

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА імені О. М. БЕКЕТОВА**

О. Є. Власова

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ
З ДИСЦИПЛІНИ**

«ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ В ОПОДАТКУВАННІ»

(для студентів спеціальності 071 – Облік і оподаткування)



Харків – ХНУМГ ім. О. М. Бекетова – 2018

Власова О.Є. Конспект лекцій з дисципліни «Облік і звітність в оподаткуванні» (для студентів спеціальності 071 – Облік і оподаткування) / О. Є. Власова ; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2018. – 100 с.

Автор: канд. екон. наук, доцент О. Є. Власова

Рецензент: канд. екон. наук, доцент М. Ю. Карпушенко

*Рекомендовано кафедрою фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту,
протокол № 4 від 08.11.2016 р.*

ЗМІСТ

ПЕРЕДУМОВА	4
ТЕМАТИЧНИЙ ПЛАН НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ	6
ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 1 Загальні основи податкового обліку.	
Облік податку на прибуток підприємств та ПДВ.....	7
ТЕМА 1 Загальні принципи організації податкового обліку в Україні.....	7
1.1 Податки як соціально-економічна категорія, функції податків.....	7
1.2 Елементи податку та їх характеристика.....	8
1.3 Суть податкового обліку та історія його виникнення.	
Законодавчо-нормативне регулювання податкового обліку.....	10
1.4 Предмет податкового обліку та методи його ведення на підприємстві.....	14
1.5 Спільні й відмінні риси податкового і бухгалтерського обліку.....	15
1.6 Моделі співіснування бухгалтерського і податкового обліку за кордоном.	
Види податкового обліку.....	18
1.7 Методика організації податкового обліку на підприємствах.....	19
1.8 Роль та зміст первинних документів у податковому обліку.....	19
1.9 Електронний документообіг: правила реалізації в податковому обліку.....	20
ТЕМА 2 Облік та звітність з податку на прибуток підприємств.....	26
2.1 Загальна характеристика правового механізму податку на прибуток підприємств.....	26
2.2 Загальні правила податкового обліку доходів.....	28
2.3 Податковий облік витрат господарської діяльності.....	28
2.4 Загальні правила податкового обліку необоротних активів.....	29
2.5 Види та характеристика податкових різниць.....	34
2.6 Порядок заповнення декларації з податку на прибуток підприємств.....	38
ТЕМА 3 Облік та звітність з податку на додану вартість.....	45
3.1 Сутність ПДВ та суб'єкти податкового обліку ПДВ.....	45
3.2 Об'єкти обліку ПДВ, база та ставки.....	46
3.3 Оцінка господарських операцій у податковому обліку ПДВ.....	48
3.4 Відображення в обліку податкових зобов'язань з ПДВ.....	50
3.5 Особливості відображення в обліку податкового кредиту з ПДВ.....	51
3.6 Документообіг як основа податкового обліку сум ПДВ.....	52
3.7 Податкова декларація з ПДВ: методика заповнення та строки подання.....	54
3.8 Податковий облік ПДВ в системі рахунків бухгалтерського обліку.....	61
ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 2 Облік та звітність з інших податків та зборів.....	65
ТЕМА 4 Облік та звітність з податку з доходів фізичних осіб та єдиного соціального внеску.....	65
4.1 Загальна характеристика правового механізму ПДФО.....	65
4.2 Податкова соціальна пільга: сутність та правила застосування.....	72
4.3 Сутність і порядок застосування податкової знижки.....	72
4.4 Звітність з ПДФО.....	74
4.5 Єдиний соціальний внесок: особливості розрахунку та звітування.....	75
ТЕМА 5 Податковий облік та звітність за спрощеною системою оподаткування.....	78
5.1 Загальне поняття спрощеної системи оподаткування.....	78
5.2 Ведення обліку і складення звітності платниками єдиного податку.....	82
ТЕМА 6 Податковий облік та звітність податку на майно.....	83
6.1 Сутність та склад податку на майно.....	83
6.2 Плата за землю: порядок розрахунку та звітності.....	83
6.3 Податок на нерухоме майно, відмінне від земельних ділянок: порядок розрахунку та звітності.....	85
ТЕМА 7 Особливості обліку і оподаткування в будівництві.....	89
ТЕМА 8 Специфіка ведення податкового обліку і звітності в галузі комунального господарства та неприбуткових організаціях.....	92
8.1 Особливості податкового обліку та звітності комунальних підприємств.....	92
8.2 Облік і звітність неприбуткових організацій.....	93
СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ	98

ПЕРЕДМОВА

Податки – це ціна, яку ми платимо за можливість жити в цивілізованому суспільстві.

Олівер Уенделл Холмс-старший, ХІХ ст.

З розвитком ринкових відносин облік у системі оподаткування стає одним з основних видів обліку в державі. Необхідність його організації обумовлена забезпеченням умов для проведення державного контролю за дотриманням податкового законодавства суб'єктами господарювання.

Облік у системі оподаткування – це система збору, накопичення, обробки та узагальнення інформації для визначення та сплати податкових платежів суб'єктами господарювання відповідно до вимог податкового законодавства.

Це така облікова система, яка базується на даних бухгалтерського обліку та правилах податкового законодавства, та забезпечує інформаційні потреби користувачів про нарахування та сплату податків та зборів (обов'язкових платежів).

На основі даних обліку, який побудований на суцільному і безперервному фіксуванні господарських процесів платника податків, складається податкова звітність. Порушення у веденні обліку в системі оподаткування тягнуть за собою неправильне визначення розмірів нарахованих податкових платежів, їх неповну або несвоєчасну сплату до бюджету, фінансові санкції.

Від створення ефективної системи обліку з метою оподаткування на рівні підприємства залежить як якість облікової інформації, що надходить до державних податкових органів, так і поліпшення фінансового стану самого підприємства, оскільки правильна організація обліку дасть змогу уникнути фінансових санкцій з боку державних фіскальних органів та оптимізувати податкові платежі.

Це зумовлює виняткову значущість вивчення курсу «Облік і звітність в оподаткуванні» студентами економічних спеціальностей вищих навчальних закладів для подальшого застосування теоретичних знань і практичних навичок у професійній діяльності в обліковій сфері.

Головною метою вивчення дисципліни «Облік і звітність в оподаткуванні» є засвоєння загальних питань щодо організації податкового обліку, розкриття його суті та змісту основних прикладних категорій: отримання навичків та вмінь щодо обліку нарахування і справляння податків та внесків у сучасних умовах господарювання; щодо методики складання і подання податкової звітності в Україні.

Тому основними завданнями вивчення дисципліни є:

- вивчення основних законодавчих та нормативних актів, які регламентують питання податкового обліку та звітності;
- ознайомлення з основними складовими податкового обліку: предмет, завдання, функції;
- вивчення та характеристика загальних вимог до податкової звітності;
- ознайомлення зі шляхами організації податкового обліку на підприємстві та його інтеграції в єдину обліково-аналітичну систему;
- ознайомлення з порядком ведення податкового обліку методики розрахунку окремих податків та зборів, господарських операцій та складання податкової звітності на підприємстві.

Предметом навчальної дисципліни є вивчення процесу виявлення, реєстрації, обробки, узагальнення інформації господарських операцій у частині формування об'єкта оподаткування, нарахування та сплати податків, формування та надання користувачам податкової звітності.

У процесі вивчення дисципліни студенти повинні ознайомитися з теоретичними та практичними аспектами оподаткування господарчих суб'єктів, освоїти основні процедури з:

- оформлення первинних документів і облікових реєстрів;
- визначення суми податкових платежів;
- систематизації і узагальнення облікових даних, потрібних для ухвалення управлінських рішень.

Після вивчення курсу студенти повинні:

знати:

- категоріальний апарат, який використовується в системі оподаткування та обліку;
- законодавчо-нормативні вимоги щодо ведення податкового обліку та складання звітності;
- спільні риси та розбіжності між бухгалтерським та податковим обліком;
- загальні принципи організації податкового обліку;
- методи податкового обліку;
- методика обліку податків, зборів та обов'язкових платежів та складання податкової звітності за ними;
- особливості організації та ведення обліку окремими специфічними суб'єктами господарювання;
- порядок ведення податкового обліку суб'єктами малого підприємництва та складання ними податкової звітності.

вміти:

- використовувати основні положення Податкового кодексу України, інших законодавчих та нормативних актів, які регламентують порядок ведення податкового обліку та складання звітності на підприємстві при вирішенні стереотипних, евристичних та діагностичних завдань;
- пояснювати взаємозв'язок та відмінності податкового та бухгалтерського обліку;
- відображати в обліку процес нарахування податків та зборів;
- складати первинні документи, податкові реєстри та податкову звітність;
- визначати на основі даних обліку суму податкових зобов'язань за різними податками або зборами з урахуванням специфіки господарських операцій.

Конспект лекцій написано відповідно до затвердженої програми курсу «Облік і звітність в оподаткуванні». Викладання теоретичних питань супроводжується схемами, розрахунками, прикладами практичної спрямованості.

Ключові слова: облік у системі оподаткування, теоретичні основи обліку, податок і збір, елементи податку, податкова звітність.

ТЕМАТИЧНИЙ ПЛАН НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ

З самого початку вивчення дисципліни кожен студент має бути ознайомленим як з програмою дисципліни і формами організації навчання, так і зі структурою, змістом та обсягом кожного з її навчальних модулів, а також усіма видами контролю та методикою оцінювання навчальної роботи. Навчальний процес здійснюється у таких формах: лекційні, семінарські та практичні заняття, виконання індивідуального завдання, самостійна робота студентів, контрольні заходи. Тематичний план цієї дисципліни складається з двох модулів (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Структура залікового кредиту навчальної дисципліни

Назви змістових модулів і тем	Кількість годин									
	денна форма					заочна форма				
	усього	у тому числі				усього	у тому числі			
		лек	лаб	пр/сем	срс		лек	лаб	пр/сем	срс
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
<i>Змістовий модуль 1 Загальні основи податкового обліку. Облік податку на прибуток підприємств та ПДВ.</i>										
Тема 1.	14	2	-	2	10	14	1	-	-	13
Тема 2.	27	4	-	4	19	27	2	-	2	23
Тема 3.	23	2	-	4	17	23	2	-	2	19
Разом за ЗМ 1	64	8	-	10	46	64	5	-	4	55
<i>Змістовий модуль 2 Облік та звітність з інших податків та зборів</i>										
Тема 4.	16	4	-	2	10	16	1	-	2	13
Тема 5.	14	2	-	2	10	14	1	-	-	13
Тема 6.	13	2	-	2	9	13	-	-	-	13
Тема 7.	14	2	-	2	10	14	-	-	-	14
Тема 8.	23	2	-	2	19	5	1	-	-	4
Разом за ЗМ 2	80	12	-	10	58	62	3	-	2	57
<i>Індивідуальне завдання: «Ведення податкового обліку та складання звітності»</i>										
Інд. завдання (ІЗ): контрольна робота	-	-	-	-	-	18	-	-	-	18
Разом	144	20		20	104	144	8	-	6	130

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 1

Загальні основи податкового обліку.

Облік податку на прибуток підприємств та ПДВ

ТЕМА 1 Загальні принципи організації податкового обліку в Україні

1.1 Податки як соціально-економічна категорія, функції податків

Податки та збори виступають одним з найголовніших інструментів державного регулювання при здійсненні економічної і соціальної політики. Проте вони не є єдиним джерелом доходів бюджету, а тільки видом позаекономічного державного примусу.

Всю систему платежів, що формують податкову систему України та враховуються у податковому обліку, можна розділити на:

- податки;
- збори;

платежі податкового характеру (митний збір, державне мито, ліцензійні платежі, реєстраційні збори).

За своєю економічною суттю **податки** є фінансовими відносинами між державою і платниками податків з метою створення загальнодержавного централізованого фонду коштів, необхідних для виконання державою її функцій.

Збори – це обов’язкові відрахування до позабюджетних фондів, спрямовані на певні цілі.

Об’єднання різних податків і зборів в єдину податкову систему, показники якої відображається в податковому обліку, передбачає можливість їх класифікації, що дозволяє краще зрозуміти їх сутність.

Так, виходячи з *форми оподаткування* усі податкові платежі розподіляють на прямі та непрямі. Ознаки їх розподілу на ці групи представлені на рисунку 1.1.

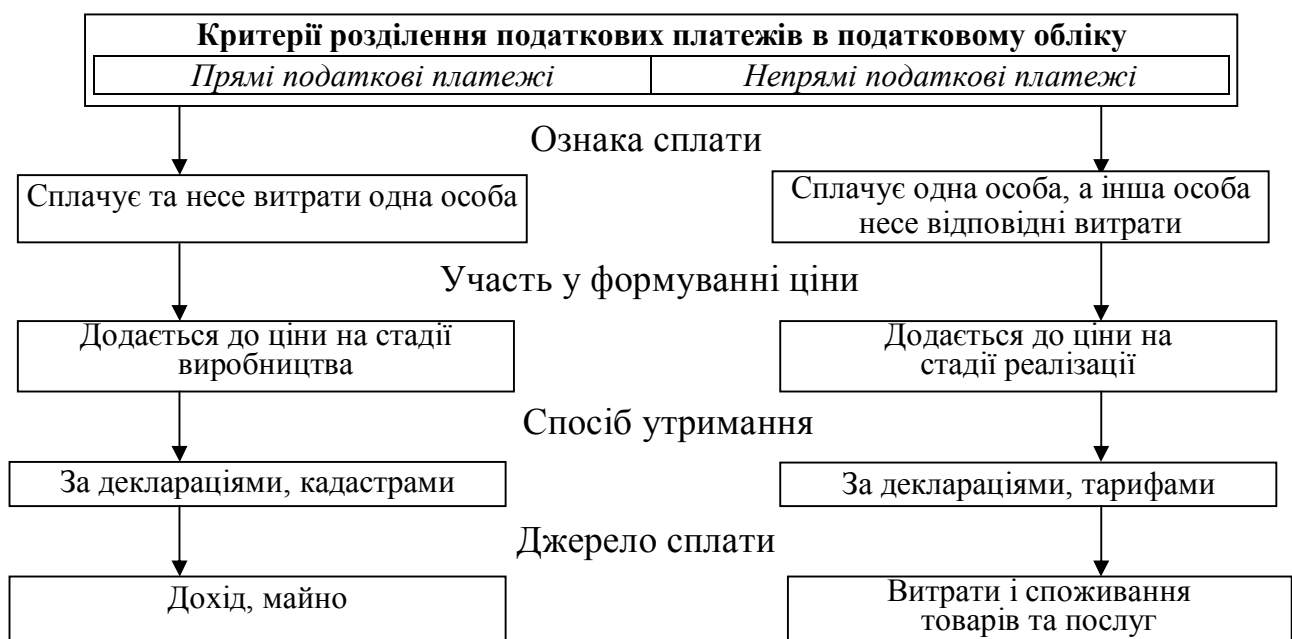


Рисунок 1.1 – Ознаки розподілу податків і зборів в податковому обліку на прямі й непрямі

Прямі податки та збори – це податкові платежі, які стягуються в результаті придбання та акумулювання матеріальних благ, що залежать від доходу або майна, при цьому платниками яких безпосередньо є власники цих доходів або майна.

У свою чергу, прямі податки та збори, виходячи з об'єкта оподаткування, можна розділити на три підвиди:

– податки та збори, які стягуються з речовинного капіталу (податок на землю, податок на нерухомість, ПДФО із спадщини або ПДФО при даруванні майна, транспортний податок);

– податки та збори, які стягуються у зв'язку з самостійним проявом особистого капіталу (заробітна плата та інші види доходів) (ПДФО, ЄСВ, воєнний збір);

– податки та збори, які стягуються у зв'язку з сукупною діяльністю речовинного, грошового й особистого капіталу у виробництві (податок на прибуток підприємств, єдиний податок).

Непрямі податки та збори (податкові платежі на споживання) – це податкові платежі, що визначаються розміром споживання і не залежать від доходу або майна платника, а також виступають у вигляді надбавки до ціни товару або послуги, при цьому платником яких є кінцевий споживач даного товару або послуги. Вони встановлюються на окремі товари (роботи, послуги), операції та діяльність, і додають до їх ціни.

До них відносяться: ПДВ, акцизний податок, екологічний податок, що сплачується при виробництві паливно-мастильний матеріалів, внесок до Пенсійного фонду що сплачується з надання послуг мобільного зв'язку.

Залежно від періодичності стягування всі податки і збори можна розділити на:

– разові податки і збори, що сплачуються один раз при здійсненні певної операції (пенсійний збір при купівлі рухомого або нерухомого майна, податок на спадщину тощо).

– систематичні (регулярні) податки і збори, що стягуються регулярно, через певні проміжки часу протягом всього періоду володіння або діяльності платника (щомісячно, щоквартально, відповідно з податковими періодами).

1.2 Елементи податку та їх характеристика

Формування сучасної системи оподаткування в Україні, посилення її фіскальної спрямованості істотно ускладнює розрахунок багатьох видів податків і є причиною виникнення податкового обліку як системи узагальнення інформації для визначення податкової бази в цілях обчислення податків в організаціях.

В зв'язку з цим особливої значущості набуває проблема адекватного поєднання принципів і порядку співіснування системи бухгалтерського і податкового обліків. Пріоритетною стає необхідність ідентифікації елементів системи ведення податкового обліку і складання відповідної звітності для цілей фінансового контролю, управління, оподаткування, планування і

прогнозування діяльності організацій.

Специфічною особливістю податкового обліку є поєднання та інтеграція характерних ознак двох різних систем:

- фінансового обліку;

- податкового права, що є сукупністю юридичних норм, що встановлюють податкову систему держави, порядок стягування податків, відповідальність за податкові правопорушення та займає особливе місце в механізмі фінансового регулювання.

Реалізація облікової складової податкового обліку здійснюється, зокрема через запозичення методології обліку з її певним коригуванням виходячи з вимог податкового законодавства.

Правова складова податкового обліку реалізується через використання елементів правового механізму податків (зборів), які представляють собою тобто сукупності елементів податку, які характеризують його як цілісний механізм.

Система елементів правового механізму податку складається із основних і додаткових елементів:

Основні елементи правового механізму податків (зборів) – це фундаментальні, сутнісні характеристики податку, що формують основне уявлення про зміст механізму його стягування. Відсутність якого-небудь з основних елементів правового механізму податку не дозволяє однозначно встановити тип цього платежу і робить податковий механізм невизначеним.

До основних елементів правового механізму податків відносяться:

- платники податків або зборів;
- об'єкт оподаткування;
- ставки податків або зборів.

Додаткові елементи правового механізму податків (зборів) - деталізують специфіку конкретного платежу, створюють завершену й повну систему податкового механізму. При цьому ці елементи так само обов'язкові, як й основні, і не мають факультативного характеру.

До додаткових елементів правового механізму відносяться:

- елементи, що деталізують основні або пов'язані з ними елементи, зокрема, предмет, база, одиниця оподаткування – це категорії, які прямо залежні від об'єкта оподаткування;

- елементи, що мають самостійне значення (податкові пільги, методи, терміни і способи сплати податку; бюджет або фонд, куди надходять податкові платежі).

Платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом.

Кожний з платників податків може бути платником податку за одним або кількома податками та зборами.

Обов'язки платників податків визначені в ст. 16 ПКУ.

Права платників податків перераховані в ст. 17 ПКУ.

Об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку.

Ставка податку - це розмір податку, встановлений на одиницю обкладення.

Система ставок включає:

– *базову ставку* ставка, що визначена такою для окремого податку відповідним розділом ПКУ;

– *граничну ставку*, максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком, встановлений ПКУ;

– *абсолютну (специфічну) ставку*, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування;

– *відносну (адвалорну) ставку*, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування.

База оподаткування - це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання.

У випадках, передбачених ПКУ, один об'єкт оподаткування може утворювати кілька баз оподаткування для різних податків.

Податкова пільга надається шляхом:

– податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;

– зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;

– встановлення зниженої ставки податку та збору;

– звільнення від сплати податку та збору.

Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат. Платник податків вправі використовувати податкову пільгу з моменту виникнення відповідних підстав для її застосування і протягом усього строку її дії. Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат.

1.3 Суть податкового обліку та історія його виникнення.

Законодавчо-нормативне регулювання податкового обліку

Податковий облік як окремий вид господарського обліку бере свій початок з 01.07.1997 р., в зв'язку з набранням чинності Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р. Саме в цьому законодавчому акті вперше був використаний

термін «податковий облік» і описані правила ведення податкового обліку валових витрат, валових доходів і визначення прибутку до оподаткування. Крім вище названого закону поняття «податковий облік» зустрічається і в Законі України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р., який набрав чинності 01.10.1997 р.

В Податковому Кодексі України, що почав діяти з 2011 року також не міститься визначення податкового обліку, але до обов'язків платників податку віднесено:

- ведення в установленому порядку обліку доходів і витрат, складання звітності, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;
- подача до контролюючих органів декларацій, звітності та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів;
- сплата податків та зборів;
- подача на письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків та зборів.

Тобто ПКУ розширив перелік відомостей, які повинен подавати платник податку контролюючим органам. При цьому передбачається поєднання фінансового та податкового обліку як джерел відомостей про податкові розрахунки.

Існують різні точки зору науковців щодо трактування поняття «податковий облік»:

А. В. Брызгалін – це система збору, фіксації та обробки господарської інформації необхідної для правильного обчислення податкових зобов'язань платника податку;

Бухгалтерська енциклопедія – це система узагальнення інформації для визначення податкової бази з конкретного податку на основі даних первинних документів, згідно з порядком, встановленим відповідними главами Податкового кодексу;

Е. С. Гейер – це система збору, реєстрації, узагальнення, зберігання та передачі інформації для визначення податкової бази з податків за правилами, встановленими податковим законодавством, виконує функції нарахування та сплати податків;

О. С. Гусакова – це підсистема бухгалтерського обліку, яка за певними правилами, затвердженими державою, виконує функції нарахування та сплати податків відповідним державним органам;

А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк – це (1) система обов'язкових форм і методів відображення платниками податків результатів господарської діяльності або інших об'єктів, пов'язаних із визначенням податкового зобов'язання з певних податків; (2) облік у податкових органах платників податків та стану їхніх розрахунків із бюджетом;

Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма, В. В. Карпова – це впорядкована система збору, реєстрації та узагальнення зберігання й передачі

інформації для визначення податкової бази для податку на основі даних первинних документів, згрупованих відповідно до порядку, передбаченого чинним податковим законодавством;

М. М. Коцупатрий, С. І. Ковач, В. В. Мельничук – це 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 (обов'язкових платежів);

А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма – це процес реєстрації одних і цілеспрямований підбір інших інформативних показників, які необхідні для аналізу, планування і прийняття управлінських рішень, пов'язаних з оподаткуванням діяльності підприємства;

В. Ф. Максимова, О. В. Артюх – це система збору і обробки інформації для визначення бази оподаткування підприємства відповідно до вимог податкового законодавства;

А. В. Началов – це комплексний облік податкових платежів та надходжень платників податків, здійснюваний на рівні підприємств, організацій та податкових органів;

С. М. Онисько, І. М. Тофан, О. В. Грицина – це облік валових доходів і валових витрат для визначення оподатковуваного прибутку;

С. Б. Палей – це система збору, фіксації та обробки інформації, необхідної для правильного обчислення податкових зобов'язань платника;

Фінансовий словник – це комплексний облік податкових платежів всіх зареєстрованих і не зареєстрованих платників податків, що здійснюється на рівні юридичних осіб;

Фінансово-кредитний енциклопедичний словник – це система збору, фіксації та узагальнення інформації для визначення податкової бази з податків на основі первинних документів, згрупованих відповідно до порядку, передбаченого податковим законодавством;

А. О. Храбров – це встановлена податковим законодавством послідовність дій контролюючих органів по здійсненню реєстрації, перереєстрації або зняття з реєстрації осіб, що підлягають податковому обліку, а також діяльність контролюючих органів по веденню Єдиного державного реєстру платників податків;

Л. М. Чернелевський, Т. Ю. Редзюк – це система групування інформації для визначення податкової бази за податками на підставі первинних документів, згрупованих у відповідності з порядком передбаченим діючим податковим законодавством.

Враховуючи наведені підходи до трактування поняття «податковий облік» різними авторами, можна зазначити, що **податковий облік** – це система економіко-правових відносин, яка передбачає певну послідовність дій щодо: реєстрації, перереєстрації чи зняття з реєстрації осіб, які підлягають податковому обліку; збору, фіксації, обробки, узагальнення та передачі інформації, необхідної для визначення суми податкових зобов'язань платника щодо відповідного податку чи збору на основі первинних документів,

податкових реєстрів та наданій податковій звітності, а також особливості виконання платником податків податкового обов'язку.

Мета ведення податкового обліку:

– формування повної і достовірної інформації про порядок обліку для цілей оподаткування господарських операцій, здійснених платником податків протягом звітного (податкового) періоду;

– забезпечення інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів для контролю за правильністю, повнотою і своєчасністю обчислення та сплати податків.

Податковий облік як підсистема бухгалтерського обліку організовується так, щоб задовольнити потреби управління і служби податкового менеджменту в інформації щодо формування бази оподаткування підприємств від всіх видів діяльності.

Завдання, які повинні вирішуватися податковим обліком:

– формування повної і достовірної інформації про порядок обліку для цілей оподаткування господарських операцій;

– забезпечення інформацією, необхідною внутрішнім і зовнішнім користувачам для підготовки податкової звітності, а також для контролю за дотриманням податкового законодавства;

– запобігання негативним результатам господарської діяльності, пов'язаних із сплатою податків (уникнення штрафів, переплати, недотримання принципу оптимальності оподаткування тощо);

– виявлення відхилень між окремими порівнянними об'єктами податкового і фінансового обліку з метою їх подальшого аналізу та контролю.

Мета і завдання податкового обліку реалізуються через функції, які мають тісно взаємодіяти з функціями управління. Так до **функцій податкового обліку** можна віднести:

– *прогнозну* - представлення податкової інформації для планування, прогнозування та управління фінансовими ресурсами підприємства в напрямку сплати податків та зборів;

– *контрольну* - контроль за правильністю та своєчасністю розрахунку з державою, її місцевими представниками відповідно до норм податкового законодавства;

– *аналітичну* - представлення інформації, щодо сплати податків для проведення фінансового аналізу організації та аналізу податкового тягаря на основі широкого використання економіко-математичних методів та моделювання;

– *інформаційну* - забезпечення отримання необхідної інформації для визначення розміру об'єктів та бази оподаткування, а також складання податкової звітності;

– *забезпечення ефективної взаємодії між платниками податків та контролюючими органами* - забезпечення контролюючих органів під час проведення камеральної та виїзної документальної перевірок прозорою та якісною інформацією, щодо податків та оподаткування.

Податкове законодавство України складається з:

- Конституції України;
- Податкового кодексу України;
- Митного кодексу України;
- інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України;
- чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування;
- нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу;
- законів з питань митної справи;
- рішень органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими ПКУ.

Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені ПКУ, застосовуються правила міжнародного договору.

1.4 Предмет податкового обліку та методи його ведення на підприємстві

Предметом податкового обліку виступає діяльність підприємства, в результаті якої у платника податків виникають податкові зобов'язання щодо обчислення та сплати податків та зборів.

До **методичних прийомів** податкового обліку слід віднести такі елементи:

- визначення бази оподаткування та її інформаційного джерела;
- визначення дати виникнення податкового зобов'язання або його елементів;
- розрахунок бази оподаткування, її складових елементів;
- розрахунок суми податкового зобов'язання та його елементів;
- застосування первинних або зведених документів для фіксації елементів бази оподаткування або елементів податкового зобов'язання;
- застосування форм реєстрів аналітичного та синтетичного (зведеного) податкового обліку бази оподаткування та податкового обліку податкового зобов'язання або його елементів.

Разом з тим, податковому обліку застосовуються прийоми, які є класичними за визначенням, як чотири пари елементів методу:

- рахунки та подвійний запис;
- документування та інвентаризація;
- оцінка та калькуляція.
- балансове узгодження і звітність.

У свою чергу до **специфічних методів** податкового обліку відносяться:

- касовий метод, тобто це метод, за яким податкові зобов'язання від господарських операцій відображаються в обліку на момент отримання або сплати компенсації за отримані товари (роботи, послуг). Форма сплати такої компенсації не має значення та може бути виражена в:

- грошовій формі (в гривнях або іноземній валюті);
- матеріальній формі (у вигляді матеріальних активів, цінних паперів, деривативів, корпоративних прав);
- нематеріальній формі (об'єктах промислової власності, а також інших аналогічних прав, визнаних в порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податку);
- метод нарахування, тобто коли окремі складові податкових зобов'язань змінюються в тому податковому періоді, в якому був відвантажений (оприбуткований) товар, надані (отримані) послуги або результати робіт незалежно від їх оплати;
- метод «першої події», коли підставою для виникнення об'єкту оподаткування є факт здійснення першої події за хронологічним порядком, при цьому усі наступні події у рамках відповідної господарської операції не підлягають відображенню в обліку. Наприклад, якщо згідно з договором купівлі-продажу з початку відбувається відвантаження товарів, а потім його сплата, то фактом виникнення об'єкту обліку є відвантаження.

