизного податку.
8. Умови ввезення підакцизних товарів на митну територію України.
9. Особливості оподаткування спирту етилового.
10. Акцизний склад та податковий пост.

Тести для самоконтролю

1. Акцизний податок за адвалерною ставкою розраховується як:
 - а) сума оподаткованого обороту та ставки акцизу в відсотках;
 - б) добуток ставки акцизу в відсотках та кількості товару;
 - в) добуток оподаткованого обороту та ставки акцизу в відсотках.
2. Декларація про встановлення максимальних роздрібних цін подається до контролюючого органу не пізніше, ніж за:
 - а) п'ять календарних днів до дати встановлення максимальних роздрібних цін;
 - б) сім календарних днів до дати встановлення максимальних роздрібних цін;
 - в) десять календарних днів до дати встановлення максимальних роздрібних цін.
3. Суми податку з алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований, сплачуються:
 - а) протягом десяти календарних днів після подання декларації;
 - б) при придбанні марок акцизного податку;
 - в) протягом десяти календарних днів після відвантаження підакцизної продукції.
4. Платник акцизного податку подає декларації з акцизного податку:
 - а) щомісяця не пізніше двадцятого числа поточного періоду;
 - б) щомісяця не пізніше десятого числа наступного періоду;
 - в) щомісяця не пізніше двадцятого числа наступного періоду;
5. Маркуванню підлягають алкогольні напої з вмістом спирту етилового понад:
 - а) 5,0 % об'ємних одиниць;
 - б) 8,5 % об'ємних одиниць;
 - в) 7,5 % об'ємних одиниць.

6. Датою виникнення податкових зобов'язань щодо підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, є

а) дата оприбуткування товарів покупцем;

б) дата отримання коштів;

в) дата їх реалізації особою, яка їх виробляє, незалежно від цілей і напрямів подальшого використання таких товарів (продукції).

7. Податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) сплачується платниками податку

а) у день реалізації підакцизної продукції на території України;

б) до або в день подання митної декларації;

в) у день отримання коштів від покупця підакцизної продукції.

8. Строк, на який видається податковий вексель підприємствами-виробниками для виробництва окремих видів продукції, не може перевищувати:

а) сорока п'яти календарних днів;

б) тридцяти календарних днів;

в) дев'яносто календарних днів.

9. Продаж марок акцизного податку вітчизняним виробникам алкогольних напоїв і тютюнових виробів провадиться на підставі:

а) заявки-розрахунку кількості марок акцизного податку;

б) ліцензії на виробництво підакцизної продукції;

в) свідоцтва платника ПДВ.

10. Декларація про встановлення максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби не приймається у разі:

а) встановлення ціни, яка перевищує звичайну;

б) подання пізніше, ніж за п'ять календарних днів до дати встановлення у ній максимальних роздрібних цін;

в) у разі відсутності реєстраторів розрахункових операцій.

6. Податковий облік та звітність з податку на прибуток підприємств

6.1. Облік доходів і витрат

Система податкового обліку податку на прибуток підприємств складається з наступних складових (рис. 6.1).

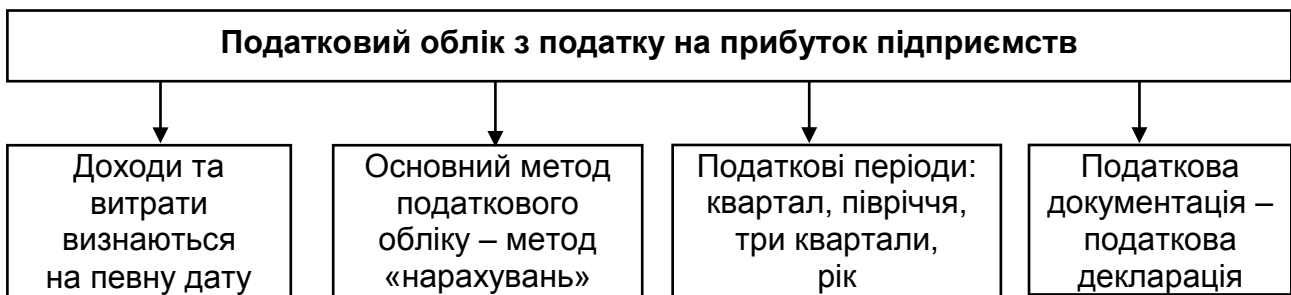


Рис. 6.1. Податковий облік податку на прибуток підприємств [11]

Доходи – загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами [42].

Витрати – 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 вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [42].

При обліку доходів і витрат в основному застосовується метод нарахувань, але є виключення за деякими операціями (табл. 6.1 та 6.2).

Слід зазначити, що не зовсім коректно визначена дата визнання доходу при реалізації товарів, оскільки момент переходу права власності на товар може відбуватися не тільки при реалізації товару, але й при його оплаті за домовленістю сторін.

Порядок визнання доходів

Вид доходів	Дата визнання у податковому обліку
1	2
Дохід від реалізації товарів	Дата переходу покупцеві права власності на товар
Дохід від надання послуг та виконання робіт	Дата складання акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг
Дохід від продажу товарів за договором комісії (агентським договором) платником податку- комітентом	Дата продажу товарів, що належать комітенту, яка зазначена у звіті комісiонера (агента)
Дохід від торгівлі товарами або послугами з використанням автоматів із продажу товарів (послуг) чи іншого подібного обладнання, що не передбачає наявності РРО, контрольованого фізичною особою	Дата вилучення з таких автоматів або подібного обладнання грошової виручки
Дохід від торгівлі товарами, виконання робіт, надання послуг, що здійснюються з використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, іменних або інших чеків	Дата оформлення відповідного рахунка (розрахункового документа)
Дохід від виготовлення товарів, виконання роботи, надання послуги з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, укладеними на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх здавання	У кожному звітному податковому періоді відповідно до ступеня завершеності виробництва (операції з надання послуг)
Дохід у вигляді орендних/лізингових платежів (без урахування частини лізингового платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу) за майно, що передано платником податку в оренду /лізинг, ліцензійних платежів (у тому числі роялті) за користування об'єктами інтелектуальної власності	Дата нарахування таких доходів, яка встановлена відповідно до умов укладених договорів
Дохід від передачі майна у фінансовий лізинг (оренду)	Дата передачі майна
Дохід від продажу іноземної валюти	Дата переходу права власності на валюту
Сума страхового відшкодування	Дата отримання страхового відшкодування

1	2
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 (у тому числі нерезидентів), або осіб, які мають пільги з цього податку	Звітний період, в якому отримана така поворотна фінансова допомога. За винятком поворотної фінансової допомоги, отриманої від засновника/учасника (у тому числі нерезидента) такого платника податку, у випадку повернення такої допомоги не пізніше 365 календарних днів з дня її отримання
Суми штрафів та/або неустойки чи пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду	Дата їх фактичного надходження
Суми безповоротної фінансової допомоги та безоплатно отримані товари (роботи, послуги)	Дата фактичного отримання платником податку товарів (робіт, послуг) або дата надходження коштів на банківський рахунок чи в касу платника податку
Дохід платника податку від проведення кредитно-депозитних операцій	Дата визнання відсотків (комісійних та інших платежів), визначена згідно з правилами бухгалтерського обліку
Цільове фінансування з бюджету або соцфондів на капітальне фінансування	При нарахуванні амортизації на об'єкти, придбані за ці кошти
Цільове фінансування з бюджету або соцфондів для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов витрачання таких коштів на виконання в майбутньому	Дата його фактичного отримання
Інше цільове фінансування з бюджету або соцфондів	Протягом тих періодів, у які були здійснені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування
Доходи від страхової діяльності	Дата виникнення відповідальності платника податку-страховика перед страхувальником за укладеним договором незалежно від порядку сплати страхового внеску, визначеного у відповідному договорі
Дохід за договорами довгострокового страхування життя та іншими договорами страхування, укладеними на строк більше одного року, договорами страхування, укладеними відповідно до Закону України "Про недержавне пенсійне забезпечення"	Дата виникнення права на отримання чергового страхового внеску відповідно до умов договорів
Доходи від надання житлово-комунальних послуг	Дата надходження коштів від споживача на банківський рахунок (в касу) платника податку

1	2
Доходи спеціалізованих експлуатуючих підприємств у вигляді вартості, визначеної на рівні звичайної ціни з безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газозабезпечення, теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, що були побудовані споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів	Одночасно з нарахуванням амортизації
Доходи власника іпотечного сертифіката участі за операціями з таким іпотечним сертифікатом	Дата нарахування протягом звітного періоду доходу за консолідованим іпотечним боргом (зменшеним на суму винагороди за управління та обслуговування активів)
Сума відсотків за цінними паперами, придбаними платником податку з метою їх продажу або утримання до дати погашення	Дата коли була здійснена або мала бути здійснена виплата таких відсотків згідно з умовами випуску таких цінних паперів
Інші доходи	Дата їх виникнення згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку

Таблиця 6.2

Порядок визнання витрат

Вид витрат	Дата визнання у податковому обліку
1	2
Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг	Дата визнання доходу від реалізації таких товарів, від виконання робіт, послуг
Витрати на виробництво товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва за умови, що договорами не передбачено поетапної їх здачі	У звітному податковому періоді понесення (нарахування)
Сума повернення поворотної фінансової допомоги в періоді іншому, ніж була отримана від осіб – не платників податку на прибуток або осіб, що мають пільги із цього податку	У звітному податковому періоді повернення поворотної фінансової допомоги. За винятком поворотної фінансової допомоги від засновника/учасника (нерезидента), якщо її повернення буде не пізніше 365 календарних днів із дня її отримання

1	2
Нараховані платником податку суми податків і зборів	Останній день звітного податкового періоду, за який проводиться нарахування податкового зобов'язання
Витрати у вигляді орендних (лізингових) платежів (без урахування частини лізингового платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу)	Дата їх нарахування
Витрати платника податку від здійснення кредитно-депозитних операцій, у тому числі субординованого боргу	Дата визнання відсотків (комісійних та інших платежів, пов'язаних зі створенням або придбанням кредитів, вкладів (депозитів), визначена згідно з правилами бухгалтерського обліку
Витрати, що пов'язані з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих, у розмірі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року	Відносяться до витрат того звітного податкового періоду, в якому такі ремонт та поліпшення були здійснені
Витрати, понесені платником податку, у вигляді благодійних чи інших внесків та/або вартості товарів (робіт, послуг) до неприбуткових організацій	Дата фактичного перерахування таких внесків та/або вартості товарів (робіт, послуг)
Суми відсотків за борговими цінними паперами, емітованими платником податку	Дата, протягом якої була здійснена або мала бути здійснена виплата таких процентів
Застраховані збитки, яких зазнав платник податку у зв'язку з веденням господарської діяльності	Податковий період, в якому платник податків зазнав збитків
Інші витрати	Дата здійснення витрат

6.2. Звичайні ціни та трансфертне ціноутворення

З вересня 2013 року в податковому законодавстві застосовується новий порядок трансфертного ціноутворення та визначення звичайних цін.

Звичайна ціна – ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено Податковим кодексом. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін [42].

У разі, якщо ціни (націнки) на товари (роботи, послуги) підлягають державному регулюванню згідно з законодавством, звичайною

вважається ціна, встановлена відповідно до правил такого регулювання. Це положення не поширюється на випадки, коли встановлюється мінімальна ціна продажу або індикативна ціна. У такому разі звичайна ціна операції визначається відповідно до ст. 39 Податкового кодексу, але не може бути меншою за мінімальну або індикативну ціну [42].

Визначення ціни під час здійснення контрольованих операцій проводиться за встановленими методами з метою перевірки правильності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість [42].

Ціна в контрольованій операції для цілей оподаткування визнається звичайною, якщо податковим органом не доведено зворотне або платником податків використано ціну, зазначену в договорі про взаємне узгодження цін під час здійснення контрольованих операцій, та ціну, зазначену в договорі, не можна оскаржити [42].

У разі застосування платником податків під час здійснення контрольованих операцій цін, що не відповідають рівню звичайних цін на відповідні товари (роботи, послуги), та якщо внаслідок такої невідповідності виникає заниження податкового зобов'язання, платник податків має право самостійно провести коригування податкових зобов'язань і сплачених сум податку [42].

Контрольованими операціями є [42]:

1) господарські операції з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами-нерезидентами;

2) господарські операції з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами-резидентами, які:

задекларували від'ємне значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток за попередній податковий (звітний) рік;

застосовують спеціальні режими оподаткування станом на початок податкового (звітного) року;

сплачують податок на прибуток підприємств та/або ПДВ за іншою ставкою, ніж базова (основна);

не були платниками податку на прибуток підприємств та/або ПДВ на початок податкового (звітного) року;

3) операції, однією з сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), в яких ставка податку на прибуток (корпоративний податок) на п'ять і більше відсотків нижче, ніж в Україні, або який сплачує

податок на прибуток (корпоративний податок) за ставкою на п'ять і більше відсотків нижчою, ніж в Україні.

Операції визнаються контрольованими за умови, що загальна сума здійснених операцій платника податків з кожним контрагентом дорівнює або перевищує 50 млн грн (без ПДВ) за календарний рік [42].

Визначення ціни з метою оподаткування доходів (прибутку, виручки) платників податків, що є учасниками контрольованої операції, здійснюється за допомогою одного з методів (табл. 6.3).

Таблиця 6.3

Методи визначення ціни у контрольованих операціях

Метод	Характеристика
Метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу)	Метод базується на порівнянні ціни товарів (робіт, послуг), застосованої під час контрольованої операції, з ринковим діапазоном цін на ідентичні (а за їх відсутності – однорідні) товари (роботи, послуги) у зіставних операціях Ринковий діапазон цін визначається на підставі наявної інформації про ціни, застосовані протягом аналізованого періоду, або інформації на найближчу до дня здійснення контрольованої операції дату
Метод ціни перепродажу	Метод полягає у зіставленні валової рентабельності контрольованої операції, отриманої під час подальшої реалізації (перепродажу) товарів (робіт, послуг), що були придбані в контрольованій операції, з ринковим діапазоном валової рентабельності
Метод "витрати плюс"	Метод полягає у зіставленні валової рентабельності собівартості контрольованої операції з ринковим діапазоном валової рентабельності собівартості у зіставних операціях
Метод чистого прибутку	Метод ґрунтується на порівнянні рентабельності контрольованої операції з ринковим діапазоном рентабельності у зіставних операціях
Метод розподілення прибутку	Метод полягає у зіставленні фактичного розподілення отриманого сукупного прибутку між сторонами контрольованої операції з розподіленням прибутку, здійсненим на економічно обґрунтованій основі між непов'язаними особами

Допускається використання комбінації двох і більше методів. Платник податку використовує будь-який метод, який він обґрунтовано

вважає найбільш прийнятним. Однак у разі, коли існує можливість застосування і методу порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), і будь-якого іншого методу, застосовується метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) [42].

Платники податків (крім Національного банку України), які протягом звітного періоду здійснювали контрольовані операції, зобов'язані подавати звіт про контрольовані операції до податкового органу до 1 травня року, наступного за звітним, засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог закону щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису. Форма звіту про контрольовані операції затверджено Наказом Міністерства доходів і зборів від 11 листопада 2013 року № 669 [97].

6.3. Облік основних засобів

Основні засоби – "матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин на наданих у користування ділянках надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2 500 грн невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності та вартість яких перевищує 2 500 грн і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)" [42].

Амортизація – систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [42].

Податковим кодексом передбачено встановлення мінімально припустимого строку експлуатації основних засобів (табл. 6.4).

Амортизація нараховується помісячно, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання (крім виробничого методу нарахування амортизації). Амортизація основних засобів провадиться до досягнення залишкової вартості об'єктом його ліквідаційної вартості [42].

Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів (табл. 6.5).

Мінімально припустимий строк використання основних засобів

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
Група 1 – земельні ділянки (не амортизуються)	–
Група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
Група 3 – будівлі;	20
споруди;	15
передавальні пристрої	10
група 4 – машини та обладнання, з них:	5
електронно-обчислювальні машини; інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом); інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2 500 грн	2
Група 5 – транспортні засоби	5
Група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
Група 7 – тварини	6
Група 8 – багаторічні насадження	10
Група 9 – інші основні засоби	12
Група 10 – бібліотечні фонди	–
Група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	–
Група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	5
Група 13 – природні ресурси (не амортизуються)	–
Група 14 – інвентарна тара	6
Група 15 – предмети прокату	5
Група 16 – довгострокові біологічні активи	7

Нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним Наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності, та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання [42] (табл. 6.6).

Методи нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів

Метод амортизації	Порядок обчислення амортизації	
Прямолінійний метод	$A = \frac{AB}{T},$ де А – річна сума амортизаційних відрахувань; АВ – амортизована вартість об'єкта ОЗ; Т – термін (строк) корисного використання об'єкта ОЗ (років)	$AB = ПВ - ЛВ,$ де ПВ – первісна вартість; ЛВ – ліквідаційна вартість
Метод зменшення залишкової вартості	$A = ЗВ(ПВ) \times НА,$ де ЗВ (ПВ) – залишкова або первісна вартість об'єкта ОЗ на дату початку нарахування амортизації; НА – норма амортизації	$НА = 1 - \sqrt[T]{\frac{ЛВ}{ПВ}} \times 100,$ де НА – норма амортизації; ЛВ – ліквідаційна вартість об'єкта ОЗ; ПВ – первісна вартість об'єкта ОЗ; Т – термін (строк) корисного використання об'єкта ОЗ (років)
Метод прискореного зменшення залишкової вартості	$A = ЗВ(ПВ) \times НА,$ де ЗВ (ПВ) – залишкова вартість об'єкта ОЗ або первісна вартість на дату початку нарахування амортизації; НА – норма амортизації	$НА = \frac{100\%}{T} \times 2,$ де НА – норма амортизації; Т – строк корисного використання об'єкта ОЗ (років)
Кумулятивний метод	$A = АВ \times k,$ де АВ – амортизована вартість; k – кумулятивний коефіцієнт	$k = \frac{T - (i - 1)}{1 + \dots + T},$ $AB = ПВ - ЛВ,$ де k – кумулятивний коефіцієнт; Т – термін корисного використання; ПВ – первісна вартість об'єкта ОЗ; ЛВ – ліквідаційна вартість об'єкта ОЗ
Виробничий метод	$A_m = N_{mic} \times ВСА,$ де Am – місячна сума амортизації; Nmic – фактичний місячний обсяг продукції (робіт, послуг); ВСА - виробнича ставка амортизації	$ВСА = \frac{AB}{N};$ $AB = ПВ - ЛВ,$ де АВ – амортизована вартість; N – загальний обсяг продукції (робіт, послуг), які підприємство планує виробити (виконати)

**Методи нарахування амортизації
в аспекті груп основних засобів**

Група ОЗ та інших необоротних активів	Методи нарахування амортизації				
	Прямолінійний	Зменшення залишкової вартості	Прискорене зменшення залишкової вартості	Кумулятивний	Виробничий
1	–	–	–	–	–
2	+	+	–	+	+
3	+	+	–	+	+
4	+	+	+	+	+
5	+	+	+	+	+
6	+	+	–	+	+
7	+	+	–	+	+
8	+	+	–	+	+
9	+	–	–	–	+
10	Використовується один із методів				
11	Використовується один із методів				
12	+	–	–	–	+
13	–	–	–	–	–
14	+	–	–	–	+
15	+	–	–	–	+
16	+	+	–	+	+

Сума витрат, пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих або отриманих у концесію чи створених (збудованих) концесіонером у розмірі, що не перевищує 10 % від сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року), відноситься до витрат того звітного податкового періоду, в якому такий ремонт та поліпшення були здійснені [42].

Платники податку всіх форм власності мають право проводити переоцінювання об'єктів основних засобів, застосовуючи щорічну індексацію вартості основних засобів, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації [42], який визначається за формулою:

$$K_i = [I(a - 1) - 10]:100, \quad (6.1)$$

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

Якщо значення K_i не перевищує одиниці, індексація не проводиться.

Збільшення вартості об'єктів основних засобів, які амортизується, здійснюється станом на кінець року (дату балансу) за результатами якого проводиться переоцінка та використовується для розрахунку амортизації з першого дня наступного року [42].

6.4. Декларація з податку на прибуток підприємств

Звітними (податковими) періодами з податку на прибуток підприємств є: календарний квартал, півріччя, три квартали, рік.

Для виробників сільськогосподарської продукції річний податковий період починається з 1 липня поточного звітного року та закінчується 30 червня наступного звітного року.

Починаючи з 2013 року, в податковому законодавстві з'явилась норма щодо застосування платниками податків тільки річного звітного періоду у випадку, якщо річний дохід перевищив 10 млн грн.

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 авансовий внесок з податку на прибуток у порядку та в строки, які встановлені для місячного податкового періоду, у розмірі не менше за 1/12 від нарахованої до сплати суми податку за попередній звітний рік без подання податкової декларації [42].

На суму сплачених авансових внесків з податку на прибуток при виплаті дивідендів зменшується сума авансових внесків з податку на прибуток. Якщо сума авансових внесків з податку на прибуток, сплачена при виплаті дивідендів, перевищує суму авансових внесків з податку на прибуток, сума перевищення зараховується у зменшення авансових внесків у наступних звітних місяцях до повного її погашення [42].

Новостворені платники податку сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному році без подання податкової декларації за звітні (податкові) періоди (календарний квартал, півріччя та дев'ять місяців) та не сплачують авансового внеску [42].

Платники податку, у яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній річний звітний період, не перевищують 10 млн грн, та неприбуткові установи (організації) сплачують податок на прибуток на підставі податкової декларації, яку подають до контролюючих органів за звітний рік, і не сплачують авансових внесків [42].

У разі, якщо платник податку, який сплачує авансовий внесок, за підсумками першого кварталу звітного (податкового) року не отримав прибуток або отримав збиток, він має право подати податкову декларацію та фінансову звітність за I квартал. Такий платник податку авансових внесків у II – IV кварталах звітного (податкового) року не здійснює, а податкові зобов'язання визначає на підставі податкової декларації за підсумками першого півріччя, трьох кварталів та за рік [42].

Платник податку, який за підсумками минулого звітного (податкового) року не отримав прибутку або отримав збиток, податкові зобов'язання не нараховував і не мав базового показника для визначення авансових внесків на наступний рік, 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 [42].

У складі річної податкової декларації платником податку подається розрахунок щомісячних авансових внесків, які мають сплачуватися у наступні дванадцять місяців. Визначена в розрахунку сума авансових внесків вважається узгодженою сумою грошових зобов'язань [42].

При цьому дванадцятимісячний період для сплати авансових внесків визначається, починаючи з березня поточного звітного року по лютий наступного звітного року включно [42].

Відмінністю в обліку податку на прибуток підприємств, на відміну від податку на додану вартість, є відсутність спеціальних первинних документів та податкових реєстрів. Єдиним документом, в якому ведеться облік операцій з податку на прибуток підприємств, є декларація з податку на прибуток підприємств, форма якої затверджена Наказом Міністерства доходів і зборів від 30 грудня 2013 року №872 [92].

Форма декларації містить основну частину та чотирнадцять додатків, в яких розшифровують відповідні показники, наведені декларації (табл. 6.7).

Додатки до декларації з податку на прибуток підприємств

Додаток	Назва
ІД	Інші доходи
СБ	Суми врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості
ЦП	Таблиця 1. Операції з цінними паперами, що перебувають в обігу на фондовій біржі. Таблиця 2. Операції з цінними паперами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі. Таблиця 3. Операції з корпоративними правами в іншій, ніж цінні папери, формі та з окремими видами цінних паперів. Таблиця 4. Операції РЕПО та операції з деривативами
ІВ	Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати
ТЦ	Таблиця 1. Самостійне коригування податкових зобов'язань платника податку з метою трансфертного ціноутворення. Таблиця 2. Пропорційне та/або зворотне коригування податкових зобов'язань платника податку з метою трансфертного ціноутворення
АМ	Таблиця 1. Нарахована амортизація за звітний період. Таблиця 2. Витрати на ремонт та поліпшення основних засобів відповідно. Таблиця 3. Витрати на реконструкцію, модернізацію та інші поліпшення свердловин
ВО	Розрахунок витрат при здійсненні операцій з нерезидентом, що має офшорний статус
ТП	Розрахунок податку на прибуток, отриманий від діяльності, що підлягає патентуванню
ПЗ	Таблиця 1. Розрахунок прибутку, що звільняється від оподаткування
	Таблиця 2. Підстави для застосування пільги
ЗП	Таблиця 1. Зменшення нарахованої суми податку.
	Таблиця 2. Розрахунок податку, що сплачується за місцезнаходженням відокремленого підрозділу
ПН	Таблиця 1. Розрахунок (звіт) податкових зобов'язань нерезидентів, якими отримано доходи із джерелом їх походження з України.
	Таблиця 2. Розрахунок прибутку від операцій з безвідсотковими (дисконтними) облігаціями чи казначейськими зобов'язаннями
АВ	Розрахунок авансового внеску з податку на прибуток на суму виплачених дивідендів
ВС	Інформація щодо нарахованих та перерахованих страховикам сум страхових платежів з боку страховиків
ВП	Розрахунок податкових зобов'язань за період, у якому виявлено помилку(-ки)
	Таблиця 1. Врахування помилки(ок) у звітному (податковому) періоді, наступному за періодом, за який виявлено помилку.
	Таблиця 2. Результати самостійного виправлення помилок (ки)

Приклад складання декларації з податку на прибуток наведено у табл. 2. додатку А.

Контрольні питання

1. Облік доходів та витрат.
2. Порядок визнання доходів.
3. Порядок визнання витрат.
4. Витрати подвійного призначення.
5. Порядок застосування звичайних цін.
6. Методи трансфертного ціноутворення.
7. Поняття та класифікація основних засобів.
8. Поняття "амортизація" та методи її нарахування.
9. Індксація балансової вартості основних засобів.
10. Декларація з податку на прибуток підприємств.

Тести для самоконтролю

1. Облік доходів і витрат за методом першої події здійснюється:
 - а) за подією, що сталася раніше, незалежно від визнання за платником податків відповідних витрат;
 - б) при поданні податкової звітності до податкових органів;
 - в) за подією, що сталася пізніше, незалежно від визнання за платником податків відповідних витрат.
2. Якщо податковий період дорівнює календарному кварталу, податкові декларації подаються протягом:
 - а) двадцяти календарних днів за останнім днем звітного кварталу;
 - б) сорока календарних днів за останнім днем звітного кварталу;
 - в) шістдесяти календарних днів за останнім днем звітного кварталу.
3. Об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств визначається шляхом:
 - а) збільшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду;
 - б) зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг;
 - в) зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду.

4. Амортизація не нараховується на основі засоби:
 - а) другої групи;
 - б) першої групи;
 - в) третьої групи.
5. Коефіцієнт індексації розраховується:
 - а) сума індексу інфляції та 10, поділене на 100;
 - б) різниця індексу інфляції та 100, поділене на 10;
 - в) різниця індексу інфляції та 10, поділене на 100.
6. До складу витрат на відрядження відносяться документально не підтвердженні витрати в розмірі:
 - а) не більш, як 0,2 від розміру мінімальної заробітної плати;
 - б) не більш, як 0,2 від розміру прожиткового мінімуму;
 - в) не більш, як 0,15 від розміру мінімальної заробітної плати.
7. Індексція балансової вартості основних засобів не проводиться, якщо:
 - а) значення коефіцієнта індексації більше одиниці;
 - б) значення коефіцієнта індексації не перевищує одиницю;
 - в) обмеження відсутні.
8. При укладанні договорів із нерезидентом, що має офшорний статус, до складу витрат включається сума, яка:
 - а) не більше 50 % від суми здійснених витрат;
 - б) не більше 75 % від суми здійснених витрат;
 - в) не більше 85 % від суми здійснених витрат.
9. За методом визначення звичайної ціни "витрати плюс" використовується ціна, що складається:
 - а) з ринкової вартості продукції та націнки, встановленої продавцем;
 - б) з собівартості готової продукції, яку визначає продавець, і відповідної націнки, звичайної для відповідного виду діяльності за;
 - в) з вартості продукції та прибутку, який визначає продавець;
 - д) з собівартості готової продукції (товарів, робіт, послуг) та прибутку, який визначає продавець.
10. Витрати на підвищення кваліфікації працівників підприємства включаються до складу витрат:
 - а) у повному обсязі;
 - б) у розмірі не вище 3 % від річного фонду оплати праці;
 - в) у розмірі не вище 5 % від річного фонду оплати праці.

7. Податковий облік та звітність з податку на доходи фізичних осіб

7.1. Особливості обліку податку на доходи фізичних осіб

Податковий облік за цим податком можуть здійснювати різні категорії платників податків (табл. 7.1).

Таблиця 7.1

Особи, відповідальні за нарахування та сплату податку на доходи фізичних осіб за окремими видами доходів

Вид доходу	Відповідальна особа
Заробітна плата	Працедавець (самозайнята особа)
Доходи з джерелом їх походження з України	Податковий агент
Іноземні доходи	Платник податків, одержувач доходів
Доходи, виплачувані особами, звільненими від обов'язків нарахування, утримання або сплати податку	
Доходи, що виплачуються фізичними особами в інтересах платника податків	Платник податків

Законодавством передбачено обов'язки платників податків щодо ведення обліку податку на доходи фізичних осіб (рис. 7.1).

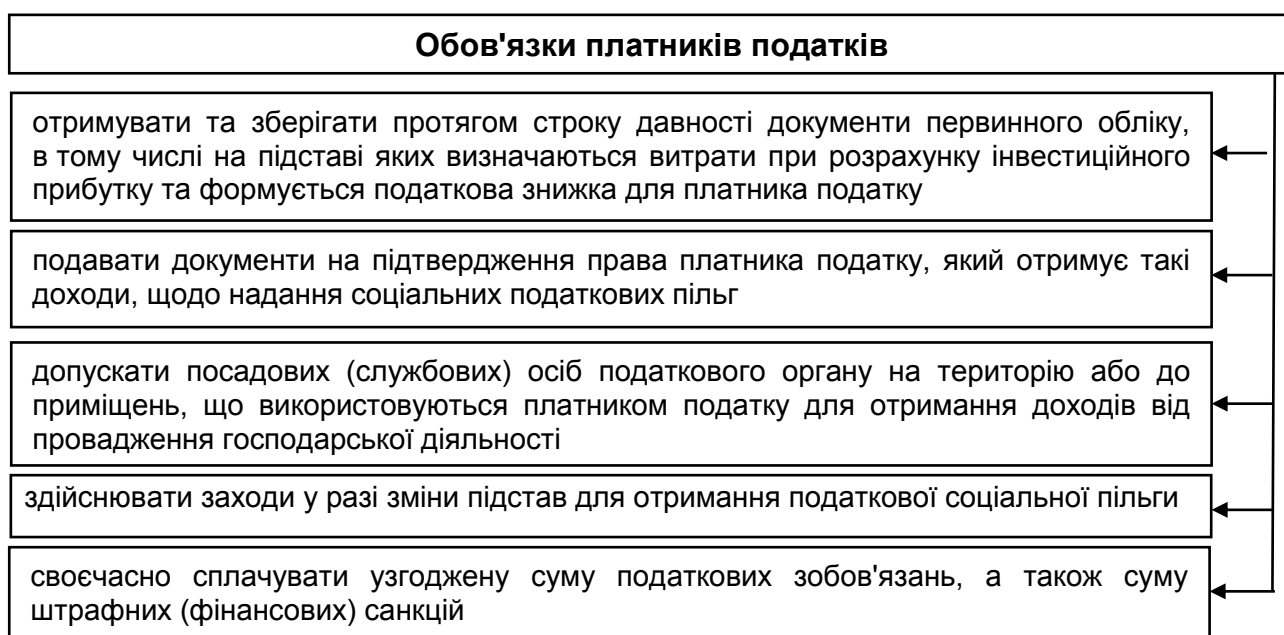


Рис. 7.1. Обов'язки платників податків щодо ведення обліку

7.2. Документальне підтвердження права на податкову соціальну пільгу

У процесі обліку доходів податковий агент має зменшувати оподатковуваний дохід платника податку на суму податкової соціальної пільги.

Податкова соціальна пільга – це сума, на яку платник податку може зменшити суму оподаткованого доходу у вигляді заробітної плати за підсумками звітного місяця [42].

Платник податку подає роботодавцю заяву про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги та інші документи (у разі необхідності) згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 року № 1227 [77] (табл. 7.2).

Таблиця 7.2

Документальне підтвердження права на податкову соціальну пільгу

Категорія платників	Документи
1	2
100 % від розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленого на 1 січня звітного податкового року (до 2015 року – 50 %)	
Будь-який платник податків з заробітною платою не вище встановленої межі (у 2014 році – 1 710 грн)	Заява
Для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, – у розрахунку на кожну таку дитину	Копія свідоцтва про народження дитини (дітей) або документ, що підтверджує встановлення батьківства, чи документи, які підтверджують вік дитини (дітей), затверджені відповідним органом країни, в якій іноземна фізична особа - платник податку постійно проживав (проживала) до прибуття в Україну; копія рішення органу опіки та піклування про встановлення опіки чи піклування
150 % суми пільги для такого платника податку, який є:	
Самотня матір (батько), вдова (вдівець) або опікун, піклувальник – у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років	Копія свідоцтва про народження дитини (дітей) або документ із зазначенням відомостей про батька дитини в Книзі реєстрації актів цивільного стану; документи, які підтверджують вік дитини (дітей), затверджені відповідним органом країни, в якій іноземна фізична особа – платник податку постійно проживав (проживала) до прибуття в Україну; копія рішення органу опіки та піклування про встановлення опіки чи піклування; копія свідоцтва про шлюб та свідоцтва про смерть; копія паспорта

Продовження табл. 7.2

1	2
Особа, яка утримує дитину-інваліда – у розрахунку на кожну таку дитину 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), затверджені відповідним органом країни, в якій іноземна фізична особа – платник податку постійно проживав (проживала) до прибуття в Україну; копія рішення органу опіки та 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)
Особа, віднесена законом до I або II категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи	Копія посвідчення (дубліката посвідчення) встановленого зразка: громадянина (громадянки), який (яка) постраждав (постраждала) внаслідок Чорнобильської катастрофи, категорії I серії А з відбитком штампа "Перереєстровано" та записом про дату перереєстрації, а також вкладкою встановленого зразка; учасника ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС категорії II серії А з відбитком штампа "Перереєстровано" та записом про дату перереєстрації; громадянина (громадянки), евакуйованого (евакуйованої) у 1986 році із зони відчуження, категорії II серії Б; громадянина (громадянки), який (яка) постійно проживав (проживала) у зоні безумовного (обов'язкового) відселення з моменту аварії до прийняття рішення Уряду України про відселення, категорії II серії Б
Особа, яка є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом	Подача підтверджуючих документів не передбачена
Особа, яка є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства, крім інвалідів, пільга яким визначена пп. "б" п. 169.1.4.	Копія пенсійного посвідчення або довідка медико-соціальної експертизи
Особа, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів	Копія Акта Президента України про призначення зазначеної стипендії
Особа, яка є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту", крім осіб, визначених у пп. "б" п. 169.1.4.	Копія посвідчення учасника бойових дій, виданого відповідними органами, або документи, що підтверджують участь у бойових діях у період після Другої світової війни

1	2
200 % від суми пільги для такого платника податку, який є:	
Особа, яка є Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма та більше медалями "За відвагу"	Копія орденської книжки Героя України, Героя Радянського Союзу або Героя Соціалістичної праці або копії орденських книжок кавалерів орденів Слави чи Трудової Слави трьох ступенів, або довідка чи інші документи, що підтверджують присвоєння звання Героя України, Героя Радянського Союзу, Героя Соціалістичної праці, нагородження орденами Слави чи Трудової Слави трьох ступенів та чотирма медалями "За відвагу"
Особа, яка є учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу та є інвалідом I і II групи з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту"	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; документи, що підтверджують факт роботи в тилу під час Другої світової війни
Особа, яка є колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою	Копія посвідчення жертви нацистських переслідувань; довідки, видані компетентними органами, чи документи, які містять необхідні відомості про факт визнання особи репресованою чи реабілітованою
Особа, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками	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
Особа, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року	Документи, які містять необхідні відомості про факт перебування на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року

Незважаючи на те, що з 2015 року податкова соціальна пільга має застосовуватися в повному обсязі, є підстави вважати, що держава знову перенесе строк вступу цієї норми, як це вже було в 2007 році. Крім того, вважається за необхідне перегляд категорій осіб, які оподатковуються. Слід звільнити від оподаткування переважну кількість категорій платників податків, які мають право на податкову соціальну пільгу в розмірі 200 %.

7.3. Документальне підтвердження прав на податкову знижку

Податкова знижка для фізичних осіб, які не є суб'єктами господарювання, – "документально підтверджена сума (вартість) витрат платника податку-резидента у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів – фізичних або юридичних осіб протягом звітного року, на яку дозволяється зменшення його загального річного оподатковуваного доходу, отриманого за наслідками такого звітного року у вигляді заробітної плати" [42].

До податкової знижки включаються фактично здійснені протягом звітного податкового року платником податку витрати, підтверджені відповідними платіжними та розрахунковими документами, зокрема квитанціями, фіскальними або товарними чеками, прибутковими касовими ордерами, копіями договорів, що ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) і їх покупця (отримувача). У зазначених документах обов'язково повинна бути відображена вартість таких товарів (робіт, послуг) і строк їх продажу (виконання, надання). Оригінали зазначених документів не надсилаються до контролюючого органу, але підлягають зберіганню платником податку протягом 1 095-ти календарних днів.

Слід зазначити, що спеціального наказу Міністерства доходів і зборів щодо документального підтвердження права на податкову знижку немає. Тому автори висловлюють власну думку щодо цього питання.

Платник податку має право включити до податкової знижки у зменшення оподатковуваного доходу платника податку за наслідками звітного податкового року, визначеного з урахуванням положень пп. 164.6 ПКУ, такі фактично здійснені ним протягом звітного податкового року витрати [42].

1. Частина суми відсотків, сплачених таким платником податку за користування іпотечним житловим кредитом.

Право на включення до складу податкового кредиту цієї суми, надається платнику податку не частіше одного разу на десять послідовних календарних років, починаючи з року, в якому об'єкт житлової іпотеки придбаний або починає будуватися.

Частина суми відсотків, що включається до складу податкової знижки за іпотекою, дорівнює добутку суми відсотків, фактично сплачених платником податку протягом звітного податкового року, на коефіцієнт, який розраховується за формулою 7.1 [42]:

$$K = \text{МП} / \text{ФП}, \quad (7.1)$$

де К – коефіцієнт;

МП – мінімальна загальна площа житла, яка дорівнює 100 м²;

ФП – фактична загальна площа житла, яке будується (придбано) платником податку за рахунок іпотечного кредиту.

Якщо коефіцієнт більше 1, то до складу податкової знижки включається сума фактично сплачених процентів за іпотечним кредитом без застосування такого коефіцієнта.