1.5 Спільні й відмінні риси податкового і бухгалтерського обліку

Особливості системи оподаткування підприємств України зумовлюють специфічні методи і прийоми облікового забезпечення обчислення податків, зборів, платежів, які не застосовуються:

- у фінансовому обліку внаслідок відмінності в методології: розмежування подій на першу та другу, відмінні специфічні економічні категорії витрати і доходи, відмінна методика списання витрат на ремонти основних фондів, різниця в їх аналітичному обліку, відмінні первинні документи та аналітичні реєстри;
- в управлінському обліку у зв'язку з відмінністю мети та завдань.

Найбільш суттєві відмінності між фінансовим, управлінським та податковим обліком наведені у таблиці 1.2.

Отже, оптимальне функціонування облікової системи можливо при досягненні певної рівноваги між фіскальними інтересами держави та інтересами суб'єктів господарювання. Результатом цього може бути побудова підсистем обліку за єдиною методологією, яка продукуватиме його уніфіковане методичне забезпечення.

Таблиця 1.2 – Відмінності в методології податкового, фінансового й управлінського обліку

Відмінності	Фінансовий облік	Податковий облік	Управлінський облік
1	2	3	4
Обов'язковість ведення обліку	Ведення обліку є обов'язковим. Така вимога міститься в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»	Ведення є обов'язковим. Відсутність податкового обліку на підприємстві може призвести до порушень законодавства з питань оподаткування, у зв'язку з чим існує ризик накладення з боку контролюючих органів відповідних фінансових санкцій.	Ведення не є обов'язковим. Рішення про організацію такого виду обліку, а також про спосіб і форму його ведення на підприємстві приймається керівництвом господарюючого суб'єкта виходячи з потреб управління в інформації.
Мета ведення обліку	Надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства	Надання користувачам інформацію для нарахування податків, зборів (обов'язкових платежів), заповнення податкової звітності.	Забезпечення збору, планування, аналізу та контролю різних показників діяльності підприємства з метою прийняття ефективних управлінських рішень, виходячи з потреб керівництва та завдань, що стоять перед ним.
Користувачі інформації	Посадові особи підприємства, зовнішні користувачі – акціонери, державні й статистичні органи, та ін.	Зовнішні користувачі – податкові та інші контролюючі органи, в обов'язок яких входить контроль правильності нарахування і сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), а також особи, які здійснюють незалежну перевірку підприємства (аудитори). Внутрішні користувачі – спеціалісти підприємства з питань оподаткування та податкового планування.	Керівники підприємства, які зацікавлені в отриманні повної та точної інформації щодо аспектів, які входять у сферу їхнього управління з метою прийняття оптимальних управлінських рішень
Методологічний базис	Активи = Власний капітал + Зобов'язання	Облік ґрунтується на групуванні господарських операцій за видами з наступним визначенням необхідних коригувань даних фінансового обліку згідно з вимогами ПКУ	Принцип «витрати результат»
Основні правила	Норми й правила організації і ведення фінансового обліку встановлені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО, МСФЗ	ПКУ	Встановлюються керівництвом самостійно виходячи з мети й завдань, що стоять перед обліком, а також виду інформації необхідної для прийняття управлінських рішень.
Прив'язка до часу, за який складається звітність	У звітності міститься інформація про фінансовий стан підприємства, що склався на певну дату (квартал, рік)	Дані, що представляються у звітності мають історичний характер відносно об'єктів оподаткування та їх складових елементів, а також сум нарахованих податків і зборів на певну звітну дату	Поряд з відомостями щодо стану підприємства, його фінансових та майнових ресурсів міститься також інформація щодо планів на майбутні періоди, тобто складання звітності передбачає не тільки аналіз звітних даних, але й прогноз на майбутнє

Продовження таблиці 1.2

1	2	3	4
Тип інформації, що представляється обліком	Фінансова звітність містить інформацію про фінансовий стан підприємства у вартісному вираженні	Податкові декларації й розрахунки, таблиці, довідки бухгалтера та інші документи, узагальнюючі інформацію про об'єкти оподаткування	Якісна й кількісна інформація подається у вартісному та натуральному вираженні, а також у деяких випадках можливе використання умовних показників.
Ступінь точності даних	Фінансова звітність містить фактичні дані за певний період часу про фінансовий стан підприємства, вони повинні мати достатньо високий ступінь точності	Оскільки будь-які помилки при розрахунку податків і зборів призводять до накладання на підприємство фінансових санкцій дані, що містяться в податкових деклараціях та розрахунках, повинні мати високу точність	Оскільки цей вид обліку містить поряд з фактичною інформацією також оперативні, поточні й прогностичні дані, звітність, яка представляється, може містити приблизні й орієнтовані показники
Періодичність складання звітності	Повний фінансовий звіт організації складається тільки за рік, але кожен квартал складається проміжна звітність наростаючим підсумком	Податкова звітність складається і подається до податкових та інших контролюючих органів в чітко визначені терміни. При цьому терміни складання звітності визначаються ПКУ та іншими законами з питань оподаткування в Україні.	Аналітичні звіти в великих компаніях можуть складатися щомісячно, але звіти щодо окремих видів діяльності або фактів можуть складатися щоденно, щотижнево або в інші строки, встановлені на відповідному підприємстві
Призначення звітності	Характеристика фінансового стану підприємства	Характеристика стан розрахунків з бюджетом за відповідними податками	Задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів для прийняття рішень в процесі управління підприємством
Відповідальність за правильність ведення обліку	Посадові особи організації несуть відповідальність за достовірність звітної інформації відповідно до Кодексу про адміністративні правопорушення	Підприємство несе фінансову відповідальність за точність даних, відображених у податкових деклараціях і розрахунках. Однак посадові особи платників податків також можуть нести адміністративну та кримінальну відповідальність відповідно до діючого законодавства України.	Бухгалтер-аналітик може нести тільки дисциплінарну відповідальність, рамки якої встановлені внутрішніми документами підприємства.
Відкритість облікових даних	Фінансова звітність належить до відомостей, які повинні бути опубліковані. Тому її дані не містять конфіденційної інформації, однак відомості аналітичного обліку можуть представлятися тільки з відома керівництва підприємства або на вимогу відповідних державних органів	Дані податкових декларацій та розрахунків подаються відповідним контролюючим органам, що робить неможливим її визнання закритими даними. Однак інформація щодо обліку окремих інформацій може представлятися тільки з відома керівництва підприємства або на письмову вимогу відповідних органів влади	Інформація обліку є комерційною таємницею підприємства

1.6 Моделі співіснування бухгалтерського і податкового обліку за кордоном. Види податкового обліку.

Проблема взаємозв'язку фінансового й податкового обліку інтернаціональна. Міжнародний досвід свідчить, що проблема їх інтеграції пов'язана із значними витратами для підприємства, в першу чергу в зв'язку з тим, що різні принципи обліку окремих операцій, які використовуються у податковому й фінансовому обліку, вимагають розробки та здійснення додаткових процедур, зокрема до яких може наложити розрахунок тимчасових і постійних податкових різниць.

В зарубіжних країнах розрізняють дві моделі співіснування бухгалтерського і податкового обліку.

Перша модель – **континентальна** представляє собою положення, за якого бухгалтерській і податковий облік фактично співпадають і перший виконує усі фіскально-облікові задачі.

Друга модель – **англосаксонська** передбачає співіснування і ведення паралельно як бухгалтерського, так і податкового обліку.

Дослідження підходів до вирішення цієї проблеми в різних країнах показало, що не всі країни намагаються зв'язати податковий і фінансовий облік в одну єдину облікову систему (табл. 1.3).

Таблиця 1.3 – Аналіз наявності зв'язку між фінансовим і податковим обліком у різних країнах світу

Англосаксонська модель	Континентальна модель
Великобританія	Бельгія
Данія	Італія
Ірландія	Німеччина
Канада	Фінляндія
Нідерланди	Франція
Норвегія	Швеція
Польща	
США	

За ступенем участі бухгалтерського обліку в системі податкового обліку можна виділити три види податкового обліку¹:

– бухгалтерській податковий облік – показники податкового обліку формуються виключно на даних бухгалтерського обліку;

– змішаний податковий облік – показники податкового обліку формуються на основі даних бухгалтерського обліку, але з використанням певних методів для цілей оподаткування;

– абсолютний податковий облік – показники податкового обліку формуються без участі бухгалтерського обліку (НДС при імпорті, мито, державне мито).

¹ Брызгалін А. В. Налоговый учёт. Анализ взаимодействия и противоречий налогообложения и бухгалтерского учёта / А. В. Брызгалін, В. Р. Берник, А. Н. Головкин, Е. В. Демешева. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 112 с.

Черник Д.Г. Налоги: Учеб. пособие / Д. Г. Черник, М. Ю. Алексеев, О. Н. Болабонова, Н. А. Брусиловская, В. А. Воронков, А. З. Дадашев, О. Л. Демяшова, А. В. Захарова, Е. А. Кирова, Т. В. Князева, В. П. Морозов, В. А. Нестерова, В. А. Пуртов, С. Н. Рагимов; [Под ред. Д. Г. Черник. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 656 с.

1.7 Методика організації податкового обліку на підприємствах

Організація системи податкового обліку складається з наступних елементів:

- організації порядку ведення облікових записів з податкового обліку;
- організації роботи бухгалтерів при веденні податкового обліку.

Організація порядку ведення облікових записів полягає в:

- проектуванні та впровадженні форм первинних носіїв інформації (паперових та електронних первинних документів);
- розробці форм облікових реєстрів та порядку здійснення в них записів;
- встановленні порядку складання звітів (податкових декларацій).

Практика ведення податкового обліку дає змогу виділити такі **основні принципи його організації**:

- податковий облік ведеться платниками податків самостійно відповідно до норм податкового законодавства;
- здійснюється виключно в цілях оподаткування, а також податкового контролю;
- ведеться на базі документально підтверджених даних про об'єкти, які підлягають оподаткуванню або пов'язані з оподаткуванням (підтвердженням даних податкового обліку є первинні документи);
- безперервність, достовірність та своєчасність відображення в податковому обліку даних про діяльність платника податку.

Раціональна організація податкового обліку здатна забезпечити скорочення витрат підприємства, пов'язаних з оподаткуванням його діяльності. Так, зокрема, податкові витрати можна зменшити за рахунок:

- скорочення суми податкових платежів підприємства;
- уникнення витрат на сплату фінансових санкцій, пов'язаних із некоректним веденням податкового обліку на підприємстві;
- отримання додаткового прибутку завдяки збільшенню оборотності капіталу за рахунок недопущення сум податкових переplat; економії витрат на організацію і ведення податкового обліку.

1.8 Роль та зміст первинних документів у податковому обліку

Нормами Податкового кодексу в якості джерел податкової інформації названі:

- первинні бухгалтерські документи;
- реєстри бухгалтерського обліку;
- фінансова звітність;
- інші документи, пов'язані з численням і сплатою податків і зборів.

Первинні документи. Виходячи із форми первинні документи, що використовуються в податковому обліку, умовно можуть бути розділені на три групи:

- встановлені податковим законодавством;
- первинні документи бухгалтерського обліку;
- розроблені підприємством самостійно.

Реєстри бухгалтерського обліку. Один з головних інструментів податкового обліку угруповання даних первинних документів в аналітичні реєстри згідно з вимогами податкового, а не бухгалтерського законодавства

для формування та визначення об'єктів обліку, податкової бази, а також заповнення податкових декларацій та розрахунків.

Податковий кодекс України пропонує в якості документів податкового обліку використати реєстри бухгалтерського обліку.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачає що:

– підприємства самостійно обирають форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації і узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних принципів, встановлених цим Законом, і з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних (п.5 ст.8);

– інформація, що міститься в прийнятих до обліку первинних документах, систематизувалася на рахунках бухгалтерського обліку... шляхом подвійного запису їх на взаємозв'язаних рахунках бухгалтерського обліку» (п. 3 ст.9).

Таким чином, Закон не вимагає ведення реєстрів по якійсь певній формі, і це відповідає загальноприйнятій світовій практиці. Форми реєстрів податкового обліку й порядок відображення в них даних первинних і узагальнюючих облікових документів розробляються платником податків самостійно, за винятком установлених законодавчо. Наприклад, до встановлених законодавством відносяться реєстри отриманих та виданих податкових накладних.

Облік в розроблених податкових реєстрах організовується так, щоб забезпечити безперервне віддзеркалення в хронологічному порядку фактів господарської діяльності, які відповідно до встановленого податкового законодавством порядку спричиняють за собою або можуть спричинити зміну розміру об'єкти обліку (об'єкту оподаткування) та його податкової бази.

Фінансова звітність. Склад податкових і бухгалтерських доходів не ідентичний, структура фінансової звітності істотно відрізняється від структури декларації по податку на прибуток підприємств, але зближення методології розрахунку фінансового результату в фінансовому та податковому обліку призвело до необхідності при перевірці порівняння даних фінансової та податкової звітності.

Інші документи, пов'язані з численням і сплатою податків і зборів. Єдиної класифікації документів, що використовуються в підприємницькій діяльності, не існує, але норми ПКУ визначають достатньо чіткий перелік інших підприємницьких документів, що можуть використовуватися в податковому обліку.

1.9 Електронний документообіг в обліку

Електронний документообіг — це перспектива ведення майже всіх бізнес-процесів в Україні. Запровадити його на своєму підприємстві вже сьогодні — значить наблизити майбутнє.

Паперовий документообіг — робота за старими правилами. Що може бути простіше для наших бухгалтерів, ніж старий добрий паперовий документообіг. Ми так звикли роздруковувати кожен створений первинний документ, підписувати й завіряти його, копіювати, сканувати і знову завіряти, передавати контрагентам, тижнями чекати на повернення підписаного примірника, а з часом

за необхідності довго шукати його в архівах. Але від цього усього можна відмовитися. Електронний документообіг надає можливість створювати, підписувати, відправляти та приймати юридично значимі документи у лічені хвилини. При цьому досягається значна фінансова економія за рахунок відмови від паперу, картриджів, канцелярського приладдя, кур'єрських і поштових послуг.

Важливою перевагою програм для електронного документообігу є функції автоматичної перевірки правильності заповнення, а також повідомлення про приймання документів. Отже, використання електронного документообігу — це не лише заощадження часу бухгалтера і грошей підприємства, але й захист від штрафів.

Переважає більшість підприємств України давно подають звіти в електронному вигляді, і бухгалтери розуміють, як це зручно. Адаптивність — це такий самий електронний документообіг, тільки з контролюючими органами.

Згідно з дослідженням, проведеним одним із розробників ділових та бухгалтерських програм, 85% бухгалтерів України вже готові перейти на обмін первинними документами в електронному вигляді, але бояться виявитися в цьому піонерами.

Законодавство на боці електронного документообігу.

Для країн Європи обмін оригіналами документів в електронному вигляді — усталена практика. В Україні цей механізм вже повністю підтримується на законодавчому рівні. Відносини, що виникають у процесі роботи з електронними документами, регламентовано насамперед Законом України від 22.05.2003 р. № 851-IV «Про електронні документи та електронний документообіг».

Закон стверджує, що «юридична сила електронного документа не може бути заперечена виключно через те, що він має електронну форму. Допустимість електронного документа як доказу не може заперечуватися виключно на підставі того, що він має електронну форму».

Закон також надає визначення електронному документу, документообігу і оригіналу документа: *електронний документ* – документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа.

Електронний документообіг (обіг електронних документів) – сукупність процесів створення, оброблення, відправлення, передавання, одержання, зберігання, використання та знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності та у разі необхідності з підтвердженням факту одержання таких документів.

Оригіналом електронного документа вважається електронний примірник документа з обов'язковими реквізитами, у тому числі з електронним підписом автора або підписом, прирівняним до власноручного підпису відповідно до Закону України від 22.05.2003 р. № 852-IV «Про електронний цифровий підпис» (далі - Закон про ЕЦП). Це означає, що сам по собі документ, створений в електронному вигляді на комп'ютері, не є юридично значимим. Таким його робить спеціальний інструмент — електронний цифровий підпис (далі — ЕЦП), який є аналогом власноручного підпису.

Саме ЕЦП є головним реквізитом кожного електронного документа і робить його оригіналом. До того ж, скільки б примірників документа не відправляли контрагентам, надавали податковому інспектору чи відправляли до

контролюючих органів, кожен такий документ буде оригіналом, якщо він має усі обов'язкові реквізити. Тобто насамперед якщо він підписаний за допомогою цифрового підпису.

ЕЦП гарантує цілісність документа, його надійний захист від перекручення або виправлень. А правовий статус і призначення електронного цифрового підпису, особливості її використання та інші аспекти в цій сфері визначає Закон про ЕЦП.

Згідно з цим законом, *електронний цифровий підпис* використовується фізичними та юридичними особами — суб'єктами електронного документообігу для ідентифікації підписувача та підтвердження цілісності даних в електронній формі. Крім того, відносини, пов'язані з електронним документообігом і використанням електронних документів, регулюються Конституцією України, ЦКУ та низкою інших нормативно-правових актів.

Така солідна нормативно-правова база сприяє впровадженню електронного документообігу в масштабі усієї країни. Звичайно, жодні зміни не відбуваються відразу, надто якщо вони стосуються укоріненої системи ведення бізнесу. Але, з огляду на тенденції у діловому світі, темпи розвитку цифрових технологій і потреби підприємців і бухгалтерів, повний перехід на електронний документообіг є питанням часу. Експерти підтверджують це.

Отже, електронний документообіг – ефективний, законний і перспективний механізм, який, з-поміж іншого, вельми простий. Для того, аби розпочати його використання, необхідно мати лише два інструменти — ЕЦП і програмне забезпечення.

З першим інструментом працюють абсолютно усі підприємства, що подають електронну звітність. А у переважній більшості платників ПДВ є й програмне забезпечення: модуль «ЕДО Базовий» програми «М.Е.Дос», який вони використовують для роботи з ПН/ПК, має функції електронного обміну первинними документами. Можна використовувати як програму, що встановлюється на комп'ютер («М.Е.Дос»), так і веб-сервіс, робота в якому відбувається безпосередньо у вікні браузеру (веб-сервіс «СОТА»). Під час вибору слід зважати на потреби вашого підприємства, а також на популярність програмного забезпечення, відгуки про нього і тривалість перебування на ринку. Адже якщо, наприклад, 70% ваших контрагентів успішно користуються певною програмою, то вочевидь і вам буде зручно її використати.

У програмі «М.Е.Дос» є унікальна функція узгодження первинних документів у модулі «ЕДО Базовий». Він знайомий більшості бухгалтерів, які хоч раз реєстрували податкові накладні та розрахунки коригування.

З огляду на поширеність програми «М.Е.Дос» запровадження електронного документообігу можливе не тільки для взаємозв'язку з контролюючими органами, але й контрагентами за допомогою її інструментів. Для цього не потрібно купувати, встановлювати і вивчати нове програмне забезпечення — ця програма найімовірніше вже є як мінімум у 70% ваших контрагентів. Для того щоб стимулювати контрагентів обмінюватися з вами документами в електронному вигляді, надішліть їм повідомлення про те, що відтепер є така можливість. А до договору додайте пункт про нову схему обміну первинними документами. До речі, у тій же програмі «М.Е.Дос» можна подивитися, у кого з

партнерів підтримується можливість електронного документообігу. Для цього потрібно: У розділі Довідники вибрати Контрагенти (рис. 1.2).

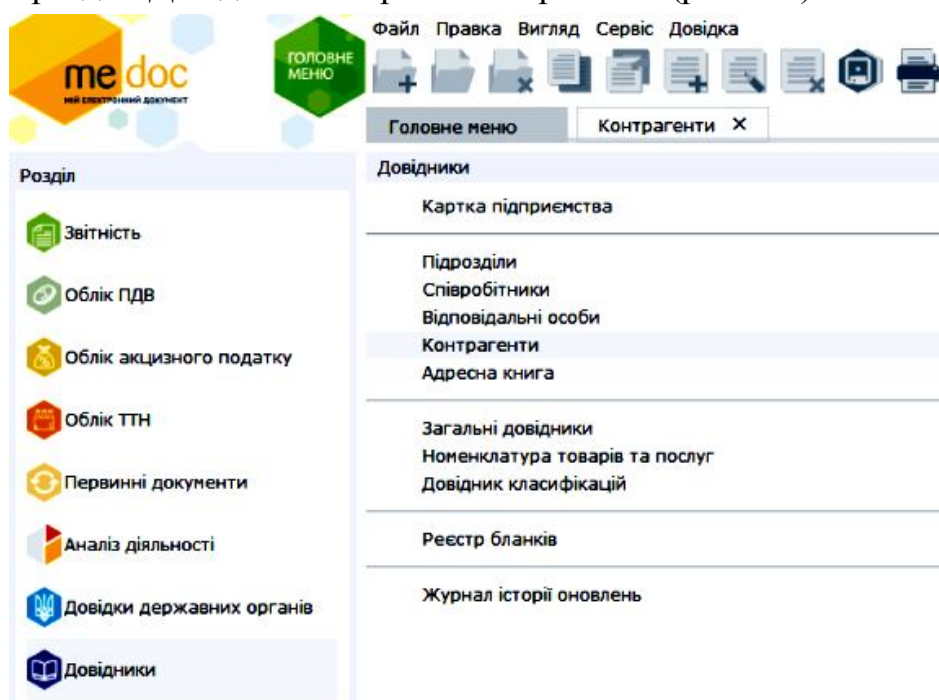


Рисунок 1.2 – Приклад інтерфейсу довідника «Контрагенти» програми «М.Е.Дос»

У графі Документообіг є 2 варіанти: Можливий та Ні (рис. 1.3).

ЄДРПОУ	Філія	Коротке найменування	Адреса	ІПН	№ Свідоцтва платника ПДВ	Документообіг	Запит
36798200		ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ...		367982026596	200206498	Можливий	✓
39282608		ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ...	вулиця СВРЕ...	392826015538	200184244	Ні	✓
35644189		ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ...		356441826503	200088992	Ні	✓
39152943		ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ...		391529413059	200169094	Ні	✓
14333937		ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВА...	ЛЕЙПЦИЗЬКА...	143339326658	100283991	Можливий	✓
33334444		ПП "Частка"	вулиця Нижн...	100000000000		Ні	✗
00185471		ПІДПРИЄМСТВО ЦЕНТРАЛЬНИ...	вулиця Арте...	1854726592	200295632	Можливий	✓
3213010868		ЛАВРЕНЮК ЮЛІЯ ЄВГЕНІВНА	вулиця ДРАГ...	3213010868	200067929	Можливий	✓

Рисунок 1.3 – Приклад інтерфейсу організації документообігу програми «М.Е.Дос»

Якщо у контрагента встановлено модуль програми «М.Е.Дос» для електронного документообігу, у графі буде відображено Можливий.

Якими документами можна обмінюватися? Українські бухгалтери вже давно обмінюються оригіналами деяких документів в електронному вигляді, зокрема подання звітів, реєстрація податкових накладних і розрахунків коригування в ЄРПН. Це теж електронний документообіг, тільки з державою. Багато хто відправляє податкові накладні і своїм контрагентам. Але ж так само можна обмінюватися і договорами, рахунками, актами та будь-якими іншими первинними документами, незалежно від того, мають вони стандартну форму чи це створений у «М.Е.Дос» індивідуальний шаблон для цього підприємства. Також існує в «М.Е.Дос» і рішення для підприємств зі специфічними потребами й активним документообігом. Це — окремих модуль «ЕДО Розширений», який дозволяє створювати, з-поміж іншого, зведені податкові накладні, реєструвати та обмінюватися «акцизними» документами і товарно-транспортними накладними,

а також обмінюватися документами із вкладеннями. Тобто за його допомогою, зокрема, можна надіслати будь-який пакет документів, який включає креслення, інструкції, технічну документацію тощо, наприклад, в Excel або іншому форматі. Головне, що усі ці документи будуть підписані цифровим підписом, а отже, захищені від змін та «чужих рук».

Доволі часто програмне забезпечення, яке пропонують на ринку, передбачає обмін документами за допомогою електронної пошти. Але така система має низку мінусів. Зокрема, треба знати електронну пошту контрагента і стежити за тим, чи не змінилася вона. А одержувача слід повідомити про відправку важливих документів, щоб він міг проконтролювати їх отримання, адже лист може не дійти або, як часто буває, просто потрапити у спам.

Процес електронного документообігу через програму «М.Е.Дос» забезпечується за допомогою спеціальної розробки – сервера електронного документообігу. Сервер електронного документообігу – це спеціальний сервер, який створений для підвищення рівня надійності і захисту передачі інформації.

Доступ до документів на сервері можливий тільки після входу з використанням діючого сертифіката електронного цифрового підпису. А ідентифікація контрагента за унікальним поєднанням полів ЄДРПОУ і коду філії унеможливує потрапляння документа до сторонніх осіб. Крім того, сервер електронного документообігу сприяє прискоренню процесу обміну документами між користувачами. Доставка документа відбувається автоматично під час отримання пошти у програмі. При цьому не треба знати електронну пошту одержувача, телефонувати чи писати йому і чекати листа у відповідь на e-mail. Та й у разі зміни електронної скриньки нікого повідомляти про це не треба, сервер сам знає, кому необхідно передати документ.

Процедура обміну документами між контрагентами. Для наочності розглянемо цей процес на прикладі створення, відправлення й узгодження одного з найчастіше використовуваних первинних документів – акта виконаних робіт. Існує кілька способів його створення у програмі «М.Е.Дос», із двома з яких ми ознайомимося. Перший спосіб створення акта є таким: з головного меню програми треба увійти до розділу Первинні документи — Реєстр первинних документів. Потім обрати команду Файл/Створити/Первинний документ (рис. 1.4) .

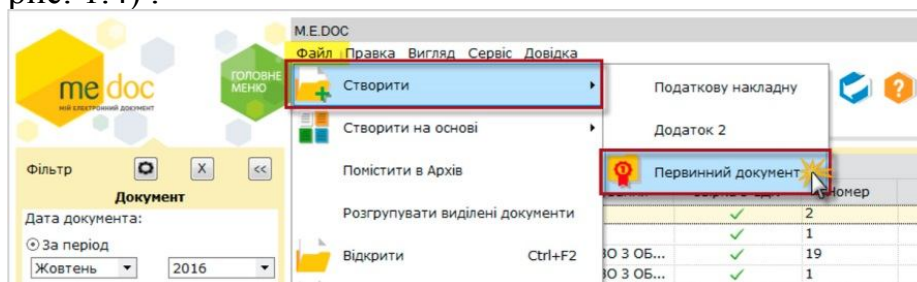


Рисунок 1.4 – Фрагмент інтерфейсу створення Акту виконаних робіт в програмі «М.Е.Дос»

У відкритому вікні Створення звіту необхідно вибрати потрібний первинний документ і натиснути кнопку Створити. Реквізити вашого підприємства програма заповнить автоматично. Заповнення решти полів, які стосуються реквізитів контрагента, номенклатури товарів, одиниць виміру та інших даних, у програмі відбувається за допомогою довідників. Далі за

аналогією з будь-яким паперовим документом на заповнений електронний документ накладають цифровий підпис шляхом вибору Наступні дії – Підписати документ. Після чого заповнений і підписаний документ можна надсилати на узгодження контрагентові, якому він призначений. Для цього виберіть Наступні дії — Відправити контрагенту. Створення акта на основі початкового документа другим способом відбувається так: слід вибрати у розділі Реєстр первинних документів, приміром, рахунок, на підставі якого необхідно створити акт. Серед команд меню Файл/Створити на основі з випадаючого списку треба обрати Створити Акт на основі Рахунка (рис. 1.5).

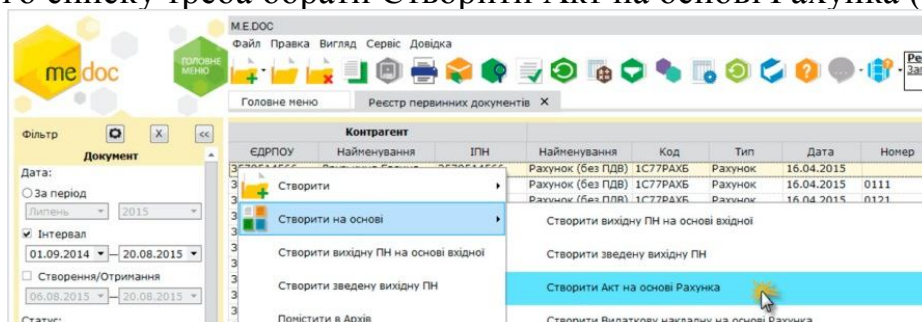


Рисунок 1.5 – Фрагмент інтерфейсу створення Акту виконаних робіт в програмі «М.Е.Дос»

Створюваний документ відкриється в окремій вкладці. Поля акта заповнюють автоматично на підставі даних, внесених до початкового документа, яким у цьому прикладі є рахунок. Так само, як і у першому варіанті, тепер надсилаємо документ на узгодження контрагентові, обравши Наступні дії — Відправити контрагенту.

Отже, другий спосіб полегшує роботу бухгалтера і заощаджує час, бо відсутні процеси створення, заповнення і редагування первинних документів.

Контрагент-одержувач отримає документ під час перевірки кореспонденції, яка передбачена у програмі. При цьому він повинен дати відповідь контрагенту-відправнику про те, приймає він документ, відхиляє його чи ж редагує і відправляє назад. Якщо документ затверджений, значить, він прийнятий і буде надісланий у програму відправнику. Якщо ж у прийнятті вирішили відмовити, необхідно вказати причину такого рішення і надіслати документ на доопрацювання. Для цього програмою «М.Е.Дос» навіть передбачено стандартні шаблони відповідей.

Коли з першого разу або після внесення коригувань документ погоджено (обрано дію Затвердити документ), він потрапляє до реєстру первинних документів. Це означає, що роботу над ним завершено, і він захищений від подальших змін. У такому вигляді він зберігається у програмі на випадок перевірки або ж подальшого підтвердження домовленостей із контрагентом.

ТЕМА 2 Облік та звітність з податку на прибуток підприємств

2.1 Загальна характеристика правового механізму податку на прибуток підприємств

Податок на прибуток підприємств є одним із видів прямого оподаткування – прибуткового, і оподатковує доходи юридичних осіб, на відміну від податку з доходів фізичних осіб, який стягується з громадян.

Податковий механізм податку на прибуток підприємств та методика обчислення оподаткованого прибутку визначається розділом III ПКУ.

Платниками податку на прибуток підприємств з числа резидентів є суб'єкти господарювання - юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами, крім юридичних осіб, прибуток яких звільнений від оподаткування.

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

Не є платниками податку неприбуткові підприємства, установи та організації.

Об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього розділу.

Базою оподаткування є грошове вираження об'єкту оподаткування.

У формульному вигляді правило визначення об'єкту оподаткування в грошовому вираженні виглядає таким чином:

$$\begin{aligned} \text{Об'єкт оподаткування} \\ = \text{Фінансовий результат до оподаткування} \\ \pm \text{податкові різниці} \end{aligned}$$

де,

Фінансовий результат до оподаткування в Звіті про фінансові результати (форма 2) відбивається в рядку 2290 або 2295 (прибуток або збиток відповідно). У Звіті суб'єкта малого підприємництва (форма 2-м) цей же показник відбивається в рядку 2290.

Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного

значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень цього розділу.

Платник податку, у якого річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, має право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень розділу III ПКУ, не більше одного разу протягом безперервної сукупності років в кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу. Про прийняте рішення платник податку зазначає у податковій звітності з цього податку, що подається за перший рік в такій безперервній сукупності років. В подальші роки такої сукупності коригування фінансового результату також не застосовуються (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років).

Для цілей визначення граничної межі річного доходу від будь-якої діяльності для прийняття рішення щодо необхідності обліку та врахування при розрахунку об'єкту оподаткування податкових різниць застосовуються наступні види доходу: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи;

Базова (основна) ставка податку на прибуток підприємств становить 18 %.

Податковим періодом з податку на прибуток є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік.

Податкова декларація з податку на прибуток складається наростаючим підсумком.

Початок та закінчення податкових періодів для декларування сум податку на прибуток підприємств залежить від категорії платника податку на наведені у таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 – Визначення податкових періодів з податку на прибуток підприємств

Категорія платника податків	Початок періоду	Закінчення періоду
Нові платники - платники податку, які зареєстровані впродовж звітного (податкового) року	дата постановки на облік	31 грудня
Платники, у яких річний дохід від усіх видів діяльності, визначений за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) за попередній звітний рік не перевищує 20 млн. грн	1 січня	31 грудня
Неприбуткові організації	1 січня	31 грудня
Виробники сільгосппродукції	1 липня поточного звітного року	30 червня наступного року
Платники, що відповідають наступним критеріям : - платник податків не новим, виробником сільгосппродукції, неприбутковою організацією; - доходи за попередній річний період перевищують 20 млн. грн	1 січня	31 березня
	1 січня	30 червня
	1 січня	30 вересня
	1 січня	31 грудня

У загальному порядку будь-який податковий період розпочинається з 1 січня календарного року. Це означає, що Декларації за I квартал, півріччя, 9 місяців і рік заповнюються наростаючим підсумком з початку року.

2.2 Загальні правила податкового обліку доходів

Окремий податковий облік доходів з 1 січня 2015 року не ведеться. Об'єкт оподаткування з податку на прибуток визначається як прибуток або збиток, визначені за даними бухгалтерського обліку (вказаний у фінансовій звітності), скоригований на податкові різниці, передбачені в розд. III ПКУ (п. 134.1 ПКУ).

Доходи - збільшення економічних вигод у вигляді вступу активів або зменшення зобов'язань, які призводять до росту власного капіталу (крім росту капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період (п. 3 НП(С)БО 1).

Основним документом, що регулює формування доходів у бухгалтерському обліку, являється П(С)БО 15 «Доход».

Доход визнається у момент збільшення активу або зменшення зобов'язання, що обумовлює збільшення власного капіталу (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків учасників).

Обов'язковою умовою визнання доходу є можливість його достовірної оцінки (п. 5 П(С)БО 15).

Класифікація доходів і склад відповідних груп наведений в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5 – Класифікація доходів

№ з/п	Група доходів (п. 7 П(С)БО 15)
1	Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
2	Чистий доход від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
3	Інші операційні доходи
4	Фінансові доходи
5	Інші доходи

Перелік надходжень, по яких доход не визнається, наведений в п. 6, 9, 14 П(С)БО 15.

Окремі вимоги щодо визнання доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) встановлені в п. 8 - 15 П(С)БО 15.

2.3 Податковий облік витрат господарської діяльності

Окремий податковий облік витрат з 1 січня 2015 року не ведеться.

Витрати - зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) за звітний період (п. 3 НП(С)БО 1).

Основним документом, що регулює формування витрат у бухгалтерському обліку, являється П(С)БО 16 «Витрати».

Датою визнання витрат у бухгалтерському обліку є дата визнання доходу, з метою отримання якого витрати були понесені.

Якщо витрати неможливо прямо зв'язати з доходом певного періоду, то витрати признаються в періоді їх здійснення (п. 7 П(С)БО 16).

Склад витрат відповідно до вимог П(С)БО 16 приведений в таблиці 1.6.
Таблиця 1.6 – Групування витрат в бухгалтерському обліку

№ з/п	Стаття витрат	Норма П(С)БО 16
1	Операційні витрати	п. 11
1.1	Собівартість реалізованої продукції	п. 11
1.1.1	Виробнича собівартість	абз. 2 п. 11
1.1.1.1	прямі матеріальні витрати	п. 12
1.1.1.2	прямі витрати на оплату праці	п. 13
1.1.1.3	інші прямі витрати	п. 14
1.1.1.4	змінні і постійні розподілені загальновиробничі витрати	п. 15, 16
1.1.2	Нерозподілені загальновиробничі витрати	п. 15, 16
1.1.3	Наднормативні виробничі витрати	
1.2	Адміністративні витрати	п. 18
1.3	Витрати на збут	п. 19
1.4	Інші операційні витрати	п. 20
2	Фінансові витрати	п. 27
3	Витрати від участі в капіталі	п. 28
4	Інші витрати	п. 29
5	Витрати по податку на прибуток	п. 30

2.4 Загальні правила податкового обліку необоротних активів

Згідно з п. 14.1.138 ПКУ **основні засоби** – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

В процесі експлуатації необоротні активи неминуче «старіють» фізично і морально, втрачають свої споживчі властивості і вартість. Враховуючи таку їх властивість, підприємства прибігають до поступового перенесення вартості таких активів, зокрема на вироблювану продукцію (виконувані роботи, послуги, що робляться). Інакше кажучи, амортизують.

Для розрахунку податкової амортизації об'єкти основних засобів і інших необоротних активів класифікуються по групах, наведених в п. 138.3.3 ПКУ (табл. 1.7).

Залежно від групи визначається мінімально допустимий термін експлуатації основних засобів (табл. 1.6), від чого безпосередньо залежить сума нарахованої амортизації.

Амортизація є систематичним розподілом вартості необоротних активів впродовж терміну їх корисного використання (експлуатації) (пп. 14.1.3 ПКУ).

Сума амортизації об'єкту основних засобів з початку його корисного використання називається зносом основних засобів (абз. 6 п. 4 П(С)БО 7).

Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується (п. 22 П(С)БО 7).

При цьому амортизованою вартістю вважається первинна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості (абз. 3 п. 4 П(С)БО 7).

У податковому обліку поняття первинної, переоціненої і ліквідаційної вартості не визначені. В цілях оподаткування на прибуток визначення, які не розкриті в ПКУ, вживаються в значеннях, визначених Законом № 996, П(С)БО, МСБО/МСФЗ (пп. 14.1.84 ПКУ).

Так, наприклад, в п. 4 П(С)БО 7 даються наступні визначення:

- первинна вартість - це історична (фактична) собівартість необоротних активів в сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів;
- переоцінена вартість - це вартість необоротних активів після їх переоцінки;
- ліквідаційна вартість - це сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство чекає отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення терміну їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Первинну вартість об'єктів необоротних активів визначити простіше, оскільки це питання досить детально регламентоване п. 8 П(С)БО 7 і п. 11 П(С)БО 8.

Що стосується визначення ліквідаційної вартості об'єктів необоротних активів, то зробити це набагато важче, оскільки досить складно передбачити, за яку суму через декілька років можна буде продати зношений об'єкт, або яка буде вартість активів, яку підприємство отримає від ліквідації цього об'єкту.

За загальним правилом, нарахування амортизації здійснюється впродовж терміну корисного використання (експлуатації) об'єкту, що встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкту активом (при зарахуванні на баланс) (п. 23 П(С)БО 7, п. 25 П(С)БО 8).

Для цілей податку на прибуток пп. 138.3.3 ПКУ встановлений мінімально допустимий термін корисного використання для кожної групи основних засобів (табл. 1.6).

Якщо відповідно до документу, що встановлює право, термін дії права користування нематеріального активу не встановлений, такий термін корисного використання визначається платником податків самостійно, але не може складати менше двох і більше 10 років (пп. 138.3.4 ПКУ).

При цьому амортизація такого об'єкту нараховується, виходячи з нового терміну корисного використання, починаючи з місяця, що йде за місяцем зміни терміну корисного використання (п. 25 П(С)БО 7).

Якщо терміни корисного використання у бухгалтерському обліку відрізняються від термінів, встановлених НКУ, то для розрахунку податкової амортизації застосовуються ті терміни, які більше.

Нарахування амортизації робиться щомісячно пооб'єктне (п. 29 П(С)БО 7). За загальним правилом, нараховувати амортизацію розпочинають з місяця, що

йде за місяцем, в якому об'єкт необоротних активів став придатним для корисного використання.

На практиці необоротні активи вважаються придатними для корисного використання після їх введення в експлуатацію (введення в господарський оборот) (абз. 3 п. 29 П(С)БО 7, п. 29 П(С)БО 8).

Нарахування амортизації призупиняється на період реконструкції об'єкту, модернізації, добудови, дообладнання і консервації (п. 23 П(С)БО 7).

Нарахування амортизації припиняється починаючи з місяця, що йде за місяцем вибуття об'єкту основних засобів, передачі його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію (абз. 4 п. 29 П(С)БО 7).

Сума нарахованої амортизації відноситься на збільшення суми витрат відповідного напрямку і зносу основних засобів (амортизації нематеріальних активів). Така сума в конкретному місяці залежить від вибраного підприємством методу амортизації.

Таблиця 1.7 – Класифікація необоротних активів та застосування відповідних методів амортизації

Номер групи (п. 138.3.3 ПКУ)	Назва групи (п. 138.3.3 ПКУ та п. 5 П(С)БО 7)	Мінімально допустимі строки корисного використання в податковому обліку, років	Дозволені методи амортизації	
			Податковий облік (п. 138.3.1 ПКУ)	Бухгалтерський облік (п. 26 П(С)БО 7)
група 1	Земельні ділянки	–	не нараховується	
група 2	Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15	- прямолінійний; - зменшення залишкової вартості; - прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивний	- прямолінійний; - зменшення залишкової вартості; - прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивний; - виробничий
група 3	Будівлі	20	- прямолінійний; - зменшення залишкової вартості; - прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивний	- прямолінійний; - зменшення залишкової вартості; - прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивний; - виробничий
	Споруди	15		
	Передавальні пристрої	10		

Продовження таблиці 1.7

група 4	Машини та обладнання, з них:	5		
	<p>– електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації,</p> <p>– пов’язані з ними засоби зчитування або друку інформації,</p> <p>– пов’язані з ними комп’ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом),</p>	2	<p>- прямолінійний;</p> <p>- зменшення залишкової вартості;</p> <p>- прискореного зменшення залишкової вартості;</p> <p>- кумулятивний</p>	<p>- прямолінійний;</p> <p>- зменшення залишкової вартості;</p> <p>- прискореного зменшення залишкової вартості;</p> <p>- кумулятивний;</p> <p>- виробничий</p>
	– 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			
група 5	Транспортні засоби	5	<p>- прямолінійний;</p> <p>- зменшення залишкової вартості;</p> <p>- прискореного зменшення залишкової вартості;</p> <p>- кумулятивний</p>	<p>- прямолінійний;</p> <p>- зменшення залишкової вартості;</p> <p>- прискореного зменшення залишкової вартості;</p> <p>- кумулятивний;</p> <p>- виробничий</p>

Закінчення таблиці 1.7

група 6	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4	- прямолінійний; - зменшення залишкової вартості;	- прямолінійний; - зменшення залишкової вартості;
група 7	Тварини	6	- прискореного зменшення залишкової вартості;	- прискореного зменшення залишкової вартості;
група 8	Багаторічні насадження	10	- прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивний;	- кумулятивний; - виробничий
група 9	Інші основні засоби	12	- прямолінійний; - зменшення залишкової вартості; - прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивний	- прямолінійний; - зменшення залишкової вартості; - прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивний; - виробничий
група 10	Бібліотечні фонди	—	- прямолінійний;	- прямолінійний;
група 11	Малоцінні необоротні матеріальні активи	—	- «50 / 50»; - «100-відсоткове списання»	- виробничий; - «50 / 50»; - «100-відсоткове списання»
група 12	Тимчасові (нетитульні) споруди	5	- прямолінійний	- прямолінійний; - виробничий
група 13	Природні ресурси	—	не нараховується	
група 14	Інвентарна тара	6	- прямолінійний	- прямолінійний; - виробничий
група 15	Предмети прокату	5	- прямолінійний	- прямолінійний; - виробничий
група 16	Довгострокові біологічні активи	7	- прямолінійний; - зменшення залишкової вартості; - прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивний	- прямолінійний; - зменшення залишкової вартості; - прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивний; - виробничий*
Інші необоротні матеріальні активи		—	- прямолінійний	- прямолінійний; - виробничий

2.5 Види та характеристика податкових різниць

Виникнення та необхідність розрахунку та ведення обліку податкових різниць пов'язана з існуванням в розділі III ПКУ додаткових обмежень щодо включення тих чи інших доходів та витрат в розрахунок фінансового результату до оподаткування.

Відповідно до п. 46.2 ПКУ платник податку на прибуток разом із відповідною податковою декларацією подає квартальну або річну фінансову звітність (крім малих підприємств) у порядку, передбаченому для подання податкової декларації. Платники податку на прибуток, малі підприємства, віднесені до таких відповідно до Господарського кодексу України, подають разом із річною податковою декларацією річну фінансову звітність у порядку, передбаченому для подання податкової декларації.

Норми ст. 137 – 141 розділу III ПКУ передбачають розрахунок та облік наступних видів податкових різниць:

- різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів (ст. 138 ПКУ);
- різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень) (ст. 139 ПКУ);
- різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій (ст. 140 ПКУ);
- різниці, що виникають при здійсненні окремих видів діяльності та операцій (ст. 141 ПКУ).

Різниці, що виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів, передбачені ст. 138 ПКУ (табл. 1.8).

Таблиця 1.8 – Різниці, що виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів

Фінансовий результат до оподаткування, визначений відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, коригується шляхом:	
збільшення прибутку (зменшення збитку)	зменшення прибутку (збільшення збитку)
- на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО або МСФЗ; - на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до НП(С)БО або МСФЗ; - на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до НП(С)БО, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта.	- на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до п. 138.3 ПКУ; - на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень ст. 138 ПКУ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта; - на суму дооцінки та вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів в межах попередньо віднесених до витрат уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО або МСФЗ.

Різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень) передбачені ст. 139 ПКУ (табл. 1.9).

Таблиця 1.9 – Різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень)

Фінансовий результат до оподаткування, визначений відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, коригується шляхом:	
<i>I. Забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (п. 139.1 ПКУ)</i>	
збільшення прибутку (зменшення збитку)	зменшення прибутку (збільшення збитку)
<p>- на суму витрат на формування резервів та забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечень на відпустки працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці, резервів сумнівних боргів та резервів банків та небанківських фінансових установ) відповідно до НП(С)БО або МСФЗ</p>	<p>- на суму витрат (крім оплати відпусток працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці, та резервів сумнівних боргів та резервів банків та небанківських фінансових установ), які відшкодовані за рахунок резервів та забезпечень сформованих відповідно до НП(С)БО або МСФЗ; - на суму коригування (зменшення) резервів та забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечень на відпустки працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці, резервів сумнівних боргів та резервів банків та небанківських фінансових установ), на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до НП(С)БО або МСФЗ</p>
<i>II. Резерв сумнівних боргів (п. 139.2 ПКУ)</i>	
<p>- на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів відповідно до НП(С)БО або МСФЗ; - на суму витрат від списання дебіторської заборгованості, яка не відповідає ознакам, визначеним пп. 14.1.11 ПКУ, понад суму резерву сумнівних боргів.</p>	<p>- на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до НП(С)БО або МСФЗ.</p>
<i>III. Резерви банків та небанківських фінансових установ, у тому числі за наданими зобов'язаннями з кредитування, гарантіями, поручительствами, акредитивами, акцептами, авальми (п. 139.3 ПКУ)</i>	
<p>- на суму перевищення розміру резерву станом на кінець податкового (звітного) періоду, над лімітом, який визначається як менша з двох величин: а) 20 відсотків (на період з 1 січня 2015 року до 31 грудня 2015 року – 30 відсотків, на період з 1 січня 2016 року до 31 грудня 2016 року – 25 відсотків) сукупної балансової вартості активів, знецінення</p>	<p>- на суму списання активу, який відповідає ознакам, визначеним пп. 14.1.11 ПКУ, у розмірі, що відшкодовується за рахунок тієї частини резерву, на яку збільшувався фінансовий результат до оподаткування у зв'язку з перевищенням над лімітом; - на суму списання у попередніх звітних періодах активу, який у звітному періоді набув ознак, визначених пп. 14.1.11 ПКУ;</p>
<p>яких визнається шляхом формування резерву, збільшеної на суму резерву за такими активами згідно з даними фінансової звітності за звітний період; б) величина кредитного ризику за активами, визначена на кінець звітного (податкового) періоду відповідно до вимог органу, що регулює діяльність банків, або органу, що регулює діяльність небанківських фінансових установ. - на суму використання резерву для списання (відшкодування) активу, який не відповідає ознакам, визначеним пп. 14.1.11 ПКУ, крім суми, що списується за рахунок тієї частини резерву, на яку збільшувався фінансовий результат до оподаткування у зв'язку з перевищенням над лімітом</p>	<p>- на суму зменшення витрат від розформування (зменшення) тієї частини резерву, на яку збільшувався фінансовий результат до оподаткування у зв'язку з перевищенням над лімітом; - на суму доходів (зменшення витрат) від погашення заборгованості, списаної за рахунок тієї частини резерву, на яку збільшувався фінансовий результат до оподаткування у зв'язку з перевищенням над лімітом.</p>

Різниці, що виникають при здійсненні фінансових операцій передбачені ст. 140 ПКУ (табл. 1.10).

Таблиця 1.10 – Різниці, що виникають при здійсненні фінансових операцій

Фінансовий результат до оподаткування, визначений відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, коригується шляхом:	
збільшення прибутку (зменшення збитку)	зменшення прибутку (збільшення збитку)
<p>- на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями над 50 % суми фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів²;</p>	<p>- на суму процентів, які перевищують суму обмеження, визначеного п. 140.2 ПКУ, які збільшили фінансовий результат до оподаткування, зменшують фінансовий результат до оподаткування майбутніх звітних податкових періодів у сумі, зменшеній щорічно на 5 % до повного її погашення з урахуванням обмежень, встановлених п. 140.2 ПКУ;</p>
<p>- на суму перевищення звичайних цін над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг) при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених ст. 39 ПКУ;</p> <p>на суму перевищення договірної (контрактної) вартості придбаних товарів (робіт, послуг) над звичайною ціною при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених ст. 39 ПКУ;</p> <p>- на суму втрат від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, розрахованих за методом участі в капіталі або методом пропорційної консолідації;</p> <p>- на суму 30 % вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг (крім зазначених у п. 140.2 та пп. 140.5.5 ПКУ та операцій, які визнані контрольованими відповідно до ст. 39 ПКУ), придбаних у³:</p> <p>а) неприбуткових організацій, крім випадків, коли сума вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг, придбаних у таких організацій, сукупно протягом звітного (податкового) року не перевищує 50 розмірів МЗП, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, та крім бюджетних установ. У разі якщо сума операцій перевищує 50 розмірів МЗП, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, коригування фінансового результату до оподаткування проводяться на всю суму операцій;</p> <p>б) нерезидентів (в тому числі нерезидентів – пов'язаних осіб), що зареєстровані у державах (на територіях), зазначених у пп. 39.2.1.2 ПКУ;</p>	<p>- на суму нарахованих доходів від участі в капіталі інших платників податку на прибуток підприємств, платників єдиного податку четвертої групи та на суму нарахованих доходів у вигляді дивідендів, що підлягають виплаті на його користь від інших платників податків, які сплачують авансові внески з податку на прибуток при виплаті дивідендів;</p> <p>- на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років (з урахуванням п. 3 підрозд. 4 розд. XX ПКУ);</p> <p>- на суму уцінки, врахованої у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до НП(С)БО або МСФЗ;</p>

² Це коригування стосується платника податку, у якого сума боргових зобов'язань, визначених в п. 140.1 ПКУ, що виникли за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами, перевищує суму власного капіталу більш ніж в 3,5 рази (для фінансових установ та компаній, що займаються виключно лізинговою діяльністю, більш ніж в 10 разів).

³ Вимоги цього підпункту можуть не застосовуватися платником податку, якщо:

– операція є контрольованою та сума таких витрат відповідає рівню звичайних цін, що обґрунтовано у звіті про контрольовані операції та відповідній документації, що подаються відповідно до ст. 39 ПКУ;

– або операція не є контрольованою та сума таких витрат підтверджується платником податків за правилами звичайних цін відповідно до процедури, встановленої ст. 39 ПКУ, але без подання звіту.

Продовження таблиці 1.10

<p>- на суму витрат по нарахуванню роялті на користь нерезидента, що перевищує суму доходів від роялті, збільшену на 4 % чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за даними фінансової звітності за рік, що передує звітному (крім суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у сфері телебачення і радіомовлення відповідно до Закону України «Про телебачення і радіомовлення»), а для банків – в обсязі, що перевищує 4 % доходу від операційної діяльності (за вирахуванням податку на додану вартість) за рік, що передує звітному⁴;</p> <p>- на суму витрат по нарахуванню роялті у повному обсязі, якщо роялті нараховані на користь⁵:</p> <p>а) нерезидентів, що зареєстровані у державах (на територіях), зазначених у пп. 39.2.1.2 ПКУ;</p> <p>б) нерезидента, який не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) роялті, за виключенням випадків, коли бенефіціар (фактичний власник) надав право отримувати роялті іншим особам;</p> <p>в) нерезидента щодо об'єктів, права інтелектуальної власності щодо яких вперше виникли у резидента України;</p> <p>г) нерезидента, який не підлягає оподаткуванню у відношенні роялті в державі, резидентом якої він є;</p> <p>д) особи, яка сплачує податок у складі інших податків, крім фізичних осіб, які оподатковуються в порядку, встановленому розд. IV ПКУ;</p>	
<p>є) юридичної особи, яка відповідно до ПКУ звільнена від сплати цього податку чи сплачує цей податок за ставкою, іншою, ніж встановлена в п. 136.1 ПКУ;</p> <p>- на суму відсотків та дооцінки, врахованих у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до НП(С)БО або МСФЗ;</p> <p>- на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, які на дату перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг відповідали умовам, визначеним п. 133.4 ПКУ, у розмірі, що перевищує 4 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року</p>	

Різниці, що виникають при здійсненні окремих видів діяльності та операцій (ст. 141 ПКУ).

⁴ Вимоги цього підпункту можуть не застосовуватися платником податку, якщо:

– операція є контрольованою та сума таких витрат відповідає рівню звичайних цін, що обґрунтовано у звіті про контрольовані операції та відповідній документації, що подаються відповідно до ст. 39 ПКУ;

– або операція не є контрольованою та сума таких витрат підтверджується платником податків за правилами звичайних цін відповідно до процедури, встановленої ст. 39 ПКУ, але без подання звіту.

⁵ Вимоги цього підпункту можуть не застосовуватися платником податку, якщо:

– операція є контрольованою та сума таких витрат відповідає рівню звичайних цін, що обґрунтовано у звіті про контрольовані операції та відповідній документації, що подаються відповідно до ст. 39 ПКУ;

– або операція не є контрольованою та сума таких витрат підтверджується платником податків за правилами звичайних цін відповідно до процедури, встановленої ст. 39 ПКУ, але без подання звіту.

Таблиця 1.11 – Різниці, що виникають при здійсненні окремих видів діяльності та операцій

Фінансовий результат до оподаткування, визначений відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, коригується шляхом:	
збільшення прибутку (зменшення збитку)	зменшення прибутку (збільшення збитку)
<i>I. Особливості оподаткування страховика (п. 141.1 ПКУ)</i>	
- на суму витрат на формування страхових резервів (технічних або математичних) відповідно до НП(С)БО та МСФЗ - на суму коригування (зменшення) страхових резервів (технічних або математичних) відповідно до встановленої Методики;	- на суму коригування (зменшення) страхових резервів (технічних або математичних), на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до НП(С)БО або МСФЗ; - на суму страхового резерву (технічного або математичного) сформованого в розмірі та порядку, передбачених встановленою Методикою.
<i>II. Різниці щодо операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, а також операцій з інвестиційною нерухомістю і біологічними активами, які оцінюються за справедливою вартістю (п. 141.2 ПКУ)</i>	
- на суму від'ємного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до НП(С)БО або МСФЗ; - на суму уцінки цінних паперів (крім державних цінних паперів або облігацій місцевих позик), інвестиційної нерухомості і біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, відображених у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, що перевищує суму раніше проведеної дооцінки таких активів.	- на суму позитивного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до НП(С)БО або МСФЗ.

2.6 Порядок заповнення декларації з податку на прибуток підприємств

Податкова декларація з податку на прибуток підприємств представляється платником податку в орган Державної фіскальної служби України тільки за ті періоди, в яких у такого платника виникають об'єкти оподаткування, або за наявності показників, що підлягають декларуванню (п. 49.2 ПКУ).

Додатки до Декларації представляються у тому випадку, якщо в звітному періоді здійснювалися операції, що відображаються в таких додатках, і заповнені відповідні рядки Декларації.

У контролюючий орган видаються тільки оригінали Декларації і додатків. Надання копій не допускається.

Порядок і терміни представлення Декларації визначені ПКУ. Терміни представлення податкових декларацій залежать від того, за який звітний період вони подаються:

- за 1 квартал, півріччя і 9 місяців - впродовж 40 календарних днів, що йдуть за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу. У такі ж

терміни подається декларація за рік, якщо платник в звітному році подавав декларації за 1 квартал, півріччя, 9 місяців;

- за календарний рік - впродовж 60 календарних днів, що йдуть за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

Нормативно затвердженого порядку складання Декларації зараз не існує.

Діюча форма декларації затверджена наказом Мінфіну від 20.10.2015 р. № 897 застосовується, починаючи із звітності за 2015 рік.

Декларація складається з форми власне декларації і дев'яти додатків:

- додаток АВ до рядка 20 АВ «Розрахунок авансового внеску з податку на прибуток на суму виплачених дивідендів»

- додаток ЗП до рядка 16 ЗП «Зменшення нарахованої суми податку»;

- додаток ПН до рядка 23 ПН «Прибуток нерезидентів»;

- додаток ТЦ «Трансфертне ціноутворення»;

- додаток ВП до рядків 27-30, 32-34, 36-38 «Виправлення помилок» (уточнююча декларація);

- додаток РІ до рядка 03 РІ «Податкові різниці»;

- додаток ПЗ до рядка 05 ПЗ «Прибуток звільнений від оподаткування»;

- додаток АМ до рядка 1.2.1 додатка РІ до рядка 03 РІ «Амортизація основних засобів, інших необоротних активів та нематеріальних активів»;

- додаток ЦП до рядка 4.1.3 додатка РІ до рядка 03 РІ «Розрахунок фінансових результатів від операцій з торгівлі цінними паперами, деривативами та іншими, ніж цінні папери корпоративними правами».