У разі, якщо сума отриманого фізичною особою іпотечного житлового кредиту перевищує суму, витрачену на придбання (будівництво) предмета іпотеки, до складу витрат включається сума відсотків, сплачена за користування іпотечним кредитом у частині, витраченій за цільовим призначенням [42].

Можливі документи: копія нотаріально засвідченого іпотечного договору (копію засвідчувати нотаріально не потрібно); копія нотаріально засвідченої довіреності одного члена подружжя на право підпису іпотечного договору другим членом подружжя (копію засвідчувати нотаріально не потрібно); копія квитанцій про сплату відсотків за кредитом протягом звітного року; підтвердження того, що житло є основним місцем проживання платника (штамп про прописку в паспорті, заява в довільній формі); копія кредитного договору.

2. Суму коштів або вартість майна, переданих платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків до неприбуткових організацій, зареєстрованих в Україні та внесених до Реєстру неприбуткових організацій та установ на дату передачі таких коштів та майна, у розмірі, що не перевищує 4 % суми його загального оподаткованого доходу такого звітного року.

Можливі документи: платіжне доручення на безготівкове перерахування благодійних внесків; квитанції банку, відділення зв'язку, неприбуткової організації; довідка працедавця, який за дорученням платника податку здійснював перерахування сум таких внесків до неприбуткових організацій із отриманого платником податку доходу; документ про передачу майна (договір дарування, завірений нотаріально; накладна; акт приймання-передачі).

3. Суму коштів, сплачених платником податку на користь закладів освіти для компенсації вартості здобуття середньої професійної або

вищої освіти такого платника податку та/або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, який не отримує заробітної плати. Така сума не може перевищувати розміру доходу у розмірі 1 320 грн. у розрахунку на кожну особу, яка навчається, за кожний повний або неповний місяць навчання протягом звітного податкового року (у 2015 році 17 100 грн чи 20 520 грн в залежності від кількості місяців навчання).

Можливі документи: платіжне доручення на безготівкове перерахування коштів; або квитанція банку чи відділення зв'язку; або довідка працедавця, який за дорученням платника податку здійснював перерахування сум коштів із отриманого ним доходу на його навчання або навчання інших членів його сім'ї першого ступеня споріднення до навчальних закладів; копія угоди про навчання (якщо в угоді не зазначена тривалість навчання – довідку з навчального закладу про тривалість навчального процесу); копія свідоцтва про народження дитини (якщо оплачується навчання дитини); у разі різних прізвищ батька-претендента на кредит та студента слід додати копію свідоцтва про шлюб; копії ідентифікаційних кодів батьків та дитини; копія довідки про доходи батьків.

4. Суму коштів, сплачених платником податку на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування такого платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, у тому числі для придбання ліків (донорських компонентів, протезно-ортопедичних пристосувань, виробів медичного призначення для індивідуального користування інвалідів); а також суму коштів, сплачених платником податку, визнаного в установленому порядку інвалідом, на користь протезно-ортопедичних підприємств, реабілітаційних установ для компенсації вартості платних послуг з реабілітації, технічних та інших засобів реабілітації, наданих такому платнику податку або його дитині-інваліду у розмірах, що не перекриваються виплатами з фондів загальнообов'язкового державного соціального медичного страхування.

Незважаючи на законодавче регламентування протягом десяти років, даний пункт досі не діє, оскільки він набуде чинності тільки з наступного року за роком набуття чинності Закону України "Про загальнообов'язкове державне медичне страхування", який ще не прийнято.

Можливі документи: платіжне доручення на безготівкове перерахування коштів; або квитанція банку чи відділення зв'язку; або касовий ордер.

5. Сума витрат платника податку на сплату страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) та пенсійних внесків, сплачених платником податку страховику-резиденту, недержавному пенсійному фонду, банківській установі за договорами довгострокового страхування життя, недержавного пенсійного забезпечення, за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом; а також внесків на банківський пенсійний депозитний рахунок, на пенсійні вклади та рахунки учасників фондів банківського управління як платника податку, так і членів його сім'ї першого ступеня споріднення, які не перевищують (у розрахунку за кожний з повних чи неповних місяців звітного податкового року, протягом яких діяв договір страхування):

а) при страхуванні платника податку або за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом платника податку, або на банківський пенсійний депозитний рахунок, пенсійний вклад, рахунок учасника фонду банківського управління чи за їх сукупністю – суму, яка у 2015 році дорівнювала 1 710 грн;

б) при страхуванні члена сім'ї платника податку першого ступеня споріднення; або за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом; або на банківський пенсійний депозитний рахунок, пенсійний вклад, рахунок учасника фонду банківського управління на користь такого члена сім'ї чи за їх сукупністю – 50 % від суми у 1 710 грн (у 2015 році – 855 грн) в розрахунку на кожного застрахованого члена сім'ї.

Можливі документи: договір на страхування; платіжне доручення на безготівкове перерахування коштів чи квитанція банку, відділення зв'язку або довідка працедавця, який за дорученням платника податків здійснював перерахування сум коштів на довгострокове страхування його або членів його сім'ї першого ступеня споріднення.

6. Сума витрат платника податку на:

оплату допоміжних репродуктивних технологій згідно з умовами, встановленими законодавством, але не більше, ніж сума, що дорівнює третині доходу у вигляді заробітної плати за звітний податковий рік.

Можливі документи: договір про надання допоміжних репродуктивних технологій; платіжне доручення на безготівкове перерахування коштів або квитанція банку чи відділення зв'язку про перерахування коштів до медичного закладу, де здійснювалася відповідна операція; довідка про доходи;

оплату вартості державних послуг, пов'язаних з усиновленням дитини, включаючи сплату державного мита.

Можливі документи: документи, що підтверджують усиновлення дитини, платіжне доручення на безготівкове перерахування коштів або квитанція банку чи відділення зв'язку про сплату державного мита.

7. Сума коштів, сплачених платником податку у зв'язку із переобладнанням транспортного засобу, що належить платникові податку, з використанням у вигляді палива моторного сумішевого, біоетанолу, біодизелю, стиснутого або скрапленого газу, інших видів біопалива.

Процедура переобладнання транспортних засобів (зокрема для роботи на паливі моторному сумішевому, біоетанолі, біодизелі, стислому або скрапленому газі, інших видах біопалива) передбачена Порядком, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 21 липня 2010 року № 607 [75]. Згідно із цією процедурою після переобладнання транспортного засобу в індивідуальному порядку власник або його представник вибирає організацію за оцінкою відповідності та подає заяву про проведення оцінювання відповідності переобладнаного транспортного засобу до вимог правил, нормативів і стандартів України, а також до умов, викладених у документі про узгодження. За результатами такого оцінювання видається сертифікат відповідності для переобладнаних автобусів та акт технічної експертизи або сертифікат відповідності.

Правом на податкову знижку може скористатися платник податків, який переобладнав транспортний засіб, що належить йому, для роботи на альтернативних видах палива.

Витрати на переобладнання транспортного засобу можна включити до податкової знижки в обмеженому розмірі: не більше від суми нарахованої автовласнику у звітному році заробітної плати за вирахуванням утриманого єдиного соціального внеску [42].

Можливі документи: платіжні та розрахункові документи, що підтверджують здійснені платником податків витрати на переобладнання транспортного засобу (копії товарних і фіскальних чеків, квитанції прибуткових касових ордерів, договори, що ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) і покупця).

8. Сума витрат платника податку на сплату видатків на будівництво (придбання) доступного житла, визначеного законом, у тому числі на погашення пільгового іпотечного житлового кредиту, наданого на такі цілі, та відсотків за ним.

Згідно з нормами Закону України від 25 грудня 2008 року № 800-VI [57] доступне житло – це житлові будинки (комплекси) і квартири, які побудовані та будуються за державної підтримки. Державна підтримка будівництва доступного житла полягає в оплаті державою 30 % вартості будівництва (придбання) такого житла та/або наданні пільгового іпотечного житлового кредиту в уповноваженому банку. Надається державна підтримка з розрахунку не більше ніж 21 м² на одну особу і додатково 10,5 м² загальної площі житла на сім'ю.

Пільговий іпотечний житловий кредит – це фінансовий кредит, який надається громадянину для будівництва або придбання доступного житла уповноваженим банком, рефінансування якого здійснює Державна іпотечна установа або НБУ [57].

Можливі документи: копія нотаріально засвідченого іпотечного договору (копію засвідчувати нотаріально не потрібно); копія нотаріально засвідченої довіреності одного члена подружжя на право підпису іпотечного договору другим членом подружжя (копію засвідчувати нотаріально не потрібно); копія квитанцій про сплату відсотків за кредитом протягом звітного року; підтвердження того, що житло є основним місцем проживання платника (штамп про прописку в паспорті, заява в довільній формі); копія кредитного договору.

Якщо платник податку до кінця податкового року, наступного за звітним не скористався правом на нарахування податкової знижки за наслідками звітного податкового року, таке право на наступні податкові роки не переноситься [42].

7.4. Податкова документація з податку на доходи фізичних осіб

Платники податків – фізичні особи-громадяни для підтвердження права на податкову знижку мають вести книгу обліку доходів і витрат, форма якої затверджена Наказом Міністерства доходів і зборів України від 11 грудня 2013 року № 794 [87].

За підсумками звітного року фізичні особи-громадяни зобов'язані або мають право подавати до контролюючих органів декларацію про майновий стан та доходи, затверджену Наказом Міністерства доходів і зборів від 11 грудня 2013 року № 793 [94].

Зобов'язані подавати декларацію до 1 травня року наступного за звітним особи, що отримали наступні види доходів: інвестиційний

прибуток; спадщину; подарунки; від оренди; від операцій з рухомим або нерухомим майном; від підприємницької діяльності; від провадження незалежної професійної діяльності; іноземні доходи; доходи від двох та більше податкових агентів; інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, платнику податку у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами двома або більше податковими агентами. У зв'язку з цим загальна річна сума таких оподатковуваних доходів має перевищувати **сто двадцять розмірів мінімальної заробітної плати**, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року (за підсумками 2015 року ця сума складає 146 160 грн).

Окремою категорією є особи, які виїжджають за кордон на ПМЖ. Вони зобов'язані подавати декларацію не пізніше ніж за шістьдесят календарних днів до дати виїзду [42]. При цьому довідка, отримана від податкових органів про сплату податкових зобов'язань, має бути пред'явлена при проходженні митного контролю.

Особи, які претендують на компенсацію витрат, включених до податкової знижки подають декларацію за власним бажанням до 31 грудня року, що слідує за звітним.

Платники податку звільняються від обов'язку подання податкової декларації в таких випадках [42]:

а) незалежно від виду та суми отриманих доходів платниками податку, які:

є неповнолітніми або недієздатними особами і при цьому перебувають на повному утриманні інших осіб (у тому числі батьків) та/або держави станом на кінець звітного податкового року;

перебувають під арештом або є затриманими чи засудженими до позбавлення волі; перебувають у полоні або ув'язненні на території інших держав станом на кінець граничного строку подання декларації;

перебувають у розшуку станом на кінець звітного податкового року; перебувають на строковій військовій службі станом на кінець звітного податкового року;

б) в інших випадках, визначених Податковим кодексом України.

Фізична особа зобов'язана самостійно до 1 серпня року, що настає за звітним, сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій нею податковій декларації [42].

Обліковими документами з податку на доходи фізичних осіб для підприємств, є податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1 ДФ), затверджений Наказом Міністерства доходів і зборів від 21 січня 2014 року № 49 [88].

Податковий розрахунок подається окремо за кожний квартал протягом сорока календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу [42].

Форма № 1 ДФ надана в (табл. 7.3).

Таблиця 7.3

Подання форми № 1 ДФ

Особи, які подають	Способи подання
1. Усі без винятку особи (юридичні, приватні підприємці, самозайняті особи), які мають статус податкових агентів	1. Засобами електронного зв'язку в електронній формі
2. Податкові агенти подають окремо за кожний квартал протягом 40-ка календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу	2. На паперовому носії разом з електронною формою на електронному носії інформації
3. Юридичні особи подають до податкового органу за своїм місцезнаходженням, а фізичні особи-підприємці та самозайняті особи – за своєю податковою адресою	3. На паперовому носії, якщо кількість рядків у податковому розрахунку не більше п'яти

Слід зазначити, що даний податковий розрахунок складно віднести до податкової звітності, оскільки в ньому відображується тільки результат, але не сам процес розрахунку податку на доходи фізичних осіб.

Контрольні питання

1. Особи, відповідальні за нарахування та сплату податку на доходи фізичних осіб за окремими видами доходів.
2. Класифікація об'єктів оподаткування.
3. Обчислення доходів, отриманих у будь-якій негрошовій формі.
4. Обов'язки платників податків щодо ведення обліку податку на доходи фізичних осіб.

5. Документальне підтвердження права на податкову соціальну пільгу.
6. Документальне підтвердження прав на податкову знижку.
7. Книга обліку доходів і витрат.
8. Декларація про майновий стан та доходи.
9. Особи, які зобов'язані декларувати доходи.
10. Податковий розрахунок за формою № 1 ДФ.

Тести для самоконтролю

1. До складу оподаткованого доходу фізичної особи включається сума майнових дарунків, якщо їх вартість перевищує:
 - а) 25 % від однієї мінімальної заробітної плати;
 - б) 50 % від однієї мінімальної заробітної плати;
 - в) 75 % від однієї мінімальної заробітної плати.
2. До складу податкової знижки включаються витрати на оплату репродуктивних технологій в розмірі не вище суми, що дорівнює:
 - а) чверті доходу у вигляді заробітної плати за звітний рік;
 - б) половині доходу у вигляді заробітної плати за звітний рік;
 - в) третині доходу у вигляді заробітної плати за звітний податковий рік.
3. До інвалідів III групи застосовується податкова соціальна пільга у розмірі:
 - а) 100 % від прожиткового мінімуму для працездатної особи;
 - б) 150 % від прожиткового мінімуму для працездатної особи;
 - в) 200 % від прожиткового мінімуму для працездатної особи.
4. До складу оподаткованого доходу фізичної особи включається сума виграшем в державну лотерею, яка перевищує:
 - а) п'ятдесят мінімальних заробітних плат;
 - б) сто мінімальних заробітних плат;
 - в) сімдесят мінімальних заробітних плат.
5. При страхуванні члена сім'ї платника податку першого ступеня споріднення до складу податкової знижки включається:
 - а) 50 % суми в розрахунку на кожного застрахованого члена сім'ї;
 - б) 100 % суми в розрахунку на кожного застрахованого члена сім'ї;
 - в) 75 % суми в розрахунку на кожного застрахованого члена сім'ї.
6. Студенти бюджетної форми навчання, які отримують стипендію:
 - а) мають право на пільгу в розмірі 150 % від прожиткового мінімуму;
 - б) мають право на пільгу в розмірі 100 % від прожиткового мінімуму;
 - в) не мають права на податкову соціальну пільгу.

7. Податкова декларація з податку на доходи фізичних осіб, які виїжджають за кордон на постійне місце проживання має бути подана:

- а) не пізніше шістдесяти календарних днів, що передують виїзду;
- б) не пізніше тридцяти календарних днів, що передують виїзду;
- в) не пізніше десяти календарних днів, що передують виїзду.

8. Податкова соціальна пільга у розмірі 200 % застосовується до особи, яка:

- а) є аспірантом;
- б) має трьох або більше дітей віком до 18-ти років;
- в) була насильно вивезена з території СРСР.

9. Коефіцієнт для визначення частини суми відсотків за іпотечними кредитами, розраховується діленням:

- а) фактичної площі житла на мінімальну площу житла;
- б) мінімальної площі житла на фактичну площу житла;
- в) мінімальної загальної площі житла на 1.

10. В якому звітному документі відображуються відомості про доходи фізичних осіб:

- а) форма № 8 ДР;
- б) форма № 1 ДФ;
- в) форма № 2?

8. Податковий облік та звітність з інших податків та зборів

8.1. Плата за землю

Плата за землю – це податковий платіж, розмір якого безпосередньо залежить від величини земельної ділянки, граничної ставки та призначення земельної ділянки [42].

Підставою для нарахування земельного податку є дані Державного земельного кадастру, який включає дані реєстрації права власності, користування землею, договорів на оренду землі, облік кількості та якості земель, економічну оцінку земель [42].

Якщо земля надана підприємству для постійного користування, це засвідчує відповідний Державний акт, а для тимчасового користування – договір. Вартість землі визначається розрахунковим шляхом на основі матеріалів Державного земельного кадастру – за рентним доходом з урахуванням якості, місця розташування та економічної оцінки земель. Для цього визначають диференціальний рентний дохід, виходячи із виробництва зернових культур, та абсолютний рентний дохід [17].

Кількість кадастрових гектарів та вартість земельної частки (паю) вказують у сертифікаті. Необхідно зазначити, що в багатьох випадках земельні частки (паї) передані власникам в натурі на підставі відповідних документів. Таким громадянам видаються Державні акти на право приватної власності на землю. У цьому випадку вони самостійно сплачують податок на землю, навіть якщо вона передана в оренду сільськогосподарському підприємству, що сплачує фіксований податок. Тому в обліку треба розмежовувати сільськогосподарські угіддя за трьома видами: власні; орендовані у власників, що мають земельні сертифікати; орендовані у власників, що мають акти на право приватної власності, оскільки податок на землю підприємство сплачує лише за першим видом та другим видами угідь [17].

Платники плати за землю (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і до 20 лютого поточного року подають до відповідного податкового органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою Наказом Міністерства доходів і зборів України від 30 грудня 2013 року № 865 [90].

Декларація складається з основної частини та двох додатків.

При поданні першої декларації разом з нею подається довідка (витяг) про розмір нормативної грошової оцінки земельної ділянки, а надалі така довідка подається у разі затвердження нової нормативної грошової оцінки землі [42].

Платник плати за землю має право подавати щомісяця нову звітну податкову декларацію, що звільняє його від обов'язку подання податкової декларації до 20 лютого поточного року, протягом двадцяти календарних днів місяця, що настає за звітним [42].

За нововідведені земельні ділянки або за новоукладеними договорами оренди землі платник плати за землю подає податкову декларацію протягом двадцяти календарних днів місяця, що настає за звітним [42].

У разі переходу права власності на земельну ділянку від одного власника до іншого протягом календарного року податок сплачується попереднім власником за період з 1 січня поточного року до початку того місяця, в якому він втратив право власності на зазначену земельну ділянку, а новим власником – починаючи з місяця, в якому у нього виникло право власності [42].

Податкове зобов'язання щодо плати за землю, визначене у податковій декларації на поточний рік, сплачується рівними частками власниками та землекористувачами земельних ділянок за місцезнаходженням земельної ділянки за податковий період, який дорівнює календарному місяцю, щомісяця протягом тридцяти календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця [42].

Нарахування фізичним особам сум податку проводиться контролюючими органами, які видають платникові до 1 липня поточного року податкове повідомлення-рішення про внесення податку. Податок фізичними особами сплачується протягом шістдесяти днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення [42].

Щороку розраховується величина коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель, на який індексується нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення за станом на 1 січня поточного року, що визначається за формулою [42]:

$$K_i = [I - 10]:100, \quad (8.1)$$

де I – індекс споживчих цін за попередній рік.

У разі якщо індекс споживчих цін не перевищує 110 %, такий індекс застосовується із значенням 110.

Коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки земель застосовується кумулятивно залежно від дати проведення нормативної грошової оцінки земель [42].

8.2. Фіксований сільськогосподарський податок

Платниками фіксованого сільськогосподарського податку можуть бути сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільгоспвиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 % [42].

Сільськогосподарські товаровиробники для набуття і підтвердження статусу платника податку подають до 20 лютого поточного року [42]: загальну податкову декларацію з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється податок, та/або земель водного фонду внутрішніх водойм; звітну податкову декларацію з податку на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки – до податкового органу; розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва; відомості (довідку) про наявність земельних ділянок, у якій зазначаються відомості про кожний документ, що встановлює право власності та/або користування земельними ділянками, у тому числі про кожний договір оренди земельної частки (паю).

Сільськогосподарські товаровиробники, утворені протягом року шляхом злиття, приєднання або перетворення, подають протягом двадцяти календарних днів місяця, що настає за місяцем його утворення, до податкових органів за своїм місцезнаходженням та за місцем розташування земельних ділянок декларацію з податку за період від дати утворення до кінця поточного року для набуття статусу платника податку, а також усіх прав і обов'язків щодо погашення податкових зобов'язань або боргів, які передані йому як правонаступнику [42].

Довідка про набуття або підтвердження статусу платника податку видається протягом десяти робочих днів з дати подання податкової декларації або заяви [42].

Фіксований сільськогосподарський податок може бути обчислено за базовими ставками та ставками для гірських зон і поліських територій. Адміністративно-територіальні одиниці можуть відноситись до поліських територій або до категорії гірських [51].

Базовим податковим (звітним) періодом для податку є календарний рік.

Сільськогосподарські товаровиробники самостійно обчислюють суму податку щороку за станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою Наказом Міністерства доходів і зборів України від 30 грудня 2013 року № 864 [93].

Сплата податку проводиться щомісяця протягом тридцяти календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця, у розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку, у таких розмірах [42]:

- а) у I кварталі – 10 %;
- б) у II кварталі – 10 %;
- в) у III кварталі – 50 %;
- г) у IV кварталі – 30 %.

Якщо протягом податкового (звітного) періоду у платника податку змінилась площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у зв'язку з набуттям (втратою) на неї права власності або користування, такий платник зобов'язаний [42]:

уточнити суму податкових зобов'язань з податку на період, починаючи з дати набуття (втрати) такого права до останнього дня податкового (звітного) року;

подати протягом двадцяти календарних днів місяця, що настає за звітним періодом, до податкових органів за місцезнаходженням платника податку 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.

Платники податку не є платниками таких податків і зборів: податку на прибуток підприємств; земельного податку (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товарного виробництва); збору за спеціальне використання води; збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (у частині провадження торговельної діяльності) [42].

8.3. Збір за першу реєстрацію транспортного засобу

Перша реєстрація транспортного засобу – реєстрація транспортного засобу, яка здійснюється уповноваженими державними органами України щодо цього транспортного засобу в Україні вперше [42].

Право власності на транспортний засіб має бути підтверджене одним із таких документів:

довідки-рахунки, видані суб'єктами підприємницької діяльності, які реалізують транспортні засоби;

договори, в тому числі угоди, укладені на товарних біржах, та інші засвідчені в установленому порядку документи, що встановлюють право власності на транспортний засіб;

копія рішення суду, засвідчена в установленому порядку, зі зазначенням юридичної чи фізичної особи, яка визнається власником транспортного засобу, його марки, моделі, року випуску, а також ідентифікаційних номерів вузлів та агрегатів;

довідка з органу соціального захисту населення, який виділив автомобіль або мотоколяску;

акти приймання-передачі транспортних засобів, видані підприємствами – виробниками транспортних засобів або підприємствами, які переобладнали чи встановили на транспортному засобі спеціальний пристрій згідно зі свідоцтвом про відповідність конструкції транспортного засобу до вимог безпеки дорожнього руху, зі зазначенням їх ідентифікаційних номерів та конкретного отримувача, скріплені підписом посадової особи підприємства та печаткою;

посвідчення митного органу про реєстрацію транспортного засобу або його вузлів і агрегатів, що мають ідентифікаційні номери, в підрозділах ДАІ – для фізичних осіб, вантажна митна декларація – для юридичних осіб; або належним чином оформлені довідка-рахунок та вантажна митна декларація (засвідчена митним органом копія) – для фізичних та юридичних осіб.

Облік транспортних засобів ведеться за допомогою таких первинних документів: акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів; акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів; акт на списання основних засобів; акт на списання автотранспортних засобів; акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини; інвентарна картка обліку основних засобів; опис інвентарних карток з обліку основних засобів; картка обліку руху основних засобів; інвентарний список основних засобів [42].

Базовий податковий період зі збору дорівнює календарному року.

Збір юридичними особами сплачується перед проведенням першої реєстрації в Україні транспортних засобів за місцем реєстрації транспортних засобів за ставками, які діють на день сплати [42].

Юридичні особи в десятиденний строк після першої реєстрації в Україні транспортних засобів подають відповідному органу державної податкової служби за місцем свого знаходження та за місцем реєстрації транспортного засобу розрахунок суми збору за такі транспортні засоби за формою, встановленою Наказом Міністерства доходів і зборів України від 5 грудня 2013 р. № 767 [111].

Розрахунок суми збору за першу реєстрацію транспортних засобів подається окремо по колісних транспортних засобах, суднах та літаках і вертольотах. Розрахунок подається як за місцем знаходження автовласника, так і за місцем реєстрації транспортного засобу, якщо воно не збігається з місцем знаходження такого власника. Наприклад, якщо автовласник зареєстрований в одному місті, а транспортний засіб – в іншому (за місцем знаходження стоянки), то такому автовласникові доведеться подавати два розрахунки до податкового органу – за своїм місцезнаходженням і місцезнаходженням стоянки [42]. Якщо ж місцезнаходження підприємства і місце реєстрації автотранспорту збігаються, то подається один податковий розрахунок.

Разом із розрахунком підприємство повинне подати до податкового органу і копії реєстраційних документів, засвідчені органом ДАІ, який проводив реєстрацію.

Платники збору зобов'язані при першій реєстрації в Україні пред'являти квитанції або платіжні доручення про сплату збору з позначкою банку про дату виконання платіжного доручення, а платники, звільнені від сплати збору, – відповідний документ, що дає право на користування такими пільгами [42].

Розрахунок може подаватися або безпосередньо автовласником, або поштою, або в електронній формі протягом десяти днів із дня першої реєстрації нового або ввезеного з-за кордону транспортного засобу в органі ДАІ [42].

8.4. Екологічний податок

Податок, що справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення у разі використання палива, утримується і сплачується до бюджету податковими агентами, до яких належать суб'єкти господарювання, які здійснюють торгівлю на митній території України паливом власного

виробництва та/або передають замовнику або за його дорученням іншій особі паливо, вироблене з давальницької сировини такого замовника; здійснюють ввезення палива на митну територію України [42].

Інформація для справляння збору береться з первинних документів (накладна на відпущення пально-мастильних матеріалів; документи, що підтверджують фактичні обсяги викидів, скидів, розміщення відходів). Якщо платники з певних причин не мають даних про обсяг використаних пально-мастильних матеріалів, то факт здійснення викидів у атмосферу забруднюючих речовин підтверджується первинними документами, що свідчать про використання пально-мастильних матеріалів: транспортні накладні, маршрутні листи, банківські документи на придбання пального тощо. У випадках відсутності ведення бухгалтерського обліку цей факт може бути підтверджено договорами, що свідчать про надання транспортних послуг або звітом про роботу автотранспорту.

Суми екологічного податку обчислюються щокварталу.

У разі, якщо під час провадження господарської діяльності платником податку здійснюються різні види забруднення навколишнього природного середовища та/або забруднення різними видами забруднюючих речовин, такий платник зобов'язаний визначати суму податку окремо за кожним видом забруднення та/або за кожним видом забруднюючої речовини [29].

Платники податку та податкові агенти складають податкові декларації за формою, встановленою Наказом Державної податкової адміністрації України від 24 грудня 2010 року № 1010 [89].

Декларація складається зі вступної частини та семи додатків:

Подають декларацію протягом сорока календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до податкових органів та сплачують податок протягом десяти календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації [42].

8.5. Збір за спеціальне використання води

Плата за спеціальне використання водних ресурсів справляється незалежно від того, надходили вони з водогосподарських систем безпосередньо, від інших користувачів чи від підприємств комунального господарства. При цьому, крім названої плати, суб'єкти підприємницької

діяльності сплачують постачальникам вартість послуг, пов'язаних з їх подачею [42].

Видача дозволів на спеціальне використання води здійснюється згідно з "Порядком погодження та видачі дозволів на спеціальне водокористування", затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 13 березня 2002 року № 321 [76].

Обсяг фактично використаної води обчислюється водокористувачами самостійно на підставі даних первинного обліку згідно з показаннями вимірювальних приладів [42].

За відсутності вимірювальних приладів обсяг фактично використаної води визначається водокористувачем за технологічними даними (тривалість роботи агрегатів, обсяг виробленої продукції чи наданих послуг, витрати електроенергії, пропускна спроможність водопровідних труб за одиницю часу тощо). У разі відсутності вимірювальних приладів, якщо можливість їх установлення існує, збір сплачується у двократному розмірі [42].

Органи, що видають дозволи на спеціальне водокористування, щороку до 20 січня подають податковим органам та органам водного господарства інформацію про водокористувачів, яким видано такі дозволи [42].

Водокористувачі, яким видано дозволи та які здійснюють постачання води іншим водокористувачам, щороку до 20 січня подають до податкових органів та органів водного господарства перелік водокористувачів-абонентів [42].

У разі зміни умов водокористування, видачі протягом року нових дозволів на спеціальне водокористування, укладення договорів на поставку води водокористувачі, які отримали переоформлені дозволи на спеціальне водокористування, договори на поставку води, зобов'язані протягом десяти днів повідомити про це податкові органи та органи водного господарства [42].

У разі перевищення водокористувачами встановленого річного ліміту використання води збір обчислюється та сплачується у п'ятикратному розмірі виходячи з фактичних обсягів використаної води понад встановлений ліміт використання води, ставок збору та коефіцієнтів За понадлімітне використання води збір обчислюється за кожним джерелом водопостачання окремо згідно з установленими ставками збору та коефіцієнтами. За відсутності у водокористувача дозволу на спеціальне водокористування із встановленими в ньому лімітами використання води збір справляється за весь обсяг використаної води, що підлягає оплаті як за понадлімітне використання [42].

Базовий податковий період для збору дорівнює календарному кварталу.

Суму збору обчислюють за наростаючим підсумком з початку року та складають податкові декларації за формою, встановленою Наказом Міністерства фінансів України від 21 грудня 2012 року № 1403 [82].

Платники збору подають до податкових органів одночасно з податковими деклараціями до податкових органів копії дозволу на спеціальне водокористування, договору на поставку води та статистичної звітності про використання води. У межах встановленого ліміту використання води збір включається до складу витрат, а за понадлімітне використання справляється з прибутку [42].

У разі несплати збору або сплати його в неповному обсязі платниками збору протягом шести місяців податкові органи подають інформацію про таких платників збору до органів, що видають дозволи на спеціальне водокористування [42].

8.6. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

Базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової нерухомості, в тому числі його часток [42].

База оподаткування об'єкта/об'єктів житлової нерухомості може бути зменшена [42]:

а) для квартири/квартир незалежно від їх кількості – на 120 м²;

б) для житлового будинку/будинків незалежно від їх кількості – на 250 м²;

в) для різних видів об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток (у разі одночасного перебування у власності платника податку квартири/квартир та житлового будинку/будинків, у тому числі їх часток), – на 370 м².

Таке зменшення надається один раз за кожний базовий податковий (звітний) період (рік).

Ставки податку для юридичних осіб встановлюються в таких розмірах [42]:

а) 1 % – для квартир, загальна площа яких не перевищує 240 м², та житлових будинків, загальна площа яких не перевищує 500 м²;

б) 2,7 % – для квартир, загальна площа яких перевищує 240 м², та житлових будинків, загальна площа яких перевищує 500 м².

Ставки податку для фізичних осіб встановлюються в таких розмірах:

а) не більше 1 % – для квартири/квартир, загальна площа яких не перевищує 240 м², або житлового будинку/будинків, загальна площа яких не перевищує 500 м²;

б) 2,7 % – для квартири/квартир, загальна площа яких перевищує 240 м², або житлового будинку/будинків, загальна площа яких перевищує 500 м²;

в) 1 % – для різних видів об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності одного платника податку, сумарна загальна площа яких не перевищує 740 м²;

д) 2,7 % – для різних видів об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності одного платника податку, сумарна загальна площа яких перевищує 740 м².

Платники податку мають право звернутися з письмовою заявою до контролюючого органу для проведення звірки даних щодо: об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності платника податку; розміру загальної площі об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності платника податку; права на користування пільгою зі сплати податку; розміру ставки податку; нарахованої суми податку [42].

Базовий податковий період для податку дорівнює календарному року.

Платники податку – юридичні особи самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого поточного року подають до податкового органу декларацію за формою, встановленою Наказом Міністерства доходів і зборів України від 5 грудня 2013 року № 766 [91], з розбивкою річної суми рівними частками поквартально.

Разом з декларацією обов'язково подається додаток "Відомості про наявні об'єкти житлової нерухомості".

Щодо новоствореного об'єкта житлової нерухомості декларація подається протягом місяця з дня виникнення права власності на об'єкт [29].

У разі переходу права власності на об'єкт оподаткування від одного власника до іншого протягом календарного року податок обчислюється для попереднього власника за період з 1 січня поточного року до початку того місяця, в якому він втратив право власності на зазначений об'єкт оподаткування, а для нового власника – починаючи з місяця, в якому виникло право власності. Контролюючий орган надсилає податкове повідомлення-рішення новому власнику після отримання інформації про перехід права власності [42].

Податок юридичними особами сплачується авансовими внесками щокварталу до 30-го числа місяця, що настає за звітним кварталом [42].

Податкове повідомлення-рішення про сплату суми податку фізичними особами надсилаються (вручаються) платнику податку контролюючим органом до 1 липня року, що настає за базовим податковим (звітним) періодом. Податкове зобов'язання сплачується фізичними особами протягом шістдесяти днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення [42].

Контрольні питання

1. Облік плати за землю.
2. Облік фіксованого сільськогосподарського податку.
3. Порядок встановлення ставок фіксованого сільськогосподарського податку.
4. Облік збору за першу реєстрацію транспортного засобу.
5. Облік екологічного податку.
6. Функції податкового агента в екологічному податку.
7. Облік збору за спеціальне використання води.
8. Порядок встановлення лімітів водоспоживання.
9. Порядок отримання дозволів на спеціальне використання води.
10. Облік податку на нерухоме майно.

Тести для самоконтролю

1. Особа може бути знята з реєстрації як платник фіксованого сільськогосподарського податку:

- а) за рішенням податкового органу;
- б) за рішенням суду;
- в) за експертним висновком Міністерства аграрної політики;
- д) за рішенням органів місцевого самоврядування.

2. Не є платниками податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів державні спеціалізовані підприємства з поводження з радіоактивними відходами, якщо:

а) їх основною діяльністю є зберігання, переробка та захоронення тих радіоактивних відходів, що знаходяться у власності держави, а також дезактивація радіаційно-забруднених об'єктів;

б) вони провадять статутну діяльність із збирання та заготівлі таких відходів, що розміщуються на власних територіях (об'єктах), та надають послуги у цій сфері;

в) частка іноземного капіталу у їх статутному капіталі складає не менше 50 %.

3. Від сплати земельного податку звільняються фізичні особи, які виховують ... і більше дітей віком до вісімнадцяти років.

4. Платники плати за землю (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше ... поточного року подають до податкового органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями.

5. Податкове зобов'язання з плати за землю, визначене у новій звітній податковій декларації, у тому числі за нововідведені земельні ділянки, сплачується власниками та землекористувачами земельних ділянок за місцезнаходженням земельної ділянки за податковий період, який дорівнює календарному місяцю, щомісяця протягом ..., що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця.

6. Платники екологічного податку та податкові агенти складають податкові декларації, подають їх протягом сорока календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, податковим органам та сплачують податок протягом десяти календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, за винятком податкових агентів, які сплачують податок

7. Платниками фіксованого сільськогосподарського податку можуть бути сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує ...

8. Сільськогосподарські товаровиробники самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше ... поточного року подають до податкового органу податкову декларацію з фіксованого сільськогосподарського податку.

9. За відсутності вимірювальних приладів обсяг фактично використаної води визначається водокористувачем за технологічними даними. У разі відсутності вимірювальних приладів, якщо можливість їх встановлення існує, збір сплачується у ... розмірі.

10. Від сплати збору за першу реєстрацію транспортного засобу звільняються легкові автомобілі для інвалідів з об'ємом циліндрів двигуна до ... см³ що придбані за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів та/або безоплатно передані інвалідам відповідно до законодавства України.

9. Особливості податкового обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва

9.1. Порядок переходу суб'єктів малого підприємництва на спрощену систему оподаткування

Суб'єкти малого підприємництва (фізичні та юридичні особи) мають право на застосування спрощеної системи оподаткування при дотриманні певних умов. Для обрання або переходу на спрощену систему оподаткування суб'єкт господарювання подає до контролюючого органу заяву. Заява подається за вибором платника податків в один з таких способів (рис. 9.1).

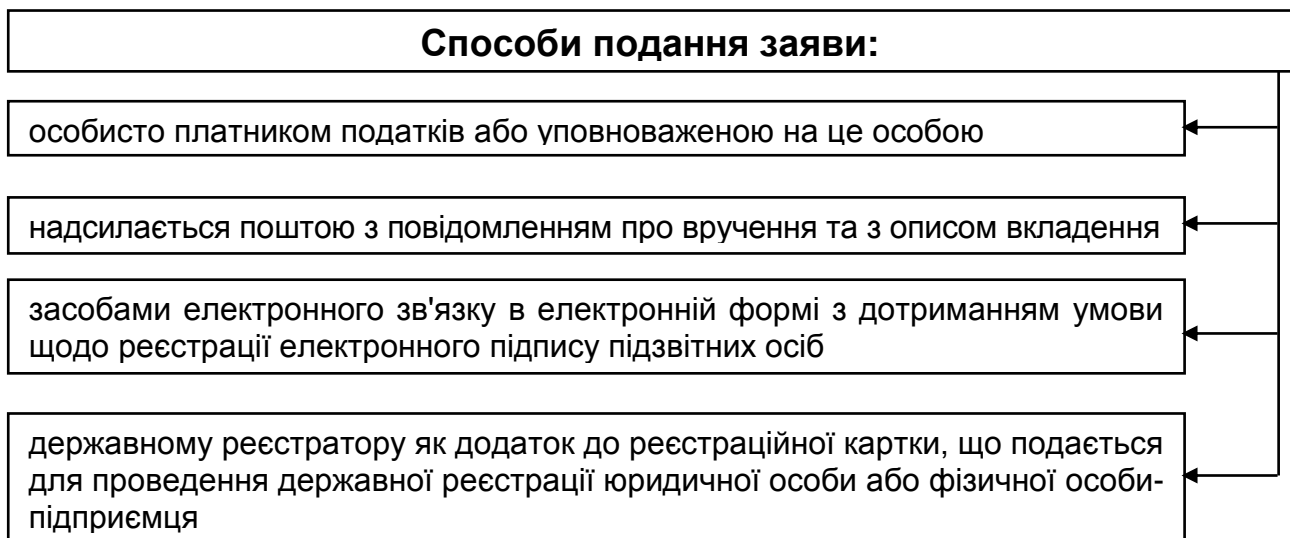


Рис. 9.1. Способи подання платником єдиного податку заяви про реєстрацію

Електронна копія заяви, виготовлена шляхом сканування, передається державним реєстратором до контролюючого органу одночасно з відомостями з реєстраційної картки на проведення державної реєстрації юридичної особи або фізичної особи-підприємця згідно із Законом України "Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців" від 15 травня 2003 року № 755-IV [55].