Алгоритм складання податкової декларації з податку на прибуток підприємства наведений у таблиці 1.12.

Таблиця 1.12 – Алгоритм складання податкової декларації з податку на прибуток підприємства

Найменування рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Заголовна частина		
Тип декларації	1	Ставиться відмітка «х»: • у полі «Звітна» - якщо подається поточна звітна декларація; • у полі «Звітна нова» - якщо в поданій раніше декларації була допущена помилка і вона виправляється шляхом подання нової декларації до настання граничного терміну її подання; • у полі «Уточнююча» - якщо виправляються помилки в поданій раніше декларації після настання граничного терміну подання декларації.
Звітний (податковий) період	2	У рядку 2 проставляється позначка «х» напроти відповідного податкового (звітного) періоду (І квартал, півріччя, три квартали, рік) та звітний рік (наприклад, 2015).
Звітний (податковий) період, що уточнюється	3	У рядку 3 зазначається податковий (звітний) період, що уточнюється (у разі подання уточнюючої декларації, про що зазначається в рядку 1).
Платник	4	У рядку 4 зазначається повне найменування юридичної особи державною мовою згідно з реєстраційними документами (п. 48.3 ПКУ).
Код за ЄДРПОУ	5	Зазначається присвоєний юридичній особі код за ЄДРПОУ. Відповідно до пп. 1 п. 2.2 Порядку обліку платників податків і зборів код за ЄДРПОУ є податковим номером платників податків.
Код виду економічної діяльності (КВЕД)		Зазначається основний код економічної діяльності за КВЕД згідно з реєстраційними документами.

Продовження таблиці 1.12

Податкова адреса	6	Зазначається податкова адреса платника відповідно до вимог ст. 45 ПКУ.
Повне найменування нерезидента	7	Рядок 7 заповнюють постійні представництва нерезидентів, які визначають податок на прибуток у загальному порядку пп. 141.4.7 ПКУ. Окремими рядками зазначаються місцезнаходження і повне найменування нерезидента
Місцезнаходження нерезидента		
Назва країни резиденції нерезидента (за Класифікацією країн світу, українською мовою)		
Код країни резиденції (за Класифікацією країн світу)		Вказується код країни відповідно до Класифікації країн світу.
Найменування контролюючого органу, до якого подається декларація	8	У рядку 8 вказується найменування фіскального органу, до якого подається декларація (п.49.1 ПКУ)
Особливі відмітки	9	Рядок 8 заповнюють особливі платники податків. Ставиться відмітка «х» у відповідній клітинці: - виробники сільськогосподарської продукції; - банки; - страховики; - букмекери; - «лотерейники» і «азартники»; - підприємства (організації) громадських організацій інвалідів, які отримали дозвіл на прибуткову пільгу; - постійні представництва нерезидентів, якщо вони визначають оподатковуваний прибуток у загальноновстановленому порядку; - платник податків, що ліквідується і подає декларацію за останній податковий (звітний) рік в періоді, на який припадає дата його ліквідації. Звичайні підприємства рядок 9 не заповнюють
Таблична частина (Грошові показники декларації вказуються у гривнях)		
Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку	01	Показник рядка 01 визначають на основі показників графи 3 «За звітний період» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) за останній звітний рік за формулою: $p. 2000 + p. 2120 + p. 2200 + p. 2220 + p. 2240$
Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до НП(С)БО або МСФЗ (+, -)	02	У рядку 02 зазначається показник рядка 2290 (прибуток) або 2295 (збиток зі знаком «мінус») Звіту про фінансові результати (форма № 2) за звітний рік. Суб'єкти малого підприємництва зазначають у рядку 2 показник рядка 2290 форми № 2-м (або № 2-мс) з відповідним знаком.
Різниця, які виникають відповідно до Податкового кодексу України (+, -)	03 РІ	Рядок 03 РІ заповнюють на підставі рядка 03 додатка РІ.
Об'єкт оподаткування (рядок 02 + рядок 03) (+, -)	04	У рядку 04 відображається об'єкт оподаткування як різниця між показниками рядків 02 та 03.
Прибуток, звільнений від оподаткування, або збиток від діяльності, прибуток від якої звільнений від оподаткування (+, -)	05 ПЗ	У рядку 05 ПЗ відображається прибуток, звільнений від оподаткування, або збиток від діяльності, прибуток від якої звільнено від оподаткування. Показник переноситься з графи 05 додатка ПЗ.

Продовження таблиці 1.12

<p>Податок на прибуток (позитивне значення) (рядок 04 - рядок 05) x _____2 / 100)</p>	<p>06</p>	<p>У рядку 06 відображається податок на прибуток, який визначається як додатне значення різниці між рядками 04 «Об'єкт оподаткування» та 05 «Прибуток, звільнений від оподаткування, або збиток від діяльності, прибуток від якої звільнений від оподаткування», помножене на ставку податку на прибуток у відсотках (18 %), встановлену п. 136.1 ПКУ. Значення рядка 06 може бути тільки додатним. Якщо результат розрахунку від'ємний або дорівнює нулю, то рядок 06 прокреслюється</p>
<p>Дохід за договорами страхування і співстрахування, визначений згідно з підпунктом 141.1.2 пункту 141.1 статті 141 розділу III Податкового кодексу України, у тому числі:</p>	<p>07</p>	<p>Заповнюється платниками, які здійснюють окремі види діяльності та операції, на які поширюються особливості оподаткування, а саме страхувальниками. Всі інші платники проставляють прочерк.</p>
<p>за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорами страхування додаткової пенсії, та визначений підпунктами 14.1.52, 14.1.52 1, 14.1.52 2 і 14.1.116 пункту 14.1 статті 14 розділу I Податкового кодексу України</p>	<p>07.1</p>	<p>У рядку 07.1 відображається загальна сума доходу за договорами страхування і співстрахування, визначеного згідно з пп. 141.1.2 та п. 141.1 ПКУ. Показник рядка 07.1 є складовою показника 07 та відображає суму доходу за договорами довгострокового страхування життя, добровільного медичного страхування та страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорами страхування додаткової пенсії, та визначений пп. 14.1.52, пп. 14.1.52 1, пп. 14.1.52 2 і пп. 14.1.116 ПКУ.</p>
<p>Податок на дохід за договорами страхування ((рядок 07 - рядок 07.1) x _____3 / 100)</p>	<p>08</p>	<p>У рядку 08 податок на дохід за договорами страхування визначається як різниця між показниками рядків 07 та 07.1, помножена на ставку податку на прибуток у відсотках (3 %), встановлену пп. 136.2.1 ПКУ</p>
<p>Сума доходу, отриманого від діяльності з випуску та проведення лотерей</p>	<p>09</p>	<p>У рядку 09 відображається сума доходу, отриманого від діяльності з випуску та проведення лотерей. Всі інші платники проставляють прочерк.</p>
<p>Податок на дохід від діяльності з випуску та проведення лотерей за звітний (податковий) період (рядок 09 x _____4 / 100)</p>	<p>10</p>	<p>У рядку 10 податок на дохід від діяльності з випуску та проведення лотерей за звітний (податковий) період розраховується шляхом множення показника рядка 09 на ставку податку на прибуток у відсотках (10 %), встановлену пп. 136.4.1 ПКУ.</p>
<p>Сума доходу, отриманого від діяльності з проведення азартних ігор з використанням гральних автоматів</p>	<p>11</p>	<p>У рядку 11 відображається сума доходу, отриманого від діяльності з проведення азартних ігор з використанням гральних автоматів. Всі інші платники проставляють прочерк.</p>
<p>Податок на дохід від діяльності з проведення азартних ігор з використанням гральних автоматів за звітний (податковий) період (рядок 11 x _____4 / 100)</p>	<p>12</p>	<p>У рядку 10 податок на дохід від діяльності з проведення азартних ігор з використанням гральних автоматів за звітний (податковий) період розраховується шляхом множення показника рядка 11 на ставку податку на прибуток у відсотках (10 %), встановлену пп. 136.4.1 ПКУ.</p>

Продовження таблиці 1.12

Сума доходу від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів	13	У рядку 13 відображається сума доходу, отриманого від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів. Всі інші платники проставляють прочерк.
Сума виплачених виплат гравцю	14	У рядку 14 вказується сума виплат, виплачених гравцю.
Податок на дохід від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, за звітний (податковий) період (позитивне значення (рядок 13 - рядок 14) \times 5 / 100)	15	У рядку 15 податок на дохід від букмекерської діяльності та азартних ігор за звітний (податковий) період визначається як додатне значення різниці між показниками рядків 13 та 14, помноженої на ставку податку у відсотках (18 %), встановлену пп. 136.4.2 ПКУ.
Зменшення нарахованої суми податку	16 ЗП	У рядку 16 ЗП відображається зменшення нарахованої суми податку, показник переноситься з рядка 16 додатка ЗП. Суму податку зменшують нараховані та сплачені суми податку на нерухоме майно (в частині нежитлових приміщень) та авансових внесків при виплаті дивідендів.
Податок на прибуток за звітний (податковий) період (рядок 06 + рядок 08 + рядок 10 + рядок 12 + рядок 15 - рядок 16 ЗП)	17	Значення рядка 17 визначається за формулою: $p. 06 + p. 08 + p. 10 + p. 12 + p. 15 - p. 16$ ЗП Показник цього рядка повинен бути тільки додатним. Для переважної більшості підприємств, які не є страховиками, операторами лотерей, азартних ігор чи букмекерами, цей показник визначається просто як додатна різниця між рядками 06 та 16 ЗП.
Податок на прибуток за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року з урахуванням уточнень	18	Рядок 18 заповнюють лише платники, які подають звітність щоквартально, за результатами попереднього звітного періоду поточного року. Показник переноситься з рядка 17 декларації за попередній звітний період поточного року. Наприклад, до рядка 18 річної декларації переноситься показник р. 17 попередньої декларації за три квартали.
Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього (звітного) податкового періоду (рядок 17 - рядок 18) (+, -)7	19	У рядку 19 зазначається податок на прибуток, нарахований за результатами останнього звітного періоду, що дорівнює різниці між показниками рядків 17 та 18 декларації. Цей показник може бути й від'ємним, якщо за останній квартал звітного періоду об'єкт оподаткування виявився від'ємним, внаслідок чого за звітний період утворюється переплата. Для платників, у яких базовим звітним періодом є календарний рік, рядок 19 дорівнює рядку 17 декларації.
Сума авансового внеску при виплаті дивідендів, що має бути сплачена у звітному (податковому) періоді	20 АВ	У рядку 20 АВ вказується сума авансового внеску при виплаті дивідендів, що має бути сплачена у звітному (податковому) періоді, показник переноситься з рядка 6 додатка АВ.
Сума авансового внеску при виплаті дивідендів, що має бути сплачена за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року, з урахуванням уточнень	21	Рядок 21 заповнюють платники, які подають звітність поквартально та відображають суму авансового внеску при виплаті дивідендів, що має бути сплачена за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року, з урахуванням уточнень. Рядок не заповнюється, якщо у попередніх звітних періодах поточного року виплати дивідендів не було. В такому випадку сума рядка 20 переноситься до рядка 22 декларації. Платники, які подають річну звітність, рядок 21 не заповнюють.

Продовження таблиці 1.12

Сума авансового внеску при виплаті дивідендів, нарахована за результатами останнього (звітнього) податкового періоду (рядок 20 АВ - рядок 21)	22	Рядок 22 заповнюють платники, які подають квартальну та річну звітність. Для платників, у яких базовим звітним (податковим) періодом є календарний рік, рядок 22 дорівнює рядку 20 декларації.
Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам, нарахованих за звітний (податковий) період	23 ПН	До рядка 23 ПН переноситься сумарне значення показників рядка 22 додатків ПН до декларації. Додатки ПН заповнюються окремо щодо кожного нерезидента, якому виплачуються доходи.
Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам за результатами попереднього звітнього (податкового) періоду поточного року, з урахуванням уточнень	24	Рядок 24 заповнюють платники, які подають звітність поквартально та відображають суму податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам за результатами попереднього звітнього (податкового) періоду поточного року, з урахуванням уточнень (рядок 23 ПН декларації за попередній звітний (податковий) період поточного року).
Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам, нарахованих за результатами останнього (звітнього) податкового періоду (рядок 23 ПН - рядок 24)	25	У рядку 25 зазначається сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам, нарахованих за результатами останнього (звітнього) податкового періоду, що дорівнює різниці між рядками 23 ПН та 24 декларації. Для платників, у яких базовим звітним (податковим) періодом є календарний рік, рядок 25 дорівнює рядку 23 декларації.
Розрахунок щомісячного авансового внеску з податку на прибуток підприємств		
Авансовий внесок ((позитивне значення) рядок 06 + рядок 08 + рядок 10 + рядок 12 + рядок 15 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств - ((позитивне значення) рядок 16.3 - рядок 16.3.1 додатка ЗП до рядка 16 ЗП Податкової декларації з податку на прибуток підприємств) / 12), що підлягатиме сплаті щомісяця	26	При складанні звітності за 2015 рік рядок 26 прокреслюється відповідно до змін, внесених до п. 57.1 ПКУ. При складанні звітності за три квартали 2016 року зазначається показник рядка 26, при узгодженні сплати авансового внеску у розмірі 2/9 податку на прибуток, зазначеного в декларації (п. 38 підрозд. 4 розд. XX ПКУ)

Продовження таблиці 1.12

Виправлення помилок		
Збільшення (зменшення) податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду, що уточнюється (позитивне (від'ємне) значення (рядок 19 - рядок 19 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, яка уточнюється)) або рядок 27 таблиці 2 додатка ВП до рядків 27 - 30, 32 - 34, 36 - 38 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств (+, -)	27	Рядок 27 заповнюється, якщо результатом виправлення помилок є збільшення (зменшення) податкових зобов'язань, тобто: 1) у разі подання уточнюючого розрахунку, у рядку 27 вказується додатне (від'ємне) значення: р. 19 УД - р. 19 ПД, де УД – уточнююча декларація, тобто та, що подається зараз і містить виправлені показники; ПД – декларація, що містить показники з помилками і яка уточнюється; 2) у разі виправлення помилок минулих періодів у складі звітної (нової звітної) декларації, у рядку 27 декларації вказується значення рядка 27 таблиці 2 додатка ВП У рядку 27 виправляються помилки, які допущено при нарахуванні податку на прибуток від усіх видів діяльності підприємства (за винятком виправлення помилок з податку на прибуток, який утримується при виплаті доходів (прибутків) нерезидентів, – для таких помилок передбачено рядки 32-35 декларації).
Збільшення (зменшення) податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду з авансового внеску при виплаті дивідендів, що уточнюється (+, -)	28	Рядок 28 заповнюється, якщо результатом виправлення помилок є збільшення (зменшення) податкових зобов'язань з авансового внеску при виплаті дивідендів, тобто: 1) у разі подання уточнюючого розрахунку, в рядку 28 вказується додатне (від'ємне) значення: р. 22 УД - р. 22 ПД, де УД – уточнююча декларація, тобто та, що подається зараз і містить виправлені показники; ПД – декларація, що містить показники з помилками і яка уточнюється; 2) у разі виправлення помилок минулих періодів у складі звітної (нової звітної) декларації, у рядку 28 декларації вказується значення рядка 28 таблиці 2 додатка ВП
Сума штрафу (5 %) при відображенні недоплати у складі Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, що подається за звітний (податковий) період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання (рядок 29 таблиці 2 додатка ВП до рядків 27 - 30, 32 - 34, 36 - 38 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств)	29	Рядок 29 заповнюється, якщо в результаті виправлення помилок виявлено недоплату податку на прибуток (заповнено додатне значення (р. 27 або р. 28) і якщо помилки виправляються у складі звітної (нової звітної) декларації. В рядку 29 наводиться сума штрафу (5 %), нарахованого самостійно платником податку на суму виявленої недоплати. Дані до рядка 29 переносять з рядка 29 таблиці 2 додатка ВП
Пеня, нарахована на виконання вимог підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 розділу II ПКУ, або рядок 30 таблиці 2 додатка ВП до рядків 27 - 30, 32 - 34, 36 - 38 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств	30	Якщо в результаті виправлення помилок виявлено недоплату з податку на прибуток, в рядку 30 відображається сума пені, нарахована самостійно платником податку на суму такої недоплати. Сума пені розраховується відповідно до Інструкції про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби Дані рядка 30 мають дорівнювати рядку 30 таблиці 2 додатка ВП до декларації.
Сума штрафу (3 %) при відображенні недоплати в уточнюючій Податковій декларації з податку на прибуток підприємств	31	Рядок 31 заповнюється тільки в разі подання уточнюючого розрахунку і якщо в результаті виправлення помилок збільшено (зменшено) податкове зобов'язання з податку на прибуток. У рядку 31 наводиться сума штрафу (3 %), нарахованого самостійно платником податку на суму недоплати.

При складанні річної декларації підприємства подають повний комплект у складі п'яти форм фінансової звітності: Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал, Приміток.

При складанні декларації за квартал, півріччя та три квартали подається проміжна фінансова звітність у складі Балансу і Звіту про фінансові результати.

Суб'єкти малого підприємництва завжди подають фінансову звітність у складі Балансу та Звіту про фінансові результати (форми №№ 1-м, 2-м або 1-мс, 2-мс).

ТЕМА 3 Облік та звітність з податку на додану вартість

3.1 Сутність ПДВ та суб'єкти податкового обліку ПДВ

В умовах становлення ринкової економіки податки є регулюючим та стимулюючим фактором економічного розвитку країни. Вагому роль в даному процесі відіграє податок на додану вартість (далі - ПДВ), його облік та звітність. Для України питання стягнення і відшкодування ПДВ має актуальне і принципове значення: він є стратегічно необхідним, оскільки має потужний податковий потенціал, відіграє фіскально-бюджетну роль і є одним із основних бюджетоутворюючих податків.

Податок на додану вартість – це непрямий податок з доданої вартості, яка створюється на всіх стадіях виробництва й обігу, що включається у вигляді надбавки в ціну товару, робіт та послуг і цілком оплачується кінцевим споживачем товарів, робіт, послуг.

Податковий механізм та порядок податкового обліку господарських операцій для цілей оподаткування ПДВ, визначені у розд. V ПКУ.

Податковим кодексом України передбачено особливі вимоги щодо реєстрації осіб як платників податків.

Основною вимогою щодо реєстрації осіб як платників податку на додану вартість є наступна умова: у разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1000000 гривень (без урахування ПДВ), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) крім осіб, які є платниками єдиного податку першої-третьої групи.

Реєстрація платником ПДВ може бути здійснена в обов'язковому порядку, а також на добровільних підставах.

Якщо особа не є платником податку у зв'язку з тим, що обсяги оподатковуваних операцій відсутні або є меншими від 1000000 гривень, вважає за доцільне добровільно зареєструватися як платник податку, така реєстрація здійснюється за її заявою.

Реєстрація проводиться шляхом внесення відомостей до Реєстру платників податку. Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, веде реєстр платників податку, в якому міститься інформація про осіб, зареєстрованих як платники податку.

Обов'язковій реєстрації платниками ПДВ незалежно від обсягів постачання підлягають:

- особи, що ведуть облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;
- особи – управителі майна, які ведуть окремий податковий облік з податку на додану вартість щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управлінні за договорами управління майном;
- особи, що проводить операції з постачання конфіскованого майна;
- особи, що уповноважені вносити податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності, що перебувають у підпорядкуванні платника податку в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Також платниками ПДВ без здійснення реєстрації можуть бути:

- будь-які особи, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яких покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України;
- отримувачі послуг, у разі постачання послуг нерезидентами, не зареєстрованими як платники ПДВ, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України.

3.2 Об'єкти обліку ПДВ, база та ставки

Об'єктом оподаткування є операції платників податку з:

- постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, у тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;
- постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;
- ввезення товарів на митну територію України
- вивезення товарів за межі митної території України.

Ввезення товарів на митну територію України, вивезення товарів за межі митної території України – сукупність дій, пов'язаних із переміщенням товарів через митний кордон України у будь-який спосіб у відповідному напрямку, відповідно до Митного кодексу України.

Особливу роль при встановленні об'єкта оподаткування ПДВ відіграє методика визначення місця постачання товарів та послуг, регламентована ст.186 ПКУ.

За загальним правилом місцем постачання товарів є фактичне місцезнаходження товарів на момент їх постачання.

У разі якщо товари перевозяться або пересилаються продавцем, покупцем чи третьою особою – місце, де товари перебувають на час початку їх перевезення або пересилання.

У разі якщо товари складаються, монтуються або встановлюються (з випробуванням чи без нього) продавцем або від його імені – місце, де провадиться складання, монтаж чи встановлення, .

Місцем постачання послуг є:

– місце фактичного постачання послуг, пов'язаних з рухомим майном, а саме:

а) послуг, що є допоміжними у транспортній діяльності: навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг;

б) послуг із проведення експертизи та оцінки рухомого майна;

в) послуг, пов'язаних із перевезенням пасажирів та вантажів, у тому числі з постачанням продовольчих продуктів і напоїв, призначених для споживання;

г) послуг із виконання ремонтних робіт і послуг із переробки сировини, а також інших робіт і послуг, що пов'язані з рухомим майном;

– фактичне місцезнаходження нерухомого майна, у тому числі що будується, для тих послуг, які пов'язані з нерухомим майном:

а) послуг агентств нерухомості;

б) послуг з підготовки та проведення будівельних робіт;

в) інших послуг за місцезнаходженням нерухомого майна, у тому числі що будується;

– місце фактичного надання послуг у сфері культури, мистецтва, освіти, науки, спорту, розваг або інших подібних послуг, включаючи послуги організаторів діяльності в зазначених сферах та послуги, що надаються для влаштування платних виставок, конференцій, навчальних семінарів та інших подібних заходів;

– місцем постачання наступних послуг вважається місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання або місце постійного чи переважного його проживання. До таких послуг належать:

а) надання майнових прав інтелектуальної власності, створення за замовленням та використання об'єктів права інтелектуальної власності, у тому числі за ліцензійними договорами, а також надання (передача) права на скорочення викидів парникових газів (вуглецевих одиниць);

б) рекламні послуги;

в) консультаційні, інжинірингові, інженерні, юридичні (у тому числі адвокатські), бухгалтерські, аудиторські, актуарні, а також послуги з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення, з оброблення даних та надання консультацій з питань інформатизації, надання інформації та інших послуг у сфері інформатизації, у тому числі з використанням комп'ютерних систем;

г) надання персоналу, у тому числі якщо персонал працює за місцем здійснення діяльності покупця;

г) надання в оренду (лізинг) рухомого майна, крім транспортних засобів та банківських сейфів;

д) телекомунікаційні послуги, а саме: послуги, пов'язані з передаванням, поширенням або прийманням сигналів, слів, зображень та звуків або інформації

будь-якого характеру за допомогою дротових, супутникових, стільникових, радіотехнічних, оптичних або інших електромагнітних систем зв'язку, включаючи відповідне надання або передання права на використання можливостей такого передавання, поширення або приймання, у тому числі надання доступу до глобальних інформаційних мереж;

е) послуги радіомовлення та телевізійного мовлення;

є) надання посередницьких послуг від імені та за рахунок іншої особи або від свого імені, але за рахунок іншої особи, якщо забезпечується надання покупцю послуг, перерахованих у цьому підпункті;

ж) надання транспортно-експедиторських послуг.

За іншими видами послуг, що можуть надаватися постачальниками та які не перераховані раніше місцем постачання послуг є місце реєстрації постачальника.

Ставки податку встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах:

– 20 відсотків;

– 0 відсотків;

– 7 відсотків по операціях з:

а) постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів;

б) постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання.

3.3 Оцінка господарських операцій у податковому обліку ПДВ

Порядок визначення бази оподаткування податком на додану вартість у разі постачання товарів/послуг регулюється статтею 188 ПКУ.

Загальне правило. База оподаткування ПДВ операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).

Обмеження:

– база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг,

– база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін;

– база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду,

протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи із звичайної ціни;

– до складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг. До складу договірної (контрактної) вартості не включаються суми неустойки (штрафів та/або пені), три проценти річних та інфляційні, що отримані платником податку внаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань.

Норми ПКУ також визначають особливості визначення бази оподаткування певних господарських операцій. Зокрема:

– у разі здійснення операцій, що не є об'єктом оподаткування або та місце постачання яких розташоване за межами митної території України; звільнених від оподаткування; в операціях, що здійснюються платником податку в межах балансу платника податку, у тому числі передача для невиробничого використання, переведення виробничих необоротних активів до складу невиробничих необоротних активів; в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку - база оподаткування за необоротними активами визначається виходячи з балансової (залишкової) вартості, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни), а за товарами/послугами - виходячи з вартості їх придбання;

– у разі постачання вживаних товарів (комісійну торгівлю), що придбані в осіб, не зареєстрованих як платники податку – базою оподаткування є комісійна винагорода такого платника податку;

– у випадках постачання однорідних вживаних товарів, придбаних у фізичних осіб, не зареєстрованих як платники податку, у межах договорів, що передбачають передання права власності на такі товари - базою оподаткування є позитивна різниця між ціною продажу та ціною придбання таких товарів;

– у разі передавання/отримання товарів/послуг у межах договорів комісії (консигнації), поруки, довірчого управління – базою оподаткування є вартість постачання цих товарів;

– базою оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України, є договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до розділу III Митного кодексу України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів. При визначенні бази оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України, перерахунок іноземної валюти у валюту України здійснюється за курсом валюти, визначеним відповідно до статті 39 1 цього Кодексу.

– для послуг, які постачаються нерезидентами на митній території України – базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких послуг з урахуванням податків та зборів, за винятком податку на додану вартість.

3.4 Відображення в обліку податкових зобов'язань з ПДВ

Порядок визначення дати виникнення податкових зобов'язань з ПДВ, наведено у ст. 187 ПКУ та залежить від змісту господарської операції.

За загальним правилом 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, а 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 в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Певні господарські операції мають особливий порядок визначення дати виникнення податкових зобов'язань:

– у разі постачання товарів або послуг з використанням торговельних автоматів або іншого подібного устаткування, що не передбачає наявності касового апарата - датою виникнення податкових зобов'язань вважається дата виймання з таких торговельних апаратів або подібного устаткування грошової виручки;

– у разі постачання товарів за договорами товарного кредиту (товарної позики, розстрочки), умови яких передбачають сплату (нарахування) відсотків – датою збільшення податкових зобов'язань у частині таких відсотків вважається дата їх нарахування згідно з умовами відповідного договору;

– у разі якщо постачання товарів/послуг здійснюється з використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, іменних або інших чеків - датою збільшення податкових зобов'язань вважається дата, що засвідчує факт постачання платником податку товарів/послуг покупцю, оформлена податковою накладною, або дата виписування відповідного рахунка (товарного чека), залежно від того, яка подія відбулася раніше;

– для операцій фінансової оренди (лізингу) – датою виникнення податкових зобов'язань орендодавця (лізингодавця) є дата фактичної передачі об'єкта фінансової оренди (лізингу) у користування орендарю (лізингоотримувачу);

– у разі постачання товарів/послуг з оплатою за рахунок бюджетних коштів – датою виникнення податкових зобов'язань є дата зарахування таких коштів на банківський рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якій іншій формі, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед бюджетом;

– у разі ввезення товарів на митну територію України – датою виникнення податкових зобов'язань є дата подання митної декларації для митного оформлення.

– при наданні послуг з водопостачання, водовідведення чи послуги, вартість яких включається до складу квартирної плати чи плати за утримання житла, фізичним особам, бюджетним установам, не зареєстрованим як платники податку, а також житлово-експлуатаційним конторам, квартирно-експлуатаційним частинам, об'єднанням співвласників багатоквартирних будинків, іншим платникам податку, які здійснюють збір коштів від зазначених покупців з метою подальшого їх перерахування продавцям таких товарів (надавачам послуг) у рахунок компенсації їх вартості – дату виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту визначають за касовим методом.

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).

3.5 Особливості відображення в обліку податкового кредиту з ПДВ

Загальне правило формування податкового кредиту, сформульоване в пункті 198.1 ПКУ.

Право на податковий кредит виникає при проведенні операцій з:

– придбання або виготовлення товарів (у тому числі при їх ввезенні на митну територію України) та послуг;

– придбання (будівництва, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України (у тому числі у зв'язку з придбанням і ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду, при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності);

– отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та при отриманні послуг, місцем постачання яких є митна територія України;

– ввезенню необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного та фінансового лізингу.