Особи, які подали заяву про перехід на спрощену систему оподаткування, вважаються платниками єдиного податку з такої дати (табл. 9.1).

Дата отримання статусу платника єдиного податку

Особа	Дата отримання статусу
1. Зареєстровані фізичні особи-підприємці, які до закінчення місяця, в якому відбулася державна реєстрація, подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку для першої або другої групи	З першого числа місяця, наступного за місяцем, у якому відбулася державна реєстрація
2. Зареєстровані в установленому порядку суб'єкти господарювання (новостворені), які протягом 10 днів з дня державної реєстрації подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку, для III – VI груп	З дня їх державної реєстрації
3. Суб'єкт господарювання, який утворюється в результаті реорганізації (крім перетворення) будь-якого платника податку, що має непогашені податкові зобов'язання чи податковий борг, які виникли до такої реорганізації	З першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому здійснено погашення таких податкових зобов'язань чи податкового боргу (за умови подання не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу заяви)

Суб'єкт господарювання, який є платником інших податків, може прийняти рішення про перехід на спрощену систему оподаткування шляхом подання заяви до контролюючого органу не пізніше ніж за п'ятнадцять календарних днів до початку наступного календарного кварталу. Такий суб'єкт господарювання може здійснити перехід на спрощену систему оподаткування один раз протягом календарного року [42].

До поданої заяви додається розрахунок доходу за попередній календарний рік. Якщо суб'єкт господарювання протягом календарного року, що передуює року обрання спрощеної системи оподаткування, прийняв рішення про припинення фізичної особи-підприємця, то при переході на спрощену систему оподаткування до розрахунку доходу за попередній календарний рік включається вся сума доходу, отриманого такою особою в результаті провадження господарської діяльності за попередній календарний рік [42].

Реєстрація суб'єкта господарювання як платника єдиного податку здійснюється шляхом внесення відповідних записів до реєстру (рис. 9.2).

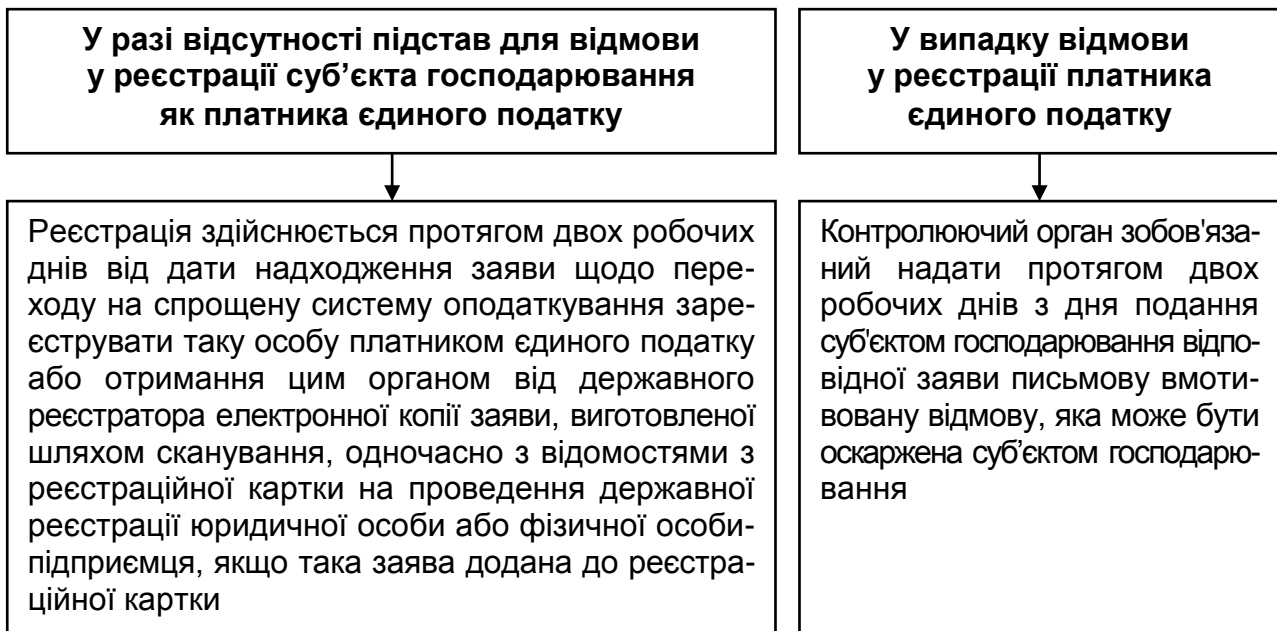


Рис. 9.2. Реєстрація платників єдиного податку

Підставами для прийняття контролюючим органом рішення про відмову у реєстрації суб'єкта господарювання як платника єдиного податку є: невідповідність такого суб'єкта вимогам щодо видів діяльності, суми доходу та чисельності працівників; наявність у суб'єкта господарювання, який утворюється у результаті реорганізації (крім перетворення), непогашених податкових зобов'язань чи податкового боргу, що виникли до такої реорганізації; недотримання термінів подання заяви про перехід на спрощену систему оподаткування [42].

За бажанням зареєстрований платник єдиного податку може безоплатно та безумовно отримати витяг з Реєстру платників єдиного податку. Строк надання витягу не повинен перевищувати одного робочого дня з дня надходження запиту [42]. Цей витяг є заміною Свідоцтва платника єдиного податку, яке було скасовано у 2014 році.

9.2. Порядок визначення доходів та їх склад

Доходом платника єдиного податку є [42]:

1) для фізичної особи-підприємця – дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій (готівковій та/або безготівковій), матеріальній або нематеріальній формах. При цьому до доходу не

включаються отримані такою фізичною особою пасивні доходи у вигляді відсотків, дивідендів, роялті, страхові виплати, а також доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності;

2) для юридичної особи – будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формах.

При продажу основних засобів юридичними особами – платниками єдиного податку дохід визначається як різниця між сумою коштів, отриманих від продажу таких основних засобів, та їх залишковою балансовою вартістю, що склалася на день продажу [42].

Умови відображення доходу платниками єдиного податку наведено на рис. 9.3.

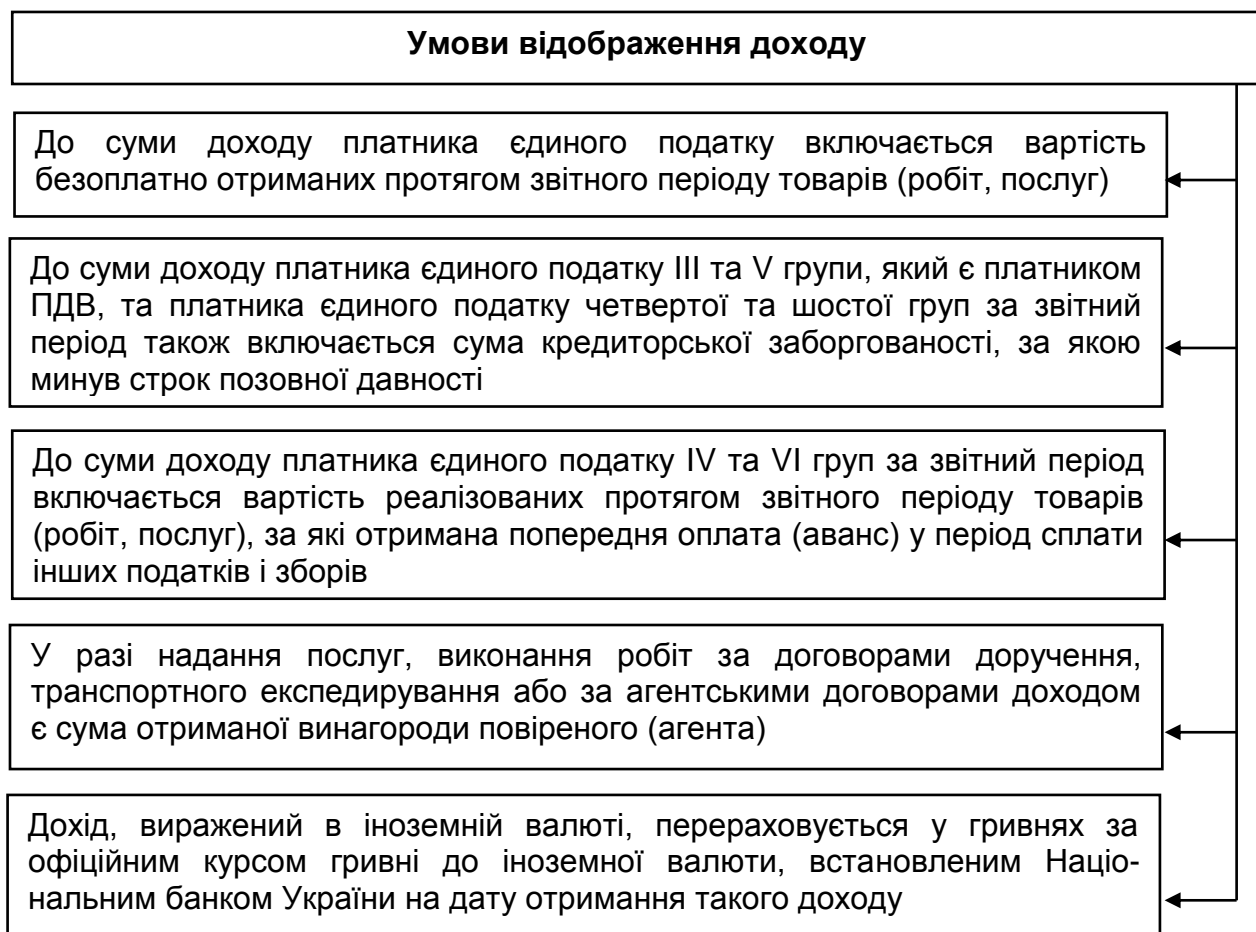


Рис. 9.3. Умови відображення доходів

Визнання доходів відбувається в різний момент часу (табл. 9.2).

Порядок визнання доходу

Платник податку або операція	Дата визнання доходу
1	2
Платник єдиного податку	Дата надходження коштів платнику єдиного податку у грошовій (готівковій або безготівковій) формі, дата підписання платником єдиного податку акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг)
Для платника єдиного податку III та V груп, який є платником податку на додану вартість, та платника єдиного податку IV та VI груп	Дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності
Для платника єдиного податку IV та VI груп	Дата відвантаження товарів (виконання робіт, надання послуг), за які отримана попередня оплата у період сплати інших податків і зборів
У разі здійснення торгівлі товарами або послугами з використанням торговельних автоматів чи іншого подібного обладнання, що не передбачає наявності РРО	Дата вилучення з таких торговельних апаратів та/або подібного обладнання грошової виручки
У разі, якщо торгівля товарами (роботами, послугами) через торговельні автомати здійснюється з використанням жетонів, карток та/або інших замінників грошових знаків, виражених у гривні	Дата продажу таких жетонів, карток та/або інших замінників грошових знаків, виражених у грошовій одиниці України

Доходи фізичної особи – платника єдиного податку, отримані в результаті провадження господарської діяльності, не включаються до складу загального річного оподаткованого доходу фізичної особи [42].

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, нараховані платником єдиного податку [42].

Платники єдиного податку I – III груп не застосовують реєстратори розрахункових операцій.

9.3. Звітність платників єдиного податку та особливості його сплати

Податковим законодавством передбачено наступні податкові періоди для платників єдиного податку: для платників єдиного податку I та II груп – календарний рік; для платників єдиного податку III – VI груп – календарний квартал.

Початок звітного періоду для різних платників може відрізнятися (табл. 9.3).

Таблиця 9.3

Початок звітного періоду

Особа	Початок звітного періоду
Для суб'єктів господарювання, які перейшли на сплату єдиного податку із сплати інших податків і зборів	З першого числа місяця, що настає за наступним податковим (звітним) кварталом, у якому особу зареєстровано платником єдиного податку, і закінчується останнім календарним днем останнього місяця такого періоду
Для зареєстрованих в установленому порядку фізичних осіб-підприємців, які до закінчення місяця, в якому відбулася державна реєстрація, подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку, встановленої для I або II групи	З першого числа місяця, наступного за місяцем, у якому особу зареєстровано платником єдиного податку
Для новостворених суб'єктів господарювання, які до закінчення місяця, в якому відбулася державна реєстрація, подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку, встановленої для III – VI групи	З першого числа місяця, в якому відбулася державна реєстрація
Для суб'єктів господарювання, які утворюються в результаті реорганізації (крім перетворення) будь-якого платника податку, що має непогашені податкові зобов'язання чи податковий борг, які виникли до такої реорганізації	З першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому погашено такі податкові зобов'язання чи податковий борг і подано заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування

Платники єдиного податку I і II та платники єдиного податку III та V груп, які не є платниками ПДВ, ведуть книгу обліку доходів шляхом

щоденного, за підсумками робочого дня, відображення отриманих доходів [42].

Форма книги обліку доходів, порядок її ведення затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 15 грудня 2011 року № 1637 [81].

Платники єдиного податку III та V груп, які є платниками податку на додану вартість, ведуть облік доходів та витрат/

Платники єдиного податку IV та VI груп використовують спрощену систему бухгалтерського обліку доходів та витрат.

Платники єдиного податку I та II груп подають до контролюючого органу податкову декларацію протягом шістдесяти календарних днів після закінчення звітного року. Форму декларації затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 21 грудня 2011 року № 1688 [83].

Така податкова декларація подається, якщо платник єдиного податку не допустив перевищення протягом року обсягу доходу, та/або самостійно не перейшов на сплату єдиного податку за ставками, встановленими для платників єдиного податку II, III або V груп [42].

Платники єдиного податку III – VI груп подають до контролюючого органу податкову декларацію протягом сорока календарних днів після закінчення звітного (податкового) кварталу [42].

Платники єдиного податку I та II груп подають до контролюючого органу податкову декларацію протягом сорока календарних днів після закінчення звітного (податкового) кварталу у разі перевищення протягом року обсягу доходу або самостійного прийняття рішення про перехід на сплату податку за ставками, встановленими для платників єдиного податку II, III або V груп [42].

Податкова декларація складається за наростаючим підсумком тобто кумулятивно.

9.4. Порядок анулювання реєстрації платників єдиного податку

Для відмови від спрощеної системи оподаткування суб'єкт господарювання не пізніше десяти календарних днів до початку нового календарного кварталу (року) подає до контролюючого органу заяву [42].

Платники єдиного податку можуть самостійно відмовитися від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з переходом на сплату інших податків і зборів з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому подано заяву щодо відмови від спрощеної системи оподаткування [42].

Платники єдиного податку зобов'язані перейти на сплату інших податків і зборів у таких випадках та в строки (табл. 9.4).

Таблиця 9.4

Умови переходу на звичайну систему оподаткування

Умови	Дата переходу
У разі перевищення протягом календарного року встановленого обсягу доходу платниками податку I – III груп та нездійснення такими платниками переходу на застосування іншої ставки	3 першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення
У разі перевищення протягом календарного року обсягу доходу, платниками податку I – III груп, які використали право на застосування інших ставок, встановлених для V групи	3 першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення
У разі перевищення протягом календарного року обсягу доходу, платниками податку IV групи, які використали право на застосування іншої ставки, встановленої для VI групи	3 першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення
У разі перевищення протягом календарного року встановленого обсягу доходу платниками єдиного податку V і VI груп	3 першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення
У разі застосування платником єдиного податку іншого способу розрахунків	3 першого 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	3 першого числа місяця, наступного за звітним періодом, у якому здійснювалися такі види діяльності
У разі перевищення чисельності фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником єдиного податку	3 першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому допущено таке перевищення
У разі здійснення видів діяльності, не зазначених у реєстрі платників єдиного податку	3 першого 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

У заяві зазначаються такі обов'язкові відомості та додаткові дані (табл. 9.5).

Таблиця 9.5

**Відомості у заяві про відмову від застосування
спрощеної системи оподаткування**

Обов'язкові дані	Додаткові дані
Найменування суб'єкта господарювання, код за ЄДРПОУ (для юридичної особи) або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи – підприємця, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання в установленому порядку відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків)	Зміна найменування суб'єкта господарювання (для юридичної особи) або прізвища, імені, по батькові фізичної особи – підприємця, або серії та номеру паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання в установленому порядку відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків)
Дані документа, що підтверджує державну реєстрацію юридичної особи або фізичної особи-підприємця	Зміна податкової адреси суб'єкта господарювання
Податкова адреса суб'єкта господарювання	Зміна місця провадження господарської діяльності
Місце провадження господарської діяльності	Зміна видів господарської діяльності
Обрані фізичною особою-підприємцем I та II груп види господарської діяльності згідно з КВЕД ДК 009:2010	Зміна організаційно-правової форми юридичної особи
Обрані суб'єктом господарювання група та ставка єдиного податку або зміна групи та ставки єдиного податку	Дата (період) відмови від застосування спрощеної системи у зв'язку з переходом на сплату інших податків і зборів
Кількість осіб, які одночасно перебувають з фізичною особою-підприємцем у трудових відносинах, та середньооблікова чисельність працівників у юридичної особи	Дата (період) припинення платником єдиного податку провадження господарської діяльності
Дата (період) обрання або переходу на спрощену систему оподаткування	Зміна групи та ставки платника єдиного податку

Інформація про період щорічної відпустки та терміни тимчасової втрати працездатності з обов'язковим доданням копії листка непрацездатності подається за заявою у довільній формі [42].

У разі зміни податкової адреси суб'єкта господарювання, місця провадження господарської діяльності, видів господарської діяльності

заява подається платниками єдиного податку I і II груп не пізніше двадцятого числа місяця, наступного за місяцем, у якому відбулися такі зміни. У разі зміни податкової адреси суб'єкта господарювання, місця провадження господарської діяльності заява подається платниками єдиного податку III – VI груп разом з податковою декларацією за податковий (звітний) період, у якому відбулися такі зміни [42].

Контрольні питання

1. Умови переходу на спрощену систему оподаткування.
2. Способи подання заяви про реєстрацію платником єдиного податку.
3. Дата отримання статусу платника єдиного податку
4. Реєстрація платників єдиного податку.
5. Умови відображення доходів платників єдиного податку.
6. Порядок визнання доходу платників єдиного податку.
7. Початок звітної періоду для платників єдиного податку.
8. Книга обліку доходів і витрат.
9. Декларація платника єдиного податку.
10. Порядок анулювання реєстрації платників єдиного податку.

Тести для самоконтролю

1. Рішення про перехід на спрощену систему оподаткування може бути прийнято:
 - а) не більше двох разів на рік;
 - б) не більше трьох разів на рік;
 - в) не більше одного разу на рік.
2. Суб'єкт господарювання, який є платником інших податків і зборів, може прийняти рішення про перехід на спрощену систему оподаткування шляхом подання заяви до контролюючого органу не пізніше ніж за ... календарних днів до початку наступного календарного кварталу. Такий суб'єкт господарювання може здійснити перехід на спрощену систему оподаткування один раз протягом календарного року.
3. За бажанням зареєстрований платник єдиного податку може безоплатно та безумовно отримати витяг з Реєстру платників єдиного податку. Строк надання витягу не повинен перевищувати ... дні з дня надходження запиту.

4. Не є доходом суми податків і зборів, утримані (нараховані) платником єдиного податку під час здійснення ним функцій ..., а також суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нараховані платником єдиного податку.

5. Звітним періодом для платників єдиного податку I та II груп є календарний

6. Платники єдиного податку I та II груп подають до контролюючого органу податкову декларацію платника єдиного податку протягом ... днів після закінчення звітного (податкового) року.

7. Для відмови від спрощеної системи оподаткування суб'єкт господарювання не пізніше ніж за ... днів до початку нового календарного кварталу (року) подає до контролюючого органу заяву.

8 Платник єдиного податку не є платниками такого податку чи збору:

а) плата за землю;

б) збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства;

в) збір за використання води.

9. Платники єдиного податку III – VI груп подають до контролюючого органу податкову декларацію платника єдиного податку протягом ... днів після закінчення звітного (податкового) кварталу.

10. Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку третьої-шостої груп є календарний ...

Розділ 2. Оподаткування виплат з оплати праці

10. Сутність та державне регулювання виплат працівникам

10.1. Законодавче та нормативне регулювання виплат на користь працівників

Державне регулювання оплати праці є системою правил, процедур, нормативів, норм і гарантій щодо оплати праці на основі певних законодавчих і нормативних актів.

Оплата праці (у правовому аспекті) – це встановлена угодою сторін, тобто роботодавцем та найманою особою та передбачена колективними договорами, угодами систематична винагорода працівника не нижче державного мінімуму за виконану роботу відповідно до трудового договору. Оплата праці є одним з елементів трудових правовідносин.

Регулювання оплати праці здійснюється Кодексом законів про працю України від 10 грудня 1971 року № 322-VIII [19]; Законом України "Про оплату праці" від 24 березня 1995 року № 108/95-ВР [101]; Законом України "Про колективні договори й угоди" від 1 липня 1993 року № 3356-XII [99]; генеральними, регіональними, галузевими угодами; колективними договорами і локальними положеннями підприємств; іншими нормативно-правовими актами.

Однак основні положення, що визначають законодавче регулювання виплат з оплати праці, встановлені саме Кодексом законів про працю України від 10 грудня 1971 року № 322-VIII [19] та Законом України "Про оплату праці" від 24 березня 1995 року № 108/95-ВР [101].

У сучасних умовах господарювання існує та має практичне застосування досить значне розмаїття щодо видів виплат найманим працівникам від роботодавця, однак не всі вони відносяться до виплат з оплати праці.

На сьогоднішній день основним нормативним документом, що детально класифікує види виплат найманим працівникам від роботодавця, є Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена Наказом Держкомстату України від 13 січня 2004 року № 5 (надалі –

Інструкція №5) [58], яка розроблена відповідно до Закону України "Про оплату праці" [101] (надалі – Закон про оплату праці).

Однак, попри досить детальну класифікацію видів виплат працівникам, зазначену в Інструкції № 5 [58], застосування цієї класифікації є абсолютно неприйнятним для цілей оподаткування, оскільки Інструкція № 5 [58], розроблена відповідно до Закону України "Про оплату праці" [101], не відповідала раніше діючому податковому законодавству, зокрема Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" [104] та частково не узгоджується з введеним в дію з 1 січня 2011 року Податковим кодексом України [42].

10.2. Класифікація видів виплат працівникам від роботодавця: "статистичний" і "податковий" підходи

На сьогоднішній день існують два підходи до визначення поняття "заробітна плата" та, відповідно, до переліку видів виплат працівникам, що відносяться і не відносяться до неї та досить суттєво відрізняються між собою, а саме: "статистичний" і "податковий".

При цьому під "статистичним" підходом розуміється поняття заробітної плати і перелік видів виплат працівникам, що відносяться і не відносяться до неї (згідно з Законом України "Про оплату праці" [101] та Інструкцією зі статистики заробітної плати № 5 [58]), та використовуване, в тому числі, при стягуванні єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Під "податковим" підходом розуміється поняття заробітної плати та перелік видів виплат працівникам, що відносяться та не відносяться до неї, згідно з Податковим кодексом України (ПКУ) [42], та використовуване при справлянні податку на доходи фізичних осіб.

Необхідно розглянути обидва підходи до визначення поняття "заробітна плата" та, відповідно, до переліку видів виплат працівникам здійснити їх порівняльну характеристику.

Щодо "статистичного" підходу, то перш за все слід відзначити, що, згідно з положеннями Інструкції № 5 [58], основним з видів виплат роботодавцем працівникам є заробітна плата. При цьому, відповідно до Закону про оплату праці [101], під поняттям *заробітної плати* слід

розуміти винагороду, обчислювану, як правило, в грошовому виразі, яку згідно з трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Для оцінювання розміру заробітної плати Інструкцією № 5 (а саме: п. 1.3) вводиться показник фонду оплати праці, що включає нарахування найманим працівникам у грошовій і натуральній формах (оцінені в грошовому вираженні) за відпрацьований та невідпрацьований час, який підлягає оплаті, або за виконану роботу незалежно від джерела фінансування цих виплат.

Так, згідно з Законом "Про оплату праці" та Інструкцією № 5, фонд оплати праці складається з трьох складових (рис. 10.1): фонду основної заробітної плати; фонду додаткової заробітної плати; інших заохочувальних та компенсаційних виплат, що включаються до фонду оплати праці.

Крім того, в даній Інструкції міститься поділ виплат працівникам на виплати, що включаються до фонду оплати праці, та виплати працівникам, які не відносяться до фонду оплати праці (рис. 10.1).

Так, Інструкція № 5 [58] класифікує виплати працівникам, що відносяться до основної заробітної плати, на вісім підвидів. Класифікація виплат працівникам, що відносяться до додаткової заробітної плати, містить дванадцять підвидів. Інші заохочувальні та компенсаційні виплати працівникам, що входять до фонду оплати праці, відповідно до пп. 2.3 Інструкції № 5, класифікуються на чотири підвиди. А інші виплати працівникам, які не відносяться до фонду оплати праці, відповідно до п. 3 Інструкції № 5, включають в себе тридцять п'ять підвидів.

Детальний перелік виплат працівникам, що відносяться до основної та додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, що входять до фонду оплати праці, та інших виплат працівникам, які не відносяться до фонду оплати праці, наведено у табл. 10.1.

Відповідно до "податкового" підходу (згідно з пп. 14.1.48 ПКУ [42]) під доходами працівника у вигляді заробітної плати для цілей оподаткування податком на доходи фізичних осіб слід розуміти основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового наймання.

Дане визначення заробітної плати, наведене в Податковому кодексі, майже повністю відповідає поняттю заробітної плати, що міститься в Законі "Про оплату праці" [101] й Інструкції № 5 [58].



Рис. 10.1. "Статистичний" підхід до класифікації видів виплат працівникам

Але, незважаючи на однаковий підхід до самого визначення поняття заробітної плати, з точки зору "статистичного" і "податкового" підходів перелік видів виплат працівникам, прирівнюваних до неї, істотно відрізняється.

Так, згідно з нормами Податкового кодексу, до заробітної плати прирівнюються окремі виплати, які відповідно до Інструкції № 5 не входять до фонду оплати праці. Наприклад, згідно з пп. 169.4.1 ПКУ [42], до доходів у вигляді заробітної плати відносяться суми допомоги з тимчасової непрацездатності, хоча за законодавством лікарняні не входять в основну, додаткову заробітну плату або в інші виплати. Тобто наявна невідповідність "статистичного" та "податкового" підходів до переліку видів виплат працівникам, що належать до заробітної плати.

Порівняльний аналіз "статистичного" та "податкового" підходів до переліку видів виплат, що включаються в поняття "заробітна плата", поданий у табл. 10.1.

Порівняльна характеристика "статистичного" та "податкового" підходів до переліку видів виплат, що включаються в поняття заробітна плата

Пункт Інструкції №5	Види виплат працівникам	
	"Статистичний" підхід	"Податковий підхід"
1	2	3
	Фонд основної заробітної плати	
2.1.1	Винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами керівників, фахівців, технічних службовців, включаючи в повному обсязі внутрішнє сумісництво	Зарплата
2.1.2	Суми відсоткових або комісійних нарахувань залежно від обсягу доходів (виручки), отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг), у разі, якщо вони є основною заробітною платою	Зарплата
2.1.3	Гонорар штатним працівникам редакцій газет, журналів, інших засобів масової інформації, видавництв, установ мистецтва й (або) оплата їх праці, що нараховується за ставками (розцінками) авторської (постановочної) винагороди, нарахованої на даному підприємстві, крім винагород (гонорарів) штатних працівників газет і журналів, інших засобів масової інформації, видавництв	Зарплата
	Винагороди (гонорари) штатних працівників газет і журналів, інших засобів масової інформації, видавництв, установ мистецтва, які виплачуються за авторськими договорами	Інша виплата – об'єкт для ПДФО
2.1.4	Оплата при переведенні працівника на нижче оплачувану роботу у випадках і розмірах, передбачених чинним законодавством, а також при невиконанні норм виробітку та виготовленні продукції, що виявилася браком, не з вини працівника	Зарплата
2.1.5	Оплата роботи висококваліфікованих працівників, залучених для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників	Зарплата
2.1.6	Оплата праці за час перебування у відрядженні (не включає відшкодування витрат у зв'язку з відрядженням: добових, вартості проїзду, витрат на наймання житлового приміщення)	Зарплата
2.1.7	Вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці	Зарплата ¹

¹База оподаткування розраховується зі застосуванням коефіцієнта, передбаченого п. 164.5 ПКУ

1	2	3
2.1.8	Оплата праці працівників, які не перебувають у штаті підприємства, за виконання робіт:	
	згідно з договорами цивільно-правового характеру, за винятком фізичних осіб-підприємців;	Інша виплата – об'єкт для ПДФО
	згідно з обов'язками осіб, які є членами спостережної ради або ревізійної комісії акціонерного товариства	Інша виплата – об'єкт для ПДФО
	Фонд додаткової заробітної плати	
2.2.1	Надбавки та доплати до тарифних ставок (окладів, посадових окладів) у розмірах, передбачених чинним законодавством, за:	
	суміщення професій (посад);	Зарплата
	розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт;	Зарплата
	виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника;	Зарплата
	роботу у важких і шкідливих та особливо важких і особливо шкідливих умовах праці;	Зарплата
	інтенсивність праці;	Зарплата
	роботу в нічний час;	Зарплата
	керівництво бригадою;	Зарплата
	високу професійну майстерність;	Зарплата
	класність водіям (машиністам) транспортних засобів;	Зарплата
	високі досягнення в праці, у тому числі державним службовцям;	Зарплата
	виконання особливо важливої роботи на певний термін;	Зарплата
	знання та використання в роботі іноземної мови;	Зарплата
	допуск до державної таємниці;	Зарплата
	дипломатичні ранги, персональні звання службових осіб, ранги державних службовців, кваліфікаційні класи суддів;	Зарплата
	науковий ступінь;	Зарплата
	нормативний час пересування у шахті (руднику) від ствола до місця роботи і назад працівникам, постійно зайнятим на підземних роботах;	Зарплата
	роботу на територіях радіоактивного забруднення;	Зарплата

1	2	3
	інші надбавки та доплати, передбачені чинним законодавством, включаючи доплату до розміру мінімальної заробітної плати	Зарплата
2.2.2	Премії та винагороди, у тому числі за вислугу років, що мають систематичний характер, незалежно від джерел фінансування (крім сум, указаних у пп. 2.3.2 Інструкції № 5)	Зарплата
2.2.3	Відсоткові або комісійні винагороди, виплачені додатково до тарифної ставки (окладу, посадового окладу)	Зарплата
2.2.4	Оплата роботи в надурочний час і у святкові та неробочі дні у розмірах та за розцінками, установленними чинним законодавством	Зарплата
2.2.5	Оплата працівникам днів відпочинку, що надаються їм у зв'язку з роботою понад нормальну тривалість робочого часу при вахтовому методі організації праці, при підсумованому обліку робочого часу і в інших випадках, передбачених законодавством	Зарплата
2.2.6	Суми, виплачені (при виконанні робіт вахтовим методом) у розмірі тарифної ставки (окладу, посадового окладу) за дні перебування в дорозі до місцезнаходження підприємства (пункту збору) – місця роботи та назад, передбачені графіком роботи на вахті, а також за дні затримки працівників у дорозі через метеорологічні умови та з вини транспортних підприємств	Зарплата
2.2.7	Суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників	Зарплата
2.2.8	Суми компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати	Зарплата
2.2.9	Вартість безоплатно наданих окремим категоріям працівників відповідно до законодавства житла, вугілля, комунальних послуг, послуг зв'язку та суми коштів на відшкодування їх оплати	Не об'єкт ПДФО
2.2.10	Витрати, пов'язані з наданням безкоштовного проїзду працівникам залізничного, авіаційного, морського, річкового, автомобільного транспорту та міського електротранспорту	Не об'єкт ПДФО
2.2.11	Вартість безкоштовно наданого працівникам форменого одягу, обмундирування, що може використовуватися поза робочим місцем та залишається в особистому постійному користуванні, або сума знижки у разі продажу форменого одягу за зниженими цінами	Інша виплата – об'єкт для ПДФО 1
2.2.12	Оплата за невідпрацьований час:	
	оплата, а також суми грошових компенсацій у разі невикористання щорічних (основної та додаткових) відпусток та додаткових відпусток працівникам, які мають дітей, у розмірах, передбачених законодавством;	Зарплата

Продовження табл. 10.1

1	2	3	
	оплата додаткових відпусток (понад тривалість, передбачену законодавством), наданих відповідно до колективного договору;	Зарплата	
	оплата додаткових відпусток у зв'язку з навчанням та творчих відпусток;	Зарплата	
	оплата додаткових відпусток, що надаються відповідно до Закону України "Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи" від 28.02.1991 р. № 796-XII;	Зарплата	
	суми заробітної плати, що зберігаються за основним місцем роботи працівників, за час їх навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;	Зарплата	
	суми, нараховані особам, які проходять навчання (підготовку) для роботи на щойно введених у дію підприємствах за рахунок коштів, передбачених у загальних кошторисах будівництва;	Зарплата	
	оплата спеціальної перерви в роботі у випадках, передбачених законодавством, оплата пільгового часу неповнолітнім;	Зарплата	
156	оплата працівникам, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо вони виконуються в робочий час;	Зарплата	
	оплата працівникам-донорам днів обстеження, здавання крові та відпочинку, що надаються після кожного дня здавання крові, або днів, приєднаних за бажанням працівника до щорічної відпустки;	Зарплата	
	оплата, що зберігається за працівником, який підлягає медичному огляду, за основним місцем роботи за час перебування в медичному закладі на обстеженні;	Зарплата	
	оплата простоїв не з вини працівника	Зарплата	
	Інші заохочувальні та компенсаційні виплати, що входять до фонду оплати праці		
	2.3.1	Нарахування за невідпрацьований час, не передбачені чинним законодавством, зокрема працівникам, які вимушено працювали скорочений робочий час та перебували у відпустках з ініціативи адміністрації (крім допомоги з часткового безробіття), брали участь у страйках	Зарплата
	2.3.2	Винагороди та заохочення, що здійснюються раз на рік або мають одноразовий характер. Зокрема:	
		винагороди за підсумками роботи за рік, щорічні винагороди за вислугу років (стаж роботи);	Зарплата
	премії, що виплачуються у встановленому порядку за спеціальними системами преміювання, виплачені відповідно до рішень уряду;	Зарплата	

Продовження табл. 10.1

1	2	3
	премії за сприяння винахідництву та раціоналізації; створення, освоєння та впровадження нової техніки та технології; уведення в дію в строк і достроково виробничих потужностей й об'єктів будівництва; своєчасну поставку продукції на експорт та інші;	Зарплата
	премії за виконання важливих та особливо важливих завдань;	Зарплата
	одноразові заохочення, не пов'язані з конкретними результатами праці (наприклад, до ювілейних та пам'ятних дат, як у грошовій, так і натуральній формі);	Зарплата
	грошова винагорода державним службовцям за сумлінну безперервну працю в органах державної влади, зразкове виконання трудових обов'язків;	Зарплата
	вартість безкоштовно наданих працівникам акцій;	Зарплата ²
	кошти, спрямовані на викуп майна працівниками з моменту їх персоніфікації, а також суми вартості майна, яке розподіляється між членами колективу в разі ліквідації (реорганізації, перепрофілювання) підприємства (крім випадків розподілу майна між засновниками підприємства)	Зарплата ¹
2.3.3	Матеріальна допомога, що має систематичний характер, надана всім або більшості працівників (на оздоровлення, у зв'язку з екологічним станом, крім сум, указаних у п.3.31)	Зарплата
2.3.4	Виплати соціального характеру у грошовій і натуральній формі:	
	витрати в розмірі страхових внесків підприємств (крім добровільного медичного страхування) на користь працівників, пов'язаних з добровільним страхуванням (особистим, страхуванням майна);	Зарплата
	витрати в розмірі страхових внесків підприємств на довгострокове страхування життя працівників в сумі, що не перевищує 15 % від заробітної плати такого працівника, нарахованої протягом кожного звітного місяця, за який вноситься страховий внесок, і не більше величини розміру прожиткового мінімуму на працездатну особу, встановленого на 1 січня звітного року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн, на місяць (у 2015 році – 1 710 грн);	Не об'єкт ПДФО
	оплата або дотації на харчування працівників, у тому числі в їдальнях, буфетах, профілакторіях;	Зарплата ¹
	оплата за утримання дітей працівників у дошкільних закладах;	Зарплата ¹
	вартість путівок працівникам та членам їхніх сімей на лікування та відпочинок, екскурсії або суми компенсацій, видані замість путівок за рахунок коштів підприємства (крім випадків у п. 3.2);	Зарплата ¹
	вартість проїзних квитків, які персонально розподіляються між працівниками, та відшкодування працівникам вартості проїзду транспортом загального користування;	Зарплата ¹

² База оподаткування розраховується із застосуванням коефіцієнта, передбаченого п. 164.5 ПКУ.

1	2	3
	інші виплати, що мають індивідуальний характер (оплата квартири та найманого житла, гуртожитків, товарів, продуктових замовлень, абонементів у групи здоров'я, передплати на газети та журнали, протезування, суми компенсації вартості виданого працівникам палива)	Зарплата ^{1, 3}
	Інші виплати, що не належать до фонду оплати праці	
3.1	Внески підприємств на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	Не об'єкт ПДФО
3.2	Допомоги та інші виплати, що здійснюються за рахунок коштів фондів державного соціального страхування:	
	допомога з тимчасової непрацездатності;	Зарплата
	допомога з вагітності та пологах;	Не об'єкт ПДФО
	допомога при народженні дитини;	Не об'єкт ПДФО
	допомога з догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку;	Не об'єкт ПДФО
	допомога на поховання;	Не об'єкт ПДФО
	оплата путівок на санаторно-курортне лікування та оздоровлення;	Не об'єкт ПДФО
	допомога по частковому безробіттю	Не об'єкт ПДФО
3.3	Оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства, установи, організації	Зарплата
3.4	Соціальні допомоги та виплати за рахунок коштів підприємства, установлені колективним договором (працівникам, які перебувають у відпустці для догляду за дитиною, на народження дитини, сім'ям з неповнолітніми дітьми)	Інша виплата – об'єкт для ПДФО
3.5	Внески підприємств згідно з договорами добровільного медичного страхування працівників і членів їх сімей	Інша виплата – об'єкт для ПДФО ¹
	Внески підприємств згідно з договорами пенсійного страхування працівників і членів їх сімей:	
	в сумі, що не перевищує 15 % від нарахованої працедавцем заробітної плати найманому працівникові – платнику податку протягом кожного звітного податкового місяця, за який сплачується пенсійний внесок, але не більше величини розміру прожиткового мінімуму на працездатну особу, встановленого на 1 січня звітного року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн (у 2015 році – 1 710 грн);	Не об'єкт ПДФО

³ Якщо оплата квартири та найманого житла, гуртожитків працівникам, надання їм інших об'єктів матеріального та нематеріального майна обумовлено виконанням їх трудової діяльності відповідно до трудового договору (контракту) або передбачено нормами колективного договору, то тоді сума таких виплат, відповідно до абз «а» пп. 164.2.17 ПКУ, не підлягає оподаткуванню ПДФО.

1	2	3
	внески за договором недержавного пенсійного забезпечення понад зазначеної суми, а також за договорами страхування членів сім'ї працівників	Інша виплата – об'єкт для ПДФО ¹
3.6	Одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію згідно з чинним законодавством та колективними договорами (включаючи грошову допомогу державним службовцям та науковим (науково-педагогічним) працівникам)	Зарплата
3.7.	Надбавки та доплати до державних пенсій працюючим пенсіонерам	Зарплата
3.8	Суми вихідної допомоги при припиненні трудового договору	Зарплата ⁴
3.9	Суми, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні	Зарплата
3.10	Витрати на платне навчання працівників і членів їхніх сімей, не пов'язане з виробничою необхідністю, згідно з договором між підприємством та навчальним закладом:	
159	сума оплати за навчання фізичної особи (як працівника, так і не працівника підприємства) у вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладах у розмірі, що не перевищує граничного розміру доходу, розрахованого згідно з положеннями абз. 1 пп. 169.4.1 ПКУ (у 2015 році – 1 710 грн), у розрахунку на кожний повний або неповний місяць підготовки чи перепідготовки та за умови, що з такою особою укладено письмовий договір (контракт) про взяття зобов'язання відпрацювати у роботодавця по закінченні навчального закладу та отримання спеціальності (кваліфікації) не менше трьох років;	Не об'єкт ПДФО
	сума оплати за навчання фізичної особи (як працівника, так і не працівника підприємства) у вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладах понад зазначеної норми та/або без укладення вищевказаного письмового договору (контракту)	Інша виплата – об'єкт для ПДФО ¹
3.11	Видатки підприємств на покриття витрат Пенсійного фонду України на виплату та доставку пільгових пенсій	Не об'єкт ПДФО
3.12	Виплати в установленому розмірі особам, які потерпіли від Чорнобильської катастрофи (крім зазначених у пп. 2.2.1, 2.2.12)	Не об'єкт ПДФО
3.13	Компенсація моральної шкоди працівникам за рахунок коштів підприємства, що виплачується за рішенням суду:	

⁴ Згідно з Листом ДПАУ № 4628/6/17-0715 від березня 2011 року, сума вихідної допомоги, що виплачується у випадках, передбачених КЗпП, включається до загального місячного оподаткованого доходу платника податку (відповідно до пп. 164.2.18 ПКУ) як інші доходи

1	2	3
	суми, які за рішенням суду спрямовуються на відшкодування збитків, завданих платнику податку внаслідок заподіяння йому матеріальної шкоди, а також шкоди життю та здоров'ю (абз. "а" пп. 164.2.14 ПКУ);	Не об'єкт ПДФО
	дохід у вигляді компенсації немайнової (моральної) шкоди	Інша виплата – об'єкт для ПДФО ¹
3.14	Винагорода, що сплачується за авторським договором на створення та використання творів науки, літератури та мистецтва, крім зазначеної у пп. 2.1.3. Винагороди за відкриття, винаходи та раціоналізаторські пропозиції та їх використання	Інша виплата – об'єкт для ПДФО
3.15	Витрати на відрядження:	
	добові (у межах норм), вартість проїзду, витрати на наймання житлового приміщення;	Не об'єкт ПДФО
	сума добових понад встановлені законодавством норми;	Інша виплата – об'єкт для ПДФО ¹
	сума відрядних, не повернена в строк	Інша виплата – об'єкт для ПДФО ¹
3.16	Надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок і посадових окладів працівників, направлених для виконання монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, і працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводиться в дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер, у розмірах, визначених чинним законодавством	Зарплата
3.17	Витрати на колективне харчування плавскладу річкового, морського та рибпромислового флотів, а також харчування льотного складу цивільної авіації при виконанні завдань польоту	Не об'єкт ПДФО
3.18	Витрати на харчування учасників спортивних заходів, у тому числі суддів, на час перебування на спортивних змаганнях та навчально-тренувальних зборах у межах установлених норм	Інша виплата – об'єкт для ПДФО ¹
3.19	Вартість виданого згідно з діючими нормами спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мийних та знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування або відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу та інших засобів індивідуального захисту в разі невидачі їх адміністрацією:	

1	2	3
	вартість безоплатного лікувально-профілактичного харчування та іншого майна, спеціального одягу та взуття, якими роботодавець забезпечує платника податку в межах заходів з охорони праці та в межах норм і переліків, встановлених нормативно-правовими актами, а також сума відшкодування вартості витрат працівника на придбання ним за рахунок власних коштів спеціального одягу та інших засобів індивідуального захисту, якщо необхідність такого придбання виникла у зв'язку з порушенням роботодавцем встановлених нормами строку видачі спецодягу, а куплений спецодяг було оприбутковано підприємством;	Не об'єкт ПДФО
	сума первісної вартості спецодягу та засобів індивідуального захисту, виданих понад встановлені норми видачі, а також у разі не повернення працівником зазначеного майна, граничний строк використання якого не настав, при припиненні трудових відносин з роботодавцем	Інша виплата – об'єкт для ПДФО ¹
3.20	Вартість придбаних підприємством проїзних квитків, які персонально не розподіляються між працівниками, а видаються їм у міру потреби для виконання виробничих завдань (у зв'язку зі специфікою роботи)	Не об'єкт ПДФО
3.21	Витрати на перевезення працівників до місця роботи як власним, так і орендованим транспортом:	
	якщо зазначені витрати персоніфіковані;	Інша виплата – об'єкт для ПДФО ¹
	якщо зазначені витрати не персоніфіковані	Не об'єкт ПДФО
3.22	Компенсації працівникам за використання для потреб виробництва власного інструменту та особистого транспорту	Інша виплата – об'єкт для ПДФО
3.23	Вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників:	
	вартість новорічних подарунків, які надаються з дотриманням умов законодавства;	Не об'єкт ПДФО
	вартість негрошових подарунків, у розмірі, що не перевищує 50 % від однієї мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного податкового року (у 2015 році – 609 грн);	Не об'єкт ПДФО
	вартість негрошових подарунків (а також призів переможцям та призерам спортивних змагань) у розмірі, що перевищує вказану межу	Інша виплата – об'єкт для ПДФО ¹

1	2	3
3.24	Витрати на підготовку та перепідготовку кадрів (крім витрат на заробітну плату, зазначених у пп. 2.2.12):	
	сума, сплачена роботодавцем на користь вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладів за фізичну особу, в межах розміру прожиткового мінімуму, встановленого на 1 січня звітного року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн, за кожний повний або неповний місяць підготовки чи перепідготовки такої фізичної особи, незалежно від того, чи перебуває ця особа у трудових відносинах з роботодавцем, але за умови, що вона уклала з ним письмовий договір про взяті зобов'язання про відпрацювання у такого роботодавця після закінчення вищого та/або професійно-технічного навчального закладу й отримання спеціальності не менше трьох років;	Не об'єкт ПДФО
	понад зазначеної суми та/або без укладення вищевказаного письмового договору (контракту);	Інша виплата – об'єкт для ПДФО ¹
	сума витрат роботодавця у зв'язку з підвищенням кваліфікації (перепідготовкою) платника податку згідно із законом;	Інша виплата – об'єкт для ПДФО
	стипендії слухачам підготовчих відділень, студентам, аспірантам, направленим підприємствами на навчання з відривом від виробництва у вищі навчальні заклади;	Інша виплата – об'єкт для ПДФО
	оплата проїзду до місцезнаходження навчального закладу та назад	Інша виплата – об'єкт для ПДФО ¹
	витрати, пов'язані з організацією навчального процесу:	
	якщо зазначені витрати не персоніфіковані;	Не об'єкт ПДФО
	якщо зазначені витрати персоніфіковані	Інша виплата – об'єкт для ПДФО ¹
3.25	Стипендії, що призначаються видатним діячам науки, освіти та культури, фізичної культури та спорту, інформаційної галузі, олімпійським і параолімпійським чемпіонам, видатним спортсменам і тренерам з олімпійських видів спорту, талановитим спортсменам, молодим ученим	Не об'єкт ПДФО
3.26	Довічна плата за звання дійсного члена та члена-кореспондента Академії наук	Не об'єкт ПДФО

1	2	3
3.27	Витрати на проведення культурно-освітніх і оздоровчих заходів та утримання громадських служб. Витрати на благоустрій садівничих товариств (будівництво шляхів, енерго- та водопостачання, осушення та інші витрати загального характеру), будівництво гаражів для працівників:	
	якщо зазначені витрати не персоніфіковані;	Не об'єкт ПДФО
	якщо зазначені витрати персоніфіковані	Інша виплата – об'єкт для ПДФО ¹
3.28	Позики, видані працівникам підприємств для поліпшення житлових умов, на індивідуальне будівництво, заведення домашнього господарства	Не об'єкт ПДФО
3.29	Вартість житла, переданого у власність працівникам	Інша виплата – об'єкт для ПДФО ¹
3.30	Витрати підприємств на оплату послуг з лікування працівників, які були надані установами охорони здоров'я (крім виплат, зазначених у пп. 2.3.3):	
	якщо дані витрати надані у вигляді цільової благодійної допомоги на лікування платника податку, що надається медичному закладу, при дотриманні вимог, встановлених абз. "а" пп. 170.7.4 ПКУ;	Не об'єкт ПДФО
	якщо дані витрати надані у вигляді цільової благодійної допомоги на лікування платника податку, що надається медичному закладу, при не дотриманні вимог, встановлених абз. "а" пп. 170.7.4 ПКУ	Інша виплата – об'єкт для ПДФО ¹
3.31	Матеріальна допомога разового характеру, що надається підприємством окремим працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання:	
	нецільова благодійна допомога, у тому числі матеріальна, яка надається резидентами – юридичними або фізичними особами на користь платника податку протягом звітного податкового року сукупно у розмірі, що не перевищує розмір мінімального прожиткового мінімуму, встановленого на 1 січня такого року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн (у 2015 році – 1 710 грн);	Не об'єкт ПДФО
	кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на лікування та медичне обслуговування платника податку за рахунок коштів благодійної організації або його роботодавця за наявності відповідних підтверджувальних документів, крім витрат, що компенсуються виплатами з фонду загальнообов'язкового державного соціального медичного страхування	Не об'єкт ПДФО

1	2	3
	кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на поховання померлого платника податку його роботодавцем за останнім місцем роботи (у тому числі перед виходом на пенсію) такого платника податків у межах подвійного розміру прожиткового мінімуму на одну працездатну особу, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн (у 2015 році – 3 420 грн)	Не об'єкт ПДФО
3.32	Грошове забезпечення військовослужбовців Збройних сил України, Державної прикордонної служби України, Служби безпеки України, Управління державної охорони України, інших утворених відповідно до законів України військових формувань, осіб начальницького і рядового складу органів внутрішніх справ, кримінально-виконавчої системи, податкової міліції України, Державної пожежної охорони Міністерства України з питань надзвичайних ситуацій та у справах захисту населення від наслідків Чорнобильської катастрофи	Зарплата
3.33	Доходи за акціями та інші доходи від участі працівників у власності підприємства (дивіденди, відсотки, виплати за паями):	
	дивіденди на користь фізичних осіб (у тому числі нерезидентів) за акціями або іншими корпоративними правами, які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми більше суми виплат, розрахованої на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку	Зарплата
	у загальному випадку дивіденди, нараховані платнику податку емітентом корпоративних прав – резидентом, що є юридичною особою;	Інша виплата – об'єкт для ПДФО
	дивіденди, які нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою – резидентом, що нараховує такі дивіденди, за умови, що таке нарахування 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 об'єкт ПДФО
	доходи від здавання в оренду землі	Інша виплата – об'єкт для ПДФО

Контрольні питання

1. Основні законодавчі та нормативно-правові акти щодо державного регулювання виплат на користь працівників.
2. Основний нормативний документ, що детально класифікує види виплат найманим працівникам.
3. Визначення заробітної плати згідно зі "статистичним" підходом.
4. Визначення заробітної плати згідно зі "податковим" підходом.
5. Сутність та особливості "статистичного" підходу до класифікації видів виплат працівникам.
6. Характеристика показника, що оцінює розмір заробітної плати згідно з Інструкцією зі статистики заробітної плати.
7. Сутність та особливості "податкового" підходу до класифікації видів виплат працівникам.
8. Характеристика складових показника фонду оплати праці.
9. Обґрунтуйте необхідність проведення розмежування видів виплат працівникам, прирівнюваних до заробітної плати.
10. Порівняльна характеристика "статистичного" та "податкового" підходів до переліку видів виплат, що включаються до поняття заробітна плата.

Тести для самоконтролю

1. Основним нормативним документом, що детально класифікує види виплат найманим працівникам, є:
 - а) Кодекс законів про працю України;
 - б) Податковий кодекс України;
 - в) Закон України "Про оплату праці";
 - д) Інструкція зі статистики заробітної плати.
2. "Статистичний" підхід до класифікації видів виплат працівникам ґрунтується на нормативному документі:
 - а) Кодекс законів про працю України;
 - б) Податковий кодекс України;
 - в) Закон України "Про оплату праці";
 - д) Інструкція зі статистики заробітної плати;
 - е) правильні відповіді в і д;
 - є) правильні відповіді а, в, д;
 - ж) правильні відповіді а і б.

3. Згідно зі "статистичним" підходом, до заробітної плати відносяться такі види виплат працівникам (але не виключно):

а) вартість безоплатно наданих окремим категоріям працівників відповідно до законодавства;

б) суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати;

в) одноразові заохочення, наприклад, до ювілейних дат, у натуральній формі;

г) гонорари працівників, які не перебувають в штаті підприємства;

д) правильні відповіді б і г;

е) правильні відповіді а, б, г;

є) правильні відповіді а, б, в, г.

4. Згідно з "податковим" підходом, до заробітної плати відносяться такі види виплат працівникам (але не виключно):

а) гонорари штатних працівників газет і журналів, інших засобів масової інформації, які виплачуються за авторськими договорами;

б) оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства, установи, організації;

в) сума витрат на відрядження, не повернена в строк;

г) сума витрат роботодавця у зв'язку з підвищенням кваліфікації (перепідготовкою) платника податку згідно з законом;

д) правильні відповіді б і в;

е) правильні відповіді а, б, в;

є) правильні відповіді а, б, в, г.

5. Фонд оплати праці складається з наступних складових:

а) фонду основної заробітної плати;

б) фонду додаткової заробітної плати;

в) інших виплат, що включаються до фонду оплати праці

г) правильні відповіді а і б;

д) правильні відповіді а, б, в.

6. "Податковий" підхід передбачає класифікацію виплат працівникам за наступними групами:

а) виплати, що включаються в поняття "заробітна плата" з метою оподаткування податком на доходи фізичних осіб;

б) інші виплати, що не включаються в поняття "заробітна плата" та обкладаються податком на доходи фізичних осіб;

в) виплати працівникам, у вигляді доходів, які не є об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб;

- г) правильні відповіді а і б;
- д) правильні відповіді а, б, в.

7. Згідно з "податковим" підходом, до заробітної плати відносяться такі види виплат працівникам (але не виключно):

- а) суми, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні;
- б) одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію;
- в) винагороди за підсумками роботи за рік, щорічні винагороди за вислугу років (стаж роботи).

8. Показник фонду оплати праці включає нарахування найманим працівникам:

- а) у грошовій формі;
- б) у натуральній формі (оцінені в грошовому вираженні);
- в) за відпрацьований час;
- г) за невідпрацьований час, який підлягає оплаті;
- д) за виконану роботу.

9. Необхідність чіткого розмежування видів виплат працівникам, що прирівнюються до заробітної плати, в аспекті "податкового" підходу, обґрунтовано тим, що:

- а) тільки до виплат, що прирівнюються до заробітної плати, застосовуються особливий порядок оподаткування;
- б) тільки до виплат, що прирівнюються до заробітної плати, здійснюється індексація;
- в) тільки до виплат, що прирівнюються до заробітної плати, поширюється дія Закону України "Про оплату праці".

10. Основні положення, що визначають законодавче регулювання виплат з оплати праці, встановлені:

- а) Кодексом законів про працю України;
- б) Податковим кодексом України;
- в) Законом України "Про оплату праці";
- г) Інструкцією зі статистики заробітної плати;
- д) правильні відповіді а, в, г.

11. Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

11.1. Правові та організаційні засади справляння єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

Єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (надалі – ЄСВ) – це консолідований страховий внесок, збір якого в Україні здійснюється в системі загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі [98].

Основні положення, що визначають порядок збору ЄСВ, встановлені Законом України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" від 8 липня 2010 року № 2464-VI [98] (надалі – Закон України № 2464), який набрав чинності з 1 січня 2011 року.

Слід відзначити, що також з 1 січня 2011 року порядок нарахування і сплати ЄСВ регулювався Постановою Кабінету Міністрів України від 22 грудня 2010 року № 1170 "Про затвердження переліку видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" [65] та Інструкцією про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженою Постановою Пенсійного фонду України від 27 вересня 2010 року № 21-5 [59] (дана постанова втратила чинність 25 лютого 2014 року).

З 1 жовтня 2013 року адміністрування ЄСВ здійснював уже не Пенсійний фонд України, а Міністерство доходів і зборів. Із вересня 2014 року ці функції покладено на Державну фіскальну службу України.

На сьогодні порядок справляння єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, крім Закону України № 2464-VI [98] та Постанови Кабінету Міністрів України № 1170 [65], регулюється також Наказами Міністерства доходів і зборів України від 9 вересня 2013 року № 454 та № 455, зокрема:

порядок нарахування та сплати ЄСВ регулюється "Інструкцією про порядок нарахування та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування", затвердженою Наказом Міністерства доходів і зборів України від 9 вересня 2013 року № 455 [60] (надалі – Інструкція № 455);

порядок формування та подання звіту з ЄСВ регулюється Наказом Міністерства доходів і зборів України від 9 вересня 2013 року № 454 "Про затвердження Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" [79] (надалі – Порядок № 454).

11.2. Платники єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, їх права та обов'язки

Відповідно до п. 1 ч. 1 ст. 4 Закону України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" і п. 2.1 Інструкції № 455, роботодавці – юридичні особи та фізичні особи-підприємці, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством, є платниками єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [58; 60].

При цьому дані роботодавці – юридичні особи та фізичні особи-підприємці, відповідно до ч. 17 та ч. 20 ст. 8 Закону № 2464-VI та п. 2.3, п. 2.4 Інструкції № 455, є страхувальниками для фізичних осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, які, в свою чергу, є особами, застрахованими в системі загальнообов'язкового державного соціального страхування [58; 60].

Детальну характеристику платників ЄСВ наведено в додатку Б.

11.3. Порядок нарахування, обчислення та сплати роботодавцями єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування справляється у вигляді нарахувань на фонд заробітної плати та проведення утримань із заробітної плати.

До бази для нарахування та утримання єдиного соціального внеску (згідно з п. 1 ч. 1 ст. 7 Закону № 2464-VI; Інструкції № 455) включається сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, що складається з основної та додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, у тому числі в натуральній формі, що визначаються згідно з Законом України "Про оплату праці" [58; 60].

Детальна характеристика бази для нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування наведено в додатку Б.

Слід відзначити, що єдиний внесок нараховується на суми, що визначені базою для нарахування єдиного внеску, які не зменшені на суму відрахувань податків, інших обов'язкових платежів, що відповідно до Закону сплачуються із зазначених сум, та на суми утримань, що здійснюються відповідно до Закону або за договорами позики, придбання товарів та виплат чи на інші цілі за дорученням отримувача.

При визначенні бази нарахування єдиного соціального внеску страхувальнику необхідно враховувати вимоги ч. 3 ст. 7 Закону № 2464-VI, згідно з якими нарахування та утримання ЄСВ здійснюються в межах максимальної величини бази нарахування ЄСВ, що дорівнює (згідно з абз. 4, п. 1, ст. 1 Закону № 2464-VI) сімнадцяти розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом на відповідний місяць [98].

Розмір прожиткового мінімуму в розрахунку на місяць для працездатних осіб на 2014 рік встановлений ст. 7 Закону України "Про Державний бюджет України на 2014 рік" [54] і складав 1 218 грн в розрахунку на місяць. У зв'язку з цим розмір максимальної величини бази нарахування ЄСВ у 2014 році становив 20 706 грн.

Строки сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування регулюється ст. 9 Закону України № 2464-VI та залежить від категорії платників ЄСВ.

Так, роботодавці (підприємства, установи та організації, інші юридичні особи та фізичні особи-підприємці, які використовують працю найманих працівників) сплачують нараховані за відповідний календарний місяць суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування не пізніше двадцятого числа наступного місяця, крім гірничих підприємств, які зобов'язані сплачувати ЄСВ, нарахований за календарний місяць, не пізніше двадцять восьмого числа наступного місяця [98].

При цьому під час кожної виплати заробітної плати, на суми якої нараховується ЄСВ, одночасно з видачею зазначених сум роботодавці зобов'язані сплачувати нарахований на ці виплати ЄСВ у розмірі, встановленому для таких платників (авансові платежі). Кошти перераховуються одночасно з отриманням (перерахуванням) коштів на оплату праці (виплату доходу, грошового забезпечення), у тому числі в безготівковій чи натуральній формі [98].

11.4. Розмір єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування для роботодавців

Розмір єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування залежить від категорії платників, виду доходів, та встановлені ст. 8 Закону № 2464 та розділом III Інструкції № 455.

Так, для роботодавців (а саме: для юридичних, фізичних осіб-підприємців, фізичних осіб та інших, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору) розмір ЄСВ, при нарахуванні на фонд заробітної плати, встановлюється відповідно до визначеного "Фондом соціального страхування від нещасного випадку на виробництві" класу професійного ризику виробництва, згідно з Постановою Кабінету Міністрів України № 237 "Про затвердження Порядку визначення класу професійного ризику виробництва за видами економічної діяльності" [72].

Так, існує шістдесят сім класів професійних ризиків, розмір ЄСВ для першого класу дорівнює 36,76 %, а по 67-му класу – 49,7 %. Якщо роботодавець здійснює діяльність за різними видами, то клас професійного ризику визначають згідно з основним видом економічної діяльності.

Також діють окремі ставки для нарахування ЄСВ на фонд заробітної плати найманих працівників в наступних випадках [98]:

для бюджетних організацій та установ – 36,3 %;

для найманих працівників-інвалідів – 8,41 %;

виплати за цивільно-правовими договорами з працівниками – 34,7 %;

для найманих працівників з числа осіб льотних екіпажів повітряних суден цивільної авіації та бортоператорів, які виконують спеціальні роботи в польотах, – 45,96 %.

Крім нарахувань на фонд заробітної плати, роботодавці здійснюють утримання ЄСВ із заробітної плати найманих працівників, загальний розмір яких, згідно з п. 7 ч. 1 ст. 8 Закону України № 2464-VI, на сьогоднішній день становить 3,6 % від суми нарахованої заробітної плати. Також діють окремі розміри утримання ЄСВ для певних категорій платників, що відображено у додатку Б.

Детальну характеристику платників, бази для нарахування та розміри єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування наведено в додатку Б.

11.5. Звітність платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

Форми та строки подання звітності з єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування передбачено розділом III Наказу № 454.

Періодом, за який роботодавці – платники єдиного соціального внеску подають звітність, є календарний місяць.

Так, роботодавці, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством, чи за цивільно-правовими договорами, у частині подання звіту за таких осіб зобов'язані формувати та подавати звіт не пізніше двадцятого числа місяця, що настає за звітним періодом (тобто до двадцятого числа включно) незалежно від того, чи нараховувався дохід найманим працівникам [79].

Роботодавці – платники єдиного соціального внеску, згідно з абз. 3 п. 3.1 Порядку № 454 [79] подають звіт за встановленою цим Порядком формою.

Загальні правила формування та подання звіту з ЄСВ регулюється розділом II Наказу № 454, згідно з яким звіт подається до органів доходів і зборів за основним місцем обліку платника єдиного внеску та в один із таких способів [79]:

засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису відповідальних осіб у порядку, визначеному законодавством;

на паперових носіях, завірених підписом керівника страхувальника та скріплених печаткою (за наявності), разом з електронною формою на електронних носіях інформації;

на паперових носіях, якщо у страхувальника кількість застрахованих осіб не більше п'яти.

Слід відзначити, що звіт з ЄСВ, надісланий поштою, не вважається поданим.

Звіт формується на підставі бухгалтерських та інших документів, відповідно до яких провадиться нарахування (обчислення) або які підтверджують нарахування (обчислення) виплат (доходу), на які відповідно до Закону нараховується єдиний внесок [79].

Контрольні питання

1. Правові засади справляння ЄСВ.
2. Платники ЄСВ.
3. База для нарахування та утримання роботодавцями ЄСВ.
4. Строки сплати роботодавцями ЄСВ.
5. Порядок нарахування та обчислення роботодавцями ЄСВ.
6. Розмір ЄСВ при нарахуванні роботодавцями на фонд заробітної плати.
7. Розмір ЄСВ при його утриманні роботодавцями.
8. Сутність понять "страхувальники" та "застраховані особи" в системі загальнообов'язкового державного соціального страхування.
9. Порядок подання роботодавцями звіту з ЄСВ до органів доходів і зборів
10. Строки подання роботодавцями звітності з ЄСВ.

Тести для самоконтролю

1. Нарухування та утримання ЄСВ здійснюється в межах максимальної величини бази нарахування ЄСВ, що дорівнює:
 - а) 17-ти розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб;
 - б) 10-ти розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб;
 - в) 15-ти розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб.
2. Роботодавці – юридичні особи та фізичні особи-підприємці, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору, є платниками ЄСВ відповідно до:
 - а) Податкового кодексу України;
 - б) Закону України;
 - в) "Інструкції про порядок нарахування та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування";
 - г) правильні відповіді б і в;
 - д) правильні відповіді а і б;
3. Для бюджетних установ ЄСВ установлюється в розмірі:
 - а) 34,7 % від бази нарахування ЄСВ;
 - б) 36,3 % від бази нарахування ЄСВ;
 - в) 45,96 % від бази нарахування ЄСВ;
 - г) 49,7 % від бази нарахування ЄСВ.

4. До бази нарахування ЄСВ включається (але не виключно):

а) сума нарахованої заробітної плати за видами виплат;

б) сума нарахованої заробітної плати за видами виплат (основна та додаткова зарплата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати в натуральній формі);

в) сума винагороди фізичним особам за виконання робіт;

г) правильні відповіді а і в.

5. Суб'єкт господарської діяльності, який здійснює господарську діяльність у декількох видах економічної діяльності, при визначенні розміру єдиного соціального внеску відноситься до:

а) класу професійного ризику виробництва з найбільшим розміром єдиного соціального внеску;

б) класу професійного ризику виробництва з найменшим розміром єдиного соціального внеску;

в) класу професійного ризику виробництва за основним видом економічної діяльності.

6. Базою нарахування ЄСВ є (але не виключно):

а) виплати, встановлені колективним договором: на народження дитини, сім'ям з неповнолітніми дітьми;

б) сума матеріальної допомоги разового характеру, що надається працівникові на оздоровлення дітей;

в) премія, що має разовий характер, за освоєння та впровадження нової техніки і технології;

г) компенсації працівникам за використання для потреб виробництва власного інструменту.

7. Роботодавці, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору, зобов'язані формувати та подавати звіт з ЄСВ:

а) не пізніше 20-го числа місяця, що настає за звітним періодом;

б) не пізніше 10-го числа місяця, що настає за звітним періодом;

в) не пізніше 20-го числа місяця, що настає за звітним періодом незалежно від того, чи нараховувався дохід найманим працівникам.

8. Роботодавці (крім гірничих підприємств) сплачують нараховані за відповідний календарний місяць суми ЄСВ:

а) не пізніше десятого числа наступного місяця;

б) не пізніше двадцятого числа наступного місяця;

в) не пізніше двадцять восьмого числа наступного місяця;

г) не пізніше тридцятого числа наступного місяця.

9. Порядок справляння єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування регулюється:

а) Законом України;

б) Постановою Кабінету Міністрів України;

в) Інструкцією про порядок нарахування та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

г) Наказом Міністерства доходів і зборів України;

д) правильні відповіді а, в, г, д.

10. Роботодавці з числа гірничих підприємств, зобов'язані сплачувати ЄСВ, нарахований за календарний місяць:

а) не пізніше десятого числа наступного місяця;

б) не пізніше двадцятого числа наступного місяця;

в) не пізніше двадцять восьмого числа наступного місяця;

г) не пізніше тридцятого числа наступного місяця.

12. Платники, об'єкт оподаткування та ставки податку на доходи фізичних осіб при оподаткуванні виплат з оплати праці

12.1. Правові та організаційні засади справляння податку на доходи фізичних осіб в Україні

В Україні до 2004 року система оподаткування доходів громадян регламентувалась Декретом Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян" від 26 грудня 1992 року [108].

З 2004 року було кардинально змінено порядок оподаткування доходів фізичних осіб. Прибутковий податок з громадян замінений податком з доходів фізичних осіб, який справляється з 1 січня 2004 р. згідно з Законом України "Про податок з доходів фізичних осіб" від 22 травня 2003 року № 889-IV [104].

З 1 січня 2011 року вітчизняна система оподаткування доходів фізичних осіб зазнала певних змін. Це пов'язано з тим, що набув чинності Податковий кодекс України (надалі – ПКУ).

Податок на доходи фізичних осіб в Україні є прямим загальнодержавним податком. **Податок на доходи фізичних осіб** – це плата фізичної особи за послуги, які надаються їй територіальною громадою, на території якої така фізична особа має податкову адресу (місце постійного або переважного проживання платника податку, місце реєстрації платника податку, визначене згідно з законодавством) або розташована особа, що виплачує оподатковувані доходи [42].

12.2. Характеристика платників податку на доходи фізичних осіб

З 1 січня 2011 року, згідно з пп. 162.1 ПКУ [42], платниками податку на доходи фізичних осіб є: фізична особа-резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи; фізична особа-нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні; податковий агент.

Згідно зі ст. 14 п. 1 пп. 213 ПКУ [42], **фізична особа-резидент** – це фізична особа, яка має місце проживання в Україні.

У разі, якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом. Якщо така особа має місце постійного проживання в Україні; якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні. У разі, якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183-х днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року [42].

Достатньою (але не виключною) умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи є місце постійного проживання членів її сім'ї або її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності. Якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні положення цього підпункту, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України [42].

Якщо, всупереч закону, фізична особа – громадянин України має також громадянство іншої країни, то для цілей оподаткування така особа вважається громадянином України, який не має права на залік податків, сплачених за кордоном [42].

Якщо фізична особа є особою без громадянства і на неї не поширюються положення ст. 14 п. 1 пп. 213 ПКУ [42], то її статус визначається згідно з нормами міжнародного права.

Достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення нею основного місця проживання на території України або її реєстрація як самозайнятої особи [42].

Згідно з пп. 14.1.122 ПКУ [42], **фізична особа-нерезидент** – це фізична особа, яка не є резидентом України відповідно до пп. 14.1.213 Податкового кодексу України.

Не є платником податку нерезидент, який отримує доходи з джерела їх походження в Україні і має дипломатичні привілеї та імунітет (встановлені чинним міжнародним договором України) щодо доходів, які він отримує безпосередньо від провадження дипломатичної чи прирівняної до неї таким міжнародним договором діяльності [42].

Для цілей податку з доходів фізичних осіб суттєве значення має їх класифікація за критерієм трудових відносин з роботодавцем (рис. 12.1).



Рис. 12.1. Класифікація фізичних осіб за критерієм трудових відносин з роботодавцем

За цим критерієм платники розподіляються на найманих осіб та осіб, які не вважаються в цілях оподаткування найманими особами.

До категорії "роботодавець" [42] відноситься юридична особа або самозайнята особа, яка використовує найману працю фізичних осіб на підставі укладених трудових договорів (контрактів) та несе обов'язки зі сплати їм заробітної плати, а також нарахування, утримання та сплати податку на доходи фізичних осіб до бюджету, нарахувань на фонд оплати праці (рис. 12.2).

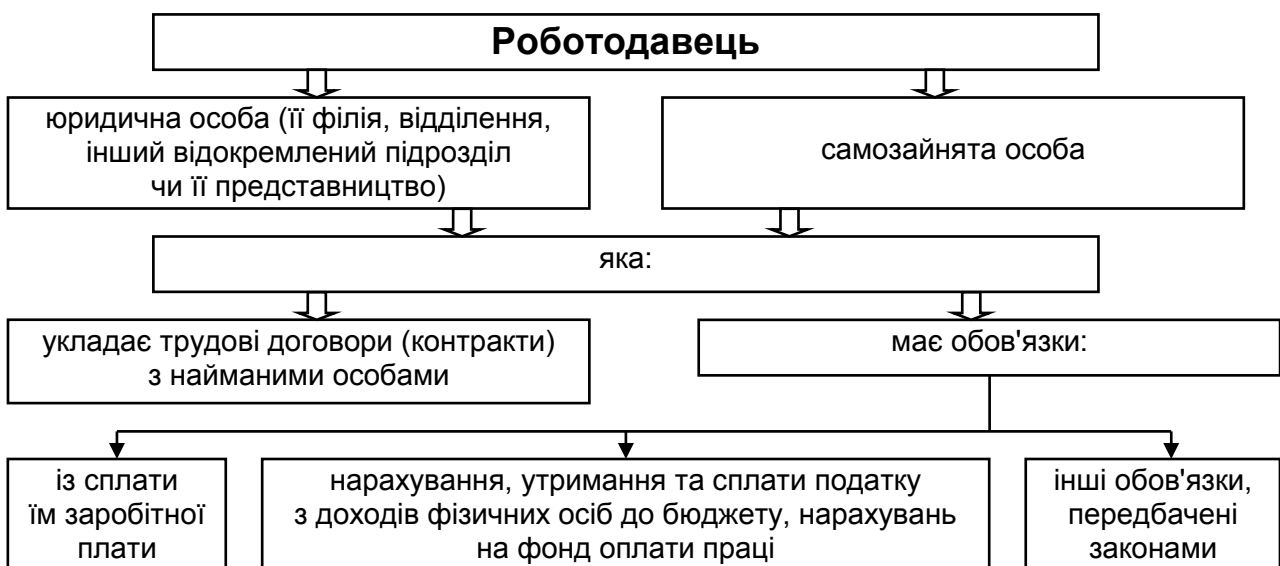


Рис. 12.2. Визначення категорії "роботодавець" [16]

Ще одна категорія платників, оподаткування яких має свої особливості, – самозайняті особи (рис. 12.3).



Рис. 12.3. **Визначення самозайнятої особи**

Згідно з пп. 14.1.226 ПКУ [42], **самозайнята особа** – це платник податку, який є фізичною особою-підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником в межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності.

Незалежна професійна діяльність – участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності; діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, арбітражних керівників, аудиторів, бухгалтерів, оцінювачів, інженерів чи архітекторів; особи, зайнятої релігійною діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що такі особи не є працівниками або фізичними особами-підприємцями, та використовують найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб [42].

12.3. Об'єкт та база оподаткування податком на доходи фізичних осіб, зокрема при оподаткуванні заробітної плати

Склад об'єкту оподаткування податком на доходи фізичних осіб залежить від категорії платника податку.

Так, *об'єктом оподаткування резидента* згідно п. 163.1 ПКУ є: загальний місячний оподатковуваний дохід; загальний річний оподатковуваний дохід; доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання); іноземні доходи – доходи, прибуток, отримані з джерел за межами України [42].

Об'єктом оподаткування нерезидента згідно п. 163.2 ПКУ є: загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні; доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання) [42].

Базою оподаткування є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального оподаткованого доходу на суму податкової знижки такого звітного року [42].

Загальний оподатковуваний дохід – будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду [42].

Загальний оподатковуваний дохід згідно пп. 164.1.1 ПКУ складається з: доходів, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання); доходів, які оподатковуються у складі загального річного оподаткованого доходу; доходів, які оподатковуються за іншими правилами, визначеними ПКУ [42].

Загальний місячний оподатковуваний дохід, згідно з пп. 164.1.2 ПКУ, складається з суми оподатковуваних доходів, нарахованих (виплачених, наданих) протягом такого звітного податкового місяця [42].

Загальний річний оподатковуваний дохід дорівнює сумі: загальних місячних оподатковуваних доходів, іноземних доходів, отриманих протягом звітного податкового року, доходів, отриманих фізичною особою-підприємцем від провадження господарської діяльності, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність (згідно із ст. 178 Податкового кодексу України) [42].

Перелік доходів, що згідно п. 164.2 ПКУ включаються до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку подано на рис. 12.4.