Дата виникнення права на податковий кредит згідно п.198.2 ПКУ дорівнює даті події, яка сталася раніше:

– дата списання коштів із банківського рахунку платника ПДВ в оплату товарів (послуг);

– дата отримання платником ПДВ товарів (послуг).

Згідно з п. 198.2 ПКУ датою виникнення права на віднесення ПДВ до податкового кредиту по різних операціях:

– по ввезенню на митну територію України – є дата сплати ПДВ по податкових зобов'язаннях згідно п.187.8 ПКУ;

– для фінансової оренди (лізингу) — дата фактичного отримання об'єкту фінансового лізингу таким орендарем;

– для довгострокових договорів (контрактів) – дата фактичного отримання замовником результатів робіт (оформлених актами виконаних робіт) за такими договорами (контрактами);

– для товарів/послуг, постачання (придбання) яких контролюється приладами обліку – факт постачання (придбання) таких товарів/послуг підтверджується даними обліку.

Згідно з п.198.6 ПКУ не відносяться до податкового кредиту суми ПДВ, не підтверджені зареєстрованими в ЄРПН податковими накладними або ж митними деклараціями, іншими документами, передбаченими п.201.11 ПКУ.

3.6 Документообіг як основа податкового обліку сум ПДВ

Якісне ведення податкового обліку, в першу чергу, вимагає особливий порядок ведення податкової документації, а саме: складання в електронному вигляді податкових накладних, їх реєстрація у Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) та складання податкової декларації за відповідний податковий період виключно на підставі зареєстрованих податкових накладних.

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

Єдиний реєстр податкових накладних - реєстр відомостей щодо податкових накладних та розрахунків коригування, який ведеться центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, в електронному вигляді згідно з наданими платниками податку на додану вартість електронними документами.

Податкова накладна складається у день виникнення податкових зобов'язань продавця та складається на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс).

Згідно п. 198.6 ПКУ лише зареєстрована податкова накладна дає право на податковий кредит з ПДВ покупцю. Порядок складання податкових накладних передбачає, що такі первинні податкові документи складаються виключно в електронному вигляді та підлягають обов'язковій реєстрації в ЄРПН.

Реєстрація податкових накладних в ЄРПН повинна відбутися протягом 15 календарних днів з дати їх складання.

Підпунктом 120¹.1 ПКУ регламентовані такі штрафи за порушення термінів реєстрації :

- до 15 календарних днів – штраф 10% від суми ПДВ, вказаної в податковій накладній,
- від 16 до 30 календарних днів – штраф 20%,
- від 31 до 60 календарних днів – штраф 30%,
- від 61 и більше календарних днів – штраф 40%.
- 180 календарних днів - штраф 50%

У податковому обліку є вимога обов'язкової реєстрації податкових накладних із застосуванням електронного адміністрування податку.

Сутність такого адміністрування полягає в тому, що платникам податку автоматично відкриваються рахунки в системі електронного адміністрування податку на додану вартість.

Платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в ЄРПН на суму податку (Σ Накл), обчислену за наступною формулою:

$$\begin{aligned} \sum \text{Накл} = & \sum \text{НаклОтр} \\ & + \sum \text{Митн} \\ & + \sum \text{ПопРах} \\ & + \sum \text{Овердрафт} - \sum \text{НаклВид} - \sum \text{Відшкод} - \sum \text{Перевищ} \end{aligned}$$

де,

Σ НаклОтр – загальна сума податку за отриманими платником податковими накладними, зареєстрованими в ЄРПН, податковими накладними, складеними платником податку та зареєстрованими в ЄРПН, та розрахунками коригування до таких податкових накладних, зареєстрованими в ЄРПН;

Σ Митн – загальна сума податку, сплаченого платником при ввезенні товарів на митну територію України;

Σ ПопРах – загальна сума поповнення з поточного рахунку платника податку рахунка в системі електронного адміністрування податку;

Σ Овердрафт – сума середньомісячного розміру сум податку, які за останніх 12 звітних (податкових) місяців були задекларовані платником до сплати до бюджету та погашені чи розстрочені або відстрочені;

Σ НаклВид – загальна сума податку за виданими платником податковими накладними, зареєстрованими в ЄРПН та розрахунками коригування до таких податкових накладних, зареєстрованими в ЄРПН;

Σ Відшкод – загальна сума податку, заявлена платником до бюджетного відшкодування з урахуванням сум коригувань, проведених за результатами перевірок;

Σ Перевищ – загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником у поданих податкових деклараціях з урахуванням поданих уточнюючих розрахунків до них, над сумою податку, що міститься в складених таким платником податкових накладних та розрахунках коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН.

Електронне адміністрування податку на додану вартість має позитивне значення для забезпечення надходжень до бюджету, проте негативна його складова не має права бути виключеною. Система електронного адміністрування ПДВ обмежує суму ПДВ, на яку можна зареєструвати податкову накладну в ЄРПН.

Оформлення податкової накладної необхідно здійснювати на всю суму операції, проте інколи виникають проблеми із її реєстрацією в ЄРПН.

При цьому в будь-якому випадку постачальник товарів (послуг) повинен відобразити податкові зобов'язання в декларації з ПДВ. За даної ситуації проблеми, що виникають із реєстрацією податкових накладних може бути негативним фактором для покупця товарів (послуг), оскільки від моменту проведення реєстрації податкових накладних в ЄРПН залежить право покупця на віднесення відповідних сум до податкового кредиту.

3.7 Податкова декларація з ПДВ: методика заповнення та строки подання

Особливості ведення податкової документації як елемента податкового обліку з ПДВ передбачають подання платником податку податкової декларації.

Податкова декларація з ПДВ подається за базовий звітний (податковий період), що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця.

Сума податкового зобов'язання (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), зазначена платником податку в поданій ним податковій декларації, підлягає сплаті протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку для подання податкової декларації.

Форма та порядок складання податкової декларації з ПДВ, встановлені Порядком заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затвердженим наказом Мінфіну від 28.01.2016 р. № 21. Згідно з наведеним Порядком, алгоритм складання податкової декларації з ПДВ наведений у таблиці 1.13.

Разом з податковою декларацією з ПДВ можуть подаватися додатки:

- розрахунок коригування сум податку на додану вартість (Д1);
- довідка про суму від'ємного значення звітного (податкового) періоду, яка зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (Д2);
- розрахунок суми бюджетного відшкодування (Д3);
- заява про повернення суми бюджетного відшкодування та/або суми коштів на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість платника податку, що перевищує суму, яка підлягає перерахуванню до бюджету (Д4);
- розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів (Д5);
- довідка, що подається платниками, які заповнюють рядки 3, та/або 4, та/або 5 декларації, та підприємствами (організаціями) інвалідів (Д6);
- розрахунок (перерахунок) частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях (Д7);

Таблиця 1.13 – Алгоритм складання податкової декларації з ПДВ.

Найменування рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
<i>Заголовна частина</i>		
Тип декларації	011, 012	У полі 011 «звітна» ставиться позначка «х», якщо подається поточна декларація з ПДВ за звітний період У полі 012 «звітна нова» ставиться позначка «х», якщо в поданій раніше звітній декларації з ПДВ була допущена помилка і вона виправляється шляхом подання нової декларації до настання граничного терміну її подання
Вид декларації		Вказується вид податкової декларації:
	0110	- у полі 0110 ставиться позначка «х» платниками податку, які подають загальну декларацію з ПДВ, в якій відображаються розрахунки з бюджетом
	0121 - 0123	Платники податку, які мають право на застосування спеціального режиму оподаткування і складають відповідні декларації 0121-0123, в обов'язковому порядку складають і подають загальну декларацію з ПДВ (0110), в якій мають бути відображені операції, щодо яких не може бути застосовано спеціальний режим оподаткування та ПДВ з яких має бути перераховано до бюджету. У спецрежимній декларації з ПДВ (0121-0123) відображаються тільки операції, визначені ст. 209 ПКУ
	0130	• у полі 0130 ставиться позначка «х» платниками податку, які відповідають вимогам ст. 209 ПКУ, але не обрали спеціальний режим оподаткування діяльності.
Звітний (податковий) період	02	У полі «Звітний (податковий) період» зазначається рік та місяць (у випадку подання декларації з ПДВ поквартально, зазначається квартал), за який подається декларація з ПДВ.
Платник	03	У полі 03 вказується: • повне найменування для юридичної особи згідно з реєстраційними документами; • прізвище, ім'я, по батькові - для фізичної особи платника податків; • дата та номер відповідного договору (угоди) (договір про спільну діяльність, договір про управління майном, угода про розподіл продукції)
Податковий номер платника податку або серія та номер паспорта	031	У полі 031 вказується: • код ЄДРПОУ (для юридичної особи); • реєстраційний номер облікової картки платника (індивідуальний податковий номер) або паспортні дані, якщо за своїми релігійними переконаннями фізична особа відмовилася від індивідуального податкового номера і має відповідну відмітку в паспорті (для фізичної особи - підприємця).
Індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість	04	У полі 04 вказується індивідуальний податковий номер платника ПДВ.
Податкова адреса	05	У полі 06 вказується податкова адреса платника податків. У полі 05 також зазначається телефон платника, факс, електронна адреса платника (e-mail)
Декларація подається до		У полі «Декларація подається до» вказується найменування контролюючого органу, до якого подається декларація з ПДВ

Продовження таблиці 1.13

<p><i>Розділ І. Податкові зобов'язання (у гривнях без копійок) У колонці А в усіх необхідних випадках просявляються обсяги постачання (придбання) без урахування ПДВ. У колонці Б вказується сума ПДВ за відповідними обсягами постачання</i></p>		
Операції на митній території України, що оподатковуються за основною ставкою та ставкою 7 %, крім ввезення товарів на митну територію України	1	x
операції, що оподатковуються за основною ставкою	1.1	До рядка 1.1 включаються: – декларація 0110 – оподатковувані за основною ставкою обсяги постачання товарів/послуг, здійснені на митній території України, та ті, місце постачання яких відповідно до ст. 186 ПКУ визначено на митній території України. Податкові зобов'язання, відображені у рядку 1.1 декларації, обов'язково розшифровуються у додатку 5 до декларації (Д5)
операції, що оподатковуються за ставкою 7 %	1.2	До рядка 1.2 включаються оподатковувані за ставкою 7 % обсяги постачання товарів, здійснені на митній території України, з урахуванням їх місця постачання відповідно до ст. 186 ПКУ. Податкові зобов'язання, відображені у рядку 1.2 декларації, обов'язково розшифровуються у додатку 5 до декларації (Д5).
Операції з вивезення товарів за межі митної території України	2	У рядку 2 вказуються обсяги постачання товарів за межі митної території України відповідно до вимог пп. 195.1.1 ПКУ, що оподатковуються за нульовою ставкою.
Інші операції, що оподатковуються за нульовою ставкою	3	У рядку 3 вказуються обсяги постачання інших операцій відповідно до вимог пп. 195.1.2, пп. 195.1.3, п. 211.1 та п. 8 підрозд. 2 розд. ХХ ПКУ, що оподатковуються за нульовою ставкою.
Нараховано податкових зобов'язань відповідно до пункту 198.5 статті 198 та пункту 199.1 статті 199 Кодексу за операціями, що оподатковуються за:	4	x
основною ставкою	4.1	У рядку 4.1 вказується сума податкового зобов'язання, нарахована протягом звітного періоду відповідно до п.198.5 та п.199.1 ПКУ, за операціями, що оподатковуються за основною ставкою. Нарахування податкових зобов'язань сум ПДВ у рядку 4.1 здійснюється згідно із часткою використання товарів/послуг та/або необоротних активів у неоподатковуваних операціях, визначеною в таблиці 1 «Розрахунок частки використання товарів/послуг та/або необоротних активів в оподатковуваних операціях» (Д7) (додаток 7). При заповненні рядка 4.1 обов'язковим є подання (Д5) (додаток 5), та (Д7) (додаток 7)
ставкою 7 %	4.2	У рядку 4.2 вказується сума податкового зобов'язання, нарахована протягом звітного періоду відповідно до п. 198.5 та п. 199.1 ПКУ, за операціями, що оподатковуються за ставкою 7 %.

Продовження таблиці 1.13

Операції, що не є об'єктом оподаткування, операції з постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено відповідно до пунктів 186.2, 186.3 за межами митної території України, операції, які звільнені від оподаткування	5	У рядку 5 вказуються обсяги постачання товарів/послуг, які відповідно до: - ст. 196 ПКУ відносяться до переліку операцій, що не є об'єктом оподаткування; - що здійснюються за межами митної території України з урахуванням їх місця постачання відповідно до пп. 186.2, 186.3 ПКУ; - відповідно до ст. 197 ПКУ, тимчасово звільнених від оподаткування відповідно до підрозд. 2 розд. XX ПКУ та звільнених відповідно до міжнародних договорів (угод). У разі заповнення рядка 5 обов'язково складається і подається додаток 6 до декларації (Д6)
Послуги, отримані від нерезидента, місце постачання яких визначено на митній території України	6	У рядку 6 вказуються обсяги послуг, отриманих від нерезидента (або їх постійних представництв, не зареєстрованих платниками ПДВ) на митній території України.
Коригування податкових зобов'язань	7	У рядку 7 відображається коригування податкових зобов'язань, нарахованих відповідно до п. 199.1 ПКУ. Такий перерахунок здійснюється платником податку за підсумками календарного року. Перерахунок здійснюється згідно з табл. 2 «Перерахунок частки використання товарів/послуг та необоротних активів в оподатковуваних операціях» (Д7) (додаток 7). Результати перерахунку сум податкових зобов'язань відображаються у податковій декларації за останній звітний (податковий) період року.
коригування податкових зобов'язань у зв'язку з нецільовим використанням товарів, ввезених із застосуванням звільнення від податку на додану вартість (+)	8	У рядку 8 вказуються суми збільшення податкових зобов'язань, що виникають у зв'язку з нецільовим використанням товарів, ввезених на митну територію України із застосуванням звільнення від сплати ПДВ у пільговому режимі відповідно до ст. 197, підрозд. 2 розд. XX ПКУ та міжнародних договорів (угод).
Усього податкових зобов'язань (сума значень рядків (1.1 + 1.2 + 7 + 4.1 + 4.2 + +6 + 7 (- / +) 8 колонки Б)	9	У рядку 9 вказується загальна сума податкових зобов'язань з ПДВ за звітний період. Показник визначається так: (рядок 1.1 + рядок 1.2 + рядок 7 + рядок 4.1 + рядок 4.2 + +рядок 6 + рядок 7 (- / +) рядок 8 колонки Б
<i>Розділ II. Податковий кредит (у гривнях без копійок) У колонці А в усіх необхідних випадках проставляються обсяги постачання (придбання) без урахування ПДВ. У колонці Б вказується сума ПДВ за відповідними обсягами постачання.</i>		
Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження, створення) товарів/послуг та необоротних активів на митній території України	10	х
з основною ставкою	10.1	У рядку 10.1 декларації 0110 відображаються обсяги придбання (виготовлення, будівництва, спорудження, створення) за ставкою 20 % за товарами (послугами, необоротними активами), що придбані з ПДВ на митній території України з метою їх використання виключно у межах господарської діяльності для здійснення оподатковуваних операцій

Продовження таблиці 1.13

зі ставкою 7 %	10.2	У рядку 10.2 відображаються обсяги придбання (виготовлення, будівництва, спорудження, створення) за ставкою 7 % за тими товарами (послугами, необоротними активами), що придбані з ПДВ на митній території України з метою їх використання виключно у межах господарської діяльності для здійснення оподатковуваних операцій
з нульовою ставкою та/або без податку на додану вартість	10.3	У рядку 10.3 декларації 0110 відображаються обсяги придбання (виготовлення, будівництва, спорудження, створення) за ставкою 20 та 0 % та податковий кредит за товарами (послугами, необоротними активами), які придбані з ПДВ на митній території України з метою їх використання виключно у межах господарської діяльності для здійснення оподатковуваних операцій.
Ввезені на митну територію України товари, необоротні активи та отримані від нерезидента на митній території України послуги	11	x
основною ставкою	11.1	У рядку 11.1 відображаються обсяги придбання імпортованих товарів, відображена у зв'язку з імпортом товарів, по яких сплачувався «ввізний» ПДВ за основною ставкою.
ставкою 7 %	11.2	У рядку 11.2 відображаються обсяги придбання імпортованих товарів, зазначених у пп. «в» п. 193.1 ПКУ, відображена у зв'язку з імпортом товарів, по яких сплачувався «ввізний» ПДВ за ставкою 7 %.
погашені податкові векселі (підрозділ 3 розділу XX Кодексу)	11.3	У рядку 11.3 вказується обсяг ввезення на митну територію України товарів, при митному оформленні яких сплату ПДВ було відстрочено шляхом видачі податкового векселя відповідно до підрозд. 3 розд. XX ПКУ.
послуги, отримані від нерезидента, місце постачання яких знаходиться на митній території України	11.4	У рядку 11.4 відображається обсяг придбання послуг у нерезидента, місце постачання яких знаходиться на митній території України, призначених для здійснення оподатковуваних операцій (за ставками 20 %, 7 % та 0 %) та сум ПДВ.
Коригування податкового кредиту	12	У рядку 12 відображається результат коригування податкового кредиту з ПДВ. При заповненні рядка 12 декларації обов'язковим є заповнення додатка 1 (Д1), що заповнюється в розрізі контрагентів та розрахунків коригування до податкових накладних.
коригування податкового кредиту у зв'язку із частковим використанням товарів/послуг, необоротних активів в операціях сільськогосподарського виробництва	13	У рядку 13 відображається коригування податкового кредиту, пов'язане з використанням раніше придбаних товарів (послуг, необоротних активів) частково для виготовлення с/г підприємствами с/г товарів (послуг), а частково – для виготовлення інших товарів (послуг).
коригування податкового кредиту у зв'язку із постачання сільськогосподарської продукції у митному режимі експорту (переноситься з декларації (0121 - 0123))	14	У рядку 14 відображаються суми ПДВ, включені до податкового кредиту за операціями сільськогосподарських підприємств із вивезення с/г продукції у митному режимі експорту.

Продовження таблиці 1.13

<p>коригування податкового кредиту у зв'язку з перерахунком частки використання необоротних активів, придбаних до 01 липня 2015 року, в оподатковуваних операціях</p>	<p>15</p>	<p>У рядку 15 відображається коригування податкового кредиту у зв'язку з перерахунком частки використання товарів (послуг, необоротних активів), придбаних до 01.07.2015 р., в оподатковуваних операціях виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій. Такий перерахунок здійснюється платником податку за підсумками календарного року, а для необоротних активів – також за підсумками одного, двох і трьох календарних років, що настають за роком, в якому вони почали використовуватись (введені в експлуатацію). У разі зняття з обліку платника податку, у тому числі за рішенням суду, перерахунок частки здійснюється, виходячи з фактичних обсягів оподатковуваних та неоподатковуваних операцій, проведених з початку поточного року до дати зняття з обліку. При заповненні рядка 15 декларації обов'язковим є подання додатка 7 (Д7). Результати перерахунку сум податкового кредиту відображаються у декларації за останній звітний (податковий) період року.</p>
<p>Від'ємне значення, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду</p>	<p>16</p>	<p>У рядку 16 відображається від'ємне значення, що підлягає включенню до складу податкового кредиту поточного періоду. Показник рядка 20 формують залишки від'ємного значення ПДВ минулого (податкового) періоду.</p>
<p>значення рядка 24 декларації попереднього звітного (податкового) періоду</p>	<p>16.1</p>	<p>До рядка 16.1 переноситься залишок від'ємного значення попереднього періоду, тобто значення рядка 21 декларації з ПДВ попереднього періоду</p>
<p>збільшено/зменшено залишок від'ємного значення за результатами поданих уточнюючих розрахунків*</p>	<p>16.2</p>	<p>У рядку 16.2 відображається збільшення або зменшення залишку від'ємного значення за результатами уточнюючих розрахунків, поданих протягом звітного (податкового) періоду.</p>
<p>збільшено/зменшено залишок від'ємного значення за результатами перевірки контролюючого органу*</p>	<p>16.3</p>	<p>У рядку 16.3 відображається збільшення або зменшення залишку від'ємного значення, який включається до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду за результатами камеральної чи документальної перевірки, проведеної контролюючим органом.</p>
<p>Усього податкового кредиту (сума значень рядків (10.1 + 10.2 + 11.1 + 11.2 + 11.3 + 11.4 + 12 (- / +) + +13 (- / +) + 14 (- / +) + +15 (- / +) + 16 (- / +) колонки Б)</p>	<p>17</p>	<p>У підсумковому рядку 17 заповнюється тільки колонка Б, в якій зазначається загальна сума податкового кредиту у звітному періоді. Показник рядка 17 визначається так: рядок 10.1 + рядок 10.2 + рядок 11.1 + рядок 11.2 + рядок 11.3 + рядок 11.4 + рядок 12 (- / +) + рядок 13 (- / +) + рядок 14(- / +) + рядок 15 (- / +) + рядок 16 (- / +) колонки Б</p>
<p><i>Розділ III. «Розрахунки за звітний період» (у гривнях без копійок)</i></p>		
<p>Позитивне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 9 - рядок 17 декларації 0110)</p>	<p>18</p>	<p>Рядок 18 заповнюється, якщо в результаті розрахунку різниці між сумою податкових зобов'язань (рядок 9 декларації) та податкового кредиту (рядок 17 декларації) за звітний період отримано додатне значення</p>
<p>сплачується до державного бюджету</p>	<p>18.1</p>	<p>У рядку 18.1 вказується сума податку на додану вартість, яка підлягає нарахуванню за підсумками поточного звітного (податкового) періоду та сплачується до загального фонду державного бюджету.</p>

Продовження таблиці 1.13

<p>спрямовується на спеціальний рахунок суб'єкта спеціального режиму оподаткування / поточний рахунок сільськогосподарського підприємства, яке не обрало спеціальний режим оподаткування</p>	<p>18.2</p>	<p>У рядку 18 вказується сума податку на додану вартість, яка підлягає нарахуванню за підсумками поточного звітного (податкового) періоду та спрямовується на спеціальний рахунок суб'єкта спеціального режиму оподаткування</p>
<p>Від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 17 - рядок 9 декларації 0110)</p>	<p>19</p>	<p>Рядок 19 декларації 0110 заповнюється якщо, в результаті розрахунку значення різниці між сумою податкових зобов'язань (рядок 9) декларації 0110 і податкового кредиту (рядок 17) декларації 0110 отримано від'ємне значення.</p>
<p>з рядка 19 сума перевищення від'ємного значення над сумою, обчисленою відповідно до пункту 200 1.3 статті 200 1 розділу V Кодексу на момент подання податкової декларації сума, обчислена відповідно до пункту 200 1.3 статті 200 1 розділу V Кодексу на момент подання податкової декларації</p>	<p>19.1</p>	<p>У рядку 19.1 зазначається сума, обчислена відповідно до п. 200 1.3 розд. V ПКУ на момент подання податкової декларації.</p>
<p>Сума від'ємного значення, що не перевищує суму, обчислену відповідно до пункту 200 1.3 статті 200 1 розділу V Кодексу на момент подання податкової декларації (рядок 19 - рядок 19.1), яка:</p>	<p>20</p>	<p>У рядку 20 відображається сума від'ємного значення ПДВ, що не перевищує «суму податку, обчисленої на момент подання податкової декларації». Показник визначається так: рядок 19 - рядок 19.1</p>
<p>зараховується у зменшення суми податкового боргу з податку на додану вартість</p>	<p>20.1</p>	<p>У рядку 20.1 вказується сума від'ємного значення ПДВ, що зараховується у зменшення суми податкового боргу, що виник за попередні звітні (податкові) періоди (у тому числі розстроченого або відстроченого відповідно до ПКУ), в частині, що не перевищує «суми податку для реєстрації ПН/РК в ЄРПН», обчисленої на момент подання податкової декларації.</p>
<p>підлягає бюджетному відшкодуванню (рядок 20.2.1 + рядок 20.2.2) (рядок 3 ДЗ)</p>	<p>20.2</p>	<p>У рядку 20.2 відображається сума від'ємного значення ПДВ, що за заявою платника підлягає бюджетному відшкодуванню. Розрахунок суми бюджетного відшкодування здійснюється в межах «суми податку для реєстрації ПН/РК в ЄРПН», обчисленої на момент подання податкової декларації, за вирахуванням від'ємного значення поточного звітного (податкового) періоду, зарахованого у зменшення суми податкового боргу з ПДВ (значення рядка 20.1). Якщо заповнюється рядок 20.2, то разом з декларацією подаються:</p> <ul style="list-style-type: none"> - додаток ДЗ (де проводиться розрахунок бюджетного відшкодування, що заявляється); - додаток Д4 (заява, де вказується сума бюджетного відшкодування).

Продовження таблиці 1.13

на рахунок платника у банку	20.2.1	У рядку 20.2.1 відображається сума від'ємного значення ПДВ, що за заявою платника підлягає бюджетному відшкодуванню на рахунок платника у банку.
у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу з інших платежів, що сплачуються до Державного бюджету	20.2.2	У рядку 20.2.2 відображається сума від'ємного значення ПДВ, що за заявою платника підлягає бюджетному відшкодуванню в рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу з інших платежів, що сплачуються до Державного бюджету України.
зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (рядок 20 - рядок 20.1 - рядок 20.2)	20.3	У рядку 20.3 зазначається залишок від'ємного значення ПДВ, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного періоду. Показник рядка 20.3 визначається так: рядок 20 - рядок 20.1 - рядок 20.2
Сума від'ємного значення, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (рядок 19.1 + рядок 20.3 декларації 0110) (рядок 19 декларації 0121 - 0123, 0130) (переноситься до рядка 16.1 декларації наступного звітного (податкового) періоду)	21	У рядку 20.4 відображається сума від'ємного значення ПДВ, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.

– заява про допущення продавцем товарів/послуг помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної та/або порушення продавцем/покупцем граничних термінів реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної та/або розрахунку коригування (Д8);

– розрахунок питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів/послуг до вартості всіх товарів/послуг (ДС9);

– розрахунок сум податку на додану вартість за операціями з сільськогосподарськими товарами/послугами, що підлягають сплаті до державного бюджету та перерахуванню на спеціальний рахунок (ДС10);

– уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок;

– розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України.

3.8 Податковий облік ПДВ в системі рахунків бухгалтерського обліку

Нормативно-правовим актом, що визначає ведення бухгалтерського обліку ПДВ, відповідно до вимог податкового законодавства є Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджена наказом Міністерства України від 01.07.97 р. № 141 (у редакції наказу Міністерства Фінансів України від 24.12.2004 р. № 818).

Для ведення аналітичного обліку операцій щодо нарахування на сплати ПДВ у межах здійснення господарської діяльності Інструкцією про застосування Плану рахунків передбачено введення додаткових субрахунків при визначенні яких необхідно керуватися наступним принципом: 6 – номер субрахунку другого порядку, передбачений Інструкцією № 291; 1...5 – номер субрахунку третього порядку, присвоєний залежно від черговості згадки в тексті Інструкції.

Наприклад, номер рахунку щодо аналітичного обліку сум ПДВ для більшості підприємств – 641.6.1 «Розрахунки щодо ПДВ».

Суми податкових зобов'язань з податку на додану вартість відображаються платниками цього податку за кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість» у кореспонденції з дебетом:

- рахунків 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 74 «Інші доходи»;

- субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» у випадках: отримання підприємством коштів від покупців (замовників) в оплату продукції, товарів, робіт, послуг, інших матеріальних цінностей, необоротних активів і комісійних товарів, що підлягають поставці (передачі, виконанню). Після поставки попередньо оплаченої продукції, товарів, робіт, послуг, інших матеріальних цінностей, необоротних активів, а також комісійних товарів рахунки обліку доходів дебетуються у кореспонденції з кредитом субрахунку 643 «Податкові зобов'язання»;

- рахунків обліку витрат діяльності - у випадках: витрат і витрат матеріальних цінностей та інших ресурсів понад встановлені норми; ліквідації основних засобів за рішенням платника податку у випадках, передбачених законодавством; безоплатної поставки матеріальних цінностей (у тому числі основних засобів), робіт і послуг; невиробничого використання матеріальних цінностей (крім основних засобів), робіт і послуг; використання раніше придбаних матеріальних цінностей, робіт і послуг в операціях, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, що не є господарською діяльністю платника податку; перевищення фактичної собівартості проданих товарів, робіт, послуг над фактичною ціною їх продажу в частині податку на додану вартість, що підлягає сплаті до бюджету;

- рахунків обліку необоротних активів, запасів, капітальних інвестицій в необоротні активи, витрат діяльності – у випадку здійснення підприємством операцій з придбання товарів, послуг, необоротних активів, під час придбання або виготовлення яких суми податку на додану вартість були включені до складу податкового кредиту, якщо такі товари, послуги, необоротні активи призначаються для їх використання в операціях, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, що не є господарською діяльністю платника податку.

Податковий кредит з податку на додану вартість), за наявності митних декларацій або податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі - ЄРПН), відображається за дебетом субрахунку

641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість» у кореспонденції з кредитом:

– рахунків 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями» і 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» (далі – рахунки обліку зобов'язань);

– субрахунку 644 «Податковий кредит» – у випадках: здійснення попередньої оплати (до придбання) матеріальних цінностей, робіт і послуг, основних засобів, нематеріальних активів. Після отримання попередньо сплачених матеріальних цінностей, нематеріальних активів, виконання робіт і послуг, вартість яких попередньо сплачена, на суму податку на додану вартість дебетується субрахунок 644 «Податковий кредит» у кореспонденції з кредитом рахунків обліку зобов'язань;

При застосуванні підприємством - платником податку касового методу для цілей оподаткування:

– суми податкових зобов'язань з ПДВ на дату одержання від покупців коштів або на дату отримання інших видів компенсацій вартості готової продукції (товарів, інших матеріальних і нематеріальних активів, робіт і послуг) відображаються за кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість», у кореспонденції з дебетом субрахунку 643 «Податкові зобов'язання». Сума податку на додану вартість з вартості відвантаженої готової продукції (товарів, інших матеріальних і нематеріальних активів, виконаних робіт і послуг) відображається за кредитом субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» у кореспонденції з дебетом рахунків обліку доходів;

– на дату перерахування коштів або на дату надання інших видів компенсацій вартості одержаних (або тих, що підлягають одержанню) сировини, матеріалів, товарів, робіт, послуг, основних засобів, нематеріальних активів сума податкового кредиту з податку на додану вартість відображається покупцем за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість», у кореспонденції з кредитом субрахунку 644 «Податковий кредит». На дату отримання покупцем сировини, матеріалів, товарів, робіт, послуг, основних засобів, нематеріальних активів, які придбаваються з метою їх подальшого використання у виробництві для оподатковуваних операцій у межах господарської діяльності покупця, сума податку на додану вартість відображається за дебетом субрахунку 644 «Податковий кредит» у кореспонденції з кредитом рахунків обліку зобов'язань.

Дебетове сальдо субрахунків 643 «Податкові зобов'язання» і 644 «Податковий кредит» наводиться в статті «Інші оборотні активи», а кредитове сальдо субрахунків 643 «Податкові зобов'язання» і 644 «Податковий кредит» наводиться в статті «Інші поточні зобов'язання» Балансу.

При неотриманні від продавця (постачальника) податкової накладної на отримані / попередньо оплачені сировину, матеріали, товари, основні засоби та нематеріальні активи, на виконані роботи і послуги, зареєстрованої в ЄРПН в терміни, встановлені податковим законодавством, сума податку на додану вартість відображається за дебетом субрахунку 644 «Податковий кредит»,

аналітичний рахунок «Податковий кредит непідтверджений», у кореспонденції з кредитом рахунків обліку зобов'язань.

У разі отримання податкової накладної з порушенням терміну реєстрації зазначена в ній сума податкового кредиту відображається за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість», у кореспонденції з кредитом субрахунку 644 «Податковий кредит», аналітичний рахунок «Податковий кредит непідтверджений».

Наступного дня після останнього дня граничного терміну для реєстрації податкової накладної в ЄРПН сума податку на додану вартість, що міститься в такій податковій накладній, відображається за дебетом субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» у кореспонденції з кредитом субрахунку 644 «Податковий кредит», аналітичний рахунок «Податковий кредит непідтверджений».

Зарахування коштів на рахунок в системі електронного адміністрування податку на додану вартість, відкритий платнику податку в Казначействі, відображається за дебетом субрахунку 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті», аналітичний рахунок «Розрахунки з Казначейством в системі електронного адміністрування податку на додану вартість», і кредитом субрахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Суми податку на додану вартість, перераховані до бюджету Казначейством, відображаються за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість в системі електронного адміністрування податку на додану вартість», у кореспонденції з кредитом субрахунку 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті». Перерахування платнику податку сум бюджетного відшкодування відображається за дебетом субрахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті» і кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість».

Для складання податкової декларації з податку на додану вартість використовуються дані субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість». Платники податку на додану вартість запроваджують ведення аналітичного обліку з іншою потрібною деталізацією для забезпечення узагальнення інформації для складання податкової декларації з податку на додану вартість та оперативного контролю розрахунків за податком на додану вартість в системі електронного адміністрування податку на додану вартість.

У реєстрах бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами, записи в яких здійснюються на підставі первинних документів (накладних, платіжно-розрахункових документів, податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН, митних декларацій / електронних митних декларацій тощо), суми податку на додану вартість виділяються в окремі графи (дебет субрахунків 641 і 644).

У реєстрах бухгалтерського обліку грошових коштів (у випадках поставки товарів за готівку), розрахунків з покупцями та замовниками сума податкового зобов'язання виділяється в окрему графу «у тому числі сума податкового зобов'язання з податку на додану вартість».

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 2

Облік та звітність з інших податків та зборів

ТЕМА 4 Облік та звітність з податку з доходів фізичних осіб та єдиного соціального внеску

4.1 Загальна характеристика правового механізму ПДФО

Порядок нарахування податку з доходів фізичних осіб визначається у розділі IV ПКУ.

Платниками податку з доходів фізичних осіб є:

- резиденти, які отримують як доходи з джерелом їх походження з території України, так і іноземні доходи;
- нерезиденти, які отримують доходи з джерелом їх походження з території України.

Не є платником податку нерезидент, який отримує доходи з джерела їх походження в Україні і має дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені міжнародним договором України, щодо доходів, які він отримує безпосередньо від провадження дипломатичної чи прирівняної до неї таким міжнародним договором діяльності.

Якщо фізична особа - платник податку вперше отримує оподатковувані доходи всередині податкового періоду, то перший податковий період розпочинається з дня отримання таких доходів.

Аналіз доходів, що підлягають оподаткуванню ПДФО наведений у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Аналіз доходів що підлягають оподаткуванню

Вид доходу	Доходи (виплати), що відображаються під кодом ознаки	Податковий агент (пп. 14.1.180 ПКУ)
1	2	3
<i>Заробітна плата, нарахована (виплачена)</i>		
Доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту), крім доходів, зазначених в абз. 3 п. 4 підрозд. 1 розд. XX ПКУ (пп. 164.2.1 ПКУ)	Основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку (у т. ч. працівникам – нерезидентам) у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом (пп. 14.1.48. ПКУ)	- роботодавець – юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво); - самозайнята особа, яка використовує найману працю фізичних осіб (пп. 14.1.222 ПКУ)
	Суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати, відпускні (у т. ч. при звільненні), сума компенсації за затримку виплати зарплати (у т. ч. працівникам – нерезидентам)	
	Матеріальна допомога працівникам згідно з вимогами колективного договору або матеріальна допомога, що має систематичний характер і надається всім працівникам або більшості (у т. ч. працівникам – нерезидентам)	
	Суми оплати по листках непрацездатності	
	Суми вихідної допомоги при припиненні трудового договору	
Суми, нараховані працівнику за час затримки розрахунку при звільненні, компенсаційні виплати (передбачені чинним законодавством та за рішенням суду)		

Продовження таблиці 2.1

1	2	3
	<p>Вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці</p> <p>Доплати, надбавки, гарантійні виплати, передбачені чинним законодавством, премії, винагороди за виконання робіт (надання послуг)</p> <p>Оплата роботи у надурочний час і святкові та неробочі дні, оплата днів відпочинку, що надаються працівникам у зв'язку з роботою понад нормативну тривалість робочого часу</p>	
	<p>Заробітна плата працівнику, працевлаштованому на дотаційне робоче місце (компенсації витрат на зарплату особам, які працевлаштовуються підприємством за направленням служби зайнятості на створені ним додаткові робочі місця)</p> <p>Інші заохочувальні та компенсаційні виплати та виплати з фонду оплати праці, що зазначаються у формах державних статистичних спостережень про розмір та структуру заробітної плати найманих працівників і не зазначені в інших ознаках доходу ф. № 1ДФ</p> <p>Суми грошової винагороди та інших виплат, одержаних військовослужбовцями та особами рядового і начальницького складу органів внутрішніх справ у зв'язку з виконанням обов'язків несення служби</p>	
<i>Виплати відповідно до умов цивільно-правового договору</i>		
<p>Суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору, крім доходів, зазначених в абз. 3 п. 4 підрозд. 1 розд. XX ПКУ (пп. 164.2.2 ПКУ)</p>	<p>Доходи, що були нараховані платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору, крім таких доходів, що згодом перераховані на його пенсійний вклад або на його рахунок учасника фонду банківського управління, відкритий відповідно до закону, як під час їх нарахування, так і під час їх перерахування на такий вклад або такий рахунок</p>	<p>- юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ);</p> <p>- самозайнята особа;</p> <p>- представництво нерезидента – юридичної особи</p>
<p>Сума надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки, розмір якої обчислюється відповідно до п. 170.9 ПКУ (пп. 164.2.11 ПКУ)</p>	<p>Сума коштів надміру витрачена та не повернута вчасно, отримана платником податку:</p> <p>- на відрядження;</p> <p>- під звіт</p>	<p>- юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ);</p> <p>- самозайнята особа;</p> <p>- представництво нерезидента – юридичної особи, що видали суму на відрядження або під звіт</p>

Продовження таблиці 2.1

1	2	3
<i>Додаткове благо</i>		
<p>Дохід, отриманий платником податку як додаткове благо (крім випадків, передбачених ст. 165 ПКУ) (пп. 164.2.17 ПКУ)</p>	<p>Сума доходу, отримана платником податку як додаткове благо у вигляді:</p> <ul style="list-style-type: none"> - вартості використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, наданих платнику податку в безоплатне користування, або компенсації вартості такого використання; - вартості майна та харчування, безоплатно отриманого платником податку; - суми грошового або майнового відшкодування будь-яких витрат або втрат платника податку; - суми безповоротної фінансової допомоги; - суми боргу платника податку, анульованого кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою банкрутства, до закінчення строку позовної давності; - вартості безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), визначеної за правилами звичайної ціни, а також суми знижки звичайної ціни (вартості) товарів (робіт, послуг), індивідуально призначеної для такого платника податку 	<ul style="list-style-type: none"> - роботодавець – юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво); - самозайнята особа, яка використовує найману працю фізичних осіб (пп. 14.1.222 ПКУ)
<i>Майно, надане роботодавцем безоплатно або у тимчасове користування в межах закону</i>		
<p>Вартість безоплатного лікувально-профілактичного харчування та іншого майна, якими роботодавець забезпечує платника податку відповідно до Закону України «Про охорону праці», спеціального (форменого) одягу та взуття, що надається роботодавцем у тимчасове користування платнику податку, який перебуває з ним у трудових відносинах (пп. 165.1.9 ПКУ)</p>	<p>Дохід у вигляді вартості безоплатного лікувально-профілактичного харчування, молока або рівноцінних йому харчових продуктів, газованої солоні води, мийних і знешкочувальних засобів, а також спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту, якими роботодавець забезпечує платника податку відповідно до Закону України «Про охорону праці», спеціального (форменого) одягу та взуття, що надається роботодавцем у тимчасове користування платнику податку, який перебуває з ним у трудових відносинах.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - роботодавець – юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво); - самозайнята особа, яка використовує найману працю фізичних осіб (пп. 14.1.222 ПКУ)
<i>Допомога на лікування та медичне обслуговування</i>		
<p>Кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на лікування та медичне обслуговування платника податку за рахунок коштів благодійної організації або його роботодавця (пп. 165.1.19 ПКУ)</p>	<p>Сума доходу у вигляді коштів або вартості майна (послуг), що надаються як допомога на лікування та медичне обслуговування за рахунок коштів благодійної організації або його роботодавця</p>	<ul style="list-style-type: none"> - юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ); - самозайнята особа; - представництво нерезидента – юридичної особи

<i>Вартість підготовки чи перепідготовки платника податку</i>		
Сума, сплачена роботодавцем на користь вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладів за фізичну особу для підготовки чи перепідготовки такої фізичної особи (пп. 165.1.21 ПКУ)	Сума доходу у вигляді сплати роботодавцем на користь вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладів за підготовку чи перепідготовку фізичної особи, незалежно від того, чи перебуває ця особа у трудових відносинах з роботодавцем, але за умови, що вона уклала з ним письмовий договір (контракт) про взяті зобов'язання з відпрацювання у такого роботодавця після закінчення вищого та/або професійно-технічного навчального закладу і отримання спеціальності (кваліфікації) не менше ніж три роки	- роботодавець – юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво); - самозайнята особа, яка використовує найману працю фізичних осіб (пп. 14.1.222 ПКУ)
<i>Дохід, виплачений самозайнятій особі</i>		
Дохід, виплачений самозайнятій особі (пп. 165.1.36 ПКУ, ст. 177 та 178 ПКУ)	Сума доходу фізичної особи – підприємця, з якого сплачується єдиний податок згідно із спрощеною системою оподаткування	- юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ);
	Сума доходу фізичної особи – підприємця, на загальній системі оподаткування	- самозайнята особа; - представництво
	Сума доходу фізичної особи – підприємця, провадить незалежну професійну діяльність	нерезидента – юридичної особи, які здійснюють таке нарахування (виплату) на користь самозайнятих осіб
<i>Витрати роботодавця у зв'язку з підвищенням кваліфікації (перепідготовкою)</i>		
Сума витрат роботодавця у зв'язку з підвищенням кваліфікації (перепідготовкою) платника податку згідно із законом (пп. 165.1.37 ПКУ)	Сума доходу у вигляді оплати роботодавцем витрат на підвищення кваліфікації (перепідготовку)	- роботодавець – юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво); - самозайнята особа, яка використовує найману працю фізичних осіб (пп. 14.1.222 ПКУ)

Заробітна плата є об'єктом оподаткування на доходи фізичних осіб (пп. 164.2.1 ПКУ).

В цілях оподаткування під терміном «заробітна плата» маються на увазі також інші заохочувальні, компенсаційні або інші виплати і винагороди, що виплачуються (що надаються) у рамках стосунків трудового найму (пп. 14.1.48 ПКУ).

При нарахуванні доходу у вигляді заробітної плати база оподаткування визначається як нарахована зарплата, зменшена на суму податкової соціальної пільги за наявності права на неї (п. 164.6 ПКУ). Сума ПДФО визначається множенням отриманого значення на ставку податку.

Згідно з п. 167.1 ПКУ база оподаткування для застосування ставки 18 % з нарахованої суми зарплати одразу визначається з урахуванням норм п. 164.6 ПКУ.

Оподатковуваний дохід, що нараховується в негрошовій формі, визначається як вартість такого нарахування, помножена на «натуральний» коефіцієнт.

У свою чергу вартість нарахування визначається виходячи із звичайної ціни, збільшеної на суму ПДВ (якщо особа, що нараховує дохід, є платником

цього податку) і акцизного збору (якщо надається підакцизний товар), а коефіцієнт визначається по формулі:

$$D_o = 100 : (100 - C_n),$$

де D_o - коефіцієнт;

C_n - ставка податку, встановлена на момент нарахування (пп. 164.5 НКУ).

Ставки податку на доходи фізичних осіб відносно зарплатних виплат встановлені п. 167.1 ПКУ та наведені у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Ставки ПДФО

Вид доходу	Ставка податку	Стаття (пункт, підпункт) р. IV ПКУ
1	2	3
Доходи, одержані, 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:	18 %	абз. 1 п. 167.1
Стипендія (включаючи суму її індексації, нараховану відповідно до закону), яка виплачується з бюджету учню, студенту, ординатору, аспіранту або ад'юнкту, в сумі перевищення над сумою місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженою на 1,4 та округленою до найближчих 10 гривень	18 %	пп. 165.1.26
Доходи, отримані фізичною особою – підприємцем від провадження господарської діяльності	18 %	п. 177.1
Доходи громадян, отримані протягом календарного року від провадження незалежної професійної діяльності	18 %	п. 178.2
Суми надміру витрачених коштів, отриманих на відрядження або під звіт, та не повернутих у встановлений строк	18 %	п. 170.9
Доходи, отримані від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування)	18 %	п. 170.1
Інвестиційний прибуток від проведення платником податку операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах, крім доходу від операцій, зазначених у підпунктах 165.1.2 і 165.1.40 ПКУ	18 %	п. 170.2
Інвестиційний прибуток, включаючи прибуток від операцій з облігаціями внутрішніх державних позик, у тому числі від зміни курсу іноземної валюти	18 %	п.167.5.1
60 % суми одноразової страхової виплати за договором довгострокового страхування життя у разі досягнення застрахованою особою певного віку, обумовленого у такому страховому договорі, чи її доживання до закінчення строку такого договору.	18 %	пп. 170.8.2
Викупна сума у разі дострокового розірвання страховальником договору довгострокового страхування життя		
Сума коштів, з якої не було утримано (сплачено) податок та яка виплачується вкладнику з його пенсійного вкладу або рахунка учасника фонду банківського управління у зв'язку з достроковим розірванням договору пенсійного вкладу, договору довірчого управління, договору недержавного пенсійного забезпечення	18 %	пп. «б» пп. 165.1.22
Кошти або вартість майна (послуг), що надаються роботодавцем як допомога на поховання платника податку, в сумі перевищення над сумою подвійного розміру місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженою на 1,4 та округленою до найближчих 10 гривень		

Продовження таблиці 2.2

1	2	3
Частина благодійної допомоги, що підлягає оподаткуванню з урахуванням норм п. 170.7 ПКУ	18 %	п. 170.7
Дохід за зданий (проданий) брухт дорогоцінних металів (крім доходу, отриманого за брухт дорогоцінних металів, проданий НБУ)	18 %	пп. 164.2.18
<i>Виграші, призи, дарунки</i>		
Виграш чи приз (крім виграшів, призів у лотерею) на користь резидентів або нерезидентів	18 %	пп. 167.1
Виграш, приз у лотерею	18 %	п. 167.1
Виграші та призи, інші, ніж виграш (приз) у лотерею	18 %	п. 167.1
Дарунки (а також призи переможцям та призерам спортивних змагань), якщо їх вартість не перевищує 50 % однієї МЗП (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року, за винятком грошових виплат у будь-якій сумі	не оподатковуються	пп. 165.1.39
Грошові виграші у спортивних змаганнях (крім винагород спортсменам – чемпіонам України, призерам спортивних змагань міжнародного рівня, у тому числі спортсменам-інвалідам, визначених у пп. «б» пп. 165.1.1 ПКУ)	18 %	п. 167.1
Кошти, майно, майнові чи немайнові права, вартість робіт, послуг, подаровані платнику податку, оподатковуються за правилами для оподаткування спадщини (див. розділ «Спадщина»)	0 %, 5 %, 18 %	п. 174.6
<i>Проценти</i>		
Проценти на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок	18 %	п. 167.5.1
Процентний або дисконтний дохід за іменним ощадним (депозитним) сертифікатом	18 %	п. 167.5.1
Проценти на вклад (депозит) у кредитних спілках	18 %	п. 167.5.1
Плата (відсоток), що розподіляється на пайові членські внески членів кредитної спілки	18 %	п. 167.5.1
Дохід, який виплачується компанії, що управляє активами інституту спільного інвестування, на розміщені активи відповідно до закону	18 %	п. 167.5.1
Дохід за іпотечними цінними паперами (іпотечними облігаціями та сертифікатами) відповідно до закону	18 %	п. 167.5.1
Дохід у вигляді відсотків (дисконту), отриманого власником облігацій від їх емітента відповідно до закону	18 %	п. 167.5.1
Дохід за сертифікатом фонду операцій з нерухомістю та дохід, отриманий платником податку у результаті викупу (погашення) управителем сертифікатів фонду операцій з нерухомістю в порядку, визначеному в проспекті емісії сертифікатів;	18 %	п. 167.5.1
Проценти та дисконтні доходи, нараховані на користь фізичних осіб з будь-яких інших доходів, ніж ті, що зазначені у пп. 170.4.1 ПКУ	18 %	пп. 170.4.3
<i>Дивіденди, роялті</i>		
Дивіденди, нараховані на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юрособою-резидентом, за умови, що таке нарахування не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента, та в результаті якого збільшується статутний фонд емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів	не оподатковуються	пп. 165.1.18
Дивіденди по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, що виплачуються інститутами спільного інвестування	18 %	п. 167.5.1
Дивіденди по акціях та корпоративних правах, нараховані резидентами - неплатниками податку на прибуток підприємств	18 %	п. 167.5.2
Дивіденди по акціях та корпоративних правах, нараховані резидентами - платниками податку на прибуток підприємств	5 %	п. 167.5.2
Дивіденди, нараховані платникові податку за акціями або іншими корпоративними правами, що мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка перевищує суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку	18 %	пп. 170.5.3
Роялті	18 %	пп. 170.3.1

Продовження таблиці 2.2

1	2	3
<i>Продаж нерухомості</i>		
Дохід від продажу (обміну) не частіше 1 разу протягом звітнього податкового року житлового будинку, квартири або їх частини, кімнати, садового (дачного) будинку, а також земельної ділянки та за умови перебування такого майна у власності платника податку понад 3 роки*	не оподатков ується	п. 172.1
Дохід від продажу протягом звітнього податкового року більш як одного з об'єктів нерухомості, зазначених у п. 172.1.	5 %	абз. 1 п. 172.2
Дохід від продажу об'єкта нерухомості, не зазначеного в п. 172.1	5 %	абз. 2 п. 172.2
Дохід від продажу (обміну) об'єкта незавершеного будівництва	5 %	абз. 2 п. 172.2
<i>Продаж рухомого майна</i>		
Дохід від продажу (обміну) об'єкта рухомого майна (крім винятку, див. далі)	5 %	п. 173.1
Дохід, отриманий платником податку від продажу (обміну) протягом звітнього (податкового) року одного з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда, не підлягає оподаткуванню.	5 %	п. 173.2
Дохід, отриманий платником податку від продажу (обміну) протягом звітнього (податкового) року двох та більше об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда, підлягає оподаткуванню		
<i>Спадщина</i>		
Вартість власності, що успадковується членами сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення	0 %	пп. 174.2.1
Вартість власності, зазначеної в пп. «а», «б», «г» п. 174.1 ПКУ, що успадковується особою, яка є інвалідом I групи або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування.	0 %	пп. 174.2.1
Вартість власності, зазначеної в пп. «а», «б» п. 174.1 ПКУ, що успадковується дитиною-інвалідом		
Грошові заощадження, поміщені до 02.01.92 р. в установи Ощадбанку СРСР та державного страхування СРСР, що діяли на території України, а також у державні цінні папери, та грошові заощадження громадян України, поміщені в установи Ощадбанку України та колишнього Укрдержстраху протягом 1992–1994 років, погашення яких не відбулося, що успадковуються будь-яким спадкоємцем	0 %	пп. 174.2.1
Вартість будь-якого об'єкта спадщини, отриманого у спадщину спадкоємцями, що не є членами сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення	5 %	пп. 174.2.2
Спадщина, отримана будь-яким спадкоємцем від спадкодавця-нерезидента, та будь-який об'єкт спадщини, що успадковується спадкоємцем-нерезидентом від спадкодавця-резидента	18 %	пп. 174.2.3
<i>Доходи нерезидентів та іноземні доходи</i>		
Доходи з джерелом їх походження в Україні, що нараховуються (виплачуються, надаються) на користь нерезидентів	за ставками, визначеним и для резидентів	пп. 170.10.1
Іноземні доходи	18 %	пп. 170.11.1

Порядок нарахування, утримання і сплати (перерахування) ПДФО до бюджету регламентується ст. 168 ПКУ.

ПДФО сплачується податковим агентом одночасно з виплатою зарплати. Якщо доходи нараховані, але не виплачені, то ПДФО необхідно сплатити в терміни, встановлені законодавством для місячного податкового періоду (пп. 168.1.5 ПКУ).

При виплаті заробітної плати в негрошовій формі або готівкою з каси податок перераховується упродовж банківського дня, що йде за днем виплати (пп. 168.1.4 ПКУ).

4.2 Податкова соціальна пільга: сутність та правила застосування

Податкова соціальна пільга – це можливість платника податків зменшити нарахований загальний місячний оподатковуваний дохід у вигляді заробітної плати. Сума, на яку зменшується загальний місячний оподатковуваний дохід, визначається як відсоток прожиткового мінімуму для працездатних осіб.

Податкова соціальна пільга 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 суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень (абз. 1 пп. 169.4.1 ПКУ).

При цьому граничний розмір доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги одному з батьків у випадку та у розмірі, передбачених пп. 169.1.2 ПКУ, визначається як добуток суми, визначеної в абз. 1 пп. 169.4.1 ПКУ, та відповідної кількості дітей.

Таблиця 2.3 – Розмір податкової соціальної пільги

Рік	Граничний розмір доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги, грн.	Прожитковий мінімум (ПМ), грн.	Розмір пільги, % ПМ	Сума податкової соціальної пільги, грн.		
				100 % для осіб, визначених у пп. 169.1.1 та пп. 169.1.2 ПКУ	150 % для осіб, визначених у пп. 169.1.3 ПКУ	200 % для осіб, визначених у пп. 169.1.4 ПКУ
2015	1710,00	1218,00	50	609,00	913,50	1218,00
2016	1930,00	1378,00	50	689,00	1033,50	1378,00

Підставою для отримання платником податків податкової соціальної пільги є подання роботодавцю заяви про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги та документів, що підтверджують таке право. Тобто платник на свій розсуд обирає для себе найвигідніше місце застосування податкової соціальної пільги до заробітної плати незважаючи на місце знаходження трудової книжки.

Заява про застосування пільги подається у довільній формі. Податкова соціальна пільга застосовується з дня отримання роботодавцем заяви платника податку про застосування пільги та документів, що підтверджують таке право.

4.3 Сутність і порядок застосування податкової знижки

Податкова знижка – це документально підтверджена сума (вартість) витрат платника податку – резидента у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів – фізичних або юридичних осіб протягом звітного року, на яку дозволяється зменшення його загального річного оподаткованого доходу, одержаного за наслідками такого звітного року у вигляді заробітної плати (пп. 14.1.170 ПКУ).

Таблиця 2.4 – Витрати, дозволені до включення до податкової знижки

Перелік витрат	Обмеження щодо включення витрат до податкової знижки (ПЗ)	Підстава (пункт, підпункт) р. IV ПКУ
Частина суми процентів за іпотечним кредитом	Житловий будинок (квартира, кімната), що будується чи придбавається, має бути визначений як основне місце проживання	Пп. 166.3.1
Пожертвування або благодійні внески неприбутковим організаціям	Внески мають бути у розмірі, що не перевищує 4 % від суми загального оподаткованого доходу за звітний рік	Пп. 166.3.2
Компенсація вартості навчання	Можна включити лише вартість середньої професійної або вищої форми навчання такого платника податку, іншого члена його сім'ї 1-го ступеня споріднення в сумі не більше 1,4 прожиткового мінімуму у розрахунку за кожний місяць навчання протягом звітного податкового року	Пп. 166.3.3
Компенсація вартості платних послуг з лікування	Включається суму коштів, сплачених платником податку на користь закладів охорони здоров'я, у розмірі, що не покривається виплатами з фонду загальнообов'язкового медичного страхування, крім витрат, зазначених у пп. «а»–«е» пп. 166.3.4 ПКУ	Пп. 166.3.4
Страхові платежі (внески, премії) за договорами довгострокового страхування життя та пенсійні внески в рамках недержавного пенсійного забезпечення	–	Пп. 166.3.5
Суми витрат із оплати допоміжних репродуктивних технологій	Включається сума витрат, не більше ніж сума, що дорівнює третині доходу у вигляді заробітної плати за звітний податковий рік	Абз. 2 пп. 166.3.6
Суми витрат на оплату вартості державних послуг, пов'язаних з усиновленням дитини, включаючи сплату державного мита	–	Абз. 3 пп. 166.3.6
Суми коштів, сплачених у зв'язку із переобладнанням транспортного засобу	Включаються витрати, пов'язані з переобладнанням транспортних засобів з використанням у вигляді палива моторного сумішевого, біоетанолу, біодизелю, стиснутого або скрапленого газу, інших видів біопалива	Пп. 166.3.7
Суми витрат на сплату видатків на будівництво (придбання) доступного житла, у т. ч. на погашення пільгового іпотечного житлового кредиту, наданого на такі цілі, та процентів за ним	–	Пп. 166.3.8

Право платника податків на податкову знижку виникає при виконанні умов ПКУ, зокрема:

- платник податків має бути резидентом України, що має реєстраційний (ідентифікаційний) номер облікової картки або відмітку в паспорті про відмову від прийняття податкового номера (пп. 166.4.1 ПКУ);

- витрати, по яких платник податку претендує на податкову знижку, мають бути здійснені на придбання товарів, робіт, послуг у резидентів України - юридичних і фізичних осіб (пп. 14.1.170 ПКУ);

- витрати повинні оплачуватися за рахунок власних коштів платника податку (п. 166.3 ПКУ);

- витрати мають бути підтверджені документально. Такими документами є: платіжні доручення з відміткою про перерахування коштів, квитанції до прибуткових касових ордерів, квитанції, фіскальні або товарні чеки, копії договорів, в яких вказані продавець, покупець, ціна і термін продажу (виконання, надання) товарів (робіт, послуг) (пп. 166.2.1 ПКУ);

- платник податків впродовж звітного року повинен отримувати доход у вигляді зарплати, з якого податковим агентом утримувався і перераховувався до бюджету ПДФО (пп. 14.1.170 ПКУ).