Доходи, що включаються до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку:

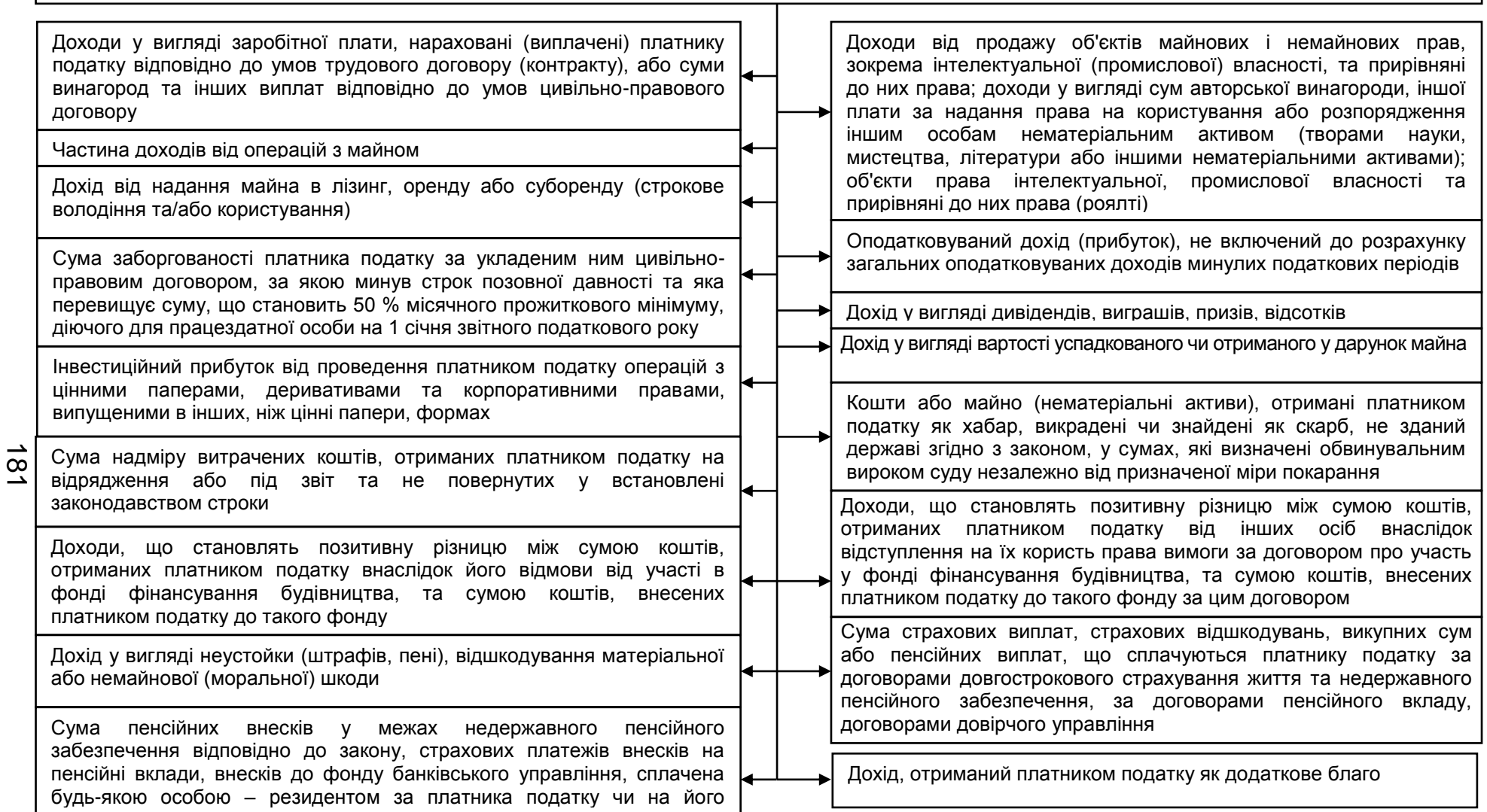


Рис. 12.4. Доходи, що включаються до загального оподаткованого доходу платника податку

До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку не включаються такі доходи, які можна згрупувати наступним чином (рис. 12.5).

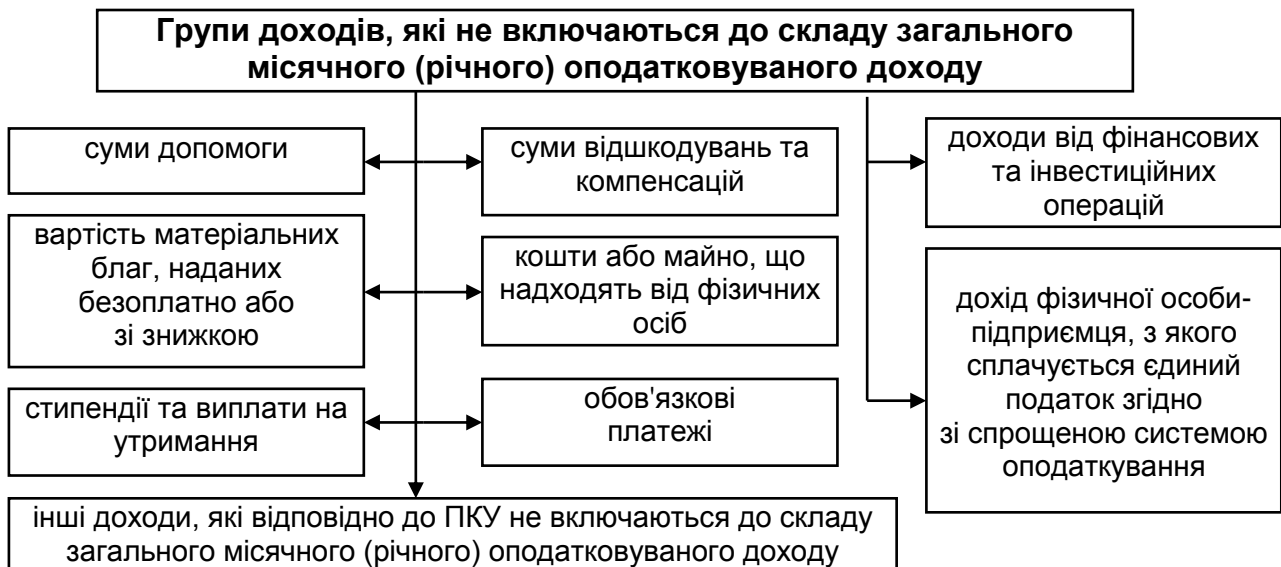


Рис. 12.5. Групи доходів, які не включаються до складу загального місячного (річного) оподатковуваного доходу

Платники податку на доходи фізичних осіб за наслідками звітного податкового року мають право на податкову знижку. У разі використання права на податкову знижку базою оподаткування є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального оподатковуваного доходу з урахуванням п. 164.6 ст. 164 ПКУ [42] на суму податкової знижки такого звітного року.

Податкова знижка для фізичних осіб, які не є суб'єктами господарювання, – документально підтверджена сума (вартість) витрат платника податку-резидента у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів – фізичних або юридичних осіб протягом звітного року, на яку дозволяється зменшення його загального річного оподатковуваного доходу, отриманого за наслідками такого звітного року у вигляді заробітної плати у випадках, визначених ПКУ [42].

Підстави для нарахування податкової знижки з зазначенням конкретних сум відображуються платником податку у річній податковій декларації. До податкової знижки включаються фактично здійснені протягом звітного податкового року платником податку певні витрати (перелік яких визначено п. 166.3 ПКУ), підтверджені відповідними

платіжними та розрахунковими документами [29], що було розглянуто в темі 7.

При визначенні бази оподаткування ПДФО враховуються всі доходи платника податку, отримані ним як у грошовій, так і негрошовій формах [42].

Під час нарахування (надання) доходів у будь-якій негрошовій формі базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, правила визначення яких встановлені згідно з ПКУ [42], помножена на коефіцієнт, який обчислюється за формулою 12.1:

$$K = 100 : (100 - Sp), \quad (12.1)$$

де K – коефіцієнт;

Sp – ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

Слід відзначити, що згідно з нормами Податкового кодексу діє особливий порядок оподаткування доходів у формі заробітної плати.

Так, згідно з абз. 1 п. 164.6 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 [42].

12.4. Система ставок податку на доходи фізичних осіб при оподаткуванні виплат з оплати праці

З 1 січня 2011 року, згідно п. 167.1 ПКУ, доходи фізичних осіб, отримані (у тому числі, але не виключно) у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які виплачуються (надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами, підлягають оподаткуванню за ставками прогресивної шкали податку на доходи фізичних осіб в наступному порядку [42]:

якщо база оподаткування щодо зазначених доходів за звітний календарний місяць не перевищує десятикратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного податкового року, то застосовується ставка у 15 %;

якщо база оподаткування щодо зазначених доходів за звітний календарний місяць перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного податкового року, то до суми такого перевищення застосовується ставка у 17 %.

Отже, зазначені ставки в 15 і 17 % застосовуються до загального місячного (річного) доходу платника податку. Тобто в межах місяця (року) для цілей порівняння з десятикратним розміром мінімальної заробітної плати порівнюються всі доходи платника податку, що обкладаються ПДФО за ставками 15 (17) %, а не окремо за видами виплат.

Розглядаючи діючі ставки прогресивної шкали податку на доходи фізичних осіб (15 і 17 %), що застосовуються при оподаткуванні доходу фізичної особи у вигляді заробітної плати, необхідно відзначити, що в даному випадку існує виняток. А саме: згідно з п. 167.4 ПКУ, за ставкою у 10 % оподатковується заробітна плата шахтарів-працівників, які видобувають вугілля, залізну руду, руди кольорових і рідкісних металів, марганцеві та уранові руди; працівників шахтобудівних підприємств, які зайняті на підземних роботах повний робочий день та 50 % і більше робочого часу на рік; працівників державних воєнізованих аварійно-рятувальних служб (формувань), у тому числі центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері цивільного захисту, у вугільній промисловості, – за Списком № 1 виробництв, робіт, професій, посад і показників на підземних роботах, на роботах з особливо шкідливими і особливо важкими умовами праці, зайнятість в яких повний робочий день дає право на пенсію за віком на пільгових умовах. Тобто, для зазначеної групи платників податків замість прогресивної шкали ПДФО застосовується пропорційна ставка [42].

Контрольні питання

1. Платники податку на доходи фізичних осіб.
2. Критерії віднесення платників податку до резидентів та нерезидентів.
3. Визначення категорії "роботодавець".
4. Класифікація фізичних осіб за критерієм трудових відносин з роботодавцем.
5. Визначення поняття "самозайнята особа".
6. Поняття "податковий агент" в цілях оподаткування доходів фізичних осіб.

7. Об'єкт оподаткування резидента податком на доходи фізичних осіб.

8. Порядок обчислення бази оподаткування при нарахуванні доходів в будь-яких негрошових формах.

9. Порядок оподаткування доходів у формі заробітної плати.

10. Ставки податку на доходи фізичних осіб при оподаткуванні виплат з оплати праці.

Тести для самоконтролю

1. Платниками податку на доходи фізичних осіб є:

- а) фізична особа-резидент;
- б) громадянин;
- в) фізична особа-нерезидент;
- д) податковий агент;
- е) правильні відповіді а, б, в, д.

2. Для цілей оподаткування ПДФО до найманих осіб відносяться:

- а) фізичні особи, які передовіряють виконання трудової функції третім особам за згодою їх роботодавця;
- б) фізичні особи, які безпосередньо власною працею виконують трудову функцію виключно за дорученням або наказом роботодавця;
- в) фізичні особи, які є суб'єктами підприємницької діяльності;
- д) правильні відповіді а, б, в.

3. Самозайнятою особою, згідно з нормами ПКУ, є:

- а) фізична особа, яка є підприємцем за умови, що така особа не є працівником в межах такої підприємницької діяльності;
- б) фізична особа, яка провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником в межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності;
- в) платник податку, який є фізичною особою-підприємцем.

4. Об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб резидента є:

- а) загальний місячний оподатковуваний дохід;
- б) загальний річний оподатковуваний дохід;
- в) доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання);
- г) іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України;
- д) правильні відповіді а, б, в, г.

5. Податковим агентом щодо податку на доходи фізичних осіб є:

- а) юридична особа;
- б) представництво нерезидента – юридичної особи;
- в) самозайнята особа;
- г) фізична особа-резидент;
- д) правильні відповіді а, б, в;
- е) правильні відповіді а, б, в, г.

6. При нарахуванні доходів у формі заробітної плати база оподаткування ПДФО визначається як:

а) виплачена заробітна плата, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та на суму податкової соціальної пільги за її наявності;

б) нарахована заробітна плата, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхових внесків до накопичувального фонду;

в) нарахована заробітна плата, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

г) виплачена заробітна плата, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхових внесків до накопичувального фонду.

7. Доходи фізичних осіб, отримані у формі заробітної плати чи інших виплат та винагород, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з трудовими правовідносинами, підлягають обкладенню ПДФО:

а) за ставкою у 15 % оподатковується загальна сума доходів у межах десяти розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на відповідний місяць, а сума перевищення оподатковується за ставкою у 17 %;

б) за ставкою у 15 % оподатковується загальна сума доходів у межах десяти розмірів мінімальної заробітної плати, а сума перевищення оподатковується за ставкою у 17 %;

в) за ставкою у 15 % оподатковується загальна сума доходів у межах десяти розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, а сума перевищення оподатковується за ставкою у 17 %.

8. Заробітна плата шахтарів - працівників, які видобувають вугілля, залізну руду, руди кольорових і рідкісних металів, марганцеві та уранові руди; працівників шахтобудівних підприємств, які зайняті на підземних роботах повний робочий день та 50 % і більше робочого часу на рік, оподатковується ПДФО:

- а) за ставкою у 10 %;
- б) за ставкою у 15 %;
- в) за ставкою у 17 %;
- г) за ставкою у 15 % (17 %).

9. При визначенні бази оподаткування ПДФО враховуються всі доходи платника податку, отримані ним:

- а) у грошовій формі;
- б) у негрошовій формі;
- в) у національній валюті;
- г) в іноземній валюті.

10. До загального оподаткованого доходу з ПДФО відносяться:

- а) доходи, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання);
- б) доходи, які оподатковуються у складі загального річного оподаткованого доходу;
- в) доходи, які оподатковуються за іншими правилами, визначеними ПКУ;
- г) правильні відповіді а, б;
- д) правильні відповіді а,б, в.

13. Податкові соціальні пільги при оподаткуванні виплат з оплати праці

13.1. Сутність податкової соціальної пільги та порядок її застосування

Податкову соціальну пільгу вперше було введено в українське податкове законодавство з 1 січня 2004 року із набуттям чинності Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" від 22 травня 2003 року № 889-IV [104]. Цим законом було запроваджено новий механізм оподаткування доходів населення, яким було скасовано хоча й формальні, проте застарілі (17 грн на місяць), але існуючі базові вирахування, що не підлягали оподаткуванню. Замість цього було введено соціальну податкову пільгу (розмір якої мав три рівні диференціації та залежав від розміру місячної мінімальної заробітної плати, встановленої на початок звітного року). Однак сфера її застосування була обмеженою, оскільки поширювалась на осіб, які мають низький рівень доходів (що не перевищує місячного прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого на початок звітного року, з урахуванням коефіцієнту 1,4) або особливий соціальний статус (інваліди, ветерани тощо).

Тобто з введенням в дію Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" [104] громадянам України було надане право користування податковою соціальною пільгою, яка за своєю сутністю є зменшенням місячного оподаткованого доходу малозабезпеченого громадянина-платника податку. Визначення пільги як "соціальної", розкриває її основне призначення – зменшення податкового навантаження на соціально незахищені верстви населення.

На сьогодні Закон України "Про податок доходів фізичних осіб" вже втратив чинність, але поняття податкової соціальної пільги збереглося у вітчизняному податковому законодавстві.

Таким чином, з 1 січня 2011 року застосування податкової соціальної пільги регулюється Податковим кодексом України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [42] і Порядком подання документів для застосування податкової соціальної пільги [77].

Тобто започаткована у 2004 році принципово нова система надання соціальних пільг отримала своє продовження в Податковому кодексі України. При цьому змінено лише основу встановлення розміру подат-

кової соціальної пільги (ПСП) – розмір мінімальної заробітної плати на розмір прожиткового мінімуму для працездатної особи. Також внесено незначні зміни в категорії пільговиків, однак при цьому кодексом не усунуто проблему обмеження щодо прав користування податковою соціальною пільгою. Так, положення, що ПСП може скористатися "будь-який платник податку", є лише декларованим, оскільки пільга для громадян усіх категорій пільговиків застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує законодавчо встановленої граничної величини.

Отже, згідно з правилами Податкового кодексу України (а саме: абз. 1, п. 164.6 ПКУ), як уже зазначалося, при визначенні бази оподаткування ПДФО доходів у вигляді заробітної плати (інших прирівняних до неї відповідно до чинного законодавства виплат, компенсацій і винагород) сума нарахованої заробітної плати (у тому числі, але не виключно) зменшується на суму податкової соціальної пільги (за її наявності).

При цьому, згідно зі ст. 169 ПКУ, податкову соціальну пільгу використовують тільки до доходу, нарахованого на користь платника податків протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (під даним поняттям, відповідно до пп. 14.1.48 ПКУ, мається на увазі: основна і додаткова заробітні плати, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податків у зв'язку з відносинами трудового найму відповідно до закону) [42].

13.2. Види розмірів податкових соціальних пільг

Податкова соціальна пільга, згідно зі ст. 169 ПКУ, може застосовуватися в базовому та збільшеному розмірах.

Розмір базової податкової соціальної пільги, відповідно до пп. 169.1.1 ПКУ, дорівнює 100 % від розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, для будь-якого платника податку. Однак, згідно абз. 8 п. 1 розділу XIX ПКУ, у повному розмірі базова податкова соціальна пільга буде застосовуватись тільки з 2015 року. До цієї дати базова податкова соціальна пільга надається платникам податків у розмірі 50 % від вказаної величини.

Згідно з Концепцією реформування податкової системи України в 2015 році податкова соціальна пільга буде використовуватися в розмірі 50, 75 та 100 %, а не в розмірах 100, 150 та 200 %.

За період з 1 січня 2011 року по 31 грудня 2014 року базова податкова соціальна пільга, що застосовується для будь-якого платника податків (табл. 7.2), дорівнює 50 % від розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (в розрахунку на місяць), встановленого законом на 1 січня звітного податкового року, що в 2014 році складав 609 грн (50 % від 1 218 грн).

Підвищені розміри податкових соціальних пільг надаються окремим категоріям платників податків (табл. 7.2) і розраховуються виходячи з величини діючої базової ПСП, а саме [42]:

150 % від базової податкової соціальної пільги для осіб визначених в пп. 169.1.3 ПКУ, що в 2015 році складало 913,50 грн. (150 % від 609 грн);

200 % від базової податкової соціальної пільги для осіб, визначених в пп. 169.1.4 ПКУ, що в 2015 році складало 1 218 грн (200 % від 609 грн).

13.3. Особливості та обмеження щодо застосування податкових соціальних пільг

У порядку застосування ПСП при оподаткуванні ПДФО доходів платника податків у вигляді заробітної плати діє значна кількість особливостей й обмежень, які сформульовані у вигляді наступних правил.

Правило 1. Податкову соціальну пільгу, відповідно до пп. 169.2.3 ПКУ, не дозволяється застосовувати до наступних доходів [42]:

доходів платника податків, що відрізняються від заробітної плати;

заробітної плати, яку платник податків протягом звітного податкового місяця отримує одночасно з доходами у вигляді стипендії, грошового або майнового (речового) забезпечення учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів, що виплачуються з бюджету;

доходів самозайнятої особи від здійснення підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності.

Правило 2. Податкову соціальну пільгу застосовують тільки за одним місцем нарахування (виплати) доходу у вигляді заробітної плати [42]. При цьому винятковою підставою для застосування ПСП є подана платником податків заява про обрання місця застосування податкової соціальної пільги (надалі – заява про застосування податкової соціальної

пільги). При цьому форма даної заяви повинна бути розроблена й затверджена ДПС України. Якщо така форма не затверджена, то платник податків подає вказану заяву у вільній формі, а після затвердження форми заяви її необхідно скласти повторно.

Правило 3. Відповідно до п. 169.1 ПКУ застосування податкової соціальної пільги можливе при дотриманні умов, передбачених пп. 169.4.1 ПКУ, а саме: не перевищування під час звітного податкового місяця граничної величини доходу, що отримується платником податків у якості заробітної плати, яка дорівнює сумі щомісячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженої на коефіцієнт 1,4 й округленої до найближчих 10 грн (у 2014 році дана гранична величина доходу складала 1 710 грн, тобто 1 218 грн помножені на 1,4 й округлені до найближчих 10 грн) [42].

Правило 4. Якщо працівник має право на податкову соціальну пільгу за двох і більше підстав, то йому, згідно п. 169.3 ПКУ, надають одну – найбільшу [42].

Правило 5. Відповідно до абз. 2 пп. 169.2.2 ПКУ податкову соціальну пільгу починають застосовувати до нарахування у вигляді заробітної плати доходів із дня отримання роботодавцем заяви про застосування пільги й всіх відповідних документів. Однак у зв'язку з тим, що ПСП застосовується тільки до нарахованого щомісячного доходу у вигляді заробітної плати, а заробітну плату нараховують в останній робочий день місяця, то, таким чином, застосовувати ПСП необхідно не з дня отримання заяви, а з податкового періоду, в якому платник податків надав заяву для її застосування [42].

Правило 6. Податкову соціальну пільгу, відповідно пп. 169.3.4 ПКУ, надають зі врахуванням останнього місячного податкового періоду, в якому платник податків помер, оголошується судом мертвим, визнається судом зниклим без вісті, втрачає статус резиденту або був звільнений з місця роботи [42]. Тобто, на відміну від норм Закону [104], за нормами ПКУ податкову соціальну пільгу можна застосовувати в місяці звільнення.

Правило 7. Податкову соціальну пільгу припиняють надавати у наступному порядку [42]:

1) з податкового місяця, в якому працівник надав роботодавцю заяву про відмову від ПСП. Законодавчо немає встановленої форми даної заяви, отже дана заява надається у довільній формі;

2) податкові соціальні пільги на дітей, які надаються платниками податків згідно з пп. 169.1.2, абз. "б" пп. 169.1.3. й абз. "а" пп. 169.1.3

ПКУ, застосовуються до кінця року, в якому кожна конкретна дитина досягла 18-річного віку (у випадку смерті дитини – до кінця року, на який вона припадає).

3) право на податкові соціальні пільги, що надаються в збільшених розмірах, відповідно до абз. "в" – "е" пп. 169.1.3 ПКУ, втрачається платником податку з місяця наступного, за місяцем, в якому платник податків втратив відповідний статус, що дає право на дану ПСП.

13.4. Порядок та умови проведення перерахунку

Відповідно до норм Податкового кодексу України, як при оподаткуванні ПДФО доходів працівника у вигляді заробітної плати загалом, так і при застосуванні податкової соціальної пільги зокрема існує ще одне правило. Дане правило полягає в тому, що, згідно з пп. 169.4.2. ПКУ, роботодавець платника податків, у тому числі, за місцем застосування податкової соціальної пільги, зобов'язаний перерахувати суми доходів, нарахованих йому в вигляді заробітної плати та суми наданої ПСП, в наступних випадках [42]:

1) у разі нарахування заробітної плати за останній місяць звітного року (за результатами кожного звітного податкового року);

2) у разі проведення розрахунку за останній місяць застосування податкової соціальної пільги у разі зміни місця її застосування за самостійним рішенням платника податку або в випадках, визначених пп. 169.2.3 ПКУ;

3) у разі проведення остаточного розрахунку з працівником, який припиняє трудові відносини з даним роботодавцем.

Крім того, згідно з пп. 169.4.3 ПКУ, працедавець має право здійснити перерахунок суми нарахованих доходів і утриманого з них податку на доходи фізичних осіб в будь-який період і в будь-яких випадках для визначення правильного оподаткування, незалежно від того, чи має платник податків право на ПСП. При цьому, якщо в результаті перерахунку виникає недоплата ПДФО, сума такої недоплати стягується роботодавцем за рахунок суми будь-якого неоподаткованого доходу (після його оподаткування) за відповідний місяць, а в випадку недостатності суми такого доходу – за рахунок оподаткованих доходів наступних місяців до повного погашення суми такої недоплати [42].

Метою проведення такого перерахунку є забезпечення виконання певної ПКУ умови з обмеження граничного розміру заробітної плати звітного податкового місяця, яка дає право платнику податків на застосування ПСП, й перевірки (уточнення) наявності в нього підстав для цієї пільги, і як наслідок – уточнення правильності нарахування ПДФО за кожний окремий податковий період (місяць) [42].

Тобто перерахунок полягає в уточненні (перевірці) сум, що нараховуються працівнику протягом певного календарного періоду доходів у вигляді заробітної плати окремо за кожен місяць такого періоду, й наданих податкових соціальних пільг.

Контрольні питання

1. Правові засади застосування податкової соціальної пільги.
2. Порядок застосування податкової соціальної пільги.
3. Види розмірів податкових соціальних пільг.
4. Категорії платників податку, яким надають ПСП базового розміру.
5. Платники податку, яким надають ПСП в розмірі 150 % від базової.
6. Платники податку, яким надають ПСП в розмірі 200 % від базової.
7. Доходи, до яких не дозволяється застосовувати ПСП.
8. Правила застосування ПСП, за умови наявності права на податкову соціальну пільгу за двома підставами.
9. Обмеження щодо застосування податкових соціальних пільг.
10. Порядок та умови проведення перерахунку.

Тести для самоконтролю

1. Податкову соціальну пільгу застосовують до:
 - а) доходів самозайнятої особи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності;
 - б) доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата;
 - в) загального оподаткованого доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця.

2. Розмір податкової соціальної пільги для платника податків, який утримує двох чи більше дітей віком до 18-ти років, дорівнює:

а) 100 % від розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року;

б) 50 % від розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року;

в) 100 % від базової податкової соціальної пільги у розрахунку на кожну дитину, яку утримують.

3. Яке з правил надання податкової соціальної пільги правильне:

а) податкову соціальну пільгу можна застосовувати у місяці звільнення в повному обсязі незалежно від того, скільки днів у звітному місяці працівник відпрацював у даного роботодавця;

б) податкову соціальну пільгу можна застосовувати у місяці звільнення в обсязі, кратному кількості днів звітного місяця, які працівник відпрацював у даного роботодавця;

в) податкову соціальну пільгу не можна застосовувати у місяці звільнення, в разі працевлаштування працівника в іншого роботодавця в тому ж місяці, в якому він звільнився?

4. На практиці податкову соціальну пільгу починають застосовувати:

а) з дня отримання роботодавцем заяви про застосування податкової соціальної пільги та всіх відповідних документів;

б) зі звітного місяця, в якому роботодавець отримав від платника податків заяву про застосування податкової соціальної пільги та всі відповідні документи;

в) з початку звітного місяця, наступного за місяцем, в якому платник податку подав заяву про застосування податкової соціальної пільги та всі відповідні документи.

5. Яке з правил надання податкової соціальної пільги правильне:

а) працівник, який користується підвищеною податковою соціальною пільгою на дітей, має право додатково застосовувати базову податкову соціальну пільгу безпосередньо на себе;

б) податкову соціальну пільгу на утримання дитини-інваліда, можна додавати до пільги на дітей, у разі, якщо працівник утримує двох і більше дітей, один (або кілька) з яких є дитиною-інвалідом (дітьми-інвалідами);

в) згідно з нормами ПКУ лікарняні не враховують при визначенні максимальної суми доходу, що дає право застосування податкової соціальної пільги?

6. Роботодавець зобов'язаний перерахувати суми доходів, нарахованих йому у вигляді заробітної плати у таких випадках:

а) при нарахуванні заробітної плати за останній місяць звітного року (за результатами кожного звітного податкового року);

б) при проведенні розрахунку за останній місяць застосування податкової соціальної пільги у разі зміни місця її застосування;

в) при проведенні остаточного розрахунку з працівником, який припиняє трудові відносини з даним роботодавцем.

9. Якщо студент не отримує стипендії з бюджету, то за місцем роботи він:

а) має право на застосування податкової соціальної пільги в розмірі 100 % від прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року;

б) має право на застосування податкової соціальної пільги в розмірі 50 % від прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року;

в) має право на застосування податкової соціальної пільги в розмірі 150 % від базової податкової соціальної пільги.

10. Нормативними документами, що регулюють застосування ПСП, є:

а) Закон України "Про податок з доходів фізичних осіб";

б) Податковий кодекс України;

в) Кодекс законів про працю України.

14. Особливості оподаткування окремих видів доходів

14.1. Оподаткування доходу фізичних осіб у вигляді додаткових благ

З 1 січня 2011 року оподаткування доходів фізичних осіб у вигляді додаткових благ регулюється Податковим кодексом України [42].

Так, відповідно до пп. 164.2.17 ПКУ, до загального щомісячного (щорічного) оподаткованого доходу включається дохід, отриманий платником податку як додаткове благо [42].

Згідно з пп. 14.1.47 ПКУ, під поняттям *додаткових благ* слід розуміти засоби, матеріальні або нематеріальні цінності, послуги, інші види доходів, що виплачуються (надаються) платнику податків податковим агентом, якщо такий дохід не є [42]:

заробітною платою й не пов'язаний з виконанням обов'язків трудового найму;

винагородою за цивільно-правовими договорами (угодами), що уклалися з таким платником податків, окрім випадків, передбачених нормами ПКУ.

Так, не є додатковими благами платежі, що здійснюються податковим агентом на користь платника податків, які є доходами, що не включаються в обчислення загального щомісячного (річного) оподаткованого доходу з ПДФО, вказані в ст. 165 ПКУ.

У табл. 14.1 детально розглянуті доходи, що для цілей оподаткування ПДФО підпадають під поняття "додаткове благо" та підлягають включенню в оподатковуваний дохід платника податків – отримувача даного блага.

Варто зазначити, що дохід, нарахований платнику податку в грошовій формі, в вигляді додаткового блага, входить до бази оподаткування ПДФО у повному обсязі.

До доходу, нарахованого платникові податків у вигляді додаткового блага у негрошовій формі, застосовується особливий порядок оподаткування податком на доходи фізичних осіб, який розглядається далі.

Доходи, які є додатковим благом
(складено з використанням матеріалів [115])

Назва прибутку, який є додатковим благом	Підстава
1	2
Вартості використання житла, інших об'єктів матеріальної або нематеріальної власності, що надаються платнику податку в безкоштовне використання, або компенсація вартості такого використання*	абз. "а" п.п. 164.2.17 ПКУ
* Не є додатковим благом дохід, отриманий платником податку у вигляді вартості використання житла, інших об'єктів матеріальної або нематеріальної власності, наданих платнику податків в безкоштовне використання, або компенсація вартості такого використання, якщо таке надання або компенсація обумовлені виконанням платником податків податку трудової функції згідно з трудовим договором (контрактом), передбачені нормами колективного договору. Також не вважаються додатковим благом доходи, отримані в формі та розмірах, що підлягають включенню роботодавцем у собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, а також кошти, вартість послуг, мешкання, проїзду, харчування, спортивного одягу, аксесуарів, взуття й обладнання, колясок для інвалідів, в тому числі призначених для участі інвалідів в фізкультурно-реабілітаційних й спортивних заходах, лікарських й медико-відновлюючих засобів й інших доходів, наданих (виплачених платнику податку – учаснику спортивних (окрім професіонального спорту) фізкультурно-оздоровчих заходів, заходів з фізкультурно-оздоровчої діяльності і фізкультурно-спортивної реабілітації, що фінансуються з бюджету й/або бюджетними організаціями, іншими неприбутковими організаціями, що внесені до Реєстру неприбуткових організацій й закладів до дати надання таких коштів.	
Вартість майна й харчування, безоплатно отриманих платником податку*, за винятком випадків, визначених ПКУ щодо оподаткування прибутку підприємств	абз. "б" пп. 164.2.17 ПКУ
* Не є додатковим благом вартість безкоштовного лікувально-профілактичного харчування, молока або рівноцінних йому харчових продуктів, газованої солоної води, мийних й знешкоджуючих засобів, а також спеціального одягу й інших засобів індивідуального захисту, якими роботодавець забезпечує платника податків відповідно до Закону України "Про охорону праці"; спеціального (форменого), одягу та взуття, які надаються роботодавцем для тимчасового користування платнику податків, який знаходиться з ним в трудових відносинах (пп. 165.1.9. ПКУ)	
Вартість послуг домашнього обслуговуючого персоналу, безоплатно отриманих платником податків, включаючи працю підлеглих осіб, а також осіб, які знаходяться на військовій службі або арештованих чи ув'язнених*	абз. "в" пп 164.2.17 ПКУ
* Під терміном "послуги домашнього обслуговуючого персоналу" розуміються послуги з побутового обслуговування фізичної особи, членів її сім'ї або від імені чи від їх дорученням якої-небудь третьої особи, включаючи ремонт або спорудження об'єктів рухомого або нерухомого майна, що належить таким особам або яким вони користуються	
Суми грошового або майнового відшкодування будь-яких витрат або втрат платника податку, окрім обов'язково відшкодовуваних за рахунок бюджету або звільнених від оподаткування відповідно до розділу IV ПК, тобто окрім виплат, вказаних в ст. 165 ПКУ. Наприклад, сума податку на доходи, сплачена податковим агентом за фізичну особу внаслідок виправлення помилки	абз. "г" пп. 164.2.17 ПКУ

Продовження табл. 14.1

1	2
Суми безповоротної фінансової допомоги*, окрім сум відсотків, умовно нарахованих для такої допомоги, зокрема, сума грошових переказів, що подаровані платнику податків	абз. "г" пп. 164.217 ПКУ
* Згідно з п. п. 14.1.257 ПКУ під безповоротною фінансовою допомогою розуміється сума коштів, що переведена платнику податків згідно договорам дарування, іншим подібним договорам або без укладання таких договорів; сума безнадійної заборгованості, що відшкодована кредитором позичальником після списання такої безнадійної заборгованості; сума заборгованості одного платника податків перед іншим платником податків, що не стягнута після закінчення терміну позовної давності; основна сума кредиту або депозиту, наданих платнику податків без встановлення термінів повернення такої основної суми, за винятком кредитів, наданих під безстрокові облігації, і депозитів до вимоги в банківських закладах, а також сума відсотків, нарахованих на таку основну суму, але не сплачених; сума відсотків, умовно нарахованих на суму поворотної фінансової допомоги, що залишається неповерненою на кінець звітного періоду, у розмірі облікової ставки НБУ, розрахованої за кожен день фактичного використання такої поворотної фінансової допомоги.	
Вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), визначена за правилами звичайної ціни, а також суми знижки звичайної ціни (вартості) товарів (робіт, послуг), індивідуально призначеної для такого платника податків, окрім випадків, передбачених пп. 165.1 ПКУ. До вищевказаних сум відносяться: сума, сплачена роботодавцем на користь вітчизняних вищих і професійно-технічних навчальних закладів за фізичну особу, яка перевищує встановлену межу в 2015 році – 1 710 грн, на кожен повний або неповний місяць підготовки або перепідготовки такої фізичної особи, або коли фізична особа не уклала з ним письмовий договір (контракт) про взяті зобов'язання на відпрацювання у такого роботодавця після завершення вищого і/або професійно-технічного навчального закладу й отримання спеціальності (кваліфікації) не менш трьох років; суми, що сплачуються роботодавцем за навчання при припиненні трудових відносин між працівником і роботодавцем протягом періоду навчання або до закінчення третього календарного року від року, в якому закінчується таке навчання; вартість путівок на санаторно-курортне лікування і відпочинок за кошти підприємства; вартість проїзних документів, наданих підприємством своїм співробітникам для проїзду в громадському транспорті (коли такі проїзні документи залишаються власністю працівника і він користується ними на свій розсуд); вартість подарунка, наданого юридичною особою, що перевищує граничний розмір в 50 % від мінімальної заробітної плати (з розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного року (в 2015 році – 609 грн)	абз. "е" пп. 164.2.17 ПКУ Абз. 2, пп. 165.1.21 ПКУ абз. 2, пп. 165.1.21 ПКУ пп. 165.1.39 ПКУ
Суми заборгованості платника податку, скасованого кредитором за його рішенням, не пов'язаному з процедурою банкрутства, до закінчення терміну позовної давності*. Наприклад, якщо роботодавець прощає заборгованість за позичкою, сума заборгованості включається в оподатковуваний дохід	абз. "д" пп. 164.2.17 ПКУ

Закінчення табл. 14.1

1	2
* Якщо кредитор повідомляє платника податків – боржника про анулювання боргу та включає суму анульованого боргу в розрахунок суми податку, що стягується на користь платників податків, на кінець звітного періоду, в якому борг анулюється, такий боржник самостійно сплачує податок з таких доходів та відображує їх у річній податковій декларації	
Сума одноразової грошової компенсації витрат для створення відповідних житлових умов згідно з законодавством, яку виплачують платнику податків з числа державних службовців й прирівняних до них осіб	пп. 165.1.34 ПКУ
Кількість платежів або відшкодувань (окрім заробітної плати й прирівняних до неї виплат, а також відшкодувань за цивільно-правовими договорами), які здійснюються профспілками своїм членам протягом року в розмірі, що перевищує суму граничного розміру доходу, що надає право на податкову соціальну пільгу (у 2015 році – 1 710 грн), або якщо вказані платежі здійснені не в розмірах й не для цілі, встановленої загальним збором членів профкому.	пп. 164.2.17 ПКУ; пп. 165.1.47 ПКУ
Грошові кошти, надані як допомога для поховання роботодавцем померлого платника податків роботодавця (у тому числі перед виходом на пенсію) у розмірі, що перевищує встановлену границю, яка дорівнює подвійному розміру прибутку, що надає право на застосування податкової соціальної пільги (у 2015 році – 3 420 грн)	пп. 164.2.17 ПКУ; пп.165.1.22 ПКУ
Допомога на похорон, що виплачується не роботодавцем померлої особи, окрім допомоги, наданої благодійною організацією, ПФУ, територіальними управліннями про питання праці й соціального захисту населення, фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування України	пп. 164.2.17 ПКУ; пп.165.1.22 ПКУ
Сума благодійної допомоги, що виплачують без дотримання вимог п.170.7 ПКУ	пп. 164.2.17 ПКУ; пп. 170.7 ПКУ

Згідно з пп. 164.5 ПКУ при нарахуванні доходів, у тому числі в вигляді додаткового блага, в будь-якій негрошовій формі базою для оподаткування є вартість такого прибутку, що розрахована за звичайними цінами (правила визначення яких встановлені нормами Податкового кодексу), помножена на коефіцієнт, що розраховується за наступною формулою [42]:

$$K = 100 : (100 - C_n), \quad (14.1)$$

де K – коефіцієнт;

C_n – ставка податку, що встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

Для визначення бази оподаткування ПДФО доходів в негрошовій формі, перш за все (згідно з пп. 164.5 ПКУ) необхідно визначити вартість такого доходу, що розраховується за звичайними цінами [42].

Треба мати на увазі, що у випадку, коли дохід у вигляді додаткового блага було нараховано працівнику підприємства, то для цілей оподаткування ПДФО, з установленою межею (десять мінімальних заробітних плат) слід порівнювати загальну суму доходу, нараховану працівнику, як у вигляді заробітної плати, так і в вигляді додаткового блага. Тобто в межах місяця для цілей порівняння з 10-кратним розміром мінімальної заробітної плати порівнюються всі доходи платника податків, оподатковані ПДФО за ставками 15 (17) %, а не окремо за видами виплат [42].

Доцільно розглянути питання про нарахування соціального внеску на дохід працівника в вигляді додаткового блага. Так, Законом України "Про збір та облік єдиного внеску на обов'язкове державне соціальне страхування" [98], передбачено, що базою оподаткування ЄСВ є сума нарахованої заробітної плати за видами нарахувань, що включаються в основну й додаткову заробітну плату, інших заохочувальних і компенсаційних виплат.

Якщо конкретний дохід працівника у вигляді додаткового блага належить до основної або додаткової заробітної плати, або інших заохочувальних й компенсаційних виплат, то він підлягає оподаткуванню ЄСВ в порядку, передбаченому для заробітної плати. В іншому випадку – не підлягає оподаткуванню ЄСВ.

14.2. Особливості оподаткування витрат працівників на відрядження та підзвітних сум

Роботодавець, який відправляє співробітника у відрядження або доручає йому виконання окремої громадсько-правової дії, зобов'язаний забезпечити відрядження коштами для поточних витрат у вигляді авансу, керуючись ст. 121 КЗпП [19] та Інструкції про відрядження, в редакції Наказу Міністерства фінансів України від 17 березня 2011 року №362 [62].