Платник податку має право скористатись податковою знижкою до кінця податкового року, наступного за звітним. У разі, якщо платник не скористався правом на нарахування податкової знижки за наслідками звітного податкового року, таке право на наступні податкові роки не переноситься (пп. 166.4.3 ПКУ).

4.4 Звітність з ПДФО

Форма № 1ДФ і Порядок заповнення і представлення податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку затверджені наказом Миндоходов від 13.01.2015 р. № 4 відповідно до пп. «б» п. 176.2 ПКУ.

Розрахунок за формою № 1ДФ в контролюючий орган по своєму місцезнаходженню зобов'язані представляти особи, що мають статус податкових агентів. У формі № 1ДФ відбиваються дані по усіх фізичних особах, яким в звітному періоді був нарахований або виплачений доход.

Розрахунок за формою № 1ДФ представляється щокварталу продовж 40 календарних днів, що йдуть за останнім календарним днем звітного кварталу.

Розрахунок за формою № 1ДФ можна представляти одним з наступних способів :

- засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови відносно використання електронного цифрового підпису відповідальної особи податкового агента в порядку, визначеному законодавством. Відповідно до п. 49.4 ПКУ середні та великі підприємства зобов'язані подавати податкову звітність (у тому числі і розрахунок ф. № 1ДФ) виключно в електронному вигляді.

- на паперовому носії разом з електронною формою на електронному носії інформації;

- на паперовому носії, якщо кількість рядків в податковому розрахунку не більше десяти.

Для заповнення розрахунку в електронному вигляді можна скористатися спеціальним програмним забезпеченням, його можна знайти на сайті ГФСУ в розділі «Електронна звітність» - «Платникам податків про електронну звітність» - «Програмне забезпечення».

Особливості заповнення податкового розрахунку ф. № 1 ДФ регламентовані розділом III Порядку № 4.

Ознака доходу у формі № 1ДФ вказується відповідно до довідника ознак доходів фізичних осіб, а ознака податкової соціальної пільги - відповідно до довідника ознак податкових соціальних пільг.

4.5 Єдиний соціальний внесок: особливості розрахунку та звітування

Об'єкт (база) для нарахування ЄСВ працедавцями визначений ст. 7 Закону № 2464.

При визначенні бази нарахування ЄСВ необхідно обов'язково врахувати, що:

– база нарахування ЄСВ не зменшується на суму податків і інших обов'язкових платежів, які з неї сплачуються, і на суми утримань, здійснюваних відповідно до закону або за договорами позики, придбання товарів і виплат на інші цілі за дорученням одержувача;

– ЄСВ нараховується незалежно від джерел фінансування доходів, що включаються у базу нарахування внеску, форми, порядку, місця виплати і використання, а також від того, чи виплачені такі суми фактично після їх нарахування до сплати (ч. 4 ст. 7 Закону № 2464).

До бази нарахування ЄСВ відноситься:

1) сума нарахованої кожній застрахованій особі заробітної плати по видах виплат, які включають основну і додаткову заробітну плату, інші заохочувальні і компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі. Види виплат, що відносяться до основної, додаткової заробітної плати і інших заохочувальних і компенсаційних виплат, визначені Інструкцією № 5. При нарахуванні заробітної плати за попередній період, зокрема у зв'язку з уточненням кількості відпрацьованого часу, виявленням помилок, нараховані суми включаються до заробітної плати того місяця, в якому були зроблені нарахування (пп. 3 п. 3 р. IV Інструкції № 449);

2) оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок працедавця і допомога з тимчасової непрацездатності за рахунок Фонду соцстрахування;

3) сума грошового забезпечення кожної застрахованої особи;

4) виплати фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами. Для осіб, що одержують доход за виконану роботу (надані послуги), термін виконання яких перевищує календарний місяць, ЄСВ нараховується на суму, визначену шляхом ділення нарахованого доходу на кількість місяців, за які він нарахований;

5) допомога з вагітності і пологів, що здійснюється за кожен місяць окремо;

6) допомоги або компенсації, які виплачуються відповідно до законодавства.

Перелік видів виплат, на які ЄСВ не нараховується, затверджений постановою Кабміну від 22.12.2010 р. № 1170.

Якщо база нарахування ЄСВ не перевищує розмір мінімальної зарплати, встановленої законом на місяць, за який отриманий дохід, сума ЄСВ розраховується, виходячи з розміру мінімальної зарплати.

Утримання ЄСВ з доходів не здійснюється.

Єдиний внесок обчислюється у національній валюті, у тому числі з виплат (доходу), що здійснюються в натуральній формі.

Сплата єдиного внеску здійснюється у національній валюті не пізніше 20 числа місяця, що настає за базовим звітним періодом шляхом внесення відповідних сум єдиного внеску на рахунки територіальних органів Пенсійного фонду, відкриті в органах Державного казначейства України для його зарахування. При цьому під час кожної виплати заробітної плати (доходу, грошового забезпечення), на суми якої (якого) нараховується єдиний внесок, одночасно з видачею зазначених сум зобов'язані сплачувати нарахований на ці виплати єдиний внесок у розмірі, встановленому для таких платників (авансові платежі).

Таблиця 2.6 – Терміни надання та сплати

Категорія платників	Термін сплати ЄСВ	Термін подання звітності
Роботодавці (підприємства, установи та організації, інші юридичні особи, та фізичні особи-підприємці, які використовують працю найманих працівників)	одночасно з отриманням (перерахуванням) коштів на оплату праці (виплату доходу, грошового забезпечення), у тому числі в безготівковій чи натуральній формі, але не пізніше 20 числа наступного місяця; гірничі підприємства - не пізніше 28 числа наступного місяця	щомісяця не пізніше 20 числа місяця, що настає за звітним періодом, незалежно від того, чи нараховувався дохід найманим працівникам
Фізичні особи - підприємці	єдиний внесок, нарахований за календарний рік до 10 лютого наступного року	один раз на рік до 10 лютого року, наступного за звітним періодом (якщо не використовують працю найманих працівників)
Фізичні особи - підприємці, які обрали спрощену систему оподаткування, та члени сімей таких осіб, які беруть участь у провадженні ними підприємницької діяльності	єдиний внесок, нарахований за календарний квартал, до 20 числа місяця, що настає за кварталом, за який сплачується єдиний внесок	
Фізичні особи, які забезпечують себе роботою самостійно - займаються незалежною професійною діяльністю	єдиний внесок, нарахований за календарний рік, до 1 травня наступного року	один раз на рік до 1 травня року, наступного за звітним періодом

Таблиця 2.5 – Платники, база для нарахування та розміри єдиного внеску на соціальне страхування

Платники єдиного внеску	База нарахування	Ставки	Підстава
<p>Підприємства, інші юридичні особи незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством, чи за цивільно-правовими договорами (крім цивільно-правового договору, укладеного з фізичною особою – підприємцем, якщо виконувані роботи (надавані послуги) відповідають видам діяльності, зазначеним у свідоцтві про державну реєстрацію її як підприємця), у тому числі філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи зазначених підприємств, установ і організацій, інших юридичних осіб, які мають окремий баланс і самостійно ведуть розрахунки із застрахованими особами.</p> <p>Фізичні особи – підприємці, зокрема ті, які використовують працю інших осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством про працю, чи за цивільно-правовим договором</p> <p>Фізичні особи, які забезпечують себе роботою самостійно, та фізичні особи, які використовують працю інших осіб на умовах трудового договору (контракту).</p>	<p>Сума нарахованої кожній застрахованій особі заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову зарплату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у т. ч. в натуральній формі, відповідно до Закону про оплату праці та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами</p>	<p>22 %</p>	<p>п. 1 ч. 1 ст. 4, п. 1 ч. 1 ст. 7, ч. 5 ст. 8 Закону № 2464</p>
<p>Фізичні особи - підприємці, в тому числі ті, які обрали загальну систему оподаткування</p> <p>Особи, які провадять незалежну професійну діяльність, а саме наукову, літературну, артистичну, художню, освітню або викладацьку, а також медичну, юридичну практику, в тому числі адвокатську, нотаріальну діяльність, або особи, які провадять релігійну (місіонерську) діяльність, іншу подібну діяльність та отримують дохід від цієї діяльності</p>	<p>Сума доходу (прибутку), отриманого від діяльності, що підлягає обкладенню ПДФО^{3*}</p>	<p>22 %</p>	<p>пункти 4–5 ч. 1 ст. 4, п. 2 ч. 1 ст. 7, ч. 11 ст. 8 Закону № 2464</p>
<p>Фізичні особи – підприємці, які обрали спрощену систему оподаткування</p>	<p>Суми, що визначаються такими платниками самостійно для себе</p>		
<p>Особи, які беруть добровільну участь у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування</p>	<p>Суми, що визначаються самостійно такими платниками</p>		<p>п. 15 ч. 1 ст. 4, п. 6 ст. 10 Закону № 2464</p>
<p>Підприємства, установи і організації, в яких працюють інваліди</p>	<p>Сума нарахованої зарплати працюючих інвалідів за видами виплат, які включають основну та додаткову зарплату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у т. ч. в натуральній формі та суми оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, що здійснюється за рахунок коштів роботодавця, та допомоги з тимчасової непрацездатності для працюючих інвалідів</p>	<p>8,41</p>	<p>пункти 13 - 14 ст. 8 Закону № 2464</p>

ТЕМА 5 Податковий облік та звітність за спрощеною системою оподаткування

5.1 Загальне поняття спрощеної системи оподаткування

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

Порядок застосування спрощеної системи оподаткування визначається у главі 1 розділу XIV «Спеціальні податкові режими» ПКУ.

Юридична особа чи фізична особа - підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає вимогам, встановленим главою 1 розділі XIV ПКУ, та реєструється платником єдиного податку в визначеному порядку.

Для суб'єктів господарювання, що бажають перейти на спрощену систему оподаткування, встановлена безліч обмежень. Разом з обмеженнями суми річного доходу і чисельності найнятих робітників (для 1-ої і 2-ої груп платників єдиного податку), передбаченими п. 291.4 ПКУ, існують і обмеження по видах діяльності.

Згідно п. 291.5 ПКУ не можуть бути платниками єдиного податку першо-третьою груп суб'єкти господарювання, які здійснюють :

- діяльність по організації, проведенню азартних ігор, лотерей (окрім поширення лотерей), парі (букмекерське парі, тоталізатор);
- обмін іноземної валюти;
- виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (окрім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в місткостях до 20 літрів і діяльності фізичних осіб, пов'язаній з роздрібним продажем пива і столових вин);
- здобич, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і коштовних каменів, у тому числі органічної освіти (окрім виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних і побутових виробів з дорогоцінних металів, коштовних каменів, коштовних каменів органічної освіти і напівкоштовних каменів);
- здобич, реалізацію корисних копалини, окрім реалізації корисних копалини місцевого значення;
- діяльність у сфері фінансового посередництва, окрім діяльності у сфері страхування, яка здійснюється страховими агентами, визначеними Законом України «Про страхування», сюрвейєрами, аварійними комісарами і аджастерами, визначеними розділом III ПКУ;
- діяльність по управлінню підприємствами;
- діяльність за поданням послуг пошти (окрім кур'єрської діяльності) і зв'язку (окрім діяльності, що не підлягає ліцензуванню);
- діяльність з продажу предметів мистецтва і антикваріату, діяльність по організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату;
- діяльність по організації, проведенню гастрольних заходів.

Крім того, спрощена система заборонена для:

- осіб – підприємців, які здійснюють технічні випробування і дослідження (група 74.3 КВЕД ДК 009:2005), діяльність у сфері аудиту (пп. 291.5.2 ПКУ);

– осіб – підприємців, які надають в оренду земельні ділянки, загальна площа яких перевищує 0,2 га, житла і/або їх частини, загальна площа яких перевищує 100 кв. м, нежитлові приміщення (споруди, будівлі) і/або їх частини, загальна площа яких перевищує 300 кв. м (пп. 291.5.3 ПКУ);

– страхових (перестрахових) брокерів, банків, кредитних спілок, ломбардів, лізингових компаній, довірчих суспільств, страхових компаній, установ накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційних фондів і компаній, інших фінансових установ, визначених законом; реєстраторів цінних паперів (пп. 291.5.4 ПКУ);

– суб'єктів господарювання, в статутному капіталі яких сукупність долей, що належать юридичним особам, що не є платниками єдиного податку, рівна або перевищує 25 % (пп. 291.5.5 ПКУ);

– представництв, філій, відділень і інших відособлених підрозділів юридичної особи, що не є платником єдиного податку (пп. 291.5.6 ПКУ);

– фізичних і юридичних осіб - нерезидентів (пп. 291.5.7 ПКУ);

– суб'єктів господарювання, які на день подання заяви про реєстрацію платником єдиного податку мають податковий борг, окрім безнадійного податкового боргу, що виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин) (пп. 291.5.8 ПКУ).

Платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів:

1) податку на прибуток підприємств;

2) податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку першої – третьої групи (фізичної особи) та оподатковані єдиним податком;

3) податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку з одночасним веденням податкового обліку ПДВ;

4) податку на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку першої – третьої груп для провадження господарської діяльності та платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва;

5) рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи.

Нарахування, сплата та подання звітності з податків і зборів інших, ніж наведені вище, здійснюються платниками єдиного податку на загальних засадах. У разі ввезення товарів на митну територію України податки і збори та митні платежі сплачуються платником єдиного податку на загальних підставах відповідно до закону.

Платник єдиного податку виконує функції податкового агента у разі нарахування (виплати, надання) оподатковуваних податком на доходи фізичних осіб доходів на користь фізичної особи, яка перебуває з ним у трудових або цивільно-правових відносинах.

Таблиця 2.7 – Загальні організаційно-правові критерії податкового обліку для суб'єктів господарювання, що обирають спрощену систему оподаткування, обліку та звітності

Група	Критерії за групами:		Види діяльності (суб'єкти господарювання)	Ставки податку:		Строки подання звітності	Терміни сплати податку
	наймані особи	обсяг річного доходу		основні	додаткові		
1	2	3	4	5	6	7	8
<i>Фізичні особи – підприємці</i>							
1 група	без найманих осіб	не перевищує 300 000 грн.	- роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках; - господарська діяльність з надання побутових послуг населенню	до 10 % МЗП на місяць	15 % до: - суми перевищення граничного обсягу доходу; - доходу, отриманого від провадження діяльності, не зазначеної у реєстрі платника єдиного податку, віднесеного до 1 або 2 групи; - доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж грошовий; - доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати	у строк, встановлений для річного (звітного) періоду	авансовим внеском не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця
2 група	одночасно не перевищує 10 осіб	не перевищує 1 500 000 грн.	- господарська діяльність з надання послуг (у т. ч. побутових) платникам єдиного податку та/або населенню; - виробництво та/або продаж товарів; - діяльність у сфері ресторанного господарства	до 20 % МЗП на місяць			
3 група	без найманих осіб або кількість найманих осіб не обмежено	не перевищує 5000000 грн.	- будь-які види діяльності, крім тих, які заборонені платникам єдиного податку	3 % від доходу для платників ПДВ 5 % від доходу для неплатників ПДВ спрощену систему оподаткування; - до доходу, отриманого платниками 1 або 2 групи від провадження діяльності, яка не передбачена у пп. 1 або 2 п. 291.4 ПКУ, відповідно			

Продовження таблиці 2.7

1	2	3	4	5	6	7	8
<i>Юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми</i>							
3 група	не обмежено	не перевищує 5 000 000 грн.	- будь-які види діяльності, крім тих, які заборонені платникам єдиного податку	3 % від доходу для платників ПДВ 5 % від доходу для неплатників ПДВ	Подвійний розмір ставок (6 % або 10 % відповідно) від: - суми перевищення обсягу доходу, визначеного у пп. 3 п. 291.4 ПКУ; - доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж грошовий; - доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування	у строк, встановлений для квартального (звітного) періоду	протягом 10 календарних днів після граничного строку подання квартальної декларації
4 група	не обмежено	не обмежено	- сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 %, крім тих, яким заборонено бути платникам єдиного податку	з 1 гектара (у % бази оподаткування): - для ріллі, сіножатей і пасовищ с/г товаровиробників, які виробляють (виросшують) та переробляють продукцію рослинництва на закритому ґрунті), - 0,81; - для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,49; - для багаторічних насаджень (крім розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) - 0,49; - для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,16; - для земель водного фонду - 2,43; • для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності (в користуванні, оренді) с/г товаровиробників, які виробляють (виросшують) та переробляють продукцію рослинництва на закритому ґрунті, - 5,4		щороку не пізніше 20 лютого	щоквартально протягом 30 к.дн., що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, у розмірах: у I кв. - 10 %; у II кв. - 10 %; у III кв. - 50 %; у IV кв. - 30 %

5.2 Ведення обліку і складення звітності платниками єдиного податку

Платники єдиного податку першої і другої груп та платники єдиного податку третьої групи (фізичні особи – підприємці), які не є платниками податку на додану вартість, ведуть Книгу обліку доходів шляхом щоденного, за підсумками робочого дня, відображення отриманих доходів.

Форма книги обліку доходів, порядок її ведення затверджуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. Для реєстрації Книги обліку доходів такі платники єдиного податку подають до контролюючого органу за місцем обліку примірник Книги, у разі обрання способу ведення Книги у паперовому вигляді.

Платники єдиного податку третьої групи (фізичні особи - підприємці), які є платниками податку на додану вартість, ведуть облік доходів та витрат за формою та в порядку, що встановлені центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. Для реєстрації Книги обліку доходів такі платники єдиного податку подають до контролюючого органу за місцем обліку примірник Книги.

Платники єдиного податку третьої групи (юридичні особи) використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат.

Платники єдиного податку першої та другої груп подають до контролюючого органу податкову декларацію платника єдиного податку у строк, встановлений для річного податкового (звітного) періоду, в якій відображаються обсяг отриманого доходу, щомісячні авансові внески. Така податкова декларація подається, якщо платник єдиного податку не допустив перевищення протягом року обсягу доходу та/або самостійно не перейшов на сплату єдиного податку.

Платники єдиного податку третьої групи подають до контролюючого органу податкову декларацію платника єдиного податку у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду. Податкова декларація подається до контролюючого органу за місцем податкової адреси.

Подання податкової декларації у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду, звільняє таких платників від обов'язку подання податкової декларації у строк, встановлений для річного податкового (звітного) періоду.

Платники єдиного податку другої групи у податковій декларації окремо відображають:

- щомісячні авансові внески;
- обсяг доходу, оподаткований за кожною з обраних ними ставок єдиного податку;
- обсяг доходу, оподаткований за ставкою 15 відсотків (у разі перевищення обсягу доходу).

Платники єдиного податку третьої групи (фізичні особи - підприємці) у податковій декларації окремо відображають:

- обсяг доходу, оподаткований за кожною з обраних ними ставок єдиного податку;

– обсяг доходу, оподаткований за ставкою 15 відсотків (у разі перевищення обсягу доходу).

Платники єдиного податку третьої групи (юридичні особи) у податковій декларації окремо відображають:

– обсяг доходу, що оподаткований за відповідною ставкою єдиного податку;
– обсяг доходу, що оподаткований за подвійною ставкою єдиного податку на суму перевищення обсягу доходу.

Реєстратори розрахункових операцій не застосовуються платниками єдиного податку:

– першої групи;
– другої і третьої груп (фізичні особи - підприємці) незалежно від обраного виду діяльності, обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 1 000 000 гривень. У разі перевищення в календарному році обсягу доходу понад 1 000 000 гривень застосування реєстратора розрахункових операцій для такого платника єдиного податку є обов'язковим. Застосування реєстратора розрахункових операцій розпочинається з першого числа першого місяця кварталу, наступного за виникненням такого перевищення, та продовжується у всіх наступних податкових періодах протягом дії свідоцтва платника єдиного податку.

ТЕМА 6 Податковий облік та звітність податку на майно

6.1 Сутність та склад податку на майно

Згідно з п. 10.1 ст. 10 ПКУ до місцевих податків зокрема належить податок на майно.

Податок на майно складається з:

- податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- транспортного податку;
- плати за землю (п. 265.1 ст. 265 ПКУ).

6.2 Плата за землю: порядок розрахунку та звітності

Плата за землю є місцевим податком, що стягується у формі земельного податку і орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності.

Платниками земельного податку є:

– власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) - юридичні і фізичні особи (резиденти і нерезиденти), які згідно із законом придбали право власності на землю в Україні, а також територіальні громади і держава відносно земель комунальної і державної власності відповідно;

– землекористувачі (особи, що отримали земельні ділянки в постійне користування) – юридичні і фізичні особи (резиденти і нерезиденти), яким згідно із законом надані в користування земельні ділянки державної і комунальної власності, у тому числі на умовах оренди.

Платниками орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності є орендарі земельних ділянок.

Отже, для отримання статусу платника земельного податку особа має бути або землевласником (придбати право власності на земельну ділянку), або землекористувачем (мати земельну ділянку в постійному користуванні або оренді).

Також віднесені до платників земельного податку підприємства, установи і організації, що здійснюють управління багатоквартирними будинками, за земельні ділянки, на яких розташовані такі будинки, а також будівлі, що належать до них, споруди і прибудинкові території державної або комунальної власності, оскільки ці ділянки надаються в постійне користування таким підприємствам, установам і організаціям.

Об'єктом оподаткування земельним податком є:

- земельні ділянки, що знаходяться у власності або користуванні;
- земельні частки (паї), що знаходяться у власності.

Об'єктом обкладення орендною платою є земельна ділянка, надана в оренду.

Перелік земельних ділянок, що не підлягають обкладенню земельним податком, приведений в ст. 283 ПКУ.

Базою обкладення земельним податком є:

- нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації;
- площа земельних ділянок, нормативна грошова оцінка яких не проведена.

Основою для нарахування орендної плати за земельну ділянку являється договір оренди такої земельної ділянки.

Основою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру.

Платники плати за землю - юридичні особи самостійно обчислюють суму податку щороку за станом на 1 січня і не пізніше за 20 лютого поточного року представляють фіскальному органу по місцезнаходженню земельної ділянки декларацію на поточний рік з розбиттям річної суми плати за землю рівними частинами по місяцях. Тобто розрахунок земельного податку (орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності) відбувається безпосередньо в податковій декларації.

Для розрахунку річної суми земельного податку необхідно знати площу земельної ділянки, нормативну грошову оцінку таких земель або нормативну грошову оцінку площі ріллі по області, коефіцієнт індексації і ставку податку.

Розрахунок податку за землі, щодо якої грошова оцінка не проведена (за межами населеного пункту), аналогічний.

Визначені таким чином податкові зобов'язання по платі за землю юридична особа зменшує на суму пільг згідно з діючим законодавством.

Основою для нарахування орендної плати за земельну ділянку являється договір оренди такої земельної ділянки. Орендна плата починає нараховуватися з дати укладення договору оренди земельної ділянки.

Податковий період, порядок обчислення орендної плати, термін сплати і порядок її зарахування до бюджетів застосовується аналогічно земельному податку.

Починаючи із звітності на 2016 рік (за січень 2016 року) застосовується форма податкової декларації по платі за землю, затверджена наказом Мініфіну від 16.06.2015 № 560 «Про затвердження форми Податкової декларації по платі

за землю (земельний податок і/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)».

Суб'єкт господарювання, що є одночасно платником земельного податку і орендної плати, повинен скласти окремо декларацію по платі за землю по земельному податку і окремо декларацію по орендній платі.

Декларація складається із заголовної частини і трьох розділів. У I розділі відбивається розрахунок земельного податку, в II розділі - розрахунок орендної плати, в III розділі - розрахунок податкового зобов'язання по місяцях звітного періоду, а також виправлення помилок минулих періодів.

Дані про площі земельних ділянок вказуються в гектарах з чотирма десятковими знаками, тому, якщо дані в довідці про нормативну грошову оцінку земельної ділянки приведені в кв. м, їх слід перевести в гектари.

Усі грошові показники декларації вказуються в гривнях з двома десятковими знаками.

Власники землі і землекористувачі сплачують плату за землю з дня виникнення права власності або права користування земельною ділянкою. У разі припинення права власності або права користування земельною ділянкою плата за землю сплачується за фактичний період перебування землі у власності або користуванні в поточному році.

Податкове зобов'язання по платі за землю, визначене в податковій декларації на поточний рік, сплачується рівними частками власниками і землекористувачами земельних ділянок по місцезнаходженню земельної ділянки за податковий період, рівний календарному місяцю, щомісячно впродовж 30 календарних днів, що йдуть за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця.

6.3 Податок на нерухоме майно, відмінне від земельних ділянок: порядок розрахунку та звітності

Платниками податку на нерухомість є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти у випадку, якщо вони є власниками об'єктів житлової або нежитлової нерухомості. При цьому об'єктом оподаткування є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка.

Об'єкти житлової нерухомості – це будівлі, віднесені за законодавством до житлового фонду, дачні та садові будинки. До об'єктів нежитлової нерухомості належать будівлі, приміщення, що не віднесені відповідно до законодавства до житлового фонду. Надалі ми вживатимемо термін об'єкти нерухомості, коли йтиметься про об'єкти житлової та (або) нежитлової нерухомості.

Докладний перелік об'єктів житлової нерухомості міститься в пп. 14.1.129 ПКУ, а нежитлової – в пп. 14.1.129 1 ПКУ (табл. 2.8).

Відповідно до п. 10.3 ПКУ, місцеві ради вирішують питання щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки).

Таблиця 2.8 - Перелік об'єктів нерухомості, що підлягають оподаткуванню

Житлової нерухомості	Нежитлової нерухомості
<p><i>Житловий будинок</i> – будівля капітального типу, споруджена з дотриманням вимог, встановлених законом, іншими нормативно-правовими актами, і призначена для постійного у ній проживання. Житлові будинки поділяються на житлові будинки садибного типу та квартирної типу різної поверховості. Житловий будинок садибного типу – це житловий будинок, розташований на окремії земельній ділянці, який складається із житлових та допоміжних (нежитлових) приміщень.</p> <p><i>Прибудова до житлового будинку</i> – частина будинку, яка розташована поза контуром його капітальних зовнішніх стін і яка має з основною частиною будинку одну (або більше) спільну капітальну стіну.</p> <p><i>Квартира</i> – ізольоване помешкання в житловому будинку, призначене та придатне</p>	<p><i>Будівлі готельні</i> – готелі, мотелі, кемпінги, пансіонати, ресторани та бари, туристичні бази, гірські притулки, табори для відпочинку, будинки відпочинку.</p> <p><i>Будівлі офісні</i> – будівлі фінансового обслуговування, адміністративно-побутові будівлі, будівлі для конторських та адміністративних цілей.</p> <p><i>Будівлі торговельні</i> – торгові центри, універмаги, магазини, криті ринки, павільйони та зали для ярмарків, станції технічного обслуговування автомобілів, їдальні, кафе, закусочні, бази та склади підприємств торгівлі й громадського харчування, будівлі підприємств побутового обслуговування.</p> <p><i>Гаражі</i> – гаражі (наземні й підземні) та криті автомобільні стоянки.</p> <p>Будівлі промислові та склади.</p>
<p>для постійного у ньому проживання.</p> <p><i>Котедж</i> – одно-, півтораповерховий будинок невеликої житлової площі для постійного чи тимчасового проживання з присадибною ділянкою.</p> <p><i>Кімнати у багатосімейних (комунальних) квартирах</i> – ізольовані помешкання в квартирі, в якій мешкають двоє чи більше квартиронаймачів.</p> <p><i>Садовий будинок</i> – будинок для літнього (сезонного) використання, який в питаннях нормування площі забудови, зовнішніх конструкцій та інженерного обладнання не відповідає нормативам, установленим для житлових будинків.</p> <p><i>Дачний будинок</i> – житловий будинок для використання протягом року з метою позаміського відпочинку</p>	<p>Будівлі для публічних виступів (казино, ігорні будинки).</p> <p><i>Господарські (присадибні) будівлі</i> – допоміжні (нежитлові) приміщення, до яких належать сараї, хліви, гаражі, літні кухні, майстерні, вбиральні, погребі, навіси, котельні, бойлерні, трансформаторні підстанції тощо.</p> <p>Інші будівлі.</p>

Ставки податку для об'єктів нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, встановлюються за рішенням місцевої влади залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості у розмірі, що не перевищує 2 % розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за один квадратний метр бази оподаткування. Разом з тим, у п. 33 підрозділу 10 розділу XX ПКУ зазначено, що для об'єктів нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, визначені п. 266.5.1 ПКУ, не можуть перевищувати 1 % МЗП, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 кв. м для об'єктів нежитлової нерухомості.