Згідно з п. 2.11 Положення про касові операції [69] заборонено надавати готівку під звіт працівнику, який не відзвітувався за попередньо отримані під звіт суми.

Після завершення відрядження або вирішення питань за дорученням й за рахунок роботодавця, який надав грошові кошти під звіт, працівник

зобов'язаний заповнити й надати "Звіт про використання коштів, наданих для відрядження або під звіт" (надалі – авансовий звіт). При цьому законодавством строго обумовлені терміни надання авансового звіту, що установлені пп. 170.9.3 ПКУ й залежать від мети, а також форми надання грошових коштів, що детально розглянуто в табл. 14.2.

Таблиця 14.2

**Терміни надання звіту про використання коштів,
виданих для відрядження або під звіт**

Форма надання	Терміни надання авансового звіту	Якими нормами встановлені терміни
1	2	3
Грошові кошти, що видані на відрядження		
Грошові кошти, видані з каси або перераховані на особисту банківську платіжну картку	<i>До закінчення 5-го банківського дня, що йде за днем завершення відрядження</i>	пп. 2.11 та пп. 2.12. Положення про касові операції; пп. 170.9.2 ПКУ, п. 11 Інструкції про відрядження
Грошові кошти, перераховані на корпоративну банківську картку й зняті з неї	<i>До закінчення 3-го банківського дня, що слідує за днем завершення відрядження</i>	пп. 2.12. Положення про касові операції; абз. "а" пп. 170.9.3 ПКУ; п. 11 Інструкції про відрядження
Грошові кошти, зараховані на корпоративну банківську платіжну картку; розрахунки проводилися виключно в безготівковій формі	<i>Не пізніше, ніж за 10-ть днів, за наявності поважних причин роботодавець(самозайнята особа), може його подовжити до 20-ти банківських днів (до з'ясування питань про виявлення розбіжності між відповідними звітними документами)</i>	пп. 2.12. Положення про касові операції і абз. "б" пп.170.9.3 ПКУ; п. 11 Інструкції про відрядження
Грошові кошти, видані на закупівлю сільськогосподарської продукції й підготовку вторинної сировини, окрім металобрухту		
Грошові кошти, видані з каси, перераховані на особисту банківську платіжну картку або зняті з корпоративної платіжної картки	<i>До закінчення терміну 5-го банківського дня, що слідує за днем закупівлі, але не пізніше 10 робочих днів із дня видачі готівкових коштів</i>	пп. 2.11 та пп. 2.12 Положення про касові операції й пп. 170.9.2 ПКУ

1	2	3
Грошові кошти, що надаються для інших промислових (господарських) потреб		
Грошові кошти видані з каси, перераховані на особисту банківську платіжну картку або зняті з корпоративної банківської платіжної картки	До закінчення 5-го банківського дня після здійснення окремих цивільно-правових дій від імені роботодавця.	пп. 2.11 й пп. 2.12 Положення про касові операції; пп. 170.9.2 ПКУ; Указ Президента України від 12 червня 1995 року № 436/95

Працівник зобов'язаний не тільки своєчасно звітувати за підзвітні суми, заповнюючи й надаючи авансовий звіт, але й повернути невикористану суму авансу. При цьому згідно пп. 170.9.2 ПКУ, невикористані грошові кошти працівник має повернути до каси або зарахувати на банківський рахунок підприємства до/або одночасно з наданням авансового звіту [42].

Грошові кошти, отримані працівником від роботодавця на відрядження або під розрахунок і розраховані згідно з пп. 170.9 ПКУ, не включаються в його загальний місячний (щорічний) оподаткований дохід з ПДФО. У загальний місячний (річний) оподаткований дохід працівника, згідно пп. 164.2.11 ПКУ, включається тільки сума зайво витрачених грошових коштів, отриманих ним для відрядження або під звіт, й не повернена в установлені законодавством терміни [42].

Тобто якщо працівник своєчасно не повернув невикористану частину авансу, то до нього застосовують санкції, передбачені пп. 170.9 ПКУ, у зв'язку з тим, що своєчасно не повернена працівником сума дорівнюється до "зайво використаних коштів". Така сума додається до місячного (річного) оподаткованого доходу працівника.

Порядок оподаткування суми зайво витрачених грошових коштів, отриманих платником ПДФО на відрядження або під звіт, не поверненої в установлений термін, визначено пп. 170.9.1 ПКУ. При оподаткуванні суми, виданої платнику ПДФО під звіт й не поверненої ним протягом установленого терміну, податковим агентом такого платника податків є особа, що надала йому дану суму, а саме [42]:

на відрядження – в сумі, що перевищує суму витрат платника податків ПДФО на таке відрядження;

під звіт для виконання окремих дій від імені й за рахунок особи, яка їх надала, – в сумі, що перевищує суму фактичних витрат платника ПДФО.

Для цілей пп. 170.9.1 ПКУ в суму перевищення не включаються й не оподатковуються документально підтверджені витрати, що здійснені за рахунок готівкових або неготівкових коштів, наданих платнику ПДФО під звіт його роботодавцем на організацію й проведення: прийомів, презентацій, свят; розваг і відпочинку; набуття та поширення подарунків у межах граничного розміру таких витрат, що здійснені таким платником і/або іншими особами з рекламними цілями [42].

Відповідно до пп. 170.9.1 ПКУ, своєчасно не повернена й зайво використана сума грошових коштів, отриманих працівником на відрядження або під звіт, підлягає оподаткуванню ПДФО [42].

14.3. Порядок оподаткування виплат, пов'язаних з використанням майна працівників

Відповідно до пп. 162.1 ПКУ платником податку є (у тому числі) фізична особа-резидент, що отримує доходи як з джерелом їх походження в Україні, так і закордонні доходи.

Згідно з пп. 164.2.5 ПКУ до оподаткованого доходу включається дохід від надання майна в оренду. Під поняттям "майно" фізичної особи (в даному випадку працівника) слід розуміти як рухоме, так і нерухоме майно. Податковим агентом платника податків-орендодавця при нарахуванні доходів від надання в оренду майна (як рухомого, так і нерухомого) є орендар [42].

Однак є суттєва відмінність у порядку оподаткування орендної плати за нерухому й рухому нерухомість. У даному випадку це стосується визначення об'єкту оподаткування при оренді нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки сільськогосподарського призначення, земельної частини (пая), майнового пая. А саме: відповідно до абз. 2 пп. 170.1.2 ПКУ, об'єкт оподаткування в даному випадку визначається виходячи з розміру орендної сплати, вказаної в договорі оренди, але не менше мінімальної суми орендної сплати за повний або неповний місяць оренди. У цьому разі мінімальний розмір такої орендної сплати повинен визначатися в порядку, передбаченому Постановою Кабінету Міністрів України "Про затвердження методики визначення мінімальної суми орендної сплати за нерухоме майно фізичних осіб" від 29 грудня 2010 року № 1253 [63].

Вказана методика, визначення мінімальної суми орендної сплати за нерухоме майно фізичних осіб, враховує мінімальну вартість місячної

орендної сплати одного квадратного метру загальної площі нерухомості, з врахуванням місця її розташування й інших показників. Таким чином, орган місцевого самоврядування кожної територіальної одиниці зобов'язаний здійснити такий розрахунок мінімальної вартості місячної орендної сплати й довести його до відома платників податків. Якщо вказана мінімальна вартість не встановлена або не оприлюднена до початку звітного (податкового) року, то об'єкт оподаткування слід визначати виключно виходячи з розміру орендної сплати, вказаної в договорі оренди.

Підприємство-орендар (тобто роботодавець), що є також податковим агентом, зобов'язане оподатковувати податком на доходи фізичних осіб доходи працівника від надання в оренду майна (як рухомого, так і нерухомого).

Якщо вищезазначений оподатковуваний дохід нараховується податковим агентом, але не виплачується (не надається) платнику податку, то, відповідно до пп. 168.1.5 ПКУ, податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, підлягає перерахуванню до бюджету податковим агентом у строки, встановлені ПКУ для місячного податкового періоду, тобто не пізніше тридцяти календарних днів, наступних за місяцем нарахування доходу [42].

Для оподаткування доходу працівника у вигляді орендної сплати за використання його майна застосовуються ставки, визначені п.167.1 ПКУ [42]:

ставка у 15 %, якщо загальна сума доходу, отриманого платником податків у звітному податковому місяці, не перевищує 10-кратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законодавством на 1 січня податкового року;

ставка у 17 % застосовується до суми перевищення, з врахуванням податку, сплаченого за ставкою у 15 %.

Далі слід розглянути питання про необхідність нарахування й утримання єдиного внеску до загальнообов'язкового державного соціального страхування з доходів робітника-орендодавця у вигляді орендної сплати.

Так, ст. 7 Закону України "Про збір і облік єдиного внеску до загальнообов'язкового державного соціального страхування" не містить у переліку доходів, що оподатковуються ЄСВ, таких видів доходів, як нарахована орендна плата [98]. Проте в ній є такий вид доходу, як винагорода фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за договорами громадсько-правового характеру.

Предметом договору наймання й предметом договору про надання послуг є різноманітні об'єкти громадських прав. Так, предметом договору

наймання є неспоживча річ, а предметом договору про надання послуг є послуга, що споживається в процесі вчинення певної дії або вчинення певної діяльності [117]. Отже, податки у вигляді орендної сплати не є базою для нарахування єдиного соціального внеску.

14.4. Оподаткування виплат працівникам у вигляді допомоги, що надається роботодавцем

Відповідно до чинного законодавства, у тому числі Інструкції № 5 [58], до матеріальної допомоги може відноситися цілий ряд виплат, спрямованих на задоволення, особистих потреб фізичних осіб, за рахунок коштів підприємства. У цьому разі надання матеріальної допомоги здійснюється на підставі заяви фізичної особи з відповідною резолюцією керівника про розмір і терміни її видачі.

В Інструкції № 5 [58] матеріальна допомога поділяється залежно від того, включається вона в фонд оплати праці або ні (табл. 14.3).

Принциповим є включення матеріальної допомоги до колективного (трудоного) договору. Так, якщо в колективному (трудоному) договорі передбачено систематичне здійснення виплат всім або більшості співробітників підприємства, то такі виплати додаються до фонду оплати праці, відповідно до пп. 2.3.3 Інструкції № 5 [58]. При цьому слід мати на увазі, що залежно від обставин виплати конкретної матеріальної допомоги працівникам від роботодавця діють різні податково-облікові правила.

Так, при виплаті певного виду допомоги працівникам залежно від критерію класифікації необхідно враховувати такі податкові аспекти [58]:

порядок оподаткування податком на прибутки фізичних осіб;

порядок нарахування єдиного соціального внеску;

право на витрати відносно податку на прибуток підприємств.

Основними відмінностями допомоги працівникам, у тому числі матеріальної, що не входить в фонд оплати праці, є: разовий характер; надання окремих працівникам; відсутність взаємозв'язку з трудовими відносинами. Тобто ця допомога працівнику від роботодавця не є винагородою за виконану роботу. При цьому сума наданої допомоги залежить тільки від бажання роботодавця віддячити працівнику або підтримати в складній життєвій ситуації, а також від його фінансових можливостей.

Класифікація матеріальної допомоги

Вид матеріальної допомоги	Характеристики матеріальної допомоги	Пункт Інструкції зі статистики заробітної плати
Матеріальна допомога, що включається в фонд оплати праці	Матеріальна допомога систематичного характеру, що надається всім або багатьом працівникам (для оздоровлення, у зв'язку з екологічною ситуацією та ін.)	пп. 2.3.3 Інструкції № 5
Матеріальна допомога, що не включається в фонд оплати праці	Соціальна допомога й виплати, встановлені колективним договором (працівникам, що знаходяться у відпустці по догляду за дітьми, при народженні дитини, батькам неповнолітніх дітей)	п. 3, 4 Інструкції № 5
	Одноразова допомога при виході на пенсію, передбачена законодавством або колективним договором	п. 3, 6 Інструкції № 5
	Оплата послуг медичних закладів за лікування працівника	пп. 3.30 Інструкції № 5
	Матеріальна допомога разового характеру, що надається окремим працівникам у зв'язку з сімейними обставинами, на лікування, оздоровлення дітей	пп. 3.31 Інструкції № 5
	Матеріальна допомога й благодійна допомога, що надається не працівникам підприємства	пп. 3.32 Інструкції № 5

Тепер слід зупинитись на податковому аспекті надання допомоги, що не входить до фонду оплати праці та надається працівникам від роботодавця. Нормами ПКУ передбачено, що роботодавці можуть надавати своїм робітникам наступні види разової допомоги [42]: допомогу на лікування й медобслуговування працівника (пп. 165.1.19 ПКУ); нецільову благодійну допомогу, у тому числі матеріальну (пп. 170.7.3 ПКУ); цільову благодійну допомогу на лікування та реабілітацію (пп. "а" 170.7.4 ПКУ); допомогу на поховання (пп. 165.1.22 ПКУ).

При наданні роботодавцем працівнику матеріальної допомоги ЄСВ не нараховується у зв'язку з тим, що витрати на сплату послуг для лікування робітників, надані закладами охорони здоров'я, додані до переліку типів виплат, на які не нараховується ЄСВ відповідно до п. 13 розділу II Переліку, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 22 грудня 2010 року № 1170 [65].

14.5. Порядок оподаткування страхових платежів за договорами недержавного пенсійного страхування та добровільного медичного страхування працівників

Страхові платежі за договорами недержавного пенсійного страхування працівників.

Участь в недержавному пенсійному страхуванні дає можливість роботодавцю реалізувати пенсійні програми для їх працівників, стимулюючи персонал, й одночасно оптимізувати свої фінансові ресурси й податкові виплати.

До 2004 року широкому впровадженню недержавного пенсійного забезпечення заважала відсутність законодавчої бази. Однак ця перепона була переборена завдяки тому, що з 1 січня 2014 року набув чинності Закон України № 1057-IV "Про недержавне пенсійне забезпечення" [100].

Участь в недержавній пенсійній програмі дозволяє роботодавцю надавати додаткові гарантії матеріального забезпечення співробітників після виходу на пенсію; страхувати ризик наступу інвалідності або смерті працівника; залучати нових й зберігати наявних кваліфікованих спеціалістів; підвищувати ефективність праці співробітників (у випадку, якщо розмір пенсійних внесків буде прямо залежати від результатів його праці); підвищувати конкурентоспроможність підприємства на ринку праці й набувати імідж соціально-орієнтованого підприємства. І при цьому мати можливість виключати страхові платежі за інтересами працівників за недержавною пенсійною програмою з бази оподаткування ПДФО та ЄСВ, а також можливість їх віднесення до витрат (обмеженим чином) при оподаткуванні прибутку підприємства. Це дає підставу припустити, що надалі все більше роботодавців будуть брати участь у недержавному пенсійному страхуванні своїх працівників.

Слід ретельно розглянути особливості документального оформлення виплат (внесків) роботодавців за договорами недержавного пенсійного страхування за інтересами працівників.

Рішення роботодавця про участь в недержавному пенсійному страхуванні (НПС) своїх працівників необхідно прописати в колективному договорі, а саме в розділі "Соціальні пільги та гарантії".

У випадку, якщо на підприємстві відсутній колективний договір, то дане рішення роботодавця можна зафіксувати в Положенні про соціальний пакет [100].

Щоб стати вкладником недержавного пенсійного фонду за інтересами своїх працівників, роботодавець повинен: укласти з недержавним пенсійним фондом угоду; обрати й узгодити з кожним працівником, що страхується, оптимальну пенсійну схему; сформувати список працівників, на користь яких будуть сплачуватися пенсійні внески; обрати оптимальний порядок і строк сплати пенсійних внесків; підписати пенсійний контракт (або контракти) на користь працівників [86].

Якщо сума пенсійних внесків до НПФ не перевищує 15 % від заробітної плати, нарахованої робітнику, але не перевищує встановлений ліміт (у 2015 році – 1 710 грн), то дана сума пенсійних внесків не включається до оподаткованого доходу платника.

Якщо сума внеску перевищує вказане обмеження, то сума перевищення включається до оподаткованого доходу працівника з урахуванням відповідного коефіцієнту.

Страхові платежі за договорами добровільного медичного страхування робітників.

Рішення роботодавця про участь у добровільному медичному страхуванні (ДМС) своїх працівників необхідно прописати в колективному договорі, а саме – в розділі "Соціальні пільги й гарантії".

Слід зазначити, що перед складанням договору на ДМС зі страховою компанією за інтересами своїх працівників керівник підприємства повинен видати наказ (розпорядження) на підставі заяв працівників, в якому зафіксувати: список працівників, яких страхує роботодавець; вказати, в якій страховій компанії й на який період (частіше всього – на рік).

Для укладання договору про добровільне медичне страхування своїх працівників роботодавець надає страховій компанії заяву на складання договору корпоративного ДМС і список співробітників, на користь яких будуть сплачуватися страхові внески за ДМС.

Слід зазначити, що звичайно роботодавець нараховує страховій компанії страховий платіж (внесок) одноразово за весь термін страхування. При цьому розмір даного платежу залежить від умов страхування та тарифів даного страховика.

Страхові внески підприємств за інтересами працівників за договорами добровільного медичного страхування не належать до фонду оплати праці, тобто не є заробітною платою працівників. При здійсненні роботодавцем страхових внесків за договорами добровільного медичного страху-

вання за інтересами працівника ЄСВ на суму даних платежів не нараховується й не утримується в зв'язку з тим, що дані платежі не є заробітною платою та включені в перелік видів виплат, на які не нараховується ЄСВ [98].

Контрольні питання

1. Доходи, що є додатковим благом.
2. Порядок та особливості оподаткування додаткових благ.
3. Особливості оподаткування витрат працівників на відрядження та підзвітних сум.
4. Порядок оподаткування виплат, пов'язаних з використанням майна працівників.
5. Порядок оподаткування допомоги на лікування та медичне обслуговування працівника.
6. Порядок оподаткування нецільової благодійної допомоги, що надається працівнику від роботодавця.
7. Порядок оподаткування цільової благодійної допомоги на лікування та реабілітацію, що надається працівнику від роботодавця.
8. Порядок оподаткування допомоги на поховання, що надається працівнику від роботодавця.
9. Особливості оподаткування страхових платежів за договорами недержавного пенсійного страхування.
10. Порядок оподаткування страхових платежів за договорами добровільного медичного страхування працівників.

Тести для самоконтролю

1. У разі, якщо додаткове благо виплачується готівкою з каси підприємства, то податок на доходи фізичних осіб сплачується (перераховується) до бюджету:
 - а) протягом банківського дня, наступного за днем такої виплати;
 - б) одночасно з отриманням даних грошових коштів;
 - в) протягом десяти календарних днів, наступних за граничним терміном подання податкового розрахунку за формою №1 ДФ.

2. Дохід, нарахований платнику податку на доходи фізичних осіб у грошовій формі, у вигляді додаткового блага згідно пп. 164.2.17 ПКУ:

а) не включається до бази оподаткування ПДФО;

б) включається до бази оподаткування ПДФО тільки в розмірі перевищення;

в) включається до бази оподаткування ПДФО у повному обсязі.

3. При нарахуванні (наданні) доходів, в тому числі у вигляді додаткового блага, в будь-якій негрошовій формі базою оподаткування є:

а) вартість такого доходу, помножена на коефіцієнт;

б) вартість такого доходу, помножена на коефіцієнт, розмір якого залежить від ставки ПДФО;

в) вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, помножена на коефіцієнт.

4. Нараховується й утримується ПДФО із суми доходу, нарахованого платнику податку у вигляді додаткового блага:

а) податковим агентом, який нараховує (виплачує, надає) даний оподатковуваний дохід на користь платника податків;

б) платником податків, на користь якого нараховується даний оподатковуваний дохід у вигляді додаткового блага;

в) податковими органами за результатами звітнього року.

5. Допомога на поховання, що надається роботодавцем померлого платника податку за його останнім місцем роботи:

а) не обкладається ПДФО, якщо термін використання не більше дванадцяти календарних місяців, наступних за місяцем отримання такої допомоги;

б) обкладається ПДФО, якщо термін використання більше дванадцяти календарних місяців, наступних за місяцем отримання, за винятком отримання благодійної допомоги у вигляді ендавменту;

в) не обкладається ПДФО, якщо допомога не перевищує граничний розмір і дорівнює подвійному розміру доходу, що дає право на застосування ПСП.

6. Допомога на лікування та медичне обслуговування працівника:

а) не обкладається ПДФО;

б) обкладається ПДФО в розмірі перевищення граничного річного розміру допомоги;

в) обкладається ПДФО в повному обсязі.

7. Сума надмірно витрачених коштів, отриманих працівником на відрядження або під звіт та не повернута у встановлені терміни:

- а) не включається до його оподаткованого доходу з ПДФО;
- б) включається до його оподаткованого доходу в повному обсязі;
- в) включається до його загального місячного оподаткованого доходу з ПДФО з урахуванням підвищувального коефіцієнта.

8. Відповідно до норм ПКУ цільовою є благодійна допомога:

- а) сплачується за рахунок коштів підприємства;
- б) яка надається під певні умови та напрями її витрачання;
- в) має систематичний характер і виплачується співробітникам.

9. До доходів, які є додатковим благом належать:

- а) вартість проїзних документів, наданих підприємством своїм працівникам для проїзду в міському транспорті;
- б) сума безповоротної фінансової допомоги;
- в) вартість послуг домашнього обслуговуючого персоналу;
- г) вартість подарунка, наданого фізичною особою, що перевищує граничний розмір у 50 % від мінімальної заробітної плати.

10. Нецільова благодійна допомога, у тому числі матеріальна:

- а) не обкладається ПДФО;
- б) не обкладається ПДФО, якщо сума допомоги за рік не перевищує розмір граничного доходу, що дає право на отримання ПСП;
- г) не обкладається ПДФО, якщо термін використання не більше дванадцяти календарних місяців, наступних за місяцем отримання такої допомоги.

15. Оподаткування альтернативних варіантів оплати праці

15.1. Особливості оподаткування винагороди фізичної особи за цивільно-правовими договорами

Правове регулювання цивільно-правових договорів, що були укладені з фізичною особою, й трудових договорів, що були укладені з найманим працівником, докорінно відмінні. Також суттєво відрізняється й оподаткування нарахувань за даним видам договорів. Саме тому слід розглянути особливості оподаткування нарахувань фізичним особам за громадсько-правовими договорами, з урахуванням Закону України "Про збір й облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" [98] й Податкового кодексу України [42], які набули чинності з 1 січня 2011 року.

На сьогодні найбільш поширеними видами цивільно-правових договорів (надалі – ЦПД), що укладаються між суб'єктами господарювання й фізичними особами, є договори підряду та договори про надання послуг.

Відповідно до статті 837 Цивільного кодексу України (надалі – ЦКУ) [117], *за договором підряду* одна сторона (підрядник) зобов'язується на свій ризик виконати певну роботу за завданням іншої сторони (замовника), а замовник зобов'язується прийняти й оплатити певну роботу.

За договором про надання послуг, відповідно до ст. 901 ЦКУ, одна сторона (виконавець) зобов'язується за завданням іншої сторони (замовника) надати послугу, що споживається в процесі вчинення певної дії або здійснення певної діяльності, а замовник зобов'язується оплатити виконавцю вказану послугу, якщо інше не встановлено договором [117].

Слід зазначити, що предметом ЦПД є певний результат праці, виконання конкретного індивідуального завдання або наказу. Згідно з умовами такого договору, фізична особа зобов'язується за винагороду виконати для підприємства певну роботу (у тому числі на свій ризик), що полягає у вчиненні тільки фактичних дій, наприклад установку або ремонт обладнання, виготовлення конкретної кількості [117].

Цивільно-правові й трудові договори, попри їх суттєву відмінність, мають схожі риси, що в практичній діяльності часто призводить до виникнення проблемних ситуацій при їх застосуванні. Основні критерії, що дозволяють відрізнити взагалі ЦПД від трудового договору, і зокрема – договір підряду від договору про надання послуг, розглянуті в табл. 15.1.

Порівняльна характеристика ЦПД й трудового договору [35]

Критерії	Цивільно-правові договори		Трудовий договір
	Договір підряду	Договір про надання послуг	
1	2	3	4
I. Суть договору			
Предмет договору	Результат праці, що передається замовнику	Послуга, що споживається в процесі вчинення певної дії або здійснення певної діяльності	Процес праці
Мета договору	Отримання матеріального результату	Отримання послуги	Організація та регулювання процесу трудової діяльності
II. Документальний супровід правовідносин			
Вид договору	Договір підряду	Договір про надання послуг	Трудовий договір
Виконання зобов'язань за договором	Акт виконаних робіт	Акт наданих послуг	Наряд, замовлення, таблиць обліку робочого часу
III. Регулювання процесу трудової діяльності й її організації			
Законодавче регулювання	Дані договірні відносини регулюються положеннями ЦКУ		Регулюються трудовим законодавством, зокрема КЗпП
Приналежність особи, що виконує роботи за договором, до штату підприємства	Не є в складі штату підприємства, трудова книжка не ведеться		Працівника приймають на посаду, передбачену штатним розкладом
Взаємні права та обов'язки сторін	Вказуються в договорі підряду	Знаходять відображення в договорі про надання послуг	Відображуються в трудовому договорі, колективному договорі й посадовій інструкції
Обмеження на складання договору	Замовник вільний у виборі контрагентів		Відповідно до ст. 174 і 190 КЗпП забороняється використовувати працю жінок й осіб, молодше 18-ти років на важких роботах, а також роботах зі шкідливими або небезпечними умовами праці, підземних роботах

Продовження табл. 15.1

1	2	3	4
Забезпечення умов праці, необхідних для виконання роботи	Підрядник (виконавець) самостійно забезпечує умови праці		Необхідні умови праці забезпечує роботодавець (ст. 21 КЗпП). Роботодавець несе відповідальність за безпеку умов праці (ст. 153 КЗпП)
Режим праці	Підрядник (виконавець) не підкорюється правилам внутрішнього трудового розпорядку й самостійно організовує свою роботу		Працівник зобов'язаний дотримуватися правил внутрішнього трудового розпорядку
Обмеження за умовами виконання зобов'язань	Обмежень немає, сторони вільні в визначенні умов договору		Нормами КЗпП обмежена праця в нічний час, роботи понад встановлену тривалість робочого часу, робота в вихідні
Залучення до виконання зобов'язань за договором третіх осіб	Підрядник має право, якщо інше не передбачено договором, залучити до виконання роботи інших осіб (субпідрядників), залишаючись відповідальним перед замовником за результат їх роботи	Виконавець повинен надати послугу особисто. У випадках, встановлених договором, виконавець має право доручити виконання договору іншій особі, залишаючись відповідальним у повному обсязі перед замовником за порушення договору	Працівник не може доручати виконання своїх посадових обов'язків іншій особі й особисто відповідає за виконану ним роботу
Термін правовідносин	Встановлюється за домовленістю сторін		Може бути безтерміновим або укладеним на певний термін, встановлений за згодою сторін або укладений на час виконання певної роботи
Припинення правовідносин	Припиняються на загальних підставах, передбачених ЦКУ		На підставах, передбачених КЗпП
IV. Порядок та умови оплати праці			
Вид і розмір нарахувань за договором	Винагорода за виконану роботу (надану послугу), розмір якої встановлюється за згодою сторін і закріплюється в договорі. Обмеження відносно розміру сплати законодавством не передбачені		Заробітна плата й інші види трудових нарахувань. Сплата праці працівників здійснюється в розмірі не нижче законодавчо встановленого мінімального розміру (ст. 95 КЗпП)

1	2	3	4
Терміни нарахувань	У порядку та терміни, закріплені договором. Підрядник (виконавець) може вимагати сплату авансу тільки в випадку та розмірі, передбачених договором		Заробітна плата сплачується не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує 16-ти календарних днів, не пізніше 7-ми днів після закінчення періоду, за який здійснюється нарахування (ст. 24 КЗпП)
V. Відповідальність за нанесений збиток			
Відповідальність фізичної особи у випадку заподіяння збитку підприємству	Підрядник (виконавець) несе цивільно-правову відповідальність		Працівник підприємства несе матеріальну та дисциплінарну відповідальність за нанесений збиток

Під час розгляду особливостей оподаткування нарахувань за цивільно-правовими договорами необхідно детально зупинитися на оподаткуванні винагороди за ЦПД податком на доходи фізичних осіб (ПДФО) й єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ).

Відмінності оподаткування винагороди за громадянсько-правовим договором податком на доходи фізичних осіб.

Відповідно пп. 164.2.2 ПКУ суми винагород, що нараховані (сплачені) платнику податків за умовами громадянсько-правового договору, додаються до його загального місячного (річного) оподаткованого доходу. Відповідно до пп. 164.6 НКУ [42] при нарахуванні доходів у вигляді винагороди за ЦПД за виконання робіт (надання послуг) база оподаткування визначається як нарахована сума такої винагороди, зменшена на суму єдиного внеску для загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Отже, базою оподаткування ПДФО є фактична сума винагороди за виконані роботи (надані послуги), зменшена тільки на величину ЄСВ.

Слід зазначити, що у випадку, якщо ЦПД укладено з працівником підприємства, то при визначенні граничного розміру місячного доходу в вигляді заробітної плати, неперевищення якого є умовою для застосування ПСП, сума винагороди за ЦПД не враховується.

Сума винагород за ЦПД, до пп. 167.1 ПКУ, підлягає оподаткуванню ПДФО за ставками у 15 % або 17 % залежно від розміру доходу [42].

У випадку укладання ЦПД з працівником підприємства, для цілей оподаткування ПДФО з встановленою межею (десять мінімальних заробітних плат) слід порівнювати загальну суму доходу, нараховану працівнику як у вигляді заробітної плати, так й у вигляді винагороди за ЦПД. Тобто в межах місяця для цілей порівняння з 10-кратним розміром мінімальної заробітної плати порівнюються всі доходи платника податків, що оподатковуються ПДФО за ставками у 15 (17) %, а не окремо за видами нарахувань [42].

Особливості нарахування єдиного соціального внеску на доходи в вигляді винагороди за ЦПД.

Відповідно до п. 1 ч.1 ст. 4 Закону № 2464 [98] й пп. 2.1.1 Інструкції № 455 [60] роботодавці – юридичні особи й фізичні особи-підприємці, які використовують працю фізичних осіб на умовах громадсько-правового договору, і фізичні особи, що виконують роботи (надають послуги), є платниками ЄСВ.

У зв'язку з цим, сума винагороди за виконані роботи (надані послуги) за ЦПД включається до бази для зарахування й утримання ЄСВ. При визначенні бази нарахування ЄСВ страхувальнику необхідно враховувати вимоги ч. 3 ст. 7 Закону № 2464, відповідно до яких нарахування й утримання ЄСВ здійснюються в межах максимального значення бази нарахування ЄСВ, що дорівнює сімнадцяти розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом на відповідний місяць [98].

Ставки єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування залежно від категорії платників податків, виду доходів встановлені ст. 8 Закону № 2464 та розділу III Інструкції № 455, відповідно до яких, до суми винагороди за виконані роботи (надані послуги) за громадсько-правовими договорами ЄСВ [98]:

нараховується за ставкою у 34,7 %;

утримується за ставкою у 2,6 %.

Що стосується термінів сплати ЄСВ з доходу фізичних осіб у вигляді винагороди за ЦПД, то всі можливі ситуації відображені в табл. 15.2.

**Терміни сплати єдиного соціального внеску з винагорода
за громадсько-правовим договором [35]**

Порядок виплати винагорода за громадсько-правовим договором	Терміни сплати єдиного соціального внеску з винагорода за громадсько-правовим договором	
	нарахування	утримання
Грошові кошти в сплату винагорода отримані з рахунку банку або перераховані на картковий рахунок фізичної особи	Одночасно з отриманням (перерахуванням) грошових коштів (п.8 ст. 9 Закону про ЄСВ, абз. 2 пп. 7 п. 4.2 Інструкції № 455)	Не пізніше 20-го числа місяця, що слідує за базовим звітним місяцем, в якому була нарахована винагорода (п. 8 ст. 9 Закону про ЄСВ, р. IV Інструкції № 455)
Винагорода надається в негрошовій формі або сплачується готівкою з каси підприємства	У день сплати винагорода (п. 8 ст. 9 Закону про ЄСВ, абз. 2 пп. 7 п. 4.2 Інструкції № 455)	Не пізніше 20-го числа місяця, що слідує за базовим звітним місяцем, у якому була нарахована винагорода (п. 8 ст. 9 Закону про ЄСВ, р. IV Інструкції № 455)

Тобто, терміни сплати ЄСВ з доходу фізичної особи в вигляді винагорода за ЦПД існують різні. Наприклад, коли [98]:

грошові кошти до сплати винагорода отримані з рахунку банку або перераховані до карткового рахунку фізичної особи; термін сплати нарахованого ЄСВ – одночасно з отриманням грошових коштів, а утриманого ЄСВ – не пізніше 20-го числа місяця, що слідує за базовим звітним місяцем, в якому було нарахована винагорода;

винагорода надається в негрошовій формі або нараховується готівкою з каси підприємства; термін сплати нарахованого ЄСВ – у день сплати винагорода, а утриманого ЄСВ – також не пізніше 20-го числа місяця, що слідує за базовим звітним місяцем, в якому була нарахована винагорода.

15.2. Оподаткування виплат фізичним особам у вигляді роялті

З метою оподаткування, відповідно до пп. 14.1.225 ПКУ [42], під поняттям "роялті" слід розуміти будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права користування будь-яким

авторським і суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва й науки, включаючи комп'ютерні програмні записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- або телевізійного мовлення; будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари й послуги або торгівельною маркою; дизайном; секретними кресленнями; моделлю; формулами; процесом; правом на інформацію за промисловими, комерційними або науковими винаходами (ноу-хау).

Не вважаються роялті платежі за отримання вищезазначених об'єктів власності у володіння, розпорядження або власність, якщо умови користування такими об'єктами власності надають користувачу право: продати або здійснити відчуження іншим способом; оприлюднити (розголосити) секретні креслення, моделі, формули, процеси, права на інформацію за промисловими, комерційними або науковими винаходами (ноу-хау), за винятком випадків, коли таке оприлюднення (розголошення) обов'язково відповідає законодавству України (пп. 14.1.225 ПКУ) [42].

Відповідно до пп. 170.3.1 ПКУ [42] (з урахуванням норм Закону України від 4 липня 2014 року № 1588-7 [52]) роялті оподатковуються податком на доходи фізичних осіб за правилами, встановленими для оподаткування дивідендів, але за ставками, визначеними п. 167.1 ПКУ [42].

Таким чином, сплачений (нарахований) дохід фізичної особи в вигляді роялті, відповідно до пп. 164.2.3 ПКУ, додається до його місячного (річного) оподаткованого доходу й, відповідно до пп. 167.1 ПКУ підлягає оподаткуванню за ставкою у 15 %, якщо сума доходу у звітному місяці, не перевищує 10-кратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня податкового року (у 2015 році – 12 810 грн), а до суми перевищення застосовується ставка у 17 %.

При цьому ставка податку на доходи фізичних осіб при сплаті прибутку в вигляді роялті на користь нерезидента аналогічна ставкам, що застосовуються для резидентів.

Доцільно відзначити, що відповідно до пп. 170.5.2 ПКУ підприємства, які сплачують (нараховують) роялті (включаючи ті підприємства, що сплачують податок на прибуток способом, відмінним від загального (наприклад, є суб'єктом спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності) або звільнені від сплати такого податку за будь-яких підстав) є податковими агентами при сплаті роялті [42].

Так, підприємство-резидент, що є податковим агентом, зобов'язане утримати й перерахувати до бюджету ПДФО з доходу фізичної особи

(в тому числі нерезидента), отриманого в вигляді роялті, відповідно до норм IV розділу Податкового кодексу України.

Відповідно до пп. 170.5.4 ПКУ, дохід в вигляді роялті підлягає кінцевому оподаткуванню ПДФО за час його сплати. При цьому оподаткування даного виду доходу, нарахованого (сплаченого) податковим агентом фізичній особі, здійснюється відповідно до пп. 168.1 ПКУ, згідно з яким податковий агент, що нараховує (сплачує) оподаткований дохід на користь платника податків, утримує податок з суми такого доходу й за його рахунок [42].

Отже, фізична особа отримає на руки (або на банківський рахунок) суму роялті, зменшену на суму утриманого податку на доходи. А у випадку, якщо роялті сплачується не в грошовій формі, наприклад товарами або продукцією, то суму ПДФО, відповідно до пп. 164.5 ПКУ, обчислюють виходячи з вартості таких товарів за звичайними цінами, помноженими на "підвищуючий" коефіцієнт.

При цьому утриманий податок на доходи фізичних осіб перераховується в бюджет під час сплати доходу в вигляді роялті єдиним платіжним документом. Тобто банк прийме платіжний документ на виплату роялті, тільки якщо підприємство одночасно надасть платіжне доручення на перерахування ПДФО до бюджету.

Якщо дохід фізичної особи в вигляді роялті сплачується готівкою з каси підприємства, то, відповідно до пп. 168.1.2, 168.1.4 ПКУ, податок на доходи фізичних осіб необхідно перерахувати до бюджету протягом банківського дня, що слідує за днем сплати [42].

Щодо оподаткування доходів фізичних осіб в вигляді роялті **єдиним соціальним внеском** слід відзначити наступне.

Відповідно до пп. 3.14 Інструкції №5 [58], винагорода, виплачена фізичній особі за авторським договором за створення й використання творів науки, літератури та мистецтва, а також винагорода за відкриття, винаходи та раціоналізаторські пропозиції і їх використання не входить до фонду оплати праці й тому не підлягають оподаткуванню ЄСВ. Але це не розповсюджується на гонорари штатним працівникам редакцій газет, журналів та інших засобів масової інформації, видавництва, установ мистецтва, оскільки оплата їх праці нараховується за ставками (розцінками) авторської (постановочної) винагороди, чинними на даному підприємстві.

Це також підтверджується п. 9 Постанови КМУ № 1170 [65], відповідно до якого не нараховується єдиний соціальний внесок на

винагороду, що сплачується фізичній особі за авторським договором на створення й використання творів науки, літератури й мистецтва за рахунок коштів роботодавця. При цьому, винятками є гонорари за створення й використання творів науки, літератури та мистецтва, що сплачуються роботодавцем *штатним працівникам* редакцій газет, журналів, інших засобів масової інформації, видавництв, установ мистецтва й (або) оплата їх праці, що нараховується за ставками (розцінками) авторської (постановочної) винагороди, яка нараховується на відповідному підприємстві. Також, відповідно до п. 9 Постанови КМУ № 1170 [65], єдиний соціальний внесок не нараховується на винагороди, що сплачуються фізичним особам за рахунок коштів роботодавців, за відкриття, винаходи й раціоналізаторські пропозиції й їх використання.