Таким чином, юридичні особи – платники податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, обчислюють суму податку за поточний рік за ставками, встановленими рішенням місцевої ради залежно від місця розташування (зональності) та типів об'єктів:

- для об'єктів житлової нерухомості – у розмірі, що не перевищує 2 % розміру МЗП, встановленої законом на 1 січня за 1 кв. м бази оподаткування;
- для об'єктів нежитлової нерухомості – у розмірі, що не перевищує 1 % розміру МЗП, встановленої законом на 1 січня за 1 кв. м бази оподаткування.

Відповідно до п. 266.3 ПКУ, базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, і вона використовується як фізичними, так і юридичними особами. А от порядок визначення бази різний.

База оподаткування об'єктів нерухомості, які перебувають у власності фізичних осіб, обчислюється податковим органом на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно.

Юридичні особи визначають базу оподаткування самостійно виходячи із загальної площі кожного окремого об'єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об'єкт.

Відповідно до пп. 266.2.2 ПКУ, не є об'єктом оподаткування:

- об'єкти нерухомості, які перебувають у власності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, а також організацій (створених ними), що повністю утримуються за рахунок державного чи місцевого бюджету і є неприбутковими. Наголошуємо, що мова йде не про неприбуткові організації взагалі, а лише про організації, створені органами місцевої влади;
- об'єкти нерухомості, які розташовані в зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення, визначені законом, в тому числі їх частки;
- будівлі дитячих будинків сімейного типу, гуртожитки;
- житлова нерухомість, не придатна для проживання, в тому числі у зв'язку з аварійним станом, визнана такою згідно з рішенням місцевої ради;
- об'єкти житлової нерухомості, в тому числі їх частки, що належать дітям-сиротам, дітям, позбавленим батьківського піклування тощо, але не більше одного такого об'єкта на дитину;
- об'єкти нежитлової нерухомості, які використовуються суб'єктами господарювання малого та середнього бізнесу, що провадять свою діяльність в малих архітектурних формах (МАФ) та на ринках;
- будівлі промисловості, зокрема виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підприємств;
- будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників, призначені для використання безпосередньо у сільськогосподарській діяльності;
- об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності громадських організацій інвалідів та їх підприємств.

Відповідно до пп. 266.4.1 ПКУ, база оподаткування об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності фізичної особи, зменшується:

- для квартири/квартир незалежно від їх кількості – на 60 кв. м;
- для житлового будинку/будинків незалежно від їх кількості – на 120 кв. м;

– для різних типів об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток (у разі одночасного перебування у власності квартири/квартир та житлового будинку/будинків) – на 180 кв. м.

Таке зменшення надається один раз за кожний базовий податковий рік.

Обчислення суми податку об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності фізичних осіб, здійснює податковий орган за місцем податкової адреси (місцем реєстрації) власника такої нерухомості. Податкове повідомлення-рішення про сплату суми податку та відповідні платіжні реквізити, зокрема, органів місцевого самоврядування надсилаються платнику до 1 липня року, що настає за базовим податковим роком.

Зазначимо, що, відповідно до ст. 45 ПКУ, платник податків – фізична особа зобов'язана визначити свою податкову адресу. Податковою адресою такої фізичної особи визнається місце її проживання, за яким вона береться на облік як платник податків у контролюючому органі. Одна особа може мати одночасно не більше однієї податкової адреси.

Податковою адресою юридичної особи (відокремленого підрозділу) є місце розташування такої юридичної особи, відомості про що містяться у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців.

Юридичні особи обчислюють суму податку самостійно станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого цього ж року подають податківцям за місцем розташування об'єкта оподаткування декларацію за встановленою формою, з розбивкою річної суми податку рівними частками поквартально.

Форма Податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки для юридичних осіб, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 01.07.2014 р. № 735. Декларація складається, власне, із самої декларації та додатку «Відомості про наявні об'єкти житлової нерухомості».

Податок сплачується за місцем розташування об'єкта оподаткування і зараховується до відповідного бюджету.

Податкове зобов'язання за звітний рік з податку сплачується:

– фізичними особами – протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;

– юридичними особами – авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

Зазначимо, що, відповідно до п. 137.5 ПКУ, податок на прибуток, який підлягає сплаті до бюджету, зменшується на суму нарахованого та сплаченого податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) згідно з розділом XII ПКУ щодо об'єктів нежитлової нерухомості. Таким чином, якщо юридичній особі, що перебуває на загальній системі оподаткування, належить житлова нерухомість, сума сплаченого за неї податку на нерухомість не впливає на розмір податку на прибуток такого підприємства.

ТЕМА 7 Особливості обліку і оподаткування в будівництві

Будівництво є галуззю матеріального виробництва, діяльність якої спрямована на зведення нових і реконструкцію старих будівель, споруд, об'єктів виробничого та невиробничого призначення на місці їх функціонування.

Капітальне будівництво як галузь складається з таких суб'єктів господарювання, специфіка діяльності яких визначає певні особливості організації податкового обліку:

- проектно-пошукові та науково-дослідні установи;
- підрядні будівельні, монтажні підприємства та обслуговуючі їх транспортні підрозділи;
- підприємства, зайняті виробництвом будівельних матеріалів;
- постачальницькі підприємства, які займаються виробничо-технологічною комплектацією будівництва;
- підприємства, які здійснюють ремонт і експлуатацію будівельної техніки.

П(С)БО 18 «Будівельні контракти» визначає **будівництво** як:

- спорудження нового об'єкта;
- реконструкція об'єктів;
- розширення об'єктів;
- добудова об'єктів;
- реставрація об'єктів;
- ремонт об'єктів;
- виконання монтажних робіт.

Під **об'єктом будівництва** розуміють сукупність будівель і споруд або окремі будівлі та споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

Окремими об'єктами будівництва є також і види робіт (вертикальне планування, благоустрій будівельного майданчика, під'їзні шляхи, зовнішні інженерні мережі та ін.).

За технологічною ознакою розрізняють підприємства, які зайняті виконанням будівельних, монтажних і пусконаладжувальних робіт, а також здійснюють монтаж конструкцій та обладнання.

За участю у спорудженні об'єкта виділяють генпідрядні та субпідрядні будівельно-монтажні організації. Генеральний підрядчик несе відповідальність за своєчасне введення потужностей та об'єктів, а субпідрядчик виконує окремі види робіт на об'єкті та передає їх генпідрядчику. Взагалі підрядчик — юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовникові.

Будівництво з економічного погляду має певні особливості, які обумовили потребу створення нестандартних облікових процедур, що визначають роль і завдання обліку у цій галузі:

- унікальність кожного об'єкта будівництва — унікальність виявляється в обліку будівельних процесів (розрахунків з постачальниками обліком обсягів робіт);
- велика тривалість виробничого циклу — у будівництві спостерігаються значні обсяги незавершеного будівництва, об'єкти мають велику собівартість та вартість, період будівництва може тривати кілька звітних періодів. У завдання

обліку входить організація постійного контролю за рівнем витрат у незавершеному будівництві, правильне визначення собівартості продукції, дотримання сум витрат, передбачених кошторисом;

- покупець (замовник) часто здійснює періодичні платежі у межах загальної контрактної вартості як оплату процесу будівництва. У завдання обліку входить визначення оцінки ступеня завершеності будівництва за звітний період;

- територіальна розгалуженість будівельних майданчиків — продукт, об'єкт будівництва розробляють не за місцем розміщення виробника-виконавця, а на окремій ділянці, вказаній замовником; об'єкти виробництва знаходяться на значній відстані від апарату управління, що вимагає від бухгалтерської служби посилити контроль за збереженням матеріальних цінностей;

- об'єкти будівництва знаходяться на відкритій місцевості, спостерігається вплив кліматичних умов, що призводить до значних витрат. У бухгалтерському обліку потрібно проводити чітке розмежування природних витрат і витрат з вини матеріальних осіб;

- у будівництві існує велика залежність від суміжників. У завдання обліку входить контроль за дотриманням строків постачання матеріалів, виконання суміжних робіт. Будівництво може здійснюватись трьома способами: господарським, підрядним або змішаним.

Підприємство, яке здійснює капітальні вкладення і веде їх облік, називається забудовником. Якщо обсяги будівельно-монтажних робіт передають для виконання будівельно-монтажним організаціям, тоді забудовник виступає в ролі замовника, а будівельна організація називається підрядчиком.

Об'єктами обліку у забудовника є:

- кошти, які нагромаджуються для фінансування капітальних вкладень;
- затрати на виконання будівельно-монтажних робіт.

При господарському способі будівництво здійснюється власними силами підприємства (збудовника) без залучення спеціалізованих підрядних будівельно-монтажних організацій. При цьому на підприємстві може створюватися будівельно-монтажний підрозділ (наприклад, відділ капітального будівництва), який здійснює відповідні будівельні роботи, найчастіше із реконструкції та розширення підприємства або будівництва невеликих об'єктів допоміжного призначення.

При підрядному способі будівництво здійснюється підрядними будівельними та монтажними організаціями, які мають у своєму розпорядженні будівельні кадри, спеціалізовані машини і устаткування. Здійснення будівництва відбувається за договорами будівельного підряду, що укладаються між замовником і підрядчиком.

При змішаному способі будівництво здійснюється з використанням власних потужностей підприємства із залученням до певної частини робіт підрядних організацій.

Податковий облік будівельної діяльності зараз нерозривно пов'язаний з бухгалтерським, хоча є і деякі особливості. Основна проблема у будівельників - платників ПДВ полягає в тому, що нові правила електронного адміністрування

ПДВ приводять до «заморожування» обігових коштів і роблять цей бізнес не вигідним.

Стосовно договорів будівельного підряду підрядники можуть вибрати один з наступних методів ведення податкового обліку ПДВ:

1. Касовий метод, застосування якого передбачене п. 187.1 ПКУ. Згідно з вказаною нормою по операціях виконання підрядних будівельних робіт суб'єкти підприємницької діяльності можуть застосовувати касовий метод податкового обліку відповідно до пп. 14.1.266 ПКУ. Таким чином визначати податкові зобов'язання та податковий кредит з ПДВ за фактом отримання або надання компенсації за товари (послуги). На думку спеціалістів ДФСУ касовий метод може бути застосований тільки тими будівельними підрядними організаціями, які безпосередньо укладають договори будівельного підряду із замовником. Якщо ж підрядник залучає до виконання роботи інших осіб - платників ПДВ, то такі особи визначають податкові зобов'язання і податковий кредит з ПДВ в загальному порядку за правилом першої події. Для підрядника, одержуючого аванси, касовий метод в умовах функціонування системи електронного адміністрування ПДВ не цілком зручний. Адже у такому разі він не зможе отримати необхідний податковий кредит з ПДВ по операціях придбання активів (без попередньої оплати), які могли б збільшити його реєстраційний ліміт. У зв'язку з цим за даних обставин касовий метод не є розповсюдженим серед підрядників. Якщо підрядник не застосовує касовий метод з п. 187.1 ПКУ, але виконує роботи, оплачувані за рахунок бюджету, він зобов'язаний визначити податкові зобов'язання з ПДВ за касовим методом на підставі п. 187.7 ПКУ. Проте податковий кредит з ПДВ у нього виникає за загальними правилами «першої події».

2. Метод «першої події»: в цьому випадку за загальними правилами податкові зобов'язання по ПДВ у підрядника виникають по першій події, що настала раніше (п. 187.1 ПКУ), тобто на:

- а) дату зарахування засобів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податків в оплату товарів/послуг, що підлягають постачанню;
- б) дату відвантаження товарів, а для послуг - дату оформлення документу, що засвідчує факт постачання послуг платником податків.

3. Метод «по даті передачі результатів робіт» - цей метод викладений в п. 187.9 ПКУ. Відповідно до вказаної норми датою виникнення податкових зобов'язань виконавця довгострокових договорів (контрактів) є дата фактичної передачі виконавцем результатів робіт за такими договорами (контрактами).

Для цілей п. 187.9 ПКУ **довгостроковий договір (контракт)** - це будь-який договір на виготовлення товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше за один рік) технологічним циклом виробництва і якщо договорами, ув'язненими на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачена поетапна їх здача. Зараз підрядникові вигідно використати цей метод, оскільки в нім момент виникнення податкових зобов'язань з ПДВ «відтермінується» до дати передачі робіт за виконаним договором підряду. Незручність полягає лише в тому, що він застосований не до усіх ситуацій, оскільки контракт повинен тривати більше за один рік і при цьому

не повинно бути поетапної здачі робіт замовникові. До того ж за ситуації, коли замовник є платником ПДВ, йому не вигідно «відтермінувати» свій податковий кредит з ПДВ до моменту прийняття результатів робіт за усім договором.

Звільняються від обкладення ПДВ згідно пп. 197.1.14 ПКУ:

- операції постачання житла (об'єктів житлового фонду), окрім їх першого постачання, якщо інше не передбачене пп. 197.1.14 ПКУ;
- операції з першої поставки доступного житла і житла, яке будується із залученням державних коштів.

У ПКУ не обумовлені ніякі особливості, пов'язані з веденням будівельного обліку податку на прибуток підприємств, тому облік таких операцій регламентується загальними нормами. Зокрема, особи, що визначають об'єкт оподаткування без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (окрім негативного значення об'єкту оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до р. III ПКУ, розраховують оподатковуваний прибуток виключно за даними бухгалтерського обліку.

ТЕМА 8 Специфіка ведення податкового обліку і звітності в галузі комунального господарства та неприбуткових організаціях

8.1 Особливості податкового обліку та звітності комунальних підприємств

Житлово-комунальне-господарство (ЖКГ) — це важлива соціальна галузь, діяльність якої пов'язана із забезпеченням життєдіяльності міст і обслуговуванням комунальної власності та населення.

ЖКГ поєднує підгалузі з обслуговування житлового фонду, надання комунальних послуг населенню та підприємствам, благоустрою міст (озеленення, зовнішнього освітлення тощо) дорожньо-мостового господарства, похоронної справи, міського електротранспорту тощо.

Комунальні послуги надають відповідні підприємства різних форм власності з певною методологією обліку в них. Розрахунки за послуги цих підприємств здійснюються за окремими тарифами, крім послуг з обслуговування ліфтів, вивезення сміття, - вони оплачуються населенням у складі плати за утримання будинку (квартирної плати).

Більшість інших послуг на сьогодні надають житлові організації (ЖЕКи, ЖКК тощо). За їх послуги населенням сплачується плата за утримання будинків (квартирна плата). Послуги з обслуговування житла поділяють на послуги з його утримання та управління, і важливим напрямом реформування ЖКГ є створення інституту управителів житлових будинків.

Особливості ЖКГ, які впливають на облік, можна поділити на:

- основні особливості, обумовлені об'єктивними передумовами існування і обслуговування житла в міській місцевості та діяльності підприємств, які надають послуги з обслуговування житла;
- похідні, наявність яких витікає з існування основних особливостей;
- особливості, пов'язані з сучасними соціально-економічними умовами в нашій країні.

Житлово-комунальні підприємства часто бувають збитковими і отримують дотації з бюджету, але вони сплачують податок на прибуток на загальних підставах згідно із нормами ПКУ.

Оподаткування ПДВ господарської діяльності житлово-комунальних підприємств передбачає організацію податкового обліку ПДВ за касовим методом. Це впливає на порядок визначення дати виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ.

Відповідно до підпункту 14.1.266 ПКУ касовий метод для цілей оподаткування ПДВ визначений як 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 рахунка (видачі з каси) платника податку або дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг).

Враховуючи те, що при наданні житлово-комунальних послуг до бази оподаткування ПДВ включається вся сума коштів, отримана від населення в рахунок оплати вартості наданих їм послуг, та отримана від бюджету відповідного рівня субвенція (у зв'язку з наданням населенню пільг та субсидій при оплаті комунальних послуг), у підприємства, яке постачає житлово-комунальні послуги, відповідно до пункту 187.10 ПКУ виникають податкові зобов'язання з ПДВ за основною ставкою:

- на дату отримання коштів від населення та
- на дату отримання субвенції з бюджету (що перераховані платнику в зв'язку з наданням населенню пільг та субсидій при оплаті вартості комунальних послуг).

На дату перерахування комунальним підприємством коштів, отриманих ним з бюджету як субвенція у зв'язку з наданням населенню пільг та субсидій при оплаті вартості комунальних послуг у комунального підприємства виникає право на включення сум ПДВ по податкових накладних, складених обленерго при здійсненні операції з постачання електричної енергії та зареєстрованих у ЄРПН, до складу податкового кредиту.

Нормами ПКУ передбачено, що право на включення до податкового кредиту податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН зберігається у комунального підприємства не більше ніж 60 календарних днів з дати списання коштів з банківського рахунка.

Комунальне підприємство не може обрати спрощену систему оподаткування, оскільки засновники комунальних підприємств не є суб'єктами господарювання і їх частка у статутному фонді цих підприємств перевищує 25 відсотків.

8.2 Облік і звітність неприбуткових організацій

Нормами ПКУ до неприбуткових підприємств, установ та організацій відносяться неприбуткові підприємства, установи та організації, які не є платниками податку на прибуток підприємств відповідно до пункту 133.4 ПКУ.

До неприбуткових організацій, що не є платниками податку на прибуток підприємств, зокрема, можуть бути віднесені:

- бюджетні установи;
- громадські об'єднання, політичні партії, творчі спілки, релігійні організації, благодійні організації, пенсійні фонди;
- спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб;
- житлово-будівельні кооперативи (з першого числа місяця, наступного за місяцем, в якому відповідно до закону здійснено прийняття в експлуатацію закінченого будівництвом житлового будинку і такий житловий будинок споруджувався або придбавався житлово-будівельним (житловим) кооперативом), дачні (дачно-будівельні), садівничі та гаражні (гаражно-будівельні) кооперативи (товариства);
- об'єднання співвласників багатоквартирного будинку, асоціації власників жилих будинків;
- професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок, а також організації роботодавців та їх об'єднання;
- сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи, кооперативні об'єднання сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів;
- інші юридичні особи, діяльність яких відповідає вимогам пп. 133.4 ПКУ.

Не є платниками податку на прибуток тільки ті неприбуткові організації, що одночасно відповідає таким вимогам:

- утворені та зареєстровані в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації;
- установчі документи яких містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб;
- установчі документи яких передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету у разі припинення юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення);
- внесені контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Доходи (прибутки) неприбуткової організації використовуються виключно для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами.

У разі недотримання неприбутковою організацією вимог, визначених пунктом 133.4 ПКУ, така неприбуткова організація зобов'язана подати у термін, визначений для місячного податкового (звітного) періоду, звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації за період з початку року по останній день місяця, в якому вчинено таке порушення, та зазначити суму самотійно нарахованого податкового зобов'язання з податку на прибуток. Податкове зобов'язання розраховується, виходячи із суми операції

нецільового використання коштів. Така неприбуткова організація виключається контролюючим органом з Реєстру неприбуткових установ та організацій.

З першого дня місяця, наступного за місяцем, у якому вчинено таке порушення, до 31 грудня податкового (звітного) року неприбуткова організація зобов'язана щоквартально подавати до контролюючого органу квартальну фінансову і податкову звітність (з наростаючим підсумком) з податку на прибуток та сплачувати податок у термін, визначений для квартального періоду.

З наступного податкового (звітного) року така неприбуткова організація подає фінансову і податкову звітність та сплачує податок на прибуток у порядку, встановленому цим розділом для неприбуткових організацій - платників податку на прибуток.

Встановлення контролюючим органом відповідно до норм цього Кодексу факту використання неприбутковою організацією доходів (прибутків) для цілей інших, ніж передбачені установчими документами, є підставою для виключення такої організації з Реєстру неприбуткових установ та організацій і нарахування податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств, штрафних санкцій і пені відповідно до норм цього Кодексу. Податкові зобов'язання, штрафні санкції і пеня нараховуються, починаючи з першого числа місяця, в якому вчинено таке порушення.

Порядок ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру встановлює Кабінет Міністрів України.

Неприбуткові організації можуть здійснювати комерційну діяльність (безумовно, не заборонену вітчизняним законодавством) і не оподатковувати отримані доходи податком на прибуток за умови, що отримані доходи використовувалися виключно для фінансування видатків на утримання організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами. Таким чином, доходи від комерційної діяльності мають включатися до їх кошторису.

Норми п. 133.4 ПКУ не забороняють неприбутковим організаціям за власним рішенням бути платниками податку на прибуток на загальних підставах або перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

Порядок організації бухгалтерського обліку в неприбуткових організаціях визначається на загальних підставах, тобто вони зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність.

Організація бухгалтерського обліку неприбуткових організацій має свої особливості. Адже з огляду на спеціальне законодавство, на підставі якого створюються неприбуткові організації (таблиця 1) та ст.133 Податкового кодексу такі організації не мають на меті одержання прибутку для розподілу між учасниками. Отримані доходи мають спрямовуватися на фінансування статутних витрат. Враховуючи зазначене, для організації бухгалтерського обліку неприбуткові організації доцільно застосовувати Спрощений план рахунків бухгалтерського обліку.

Методологічні основи формування доходів неприбуткової організації визначено П(С)БО 15 «Дохід», відповідно до якого:

– безоплатно отримані необоротні активи визначаються доходом протягом періоду їх корисного використання, пропорційно нарахованій амортизації;

– пасивні доходи (відсотки банків та небанківських фінансових установ, в тому числі по депозитах), отримана орендна плата визначаються доходом в тому періоді, до якого вони належать;

– отримане цільове фінансування та інші цільові надходження визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазначені витрати, пов'язані з використанням умов цільового фінансування.

Всі доходи неприбуткових організацій є цільовим фінансуванням, що надходять в вигляді внесків членів, безповоротної фінансової допомоги і обліковуються на субрахунку 484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень».

Враховуючи, що неприбуткові організації можуть отримувати цільове фінансування на реалізацію конкретних статутних програм (заходів, проектів тощо), а також просто на забезпечення статутної діяльності, варто деталізувати облік коштів на рахунку цільового фінансування та цільових надходжень. Цільове фінансування та цільові надходження – це кошти чи майно, які надходять на фінансування та здійснення конкретних програм заходів, і їх використання та забезпечення статутної діяльності обумовлені окремими законодавчими, нормативними актами, а також статутними документами.

Виходячи із ст. 16, 17 П(С)БО 15 та Інструкції № 291 – надходження до неприбуткових організацій, що звільняються від оподаткування у відповідності до ПКУ, обліковуються як цільове фінансування та цільові надходження і відображаються за кредитом субрахунку 484.

За дебетом субрахунку 484 відображається визнання фінансування доходом на рівні понесених витрат.

Аналітичний облік коштів цільових надходжень ведеться за їх призначенням і джерелами надходжень. У відповідності до п.17 П(С)БО 15 отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування. Цільове фінансування капітальних інвестицій (придбання основних засобів для діяльності неприбуткової організації) визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів. Доходи неприбуткових організацій визнаються щомісячно, на рівні понесених витрат, тому прибутку у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності неприбуткової організації по таких операціях не може бути. І в оборотно-сальдовій відомості не може бути сальдо ні по кредиту рахунку 441 ні по дебету 442.

Витрати неприбуткових організацій формуються відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” та затвердженого кошторису. Враховуючи особливості діяльності, неприбуткові організації можуть вести аналітичний облік витрат.

Неприбуткові організації, визначені п. 133.4 НКУ, подають Звіт про використання доходів (прибутку) неприбуткової організації за формою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує

формування державної податкової політики, в терміни, передбачені для представлення податкової декларації по податку на прибуток (п. 46.2 ПКУ).

Форма Звіту про використання доходів (прибутку) неприбуткової організації затверджена наказом Міністерства доходів та зборів від 27.01.2014 р. № 85.

Податковий звіт подається неприбутковими організаціями у відповідний територіальний орган ГФС за базовий звітний (податковий) рік впродовж 60 календарних днів, що йдуть за останнім календарним днем звітного (податкового) року, разом з річною фінансовою звітністю, представлення якої передбачене п. 46.2 ПКУ.

А якщо базовим (податковим) звітним періодом є календарний квартал, звіт подається щокварталу з відображенням звітних даних наростаючим підсумком з початку року.

Окрім вказаного звіту, неприбуткові організації подають звітність по усіх податках і зборах, платниками яких вони є згідно із законодавством (у терміни, визначені для такої звітності).

Неприбуткові організації можуть бути платниками будь-яких інших загальнодержавних і місцевих податків, встановлених ст. 9 і 10 ПКУ, якщо для цього виконуються відповідні вимоги по сплаті кожного конкретного податку.

Так, неприбуткова організація може бути платником ПДВ, якщо цього вимагає її статутна діяльність. Аналогічно це стосується і інших податків, якщо вони також підлягають сплаті.

За наявності найнятих робітників неприбуткова організація буде платником так званих зарплатних податків, а саме ЄСВ, ПДФО і військового збору.

Отже, якщо цього вимагає їх господарська діяльність, неприбуткові організації можуть бути платниками усіх податків, передбачених законодавством, крім податку на прибуток. Відповідно, звітність по податку на прибуток вони не подають.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 01.02.2016 р. № 2755-17 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436 - IV.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996 – XIV
4. Закон України «Про збір і облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464 - VI.
5. Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 р. № 851-IV
6. Закон України «Про електронний цифровий підпис» від 22.05.2003 р. № 852-IV
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Мінфіну від 07.02.2013 р. № 73.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основних засобів», затверджене наказом Мінфіну від 27.04.2000 р. № 92.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доход», затверджене наказом Мінфіну від 29.11.99 р. № 290.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрат», затверджене наказом Мінфіну від 31.12.99 р. № 318.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельних контрактів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205.
12. Методичні рекомендації по бухгалтерському обліку основних засобів, затверджені наказом Мінфіну від 30.09.2003 р. № 561.
13. Інструкція про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджена наказом Мінфіну від 20.04.2015 р. № 449.
14. Інструкція за статистикою заробітної плати, затверджена наказом Держкомстату від 13.01.2004 р. № 5.
15. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджена наказом Мінфіну України від 01.07.97 р. № 141 (у редакції наказу Міністерства Фінансів України від 24.12.2004 р. № 818)
16. Наказ Мінфіну від 20.10.2015 р. № 897 «Про затвердження форми податкової декларації з податку на прибуток підприємств та порядок заповнення»
17. Наказ Мінфіну від 16.06.2015 № 560 «Про затвердження форми Податкової декларації по платі за землю (земельний податок і/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)»
18. Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затвердженим наказом Мінфіну від 28.01.2016 р. № 21
19. Порядок заповнення і представлення податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь

фізичних осіб, і сум утриманого з них податку затверджені наказом Міндоходів від 13.01.2015 р. № 4

20. Амбівалентність і мімікрія облікової теорії : моногр. Журавель Г. П., Клевець В. Б., Олійничук В. М., Хомин П. Я.; [за наук. ред. д.е.н., проф. П. Я. Хомина]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – 474 с.

21. Кузик Н. П. Особливості формування показників звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) / Н. П. Кузик, О. А. Боярова, І. М. Подольська // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. –2013. –Вип. 10(3). – С. 400-406.

22. Озерчук О. В. Фіскальна ефективність непрямих податків в Україні / О. В. Озерчук / Наукові праці НДФІ, 2014. – № 2 (67).

23. Будько О. В. Особливості нарахування і сплати ПДВ в бухгалтерському обліку згідно ПКУ / О. В. Будько// Ефективна економіка [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua>

24. Гарасим П. М., Гарасим А. П., Хомин П.Я. Податковий облік і звітність на підприємствах (єдність і розходження з національними стандартами). Монографія. – Львів.: Українські технології, 2011. – 167 с.

25. Лоя М. І. Проблемні аспекти розвитку бухгалтерського обліку в сучасних умовах нестабільності економічної сфери / М. І. Лоя // Економічні науки. Сер. : Економіка та економічні науки. – 2015. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://cyberleninka.ru/article>

26. Кузьменко Г. І. Формування облікової політики підприємства в цілях оподаткування / Г. І. Кузьменко // Економічний простір. – 2015. – № 56/1 – С. 210 - 216.

27. Пукач О. О. Запровадження податку на нерухоме майно в Україні: проблеми та перспективи / О. О. Пукач. – Наука. – Київ., 2014. – 240 с.

Навчальне видання

ВЛАСОВА Олена Євгенівна

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ
з дисципліни

«ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ В ОПОДАТКУВАННІ»

(для студентів спеціальності 071 – Облік і оподаткування)

Відповідальний за випуск *Г. І. Кизилов*

За авторською редакцією

Комп'ютерний набір *О. Є. Власова*

Комп'ютерне верстання *К. А. Алексанян*

План 2016, поз. 147Л

Підп. до друку 01.02.2017
Друк на різнографі
Зам. №

Формат 60 x 84/16
Ум. друк арк. 6,4
Тираж 50 пр.

Видавець і виготовлювач:
Харківський національний університет
міського господарства імені О. М. Бекетова,
вул. Маршала Бажанова, 17, Харків, 61002
Електронна адреса: rectorat@kname.edu.ua
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи:
ДК № 5328 від 11.04.2017 р.