Саме факт неоподаткування ЄСВ доходу фізичної особи, отриманого в вигляді роялті, робить сплату роялті (при наявності достатніх підстав) привабливою для роботодавців в аспекті мінімізації податкових платежів.

15.3. Порядок оподаткування виплат на користь працівників, що є фізичними особами-підприємцями

Розглядаючи порядок оподаткування виплат роботодавця на користь працівників, що є фізичними особами-підприємцями, перш за все слід відзначити, що роботодавець у даному випадку виступає податковим агентом та, згідно з пп. 14.1.180 ПКУ, зобов'язаний нараховувати, утримувати та сплачувати ПДФО, згідно з розділом IV ПКУ, до бюджету від імені та за рахунок платника податку з доходів, що виплачуються такій особі; вести податковий облік та подавати податкову звітність до податкових органів, а також нести відповідальність за порушення норм розділу IV ПКУ у порядку, передбаченому ст. 18 ПКУ.

Однак, згідно з пп. 177.8 ПКУ, під час нарахування (виплати) працівнику, що є фізичною особою-підприємцем, доходу від здійснення ним підприємницької діяльності, суб'єкт господарювання – роботодавець, що нараховує (виплачує) такий дохід, не утримує ПДФО у джерела виплати, якщо цим працівником, що є фізичною особою-підприємцем та отримує такий дохід, надано копію документу, що підтверджує його державну реєстрацію відповідно до закону як суб'єкта підприємницької діяльності [42].

Крім того, слід мати на увазі, що, якщо суб'єкт господарювання-роботодавець, який нараховує (виплачує) дохід працівнику(що є фізичною особою-підприємцем) не утримує ПДФО у джерела виплати, однак він все одно при цьому має статус "податкового агента". Відповідно до п. "б" пп. 176.2 ПКУ і пп. 49.18.2 ПКУ особи, які мають статус податкових агентів, зобов'язані подавати протягом сорока календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу, податковий розрахунок суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також суми утриманого з них податку до податкового органу за місцем свого розташування [42]. При цьому податковий розрахунок за формою № 1 ДФ передбачає відображення не тільки доходів, що підлягають оподаткуванню, а й доходів, які виплачуються податковими агентами платників податку і не оподатковуються при їх виплаті. Тобто юридична особа-роботодавець при виплаті доходів працівнику, що є фізичною особою-підприємцем, який перебуває або на загальній системі оподаткування або сплачує єдиний чи фіксований податок, зобов'язана відобразити виплачені доходи у податковому розрахунку за формою № 1 ДФ незалежно від того, підлягають оподаткуванню дані виплати чи ні.

Стосовно нарахування ЄСВ на виплати суб'єкта господарювання – роботодавця на користь працівників, що є фізичними особами-підприємцями, слід відзначити наступне.

При виплаті суб'єктом господарювання – роботодавцем на користь працівника – приватного підприємця доходу (винагороди) ЄСВ не нараховується, якщо такий приватний підприємець виконав роботи або надав послуги за видами діяльності, які відповідають відомостям, внесеним до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців [98].

Тобто з метою уникнення подвійного нарахування ЄСВ, за аналогією з оподаткуванням ПДФО, фізична особа-підприємець, яка виконує роботи або надає послуги суб'єкту господарювання, надає копію документа, що підтверджує державну реєстрацію: виписку з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, в якій зазначаються основні види діяльності [98].

Контрольні питання

1. Порядок оподаткування податком на доходи фізичних осіб винагороди за цивільно-правовим договором.

2. Порівняльна характеристика цивільно-правових договорів та трудового договору.

3. Строки сплати ПДФО з доходу фізичної особи у вигляді винагороди за цивільно-правовим договором.

4. Особливості нарахування ЄСВ на доходи у вигляді винагороди за цивільно-правовим договором.

5. Строки сплати ЄСВ з винагороди за ЦПД.

6. Порядок оподаткування ПДФО доходів у вигляді роялті.

7. Строки сплати ПДФО з доходу фізичної особи у вигляді роялті.

8. Чи підлягають обкладенню ЄСВ доходи у вигляді роялті?

9. Особливості оподаткування виплат на користь працівників, що є фізичними особами-підприємцями.

10. Особливості подання форми № 1 ДФ при виплатах на користь працівників, що є фізичними особами-підприємцями.

Тести для самоконтролю

1. Сума винагороди за цивільно-правовими договорами підлягає оподаткуванню ПДФО:

а) за ставкою у 5 %;

б) за ставкою у 15 %;

в) за ставкою у 17 %.

2. Нарухування ЄСВ на дохід фізичної особи у вигляді винагороди за цивільно-правовим договором здійснюється за ставкою:

а) у 36,3 %;

б) у 34,7 %;

в) у 45,96 %.

3. Утримання ЄСВ з доходу фізичної особи у вигляді винагороди за цивільно-правовим договором здійснюється за ставкою:

а) у 2,6 %;

б) у 3,6 %;

в) у 5,4 %;

г) у 8,41 %.

4. Строки сплати ПДФО з нарахованого, але не виплаченого доходу фізичної особи у вигляді винагороди за ЦПД:

а) протягом банківського дня, наступного за днем такого нарахування;

б) протягом десяти календарних днів після закінчення звітного податкового місяця, в якому було нараховано винагороду;

в) протягом двадцяти календарних днів після закінчення звітного податкового місяця, в якому було нараховано винагороду.

5. Строки сплати ПДФО з доходу фізичної особи у вигляді винагороди за цивільно-правовим договором, якщо грошові кошти в оплату винагороди отримані з рахунку в банку:

а) одночасно з отриманням грошових коштів;

б) протягом банківського дня, наступного за днем отримання грошових коштів;

в) протягом двадцяти календарних днів після закінчення звітного податкового місяця.

6. Доход фізичної особи у вигляді роялті підлягає оподаткуванню:

а) за ставкою у 5 %;

б) за ставкою у 15 %;

в) за ставкою у 17 %.

7. ПДФО з доходу фізичної особи у вигляді роялті підлягає утриманню:

а) фізичною особою, що отримує цей дохід;

б) підприємством-резидентом, що виплачує роялті;

в) податковим органом.

8. На дохід фізичної особи у вигляді роялті, що виплачується підприємством-резидентом:

а) ЄСВ не нараховується;

б) ЄСВ нараховується за ставкою у 36,3 %;

в) ЄСВ нараховується за ставкою у 34,7 %.

9. При нарахуванні доходів у вигляді винагороди за ЦПД база оподаткування визначається як:

а) нарахована сума винагороди;

б) нарахована сума винагороди, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

в) нарахована сума винагороди, помножена на підвищувальний коефіцієнт.

10. Строки сплати ЄСВ, утриманого з доходу фізичної особи у вигляді винагороди за цивільно-правовим договором, якщо грошові кошти в оплату винагороди отримані з рахунку в банку:

а) одночасно з отриманням грошових коштів;

б) протягом банківського дня, наступного за днем отримання грошових коштів;

в) не пізніше двадцятого числа місяця, наступного за базовим звітним місяцем, в якому було нараховано винагороду.

16. Звітність з податку на доходи фізичних осіб, порядок сплати податку та відповідальність учасників податкового процесу

16.1. Податкова звітність за податком на доходи фізичних осіб при оподаткуванні виплат з оплати праці

Відповідно до вимог підпункту "б" пп. 176.2 ПКУ [29] податкові агенти зобов'язані подавати у строки, встановлені Податковим кодексом для податкового кварталу податковий розрахунок суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також суми утриманого з них податку на доходи фізичних осіб до контролюючого органу за місцем свого розташування [42].

Подання податковими агентами податкового розрахунку за період, у якому проводились процедури його припинення, здійснюється до завершення таких процедур (державної реєстрації припинення юридичної особи, державної реєстрації припинення підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця) (п. 1.3 Порядку № 49). Такий розрахунок подається лише у разі нарахування сум зазначених доходів платнику податку податковим агентом протягом звітного періоду [88].

Форму податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1 ДФ) та порядок заповнення та подання податковими агентами податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку затверджено Наказом Міністерства доходів і зборів України від 21 січня 2014 року №49 [88], який набрав чинності з 1 квітня 2014 року (надалі – Порядок № 49).

Слід відзначити, що водночас зі введенням в дію Порядку № 49 [88], втратив чинність наказ ДПА України від 24 грудня 2010 року № 1020 [106].

Згідно з пп 2.1 Порядку №49, податковий розрахунок подається окремо за кожний квартал (податковий період) протягом сорока календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу. Окремий податковий розрахунок за календарний рік не подається [88].

Податковий розрахунок подається незалежно від того, виплачує чи ні доходи платникам податку податковий агент протягом звітного періоду (пп. 2.2 Порядку № 49) [88]. Податковий розрахунок подається до контролюючих органів за місцезнаходженням податкового агента –

юридичної особи або її відокремлених підрозділів за податковою адресою фізичної особи – податкового агента (пп. 2.3 Порядку № 49) [88].

Податковий розрахунок може готуватись податковим агентом за такими формами (пп. 2.3 Порядку № 49) [88]:

на непошкодженому паперовому носії формату А4 (кількість аркушів не обмежується) та заповнюється машинописним текстом чи друкованими літерами без помарок, закреслень, виправлень і уточнень, вказуються порядкові номери сторінок. У незаповнених полях інформаційного рядка проставляється прочерк. Подання ксерокопії податкового розрахунку не дозволяється;

на електронному носії інформації в електронній формі з використанням спеціалізованого програмного забезпечення, актуальні версії якого безкоштовно надаються контролюючим органом за місцем взяття податкового агента на облік та розміщені на офіційному веб-порталі Міністерства доходів і зборів України.

Податковий розрахунок подається податковими агентами в один із таких способів [88]:

засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови 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.

У випадках, коли штатна чисельність працівників не перевищує 1 000 осіб, податковий розрахунок подається податковими агентами єдиним документом на всіх працюючих з обов'язковим зазначенням їх податкових номерів або серії та номера паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають позначку у паспорті) однією порцією. Якщо штатна чисельність працівників більша за 1 000 осіб, можливе подання податкового розрахунку кількома порціями, кожна з яких є окремим податковим розрахунком із своїм номером порції. При цьому, строк подання останньої порції не повинен перевищувати встановленого строку подання податкового розрахунку [88].

У разі, якщо відокремлений підрозділ юридичної особи не уповноважений нараховувати, утримувати та сплачувати ПДФО до бюджету,

податковий розрахунок у вигляді окремої порції за такий відокремлений підрозділ подає юридична особа до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням та надсилає копію такого розрахунку до контролюючого органу за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу [88].

16.2. Порядок сплати податку на доходи фізичних осіб до бюджету, зокрема при оподаткуванні виплат з оплати праці

Порядок сплати (перерахування) податку на доходи фізичних осіб до бюджету передбачено ст. 168 Податкового Кодексу України, відповідно до якої податок, утриманий з доходів резидентів, підлягає зарахуванню до бюджету згідно з нормами Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 року № 2456-VI [5].

Податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, згідно з пп. 168.1.1 ПКУ зобов'язаний утримувати податок на доходи фізичних осіб із суми такого доходу за його рахунок, використовуючи ставку податку, визначену в ст. 167 Податкового Кодексу [42].

Відповідно до ст. 64 Бюджетного кодексу податок на доходи фізичних осіб, який сплачується податковим агентом – юридичною особою (її філією, відділенням, іншим відокремленим підрозділом) чи представництвом нерезидента – юридичної особи, зараховується до відповідного місцевого бюджету в обсягах податку, нарахованого на доходи, що сплачуються фізичній особі [5].

Слід відзначити, що згідно з пп. 168.4.3 ПКУ суми ПДФО, нараховані відокремленим підрозділом на користь фізичних осіб, за звітний період перераховуються до місцевого бюджету за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу. У разі, якщо відокремлений підрозділ не уповноважений нараховувати (сплачувати) податок на доходи фізичних осіб усі обов'язки податкового агента виконує юридична особа. Податок на доходи, нарахований працівникам відокремленого підрозділу, перераховується до місцевого бюджету за місцезнаходженням [42].

Податок на доходи фізичних осіб, згідно з пп. 168.1.2 ПКУ, сплачується (перераховується) до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування цього податку до бюджету [42].

Що стосується *строків сплати ПДФО* з доходу фізичної особи, зокрема у вигляді виплат з оплаті праці, то в даному випадку ст. 168 ПКУ передбачено наступні варіанти:

якщо грошові кошти в оплату оподаткованого доходу, зокрема в вигляді виплат з оплати праці, отриманих з рахунку в банку або перерахованих на картковий рахунок фізичної особи, то ПДФО, згідно з пп. 168.1.2 ПКУ, необхідно сплатити (перерахувати) до бюджету одночасно з отриманням (перерахуванням) грошових коштів єдиним платіжним документом. При цьому банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування цього податку до бюджету [42];

якщо доходи фізичних осіб (зокрема в вигляді виплат з оплати праці) надаються у негрошовій формі чи виплачується готівкою з каси підприємства (тобто податкового агента), то, відповідно до пп. 168.1.4 ПКУ, податок на доходи фізичних осіб сплачується (перераховується) до бюджету протягом банківського дня, наступного за днем такого нарахування (виплати, надання) [42];

якщо доходи фізичних осіб (зокрема в вигляді виплат з оплати праці), нараховані, але не виплачені, то згідно з пп. 168.1.5 ПКУ, податок на доходи фізичних осіб, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, підлягає перерахуванню податковим агентом до бюджету у строки, встановлені для місячного податкового періоду. Тобто якщо дохід платнику податків, нарахований, але не виплачений, то ПДФО, який підлягає утриманню з його суми, необхідно сплатити до бюджету протягом тридцяти календарних днів після закінчення звітного податкового місяця [42].

16.3. Відповідальність за порушення законодавства щодо податку на доходи фізичних осіб

За порушення платниками податку законодавства щодо податку на доходи фізичних осіб передбачено декілька видів юридичної відповідальності.

Так, згідно з п. 111.1 ПКУ, за порушення законодавства з питань оподаткування податком на доходи фізичних осіб, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова; адміністративна; кримінальна [42].

Перш за все, слід відзначити, що податкові агенти відносяться до платників податку в аспекті розділу IV ПКУ. Крім того, відповідно до пп. "г" п. 176.2 ПКУ, податкові агенти несуть відповідальність у випадках, визначених Податковим кодексом [42].

Так, нормами ПКУ за порушення законодавства щодо податку на доходи фізичних осіб передбачено наступну *фінансову відповідальність* у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та пені [42].

По-перше, відповідно до п. 119.2 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, якщо такі недостовірні відомості або помилки призвели до зменшення та/або збільшення податкових зобов'язань платника податку та/або до зміни платника податку – тягнуть за собою накладення штрафу на платника податків (у тому числі податкового агента) у розмірі 510 грн. Ті самі дії, вчинені платником податків (податковим агентом), до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 1 020 грн [42].

По-друге, згідно з пп. 127.1 ПКУ передбачено, що ненарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) ПДФО податковим агентом (зокрема й роботодавцем) до або під час виплати доходу (у тому числі в вигляді виплат з оплати праці) на користь іншого платника податків (зокрема, найманої особи), тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 25 % від суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету. Ті самі дії, вчинені повторно протягом 1 095 днів, тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 50 % від суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету. Ті самі дії, вчинені протягом 1 095 днів втретє та більше, тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 75 % від суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету [42].

Слід відзначити, що передбачені п. 127.1 ПКУ штрафи не застосовуються, коли ненарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податку на доходи фізичних осіб самостійно виявляється податковим агентом при проведенні перерахунку цього податку, передбаченого пп. 169.4 Податкового кодексу, та виправляються в наступних податкових періодах протягом податкового (звітного) року згідно з нормами ПКУ [42].

Крім розглянутих штрафних санкцій при порушенні законодавства щодо податку на доходи фізичних осіб нормами Податкового кодексу передбачено ще один вид фінансової відповідальності – нарахування пені [42].

Порядок нарахування пені щодо оподаткування податком на доходи фізичних осіб встановлено ст. 129 ПКУ [42] та Наказом ДПА України від 17 грудня 2010 року № 953 "Про затвердження Інструкції про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами Державної податкової служби" [61].

Розмір пені, що нараховується при оподаткуванні податком на доходи фізичних осіб, визначено п. 129.4 ПКУ, а саме [42]:

пеня, визначена пп. 129.1.1 ПКУ, нараховується на суму податкового боргу (включаючи 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) погашення (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 ст. 129 ПКУ, нараховується із розрахунку 120% річних облікової ставки Національного банку України, чинної на день заниження;

пеня, визначена пп. 129.1.3 п. 129.1 ст. 129 ПКУ, нараховується із розрахунку 120% річних облікової ставки Національного банку України, чинної на день виплати (нарахування) доходів на користь платників податків – фізичних осіб.

Слід відзначити, що одночасно, із застосуванням фінансової відповідальності за порушення законодавства щодо податку на доходи фізичних осіб передбачено й *адміністративну відповідальність*.

Відповідно до ст. 163⁴ Кодексу про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 року № 8073-Х неутримання або неперерахування до бюджету сум податку на доходи фізичних осіб при виплаті фізичній особі доходів; перерахування податку на доходи фізичних осіб за рахунок коштів підприємств, установ і організацій; неповідомлення або несвоєчасне повідомлення податковим органам відомостей про доходи громадян – тягне за собою попередження або накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій, а також на громадян – суб'єктів підприємницької діяльності у розмірі від двох до трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян [20].

Враховуючи вищевикладене, до податкових агентів, які допустили ненарахування, неутримання та/або несплату (неперерахування) податку на доходи фізичних осіб до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків, застосовується фінансова відповідальність у вигляді штрафних санкцій, пені та адміністративної відповідальності.

Розглядаючи різновиди відповідальності за порушення податкового законодавства щодо податку на доходи фізичних осіб окремо слід розглянути застосування до платників податку штрафних санкцій, передбачених за порушення норм щодо застосування податкової соціальної пільги з ПДФО.

Так, відповідно до пп. 169.2.4 ПКУ, якщо платник податку порушує норми пп. 169.2 ПКУ, внаслідок чого, податкова соціальна пільга застосовується також під час отримання інших доходів протягом будь-якого звітного податкового місяця або за кількома місяцями отримання доходів, такий платник податку втрачає право на отримання податкової соціальної пільги за всіма місяцями отримання доходу починаючи з місяця, в якому мало місце таке порушення, та закінчуючи місяцем, в якому право на застосування податкової соціальної пільги відновлюється [42].

Щодо *кримінальної відповідальності* за порушення платниками податку законодавства щодо ПДФО, то вона застосовується при доведенні винуватості, протиправності, умислу та особливо тяжких наслідків податкового злочину. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів передбачена ст. 212 Кримінального кодексу України [22].

Контрольні питання

1. Порядок сплати податку на доходи фізичних осіб, зокрема при оподаткуванні виплат з оплати праці.
2. Способи подання податковими агентами податкового розрахунку (за формою № 1 ДФ).
3. Порядок нарахування (сплати) податку на доходи фізичних осіб відокремленим підрозділом.
4. Строки сплати ПДФО з доходу фізичної особи, зокрема у вигляді виплат з оплати праці.

5. Види юридичної відповідальності за порушення законодавства з питань оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

6. Порядок нарахування пені щодо оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

7. Відповідальність за неподання податкового розрахунку за формою № 1 ДФ.

8. Відповідальність за ненарахування, неутримання та/або несплату (неперерахування) ПДФО податковим агентом до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків.

9. Адміністративна відповідальність за порушення законодавства щодо податку на доходи фізичних осіб.

10. Відповідальність платників ПДФО за порушення норм щодо застосування податкової соціальної пільги з ПДФО.

Тести для самоконтролю

1. Податковий розрахунок (за формою № 1 ДФ) подається окремо за кожний квартал (податковий період) протягом:

а) десять календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу;

б) двадцять календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу;

в) сорок календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу.

2. Якщо останній день подання податкового розрахунку припадає на вихідний день, то останнім днем строку подання вважається:

а) робочий день, який передує останньому дню строку подання податкового розрахунку, що припадає на вихідний або святковий день;

б) операційний (банківський) день, який передує останньому дню строку подання податкового розрахунку, що припадає на вихідний або святковий день;

в) робочий день, який настає за останнім днем строку подання податкового розрахунку, що припадає на вихідний або святковий день.

3. Податковий розрахунок (за формою № 1 ДФ) подається податковими агентами в один із таких способів:

а) засобами електронного зв'язку в електронній формі;

б) на паперовому носії разом з електронною формою на електронному носії інформації;

в) на паперовому носії, якщо кількість рядків у податковому розрахунку не більше п'яти.

4. Податковий розрахунок (за формою № 1 ДФ) подається податковим агентом:

а) у випадку нарахування доходу платникам податку податковим агентом протягом звітного періоду;

б) у випадку виплати доходу платникам податку податковим агентом протягом звітного періоду;

в) незалежно від того, нараховує чи не нараховує доходи платникам податку податковий агент протягом звітного періоду.

5. У разі необхідності проведення коригувань податкового розрахунку до закінчення строку його подання подається:

а) звітний податковий розрахунок;

б) уточнюючий податковий розрахунок;

в) звітний новий податковий розрахунок.

6. Строки сплати ПДФО з нарахованого, але не виплаченого доходу фізичної особи, зокрема в вигляді виплат з оплати праці:

а) протягом банківського дня, наступного за днем нарахування;

б) протягом десяти календарних днів після закінчення звітного податкового місяця, в якому було нараховано дохід;

в) протягом тридцяти календарних днів після закінчення звітного податкового місяця, в якому було нараховано дохід.

7. За несвоєчасне подання податкового розрахунку за формою № 1 ДФ передбачена відповідальність у розмірі:

а) 510 грн;

б) 170 грн;

в) 1 020 грн.

8. За порушення законодавства з питань оподаткування податком на доходи фізичних осіб застосовуються такі види юридичної відповідальності:

а) фінансова;

б) адміністративна;

в) кримінальна;

г) правильні відповіді а, б, в.

9. При нарахуванні суми грошового зобов'язання контролюючими органами нарахування пені розпочинається:

а) від першого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання;

б) від першого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання, визначеного у податковому повідомленні – рішенні;

в) від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання;

г) від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання, визначеного у податковому повідомленні – рішенні.

10. За порушення законодавства щодо податку на доходи фізичних осіб передбачено фінансову відповідальність у вигляді:

а) штрафних (фінансових) санкцій (штрафів);

б) пені;

в) накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій;

г) правильні відповіді а, б, в.

Використана література

1. Балика С. Перелік постійних податкових різниць та їх вплив на об'єкт обкладення податком на прибуток / С. Балика // Баланс. – 2012. – № 104–105. – С. 15–18.

2. Балика С. Податкові різниці: багато шуму і нічого / С. Балика // Баланс. – 2012. – № 104–105. – С. 19–22.

3. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / М. Т. Білуха. – К. : КДТЕУ, 2000. – 690 с.

4. Бутинець Ф. Ф. Податковий облік в Україні : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець, Н. В. Шатило. – Житомир : Житомирський інженерно-технологічний інститут, 1998. – 928 с.

5. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року № 2456-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 59. – С. 9–62.

6. Варєня В. Рекомендації щодо гармонізації бухгалтерського і податкового обліку / В. Варєня // Вісник бухгалтера та аудитора. – 2006. – № 7–8. – С. 27–34.

7. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. : Ірпінь, 2004. – 1440 с.

8. Волинець Л. Відображаємо у фінансовій звітності тимчасові податкові різниці / Л. Волинець // Експрес-аналіз законодавчих та нормативних актів. – 2013. – № 48–49. – С. 18–27.

9. Гарасим П. М. Податковий облік і звітність на підприємствах : підручник / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – К. : ВД "Професіонал", 2004. – 448 с.
10. Давискіба К. В. Соціальний аспект системи оподаткування доходів фізичних осіб / К. В. Давискіба, К. С. Шевченко. – Центр економічних досліджень та розвитку. – Одеса, 2013. – С. 121–123.
11. Давискіба К. В. Фінансова відповідальність за порушення законодавства України стосовно оподаткування виплат з оплати праці / К. В. Давискіба, В. В. Витнова. – К. : ГО "Київський економічний науковий центр", 2013. – С. 7–8.
12. Давыскиба Е. В. Регулятивный потенциал индивидуального подоходного налога в контексте реализации государственной социальной политики / Е. В. Давыскиба. – Бизнес Информ, 2010. – № 5 (1). – С. 130–132.
13. Деякі питання маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів : Постанова КМУ від 13 березня 2013 року № 188 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 24. – С. 160.
14. Загородній А. Г. Податки, збори, обов'язкові платежі. Термінологічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Львів : Національний університет "Львівська політехніка", "Інтелект-Захід", 2003. – 192 с.
15. Іванов Ю. Б. Оподаткування виплат з оплати праці : навч. посіб. / Ю. Б. Іванов, Г. М. Дорожкіна, Є. І. Коновалов. – Х. : ВД "ІНЖЕК". – 2008. – 360 с.
16. Іванов Ю. Б. Податкова система : підручник / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – К. : Атіка, 2006. – 920 с.
17. Іванов Ю. Б. Податковий облік і звітність : підручник / Ю. Б. Іванов, В. В. Карпова, О. Є. Найденко. – К. : Знання, 2010. – 710 с.
18. Іванов Ю. Б. Податковий облік та звітність : конспект лекцій / Ю. Б. Іванов, О. Є. Найденко. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2007. – 168 с.
19. Кодекс законів про працю України від 10 грудня 1971 року № 322-VIII // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1971. – № 50. – С. 32–49.
20. Кодекс України про адміністративні порушення від 7 грудня 1984 року № 8073-X. – Х. : ТОВ "Одісей", 2001. – 272 с.
21. Коцупатрий М. М. Податковий облік і звітність : навч. посіб. / М. М. Коцупатрий, С. І. Ковач, В. В. Мельничук. – К. : КНЕУ, 2006. – 312 с.
22. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 року № 2341-III // Офіційний вісник України. – 2001. – № 21. – С. 1–86.
23. Крисоватий А. І. Податковий менеджмент : підручник / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 308 с.

24. Ловінська Л. Г. Критичний аналіз розбіжностей бухгалтерського і податкового обліку формування доходів і витрат суб'єктів господарювання в Україні / Л. Г. Ловінська, О. С. Білоусова // Наукові праці НДФІ. – 2003. – № 3. – С. 11–14.

25. Методичні рекомендації про складання реєстрів бухгалтерського обліку податкових різниць, валових доходів і валових витрат : Наказ М-ва фінансів України від 29 січня 2007 року № 45 // Урядовий кур'єр. – 2007. – № 33. – С. 26–28.

26. Найденко А. Е. Законодательные проблемы учёта налога на добавленную стоимость / А. Е. Найденко // Бизнес Информ. – 2009. – № 4 (2). – С. 69–72

27. Найденко А. Е. Методы налогового учёта: плюсы и минусы для государства и налогоплательщика / А. Е. Найденко // Бизнес Информ. – 2008. – № 8. – С. 66–70.

28. Найденко А. Е. Налоговый учёт: проблемы развития / А. Е. Найденко // Бизнес Информ. – 2007. – № 12(2). – С. 47–50.

29. Найденко А. Е. Проблемы бюджетного возмещения НДС в Украине / А. Е. Найденко // Сб. науч. трудов VIII Междунар. научно-практ. конференции "Новые тенденции в экономике и управлении организацией". – Екатеринбург : УГТУ-УПИ. – 2010. – Т. 2. – С. 25–30.

30. Найденко О. Є. Законодавча складова покращення стану оподаткування прибутку підприємств / О. Є. Найденко // [Проблеми економічного розвитку України на шляху до інтеграції у Європейський простір] : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції. – Луганськ : Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2008. – С. 98–102.

31. Найденко О. Є. Податковий облік крізь призму принципів його ведення / О. Є. Найденко // Комунальне господарство міст. Науково-технічний збірн. ХНАМГ. Серія: економічні науки. – К. : Техніка, 2009. – № 89. – С. 303–308.

32. Найденко О. Є. Проблеми податкового обліку податку на додану вартість / О. Є. Найденко // [Стан і проблеми оподаткування в умовах ринкової економіки] : матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції. – Донецьк : ДонНУЕТ ім. М. І. Туган-Барановського, 2008. – Т. 2. – С. 229–232.

33. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая. – М. : Ось-89, 2001. – 320 с.

34. Налоговый учёт. Анализ взаимодействия и противоречий налогообложения и бухгалтерского учёта / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник, А. Н. Головкин и др. – М. : Аналитика-Пресс, 1997. – 112 с.

35. Налогообложение гражданско-правовых договоров по-новому // *Налоги и бухгалтерский учет*. – 2011. – №1–2. – С. 15.
36. Началов А. В. *Налоговый словарь* / А. В. Началов. – М. : Издательско-консультационная компания "Статус-Кво 97", 2004. – 400 с.
37. Онисько С. М. *Податкова система : підручник* / С. М. Онисько, І. М. Тофан, О. В. Грицина. – Львів : Магнолія Плюс, 2004. – 332 с.
38. *Основи податкового права : навч. посіб.* / за ред. проф. Кучерявенко М. П. – Х. : Нац. юрид. акад. України, 2003. – 584 с.
39. Панасюк В. М. *Податковий облік : навч. посіб.* / В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, С. В. Бобрівець. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 260 с.
40. *Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навч. посіб.* / під ред. Ю. Б. Іванова, І. А. Майбурова. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2010. – 492 с.
41. *Податкове регулювання соціального розвитку: світовий досвід та тенденції в Україні : монографія* / Ю. Б. Іванов, О. М. Тищенко та ін. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2012. – 496 с.
42. *Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI* // *Голос України*. – 2010. – № 229–230. – С. 1–56.
43. *Податковий менеджмент : підручник* / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима та ін. – К. : Знання, 2008. – 525 с.
44. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток підприємств"* : Наказ Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 року № 353 // *Офіційний вісник України*. – 2001. – № 4. – С. 330–336.
45. *Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів* : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1251 // *Офіційний вісник України*. – 2011. – № 1. – С. 142.
46. *Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість* : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 16 січня 2014 року № 26 // *Офіційний вісник України*. – 2014. – № 15. – С. 54–65.
47. *Порядок акредитації центру сертифікації ключів* : Постанова КМУ від 13 липня 2004 року № 903 // *Офіційний вісник України*. – 2004. – № 28. – С. 108.
48. *Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних* : Постанова Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 року № 1246 // *Урядовий кур'єр*. – 2011. – № 5. – С. 9–10.

49. Порядок оформлення поштових відправлень з вкладенням матеріалів звітності, розрахункових документів і декларацій : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 липня 1997 року № 799 // Офіційний вісник України. – 1997. – № 31. – С. 41.

50. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV // Офіційний вісник України. – 1999. – № 33. – С. 17–37.

51. Про визначення поліських територій України : Постанова Кабінету Міністрів України від 25 грудня 1998 року № 2068 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 52. – С. 28.

52. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо пасивних доходів : Закон України від 4 липня 2014 року № 1588-VII // Офіційний вісник України. – 2014. – № 63. – С. 90–93.

53. Про державне регулювання виробництва й обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів : Закон України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 46. – С. 21–24.

54. Про Державний бюджет України на 2014 рік : Закон України від 16 січня 2014 року № 719-VII // Офіційний вісник України. – 2014. – № 8. – С. 11–162.

55. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців : Закон України від 15 травня 2003 року №755-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 25. – С. 12.

56. Про електронний цифровий підпис : Закон України від 22 травня 2003 року № 852-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 25. – С. 111.

57. Про запобігання впливу світової фінансової кризи на розвиток будівельної галузі та житлового будівництва : Закон України від 25 грудня 2008 року № 800-VI // Офіційний вісник України. – 2009. – № 1. – С. 50.

58. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати : Наказ Держкомстату України від 13 січня 2004 року № 5 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 4. – С. 569–572.

59. Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Постанова правління Пенсійного фонду України від 27 вересня 2010 року № 21-5. // Офіційний вісник України. – 2010. – № 72. – С. 43–46.

60. Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 9 липня 2013 року № 455 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 73. – С. 262–273.

61. Про затвердження Інструкції про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби : Наказ Державної податкової адміністрації України від 17 грудня 2010 року № 953 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 101. – С. 157–168.

62. Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон : Наказ Міністерство фінансів України від 13 березня 1998 року № 59 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 13. – С. 245–252.

63. Про затвердження Методики визначення мінімальної суми орендного платежу за нерухоме майно фізичних осіб : Постанова КМУ від 29 грудня 2010 року № 1253 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 2. – С. 34–37.

64. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування постанови Кабінету Міністрів України від 25 січня 2012 року №73 "Про затвердження критеріїв, у разі відповідності яким платник податку на додану вартість вважається таким, що має позитивну податкову історію" : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 30 грудня 2013 року № 891 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 5. – С. 19.

65. Про затвердження переліку видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Постанова КМУ від 22 грудня 2010 року № 1170 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 2. – С. 126–132.

66. Про затвердження переліку достатніх підстав, які надають податковим органам право на проведення документальної позапланової виїзної перевірки платника податку на додану вартість для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування такого податку : Постанова КМУ від 27 грудня 2010 року № 1238 // Урядовий кур'єр. – 2011. – № 3. – С. 3–4.

67. Про затвердження Переліку типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів : Наказ Міністерства юстиції

України від 12 квітня 2012 року № 578/5 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 34. – С. 66.

68. Про затвердження Положення бухгалтерського обліку "Податкові різниці : Наказ Міністерством фінансів України 25 січня 2011 року № 27 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 15. – С. 27.

69. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : Постанова Правління Національного банку України від 15 грудня 2004 року № 637 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 3. – С. 186–192.

70. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв і Порядку ведення Єдиного державного реєстру витратомірів – лічильників обсягу виробленого спирту етилового : Постанова Кабінету Міністрів України від 9 жовтня 2013 року № 806 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 87. – С. 69.

71. Про затвердження Порядку визначення відповідності платника податку критеріям, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 10 грудня 2013 року № 781 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 99. – С. 54.

72. Про затвердження Порядку визначення класу професійного ризику виробництва за видами економічної діяльності : Постанова Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2012 року № 237 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 30. – С. 65–79.

73. 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 грудня 2010 року № 1257 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 5. – С. 8.

74. Про затвердження Порядку інформування роботодавців платника податку про наявність порушень застосування податкової соціальної пільги, позбавлення платника податку або про відновлення його права на податкову соціальну пільгу та форми Повідомлення про

наявність зазначених порушень : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 27 січня 2014 року № 86 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 20. – С. 84–88.

75. Про затвердження Порядку переобладнання транспортних засобів : Постанова Кабінету Міністрів України від 21 липня 2010 року № 607 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 55. – С. 127.

76. Про затвердження Порядку погодження та видачі дозволів на спеціальне водокористування та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 10 серпня 1992 року № 459 : Постанова Кабінету Міністрів України від 13 березня 2002 року № 321 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 12. – С. 88.

77. Про затвердження Порядку подання документів для застосування податкової соціальної пільги : Постанова Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 року №1227 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 1. – С. 45.

78. Про затвердження Порядку роботи представників органів державної податкової служби на акцизних складах та податкових постах : Наказ Державної податкової адміністрації України від 11 січня 2011 року № 14 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 11. – С. 85.

79. Про затвердження Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 9 липня 2013 року №454 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 73. – С. 254–261.

80. 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 Міністерства доходів і зборів України від 14 лютого 2014 року № 115 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 21. – С. 152.

81. Про затвердження форм книги обліку доходів і книги обліку доходів і витрат та порядків їх ведення : Наказ Міністерства фінансів України від 15 грудня 2011 року № 1637 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 100. – С. 329.

82. Про затвердження форм податкових декларацій збору за спеціальне використання води : Наказ Міністерства фінансів України від 21 грудня 2012 року № 1403 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 6. – С. 82.

83. Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку : Наказ Міністерства фінансів України від 21 грудня 2011 року № 1688 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 100. – С. 349.

84. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 13 листопада 2013 року № 678 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 99. – С. 71.

85. Про затвердження Формату (стандарту) електронного документа звітності суб'єктів господарювання та Опису довідників, що публікуються з Форматом (стандартом) електронного документа звітності суб'єктів господарювання : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 29 листопада 2013 року № 729 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 22. – С. 35.

86. 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 податкової адміністрації України від 24 грудня 2010 року № 1027 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 7. – С. 22.

87. Про затвердження форми Книги обліку доходів і витрат для визначення суми загального річного оподаткованого доходу та Порядку ведення обліку доходів і витрат для визначення суми загального річного оподаткованого доходу : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 11 грудня 2013 року № 794 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 9. – С. 339.

88. Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1 ДФ) 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 січня 2014 року № 49 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 16. – С. 126.

89. Про затвердження форми Податкової декларації екологічного податку : Наказ Державної податкової адміністрації України від 24 грудня 2010 року № 1010 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 4. – С. 899.

90. 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 грудня 2013 року № 865 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 14. – С. 67.

91. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 5 грудня 2013 року № 766 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 16. – С. 140.

92. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 30 грудня 2013 року № 872 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 96. – С. 6.

93. Про затвердження форми Податкової декларації з фіксованого сільськогосподарського податку : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 30 грудня 2013 року № 864 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 14. – С. 59.

94. Про затвердження форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 11 грудня 2013 року № 793 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 100. – С. 200.

95. Про затвердження Форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 14 січня 2014 року № 10 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 13. – С. 145.

96. Про затвердження форми реєстру виданих та отриманих податкових накладних та порядку його ведення : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 25 листопада 2013 року № 708 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 100. – С. 144.

97. Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 11 листопада 2013 року № 669 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 5. – С. 169.

98. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 8 липня 2010 року № 2464-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 61. – С. 13–18.

99. Про колективні договори і угоди : Закон України від 1 липня 1993 року № 3356-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 36. – С. 29–42.

100. Про недержавне пенсійне забезпечення : Закон України від 09 липня 2003 року № 1057-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 33. – С. 70–82.

101. Про оплату праці : Закон України від 24 березня 1995 року № 108/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 17. – С. 21–35.

102. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 4. – С. 10–75.

103. Про подання електронної податкової звітності : Наказ Державної податкової адміністрації України від 10 квітня 2008 року № 233 // Офіційний вісник України. – 2008. – № 31. – С. 101.

104. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22 травня 2003 року № 889-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 28. – С. 9–24.

105. Про порядок заповнення та подання Декларації акцизного податку : Наказ Державної податкової адміністрації України від 24 грудня 2010 року № 1030 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 6. – С. 131.

106. Про порядок заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку : Наказ Державної податкової адміністрації України від 24 грудня 2010 року № 1020 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 7. – С. 57–63.

107. Про порядок обліку, зберігання, оцінки конфіскованого та іншого майна, що переходить у власність держави, і розпорядження ним : Постанова Кабінету Міністрів України від 25 серпня 1998 року № 1340 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 34. – С. 29.

108. Про прибутковий податок з громадян : Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 10. – С. 36–49.

109. Про страхування : Закон України від 7 березня 1996 року № 85/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 18. – С. 160–175.

110. Про схвалення Концепції реформування податкової системи : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 року №56-р // Офіційний вісник України. – 2007. – № 55. – С. 23–35.

111. Про затвердження форми Розрахунку суми збору за першу реєстрацію транспортних засобів : Наказ Міністерства доходів і зборів

України від 5 грудня 2013 року № 767 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 16. – С. 138.

112. Проблеми розвитку корпоративного податкового менеджменту : монографія / за заг. ред. проф. Ю. Б. Іванова. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2010. – 488 с.

113. Рогозний С. Податкові різниці: окремі аспекти обліку і розкриття у звітності // Баланс. – 2013. – № 4. – С. 34–36.

114. Тищенко А. Н. Ключевые направления реформирования налога на доходы физических лиц в Налоговом кодексе Украины / А. Н. Тищенко, А. Е. Найденко // Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика : монография. – К. : Кондор, 2011. – С. 250–261.

115. Ушакова Л. Дополнительное благо в НКУ / Л. Ушакова // Налоги и бухгалтерский учет. – 2011. – № 12. – С. 33–36.

116. Ходов Л. Г. Налоги и налогообложение : учеб. пособ. / Л. Г. Ходов, В. В. Худолеев. – М. : ИНФРА-М, 2002. – 304 с.

117. Цивільний кодекс України від 6 січня 2003 року № 435-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11. – С. 7–102.

118. Чернелевський Л. М. Податковий облік і контроль : навч. посіб. / Л. М. Чернелевський, Т. Ю. Редзюк. – К. : Пектораль, 2004. – 328 с.

119. Щодо нарахування та сплати єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : роз'яснення Пенсійного фонду України від 11 березня 2011 року б/н // Офіційний вісник України. – 2011. – № 21. – С. 37–39.

Додатки

Додаток А

Умови завдання зі складання декларації з податку на додану вартість та з податку на прибуток підприємств:

1. Підприємство "КЛМ" сплачує податки відповідно до Податкового кодексу України.

2. Скласти (без додатків): податкову декларацію з податку на прибуток підприємств за перший квартал 2014 року; податкову декларацію з податку на додану вартість за січень 2014 року.

3. Довідкова інформація: обсяг оподаткованого прибутку за 2013 рік склав 575 000 грн, обсяг виручки від реалізації продукції за 2013 рік склав 730 000 грн (без ПДВ).

4. На 01.01.2014 року підприємство має такі основні засоби з балансовою вартістю:

будівля заводоуправління – первісна вартість 1 300 000 грн, ліквідаційна вартість – 6 000 грн. Строк експлуатації – двадцять років. (прямолінійний метод нарахування амортизації);

будівля цеху – первісна вартість 1 500 000 грн, ліквідаційна вартість 5 500 грн. Строк використання – двадцять два роки (прямолінійний метод нарахування амортизації);

вантажний автомобіль (для перевезення продукції) – первісна вартість 230 000 грн, ліквідаційна вартість – 2 000 грн. Строк використання – дев'ять років. Використовується кумулятивний метод нарахування амортизації (автомобіль придбаний у грудні 2013 року);

комп'ютери в приміщенні заводоуправління – первісна вартість 8 000 грн, ліквідаційна вартість 300 грн. Строк використання три роки. Використовується прямолінійний метод нарахування амортизації;

меблі заводоуправління - первісна вартість 22 000 грн, ліквідаційна вартість – 1 000 грн. Строк використання сім років. Використовується прямолінійний метод нарахування амортизації;

обладнання у виробничому цеху – первісна вартість 68 000 грн, ліквідаційна вартість – 900 грн. Строк використання – п'ять років. Використовується прямолінійний метод нарахування амортизації.

Господарські операції підприємства за січень 2014 року

№	Операція	Сума
1	2	3
1	Відвантажено продукцію бюджетній установі (з ПДВ), грн Собівартість продукції складає, грн	46 000 29 000
2	Відвантажено продукцію в Австрію (нульова ставка ПДВ). Курс євро на дату оформлення ВМД – 10,98 грн Собівартість продукції складає	18 000 євро 17 500 євро
3	Оприбутковано матеріали від українського підприємства з ПДВ (матеріали будуть використовуватися в першому кварталі), грн	85 000
4	Перераховано суму на користь неприбуткової організації, грн	22 000
5	Відвантажено продукцію українському підприємству (з ПДВ), грн Собівартість продукції склала, грн	900 000 620 000
6	Фонд оплати працівників зайнятих на виробництві, грн Фонд оплати праці працівників заводоуправління, грн у тому числі заробітна плата директора Голікова С. П., грн	37 750 28 600 19 200
7	Придбано сувенірну вазу до кабінету директора (з ПДВ), грн	2 400
8	Перераховано передоплату італійській компанії за матеріали (з ПДВ). Курс євро – 11,02 євро.	5 000 євро
9	Оприбутковано від українського підприємства матеріали (з ПДВ), грн	360 000
10	Відвантажено продукцію українському підприємству (з ПДВ), грн Собівартість продукції складає, грн	720 000 550 000
11	Відпущено матеріали до виробництва, грн	22 000
12	Отримано попередню оплату за виконання робіт за довгостроковим договором (з ПДВ), грн	19 000
13	Оприбутковано матеріали (з ПДВ) від українського підприємства, грн	30 000
14	Передано безкоштовно обладнання ХНЕУ ім. С. Кузнеця, грн	63 000
15	Відвантажено продукцію українському підприємству (з ПДВ), грн. Сума за продукцію ще не отримана. Собівартість продукції складає, грн	540 000 400 000
16	Отримано аванс за продукцію від угорської компанії. Курс євро на дату отримання авансу – 10,96 грн.	12 000 євро
17	Сплачено орендну плату (з ПДВ) за договором фінансового лізингу як компенсація частини вартості об'єкта фінансового лізингу (об'єкт лізингу було отримано у грудні 2013 року)	8 000

Фрагмент декларації з податку на додану вартість

Код рядка	Код додатка	І. Податкові зобов'язання	Обсяги постачання (без податку на додану вартість)	Сума податку на додану вартість
			колонка А	колонка Б
1	2	3	4	5
1	Д5	Операції на митній території України, що оподатковуються за основною ставкою, крім імпорту товарів	1 800 000	360 000
2		Операції, що оподатковуються за нульовою ставкою:	х	х
2.1		операції з вивезення товарів за межі митної території України;	197 640	0
2.2	Д5	інші операції, що оподатковуються за нульовою ставкою	–	0
3	Д6	Операції, що не є об'єктом оподаткування (стаття 196 розділу V Кодексу)	–	х
4	Д6	Операції з постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено відповідно до пунктів 186.2, 186.3 статті 186 розділу V Кодексу за межами митної території України	–	х
5	Д5, Д6	Операції, які звільнені від оподаткування (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди))	63 000	х
5.1		з рядка 5 – операції з вивезення товарів за межі митної території України		х
6		Загальний обсяг постачання (сума значень з 1–5 рядків колонки А)	2 060 640	х
6.1		з рядка 6 – загальний обсяг операцій звітного періоду, що є об'єктом оподаткування (рядок 1 + рядок 2.1 + рядок 2.2 + рядок 5) колонки А	2 060 640	х
7		Послуги, отримані від нерезидента, місце постачання яких визначено на митній території України	–	–
8		коригування податкових зобов'язань (рядок 8.1 (+ чи -) + рядок 8.1.1 (+ чи -) + рядок 8.2)	–	–
8.1	Д1	коригування згідно зі статтею 192 розділу V Кодексу обсягів постачання та податкових зобов'язань	–	–
8.1.1	Д1	коригування згідно зі статтею 192 розділу V Кодексу обсягів постачання, за якими не нараховувався податок на додану вартість	–	х
8.2		коригування податкових зобов'язань у зв'язку з нецільовим використанням товарів, ввезених із застосуванням звільнення від податку на додану вартість (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди)) (+)	–	–
9		Усього податкових зобов'язань (сума значень рядків (1 + 7 + 8 (- чи +)) колонки Б)	х	360 000

Продовження додатка А

Продовження табл. 2

Код рядка	Код додатка	II. Податковий кредит	Обсяги придбання (без податку на додану вартість)	Дозволений податковий кредит
			колонка А	колонка Б
1	2	3	4	5
10	Д5	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження, створення) з податком на додану вартість на митній території України товарів/послуг та необоротних активів з метою їх використання виключно у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які:	x	x
10.1		підлягають оподаткуванню за основною ставкою та нульовою ставкою;	395 833	79 167
10.2		не є об'єктом оподаткування (стаття 196 розділу V Кодексу), та/або звільнені від оподаткування (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди)), та/або не оподатковуються (постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено відповідно до пунктів 186.2, 186.3 статті 186 розділу V Кодексу за межами митної території України)	–	x
11	Д5	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження, створення) без податку на додану вартість на митній території України товарів/послуг та необоротних активів з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які:	x	x
11.1		підлягають оподаткуванню за основною ставкою та нульовою ставкою;	–	x
11.2		не є об'єктом оподаткування (стаття 196 розділу V Кодексу), та/або звільнені від оподаткування (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди)), та/або не оподатковуються (постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено відповідно до пунктів 186.2, 186.3 статті 186 розділу V Кодексу за межами митної території України)	112 780	x
12		Ввезені на митну територію України товари, необоротні активи та отримані від нерезидента на митній території України послуги з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які оподатковуються за основною ставкою та нульовою ставкою:	x	x
12.1		обсяг придбання, податок на додану вартість, сплачений митним органам;	–	–
12.2		погашені податкові векселі (підрозділ 3 розділу XX Кодексу);	–	–
12.3		обсяг придбання товару, ввезеного із застосуванням звільнення від податку на додану вартість (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди));	–	x

Продовження додатка А

Продовження табл. 2

1	2	3	4	5
12.4		послуги, отримані від нерезидента, місце постачання яких знаходиться на митній території України	–	–
13		Ввезені на митну територію України товари, необоротні активи та отримані від нерезидента на митній території України послуги з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які не є об'єктом оподаткування (стаття 196 розділу V Кодексу), та/або звільнені від оподаткування (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди)), та/або не оподатковуються (постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено відповідно до пунктів 186.2, 186.3 статті 186 розділу V Кодексу за межами митної території України):	x	x
13.1		обсяг придбання товару, податок на додану вартість по якому сплачений митним органам;	–	x
13.2		обсяг придбання товару, ввезеного із застосуванням звільнення від податку на додану вартість (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди));	–	x
13.3		послуги, отримані від нерезидента, місце постачання яких знаходиться на митній території України	–	x
14	Д5	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження, створення) товарів/послуг та необоротних активів на митній території України, ввезення на митну територію України товарів, необоротних активів та отримання від нерезидента на митній території України послуг, які не призначаються для їх використання у господарській діяльності	x	x
14.1		з податком на додану вартість;	2 000	x
14.2		без податку на додану вартість	–	x
15	Д5	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження, створення, ввезення) з податком на додану вартість товарів /послуг та необоротних активів, які частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково – в операціях, які не є об'єктом оподаткування (стаття 196 розділу V Кодексу), та/або звільнені від оподаткування (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди)), та/або не оподатковуються (постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено відповідно до пунктів 186.2, 186.3 статті 186 розділу V Кодексу за межами митної території України):	–	x
15.1		частина, що включається до складу податкового кредиту	ЧВ – значення колонки 6 (ряд. 1 або ряд. 2) таблиці 1 Д7	–
15.2		частина, що не включається до складу податкового кредиту	–	x
16		Коригування податкового кредиту (сума значень рядків (16.1 (+ чи -) + 16.1.2 (+ чи -) + 16.2 (+ чи -) + 16.3 (+ чи -) + 16.4 (+ чи -) + 16.5 + 16.6.1)	–	–

Продовження додатка А

Продовження табл. 2

1	2	3	4	5
16.1	Д1	коригування згідно зі статтею 192 розділу V Кодексу обсягів придбання та податкового кредиту, який було включено у рядок 10.1;	–	–
16.1.1	Д1	коригування згідно зі статтею 192 розділу V Кодексу обсягів придбання, за якими не нараховувався податок на додану вартість;	–	х
16.1.2	Д1	коригування згідно зі статтею 192 розділу V Кодексу обсягів придбання та податкового кредиту, який було включено у рядок 15.1;	–	–
16.1.3	Д1	коригування згідно зі статтею 192 розділу V Кодексу обсягів придбання, які було включено у рядок 15.2;	–	х
16.1.4	Д1	коригування згідно зі статтею 192 розділу V Кодексу обсягів придбання, які було включено у рядок 10.2;	–	х
16.2		коригування податкового кредиту внаслідок часткового використання товарів/послуг, необоротних активів в операціях сільськогосподарського або переробного виробництва;	–	–
16.3		коригування податкового кредиту з постачання сільськогосподарської продукції або продукції власного виробництва переробного підприємства у митному режимі експорту (переноситься з декларації (0121-0123) або декларації (0140));	х	–
16.4	Д7	коригування податкового кредиту у зв'язку з перерахунком частки використання товарів/послуг та/або необоротних активів в оподатковуваних операціях;	–	–
16.5		коригування податкового кредиту у зв'язку з початком використання товарів/послуг, необоротних активів, суми податку, сплачені (нараховані) при придбанні та/або виготовленні яких не були включені до складу податкового кредиту, та/або з яких були визначені податкові зобов'язання, в оподатковуваних операціях;	–	–
16.6	Д7	коригування податкового кредиту у зв'язку з початком використання товарів/послуг, необоротних активів, суми податку, сплачені (нараховані) при придбанні та/або виготовленні яких не були включені до складу податкового кредиту, та/або з яких були визначені податкові зобов'язання, частково в оподатковуваних операціях, а частково в операціях, які не є об'єктом оподаткування (стаття 196 розділу V Кодексу); та/або звільнені від оподаткування (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди)), та/або не оподатковуються (постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено відповідно до пунктів 186.2, 186.3 статті 186 розділу V Кодексу за межами митної території України):	–	х
16.6.1		частина, що включається до складу податкового кредиту	ЧВ – значення колонки 6 (ряд. 1 або ряд. 2) таблиці 1 Д7	–

Продовження додатка А

Закінчення табл. 2

1	2	3	4	5
16.6.2		частина, що не включається до складу податкового кредиту	–	х
17		Усього податкового кредиту (сума значень рядків (10.1 + 12.1 + 12.2 + 12.4 + 15.1 + 16 (- чи +)) колонки Б)	х	79 167
Код рядка	Код додатка	III. Розрахунки за звітний період		Сума податку на додану вартість
18		Позитивне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 9 – рядок 17) (позитивне значення)		280 833
19		Від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 17 – рядок 9) (позитивне значення)		–
20		Зарахування від'ємного значення різниці поточного звітного (податкового) періоду:		х
20.1		у зменшення суми податкового боргу з податку на додану вартість;		–
20.2		до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (рядок 19 – рядок 20.1) (значення цього рядка переноситься до рядка 21.1 декларації наступного звітного (податкового) періоду)		–
21		Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 21.1 + рядок 21.2 + рядок 21.3):		–
21.1		значення рядка 20.2 декларації попереднього звітного (податкового) періоду;		–
21.2		значення рядка 24 декларації попереднього звітного (податкового) періоду;		–
21.3		зменшено/збільшено залишок від'ємного значення за результатами перевірки податкового органу		–
22	Д2	Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, за вирахуванням позитивного значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 21 – рядок 18)		–
23	Д3	Сума, що підлягає бюджетному відшкодуванню (рядок 3 Д3) (рядок 23.1 + рядок 23.2):		–
23.1	Д4	на рахунок платника у банку;		–
23.2		у зменшення податкових зобов'язань з податку на додану вартість наступних звітних (податкових) періодів		–
24		Залишок від'ємного значення, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (рядок 22 – рядок 23) (значення цього рядка переноситься до рядка 21.2 декларації наступного звітного (податкового) періоду)		–
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 (рядок 18 – рядок 21);		280 833
25.1		сплачується до загального/спеціального фонду державного бюджету;		280 833
25.2		залишається у розпорядженні сільськогосподарського підприємства та/або спрямовується на спеціальний рахунок		–

Фрагмент декларації з податку на прибуток підприємств

ПОКАЗНИКИ	Код рядка	Сума
Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 02 + рядок 03):	01	2 035 973
Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг)), з нього:	02	2 035 973
винагорода (премія) за надання послуг з управління активами інститутів спільного інвестування;	02.1	–
винагорода (премія) компанії з управління активами за надання послуг з управління активами страхових компаній;	02.2	–
винагорода за надання послуг з управління активами недержавних пенсійних фондів;	02.3	–
комісійна винагорода за операціями з фінансовими інструментами;	02.4	–
Інші доходи	03 ІД	–
Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 05 + рядок 06)	04	1 939 867
Витрати операційної діяльності, у тому числі:	05	1 863 138
собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)	05.1	1 863 138
Інші витрати (сума рядків 06.1 - 06.5)	06	76 729
Адміністративні витрати	06.1	53 462
Витрати на збут	06.2	1 267
Фінансові витрати відповідно до підпункту 138.10.5 пункту 138.10 статті 138 розділу III Податкового кодексу України, у тому числі:	06.3	–
відсотки, що включаються до витрат з урахуванням обмежень, встановлених пунктом 141.2 статті 141 розділу III Податкового кодексу України	06.3.1	–
Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати	06.4 ІВ	22 000
Від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього звітного (податкового) року (від'ємне значення рядка 07 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства за попередній звітний (податковий) рік) ⁹	06.5	–
Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності(рядок 01-рядок 04)(+,-)	07	96 106
Об'єкт оподаткування від діяльності, що підлягає патентуванню (+, -)	08 ТП	–
Прибуток, звільнений від оподаткування, або збиток від діяльності, прибуток від якої звільняється від оподаткування (+, -)	09 ПЗ	–
Податок на прибуток за звітний (податковий) період за операціями з цінними паперами, що перебувають/не перебувають в обігу на фондовій біржі (рядок 05 таблиці 1 + рядок 05 таблиці 2 додатка ЦП до рядків 03.20 та 03.21 додатка ІД до рядка 03 та рядків 06.4.13 та 06.4.14 додатка ІВ до рядка 06.4 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства)	10	–
Податок на прибуток від діяльності, що не підлягає патентуванню (рядок 07 – рядок 08 – рядок 09 (при позитивному значенні) x 18 /100)	11	17 299
Податок на прибуток від діяльності, що підлягає патентуванню, зменшений на вартість торгових патентів	12 ТП	–
Зменшення нарахованої суми податку	13 ЗП	–
Податок на прибуток за звітний (податковий) період (рядок 10 + рядок 11 + рядок 12 – рядок 13)	14	17 299
Податок на прибуток за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року з урахуванням уточнень (рядок 14 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства за попередній звітний (податковий) період поточного року)	15	–
Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього календарного кварталу (звітного) податкового періоду (рядок 14 – рядок 15) (+,-)	16	17 299
Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам за звітний (податковий) період	17 ПН	–

Платники, база оподаткування та ставки ЄСВ [84]

Перелік категорій застрахованих осіб, які підлягають загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню		База нарахування єдиного внеску	Розмір єдиного внеску		
Код категорії застрахованих осіб	Назва категорії застрахованих осіб	Назва	Одиниця вимірювання	Нараховується на заробітну плату (дохід) застрахованої особи страхувальником	Утримується із заробітної плати (доходу) застрахованої особи
1	2	3	4	5	6
1	Працівники – громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які працюють на підприємствах, в установах та організаціях, у інших юридичних осіб, зазначених в Законі України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування"; у фізичних осіб-підприємців на умовах трудового договору або на інших умовах, передбачених законодавством; у фізичних осіб, які забезпечують себе роботою самостійно, та у інших фізичних осіб на умовах трудового договору	Сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України "Про оплату праці"	%	Для платників, зазначених у пункті 1 Закону, розмір єдиного внеску встановлюється відповідно до класу професійного ризику виробництва в діапазонах 36,76 – 49,7, до яких віднесено платника єдиного внеску, а для бюджетних установ – 36,3, підприємств суднобудівної промисловості – 33,2	3,6
2	Працюючі інваліди на підприємствах, в установах і організаціях	Сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України "Про оплату праці"	%	8,41	3,6

Продовження додатка Б

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6
3	Наймані працівники з числа осіб льотних екіпажів повітряних суден цивільної авіації (пілоти, штурмани, бортінженери, бортмеханіки, бортрадисти, льотчики-наглядачі) і бортоператорів, які виконують спеціальні роботи в польотах	Сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України "Про оплату праці"	%	45,96	6,1
4	Члени колективних та орендних підприємств, сільськогосподарських кооперативів та фермерських господарств, у тому числі тих, які обрали особливий спосіб оподаткування (фіксований податок, єдиний податок, фіксований сільськогосподарський податок, придбали спеціальний торговий патент)	Суми доходу, що розподіляється між членами колективних, орендних підприємств, сільськогосподарських кооперативів, фермерських господарств і підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб			
5	Фізичні особи-підприємці, які сплачують внески від суми доходу (прибутку), отриманого від цієї діяльності, яка підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб	Сума доходу (прибутку), отриманого від відповідної діяльності фізичною особою-підприємцем, що підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб. При цьому сума єдиного внеску не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску за місяць, у якому отримано дохід (прибуток)	%	34,7	Не утримується

Продовження додатка Б

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6
6	Фізичні особи-підприємці, які обрали спрощену систему оподаткування (фіксований податок, єдиний податок)	Сума, що визначається самостійно, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску відповідно до Закону. При цьому сума єдиного внеску не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску	%	34,7	Не утримується
7	Члени сімей фізичних осіб-підприємців, які сплачують внески від суми доходу (прибутку), отриманого від цієї діяльності, що підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб	Сума доходу (прибутку), отриманого від відповідної діяльності членом сім'ї фізичної особи-підприємця, що підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб. При цьому сума єдиного внеску не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску за місяць, у якому отримано дохід (прибуток)	%	34,7	Не утримується
8	Члени сімей фізичних осіб-підприємців, які обрали спрощену систему оподаткування	Сума, що визначається самостійно, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску відповідно до Закону. При цьому сума єдиного внеску не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску	%	34,7	Не утримується

Продовження додатка Б

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6
9	Особи, які забезпечують себе роботою – самостійно займаються адвокатською, нотаріальною, творчою та іншою діяльністю, пов'язаною з отриманням доходу безпосередньо від цієї діяльності	Сума доходу (прибутку), отриманого від відповідної діяльності, що підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб. При цьому сума єдиного внеску не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску	%	34,7	Не утримується
10	Громадяни України, які працюють у розташованих за межами України дипломатичних представництвах, консульських установах України, філіях, представництвах, інших відокремлених підрозділах підприємств та організацій (у тому числі міжнародних), створених відповідно до законодавства України (якщо інше не встановлено міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України)	Сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України "Про оплату праці"	%	Для платників, зазначених у п. 1 (крім абз. 7) ч. І ст. 4. Закону, розмір єдиного внеску встановлюється відповідно до класу професійного ризику виробництва в діапазонах 36,76 – 49,7, до яких віднесено платника єдиного внеску, а для бюджетних установ – 36,3	3,6
11	Громадяни України та особи без громадянства, які працюють в іноземних дипломатичних представництвах та консульських установах іноземних держав, філіях, представництвах, інших відокремлених підрозділах іноземних підприємств та організацій, міжнародних організацій, розташованих на території України	Сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України "Про оплату праці"	%	Для платників, зазначених у п. 1 (крім абз. 7) ч. І ст. 4. Закону, розмір єдиного внеску встановлюється відповідно до класу професійного ризику виробництва в діапазоні 36,76 – 49,7, до яких віднесено платника єдиного внеску, а для бюджетних установ – 36,3	3,6

Продовження додатка Б

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6
12	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	Сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України "Про оплату праці"	%	Для платників, зазначених у п. 1 (крім абз. 7) ч. 1 ст. 4. Закону, розмір єдиного внеску встановлюється відповідно до класу професійного ризику виробництва в діапазонах 36,76 – 49,7, до яких віднесено платника єдиного внеску, а для бюджетних установ – 36,3	3,6
13	Працівники воєнізованих формувань, гірничорятувальних частин незалежно від підпорядкування, а також особовий склад аварійно-рятувальної служби, утвореної відповідно до законодавства на постійній основі		%	Для платників, зазначених у п. 1 (крім абз. 7) ч. 1 ст. 4. Закону, розмір єдиного внеску встановлюється відповідно до класу професійного ризику виробництва в діапазонах 36,76 – 49,7, до яких віднесено платника єдиного внеску, а для бюджетних установ – 36,3	3,6
14	Особи, які проходять альтернативну (невійськову) службу		%	Для платників, зазначених у п. 1 (крім абз. 7) ч. 1 ст. 4. Закону, розмір єдиного внеску встановлюється відповідно до класу професійного ризику виробництва в діапазонах 36,76 – 49,7, до яких віднесено платника єдиного внеску, а для бюджетних установ – 36,3	3,6
15	Особи, які проходять професійну підготовку, перепідготовку або підвищення кваліфікації з відривом від виробництва за направленням підприємств, установ, організацій (без збереження заробітної плати та з отриманням стипендії відповідно до законодавства)				

Продовження додатка Б

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6
16	Особи, які беруть добровільну участь у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування	Дохід, що розраховується виходячи з суми внеску, сплаченого згідно з договором про добровільну участь, за формулою $З = Ф \times 100\% / Т$, де $З$ – сума заробітної плати (доходу) застрахованої особи; $Ф$ – сума фактично сплаченого страхового внеску за відповідний місяць; $Т$ – розмір страхового внеску у відповідному місяці	Не менше суми мінімального страхового внеску та не більше максимального розміру		
17	Особи, які на підставі ч. III ст. 24 Закону України "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" здійснюють доплату до суми страхових внесків таким чином, щоб загальна сума сплачених коштів за відповідний місяць була не меншою мінімального страхового внеску	Сума заробітної плати (доходу) застрахованої особи розраховується виходячи з передбаченої ч. III ст. 24 Закону України "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" доплати за формулою $Зд = Д \times 100\% / Т$, де $Зд$ – сума заробітної плати (доходу), розрахована виходячи із доплати; $Д$ – сума доплати; $Т$ – розмір страхового внеску у відповідному місяці	Відношення розрахункової величини до розміру мінімального страхового внеску		
18	Особи, які проходять строкову військову службу у Збройних Силах України, Службі безпеки України, інших утворених відповідно до законів України військових формуваннях, органах Міністерства внутрішніх справ України та службу в органах і підрозділах цивільного захисту	Суми грошового забезпечення, нарахованого особі за звітний період	%	33,2, але не менше мінімального страхового внеску за кожну особу	Не утримується

Продовження додатка Б

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6
19	Особи, які отримують щомісячні страхові виплати відповідно до Закону України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності", крім осіб, які отримують виплати у зв'язку зі смертю годувальника, та непрацюючих осіб, які отримують пенсії по інвалідності від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання				
20	Особи, які відповідно до законів отримують допомогу по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку	Сума допомоги по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку, нарахованої за звітний період	%	33,2, але не менше мінімального страхового внеску за кожну особу	Не утримується
21	Один з непрацюючих працездатних батьків, усиновителів, опікун, піклувальник, які фактично здійснюють догляд за дитиною - інвалідом та отримують допомогу або компенсацію відповідно до законодавства	Сума допомоги або компенсацій, нарахованих за звітний період	%	33,2, але не менше мінімального страхового внеску за кожну особу	Не утримується
22	Безробітні в період отримання допомоги по безробіттю				
23	Особи, які не набули (не набудуть) права на пенсію за вислугу років згідно із Законом України "Про пенсійне забезпечення осіб, звільнених з військової служби, та деяких інших осіб"	Сума нарахованого грошового забезпечення	%	34,7	2,6
24	Батьки-вихователі дитячих будинків сімейного типу, названі батьки, якщо вони отримують грошове забезпечення відповідно до законодавства	Сума грошового забезпечення, нарахованого за звітний період	%	33,2, але не менше мінімального страхового внеску на кожну особу	Не утримується

Продовження додатка Б

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6
25	Наймані працівники, які працюють на посадах, робота на яких зараховується до стажу, що дає право на отримання пенсії відповідно до Законів України "Про державну службу", "Про прокуратуру", "Про державну підтримку засобів масової інформації та соціальний захист журналістів", "Про наукову і науково-технічну діяльність", "Про статус народного депутата України", "Про Національний банк України", "Про службу в органах місцевого самоврядування", Митного кодексу України, Положення про помічника-консультанта народного депутата України	Сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України "Про оплату праці"	%	Для платників, зазначених у п. 1 (крім абз. 7) ч. 1 ст. 4. Закону, розмір єдиного внеску встановлюється відповідно до класу професійного ризику виробництва в діапазонах 36,76 – 49,7, до яких віднесено платника єдиного внеску, а для бюджетних установ – 36,3	6,1
26	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, чи у фізичних осіб-підприємців або осіб, які забезпечують себе роботою самостійно, за цивільно-правовими договорами (крім фізичних осіб-підприємців, якщо виконувані ними роботи (надані послуги) відповідають видам діяльності, зазначеним у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців)	Сума винагороди за цивільно-правовими договорами	%	34,7, а для підприємств суднобудівної промисловості – 33,2	2,6
27	Особи, які не є інвалідами, працюють на підприємствах та в організаціях всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариствах УТОГ (українське товариство глухих) та УТОС (українське товариство сліпих), у яких кількість інвалідів становить не менше ніж 50 % загальної чисельності працюючих, за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менше ніж 25 % суми витрат на оплату праці, і які нараховують єдиний внесок у розмірі 5,3 % на весь фонд оплати праці, що є базою для нарахування єдиного внеску згідно з п. 1 ч. 1 ст. 7 Закону України	Сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України "Про оплату праці"	%	5,3	3,6

Продовження додатка Б

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6
28	Особи, які є інвалідами та працюють на підприємствах та в організаціях громадських організацій інвалідів, в яких кількість інвалідів становить не менше ніж 50 % загальної чисельності працюючих, за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менше ніж 25% суми витрат на оплату праці, і які нараховують єдиний внесок у розмірі 5,5 % на фонд оплати праці працюючих інвалідів, що є базою для нарахування єдиного внеску згідно з пунктом 1 частини першої статті 7 Закону України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування"	Сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України "Про оплату праці"	%	5,5	3,6
29	Особи, які отримують допомогу по тимчасовій непрацездатності	Сума допомоги по тимчасовій непрацездатності	%	33,2	2
30	Наймані працівники-інваліди, які працюють у товариствах УТОГ (українське товариство глухих) та УТОС (українське товариство сліпих), у яких кількість інвалідів становить не менше ніж 50 % загальної чисельності працівників за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менше ніж 25 % суми витрат на оплату праці, і які нараховують єдиний внесок у розмірі 5,3 % на весь фонд оплати праці, що є базою для нарахування єдиного внеску згідно з п. 1 ч. 1 ст. 7 Закону України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування"	Сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України "Про оплату праці"	%	5,3	2,85
31	Військовослужбовці (крім військовослужбовців строкової військової служби), особи рядового і начальницького складу	Сума нарахованого грошового забезпечення	%	34,7	2,6

Продовження додатка Б

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6
32	Працюючі інваліди на посадах, робота на яких зараховується до стажу, що дає право на отримання пенсії відповідно до Законів України "Про державну службу", "Про прокуратуру", "Про державну підтримку засобів масової інформації та соціальний захист журналістів", "Про наукову і науково-технічну діяльність", "Про статус народного депутата України", "Про Національний банк України", "Про службу в органах місцевого самоврядування", Митного кодексу України, Положення про помічника-консультанта народного депутата України	Сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України "Про оплату праці"	%	8,41	6,1
33	Непрацюючі працездатні особи, які здійснюють догляд за інвалідом I групи та отримують допомогу або компенсацію відповідно до законодавства	Сума допомоги або компенсацій, нарахованих за звітний період	%	33,2, але не менше мінімального страхового внеску на кожну особу	Не утримується
34	Непрацюючі працездатні особи, які здійснюють догляд за престарілим, який за висновком медичного закладу потребує постійного стороннього догляду або досяг 80-річного віку, та отримують допомогу або компенсацію відповідно до законодавства	Сума допомоги або компенсацій, нарахованих за звітний період	%	33,2, але не менше мінімального страхового внеску на кожну особу	Не утримується
35	Фізичні особи-підприємці, у тому числі ті, які обрали спрощену систему оподаткування та здійснюють доплату суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування згідно з повідомленням-розрахунком	Доплата з урахуванням розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законодавством, до мінімального розміру єдиного внеску у відповідному місяці	%	Розрахункова величина до розміру мінімального страхового внеску	
36	Працюючі інваліди на підприємствах, в установах і організаціях	Сума допомоги по тимчасовій непрацездатності	%	8,41	2

Продовження додатка Б

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6
37	Особи, які працюють на підприємствах та в організаціях всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариствах УТОГ (українське товариство глухих) та УТОС (українське товариство сліпих), у яких кількість інвалідів становить не менше ніж 50 % загальної чисельності працюючих за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менше ніж 25 % суми витрат на оплату праці, і які нараховують єдиний внесок у розмірі 5,3 % на весь фонд оплати праці, що є базою для нарахування єдиного внеску	Сума допомоги з тимчасової непрацездатності	%	5,3	2
38	Особи, які працюють на підприємствах та в організаціях всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариствах УТОГ (українське товариство глухих) та УТОС (українське товариство сліпих), у яких кількість інвалідів становить не менше ніж 50 % загальної чисельності працюючих за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менше ніж 25 % суми витрат на оплату праці, і які нараховують єдиний внесок у розмірі 5,3 % на весь фонд оплати праці, що є базою для нарахування єдиного внеску	Сума винагороди за цивільно-правовими договорами	%	5,3	2,6
39	Особи, які є інвалідами та працюють на підприємствах та в організаціях громадських організацій інвалідів, в яких кількість інвалідів становить не менше ніж 50 % загальної чисельності працюючих, за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менше ніж 25 % суми витрат на оплату праці, і які нараховують єдиний внесок у розмірі 5,5 % на фонд оплати праці працюючих інвалідів, що є базою для нарахування єдиного внеску	Сума допомоги з тимчасової непрацездатності	%	5,5	2

Продовження додатка Б

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6
40	Фізичні особи-підприємці, у тому числі ті, які обрали спрощену систему оподаткування, які збільшують або зменшують суми зобов'язань за страховими внесками за результатами проведеної перевірки (звірки)	Сума, з якої розраховано зобов'язання за страховими внесками	%	%	%
41	Наймані працівники-інваліди, які працюють на підприємствах та в організаціях всеукраїнських громадських організацій інвалідів, у яких кількість інвалідів становить не менше ніж 50 % загальної чисельності працівників, за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менше ніж 25% суми витрат на оплату праці, і які нараховують єдиний внесок у розмірі 5,3 % на весь фонд оплати праці, що є базою для нарахування єдиного внеску згідно з п. 1 ч. 1 ст. 7 Закону України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування"	Сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України "Про оплату праці"	%	5,3	3,6
42	Особи, які перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами і отримують допомогу у зв'язку з вагітністю та пологами	Сума допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами	%	33,2	2
43	Особи-інваліди, які перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами і отримують допомогу у зв'язку з вагітністю та пологами, які працюють на підприємствах, в установах і організаціях	Сума допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами	%	8,41	2

Закінчення додатка Б

Закінчення табл. 1

1	2	3	4	5	6
44	Особи, які перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами і отримують допомогу у зв'язку з вагітністю та пологами, які працюють на підприємствах та в організаціях всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариствах УТОГ (українське товариство глухих) та УТОС (українське товариство сліпих), у яких кількість інвалідів становить не менше ніж 50 % загальної чисельності працюючих, за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менше ніж 25 % суми витрат на оплату праці, і які нараховують єдиний внесок у розмірі 5,3 % на весь фонд оплати праці, що є базою для нарахування єдиного внеску згідно з п. 1 ч. 1 ст. 7 Закону України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування"	Сума допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами	%	5,3	2
45	Особи, які є інвалідами та які перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами і отримують допомогу у зв'язку з вагітністю та пологами, які працюють на підприємствах та в організаціях громадських організацій інвалідів, в яких кількість інвалідів становить не менше ніж 50 % загальної чисельності працюючих, за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менше ніж 25 % суми витрат на оплату праці, і які нараховують єдиний внесок у розмірі 5,5 % на фонд оплати праці працюючих інвалідів, що є базою для нарахування єдиного внеску згідно з п. 1 ч. 1 ст. 7 Закону України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування"	Сума допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами	%	5,5	2

Предметний покажчик

Акцизний склад	91	Основні засоби	102
Амортизація	102, 104	Податкова декларація, розрахунок	46, 87, 95, 114, 137, 139
Анулювання реєстрації платників ПДВ	76, 77	Податкова знижка	116, 218
Бюджетне та автоматичне відшкодування ПДВ	75– 80	Податкова накладна	72
Види податкового обліку	39	Податкова соціальна пільга	113, 189
Витрати	95, 99	Податкове зобов'язання	18, 20
Дата виникнення податкових зобов'язань з акцизного податку	86	Податковий агент	153, 235, 227
Дата виникнення права на податковий кредит	68	Податковий облік	16, 17, 22
Дата збільшення податкових зобов'язань з ПДВ	66, 67	"Податковий" підхід в оподаткуванні виплат з оплати праці	151, 154– 159
Декларація про максимальні роздрібні ціни	88	Податкові різниці	36 – 42
Додаткове благо	198	Порядок визнання доходу платника єдиного податку	149
Доходи	95 – 98	Принципи податкового обліку	21 – 24
Єдиний соціальний внесок	170, 189	Реєстрації платників ПДВ	63
Звичайні ціна	99	Роботодавець	177
Звітність з ЄСВ	173	Самозайнята особа	180
Контрольовані операції	103	Способи подання податкової звітності	50
Марка акцизного податку	103 – 108	"Статистичний" підхід в оподаткуванні виплат з оплати праці	151, 154 – 159
Методи податкового обліку	87 – 93	Строки подання податкової декларації (розрахунку)	54
Оподаткування витрат працівників на відрядження	201 – 204	Терміни зберігання документів	57

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Найденко Олексій Євгенович
Давискіба Катерина Володимирівна

ОРГАНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО ПРОЦЕСУ

Навчальний посібник
для студентів напряму підготовки
6.030508 "Фінанси і кредит"

Відповідальний за випуск *Іванов Ю. Б.*

Відповідальний редактор *Оленич М. М.*

Редактор *Ганцевич Н. І.*

Коректор *Міхно В. В.*

План 2015 р. Поз. № 24-П.

Підп. до друку 21.12.2015 р. Формат 60 × 90 1/16. Папір офсетний. Друк цифровий.
Ум. друк. арк. 16,75. Обл.-вид. арк. 20,94. Тираж 400 пр. Зам. № 252.

Видавець і виготівник – ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 61166, м. Харків, просп. Леніна, 9-А

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру
ДК № 4853 від 20.02.2015 р.