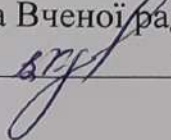


МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

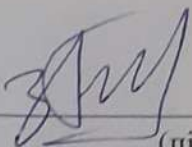
Навчально-науковий інститут обліку, аналізу та аудиту
Кафедра бухгалтерського обліку

Затверджено
Вченою радою Інституту
протокол від 10.11.2021 № 4
Голова Вченої ради Інституту
 В. М. Краєвський


Конспект лекцій

з навчальної дисципліни «Облік і звітність в оподаткуванні»
для підготовки здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня
галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма «Облік і оподаткування в управлінні
підприємницькою діяльністю»

Конспект лекцій з навчальної дисципліни «Облік і звітність в оподаткуванні» складений на основі робочої програми навчальної дисципліни, затвердженої Науково-методичною радою Університету 11 лютого 2021 р., протокол № 1.

Укладач _____  _____ Б. М. Занько, доцент, к. е. н.
(підпис)

Розглянуто і схвалено кафедрою бухгалтерського обліку протокол від 25.10.2021 р. № 5.

Завідувач кафедри _____  _____ О. П. Колісник, доцент, к. е. н.
(підпис)

ЗМІСТ

Тема	Вступ	Стор.
№		4
1.	Інституційні засади функціонування податкової системи в Україні	5
2.	Проблеми обліку податку на прибуток підприємств та складання податкової звітності	16
3.	Проблеми обліку податку на додану вартість та складання податкової звітності	27
4.	Проблеми обліку акцизного податку та складання податкової звітності	37
5.	Проблеми обліку єдиного податку та складання податкової звітності	47
6.	Проблеми обліку податку на доходи фізичних осіб та складання податкової звітності	56
7.	Проблеми обліку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, і транспортного податку та складання податкової звітності	68
8.	Проблеми обліку плати за землю і місцевих зборів та складання податкової звітності	75

ВСТУП

Навчальна дисципліна «Облік і звітність в оподаткуванні» входить до переліку професійно орієнтованих дисциплін за фаховим спрямуванням і охоплює комплекс питань, що розкривають проблеми обліку і звітності в оподаткуванні, порядок ведення обліку фактів господарського життя, у тому числі господарських операцій, та розрахунок за наслідками їх існування або здійснення податків та зборів, а також складання податкової звітності.

До навчальних дисципліни, які вивчаються разом з дисципліною «Облік і звітність в оподаткуванні» і пов'язані з нею, належать: «Організація бухгалтерського обліку», «Бухгалтерський облік в управлінні підприємством (організацією, установою)».

Метою дисципліни «Облік і звітність в оподаткуванні» є формування у здобувачів другого (магістерського) рівня вищої освіти спеціальних знань щодо організації та ведення обліку і складання звітності в оподаткуванні, розкриття проблемних питань обліку і звітності в оподаткуванні та змісту відповідних основних прикладних категорій, засвоєння та розвитку навиків та вмінь щодо обліку нарахування (обчислення) податків та зборів і складання податкової звітності в сучасних умовах господарювання.

Завдання курсу – формування у здобувачів другого (магістерського) рівня вищої освіти знань щодо проблемних питань, які стосуються системи оподаткування в Україні, побудови та організації обліку і звітності в оподаткуванні, порядку ведення обліку і звітності в оподаткуванні та особливостей ведення податкового обліку та складання податкової звітності.

Конспект лекцій дає можливість студентам оволодіти знаннями щодо сутності вітчизняної податкової системи, ведення обліку і складання звітності для цілей оподаткування.

Навчальним планом передбачено вивчення дисципліни на лекційних та практичних заняттях, виконання самостійної й індивідуальної роботи та складання по завершенню курсу підсумкового модульного контролю.

Лекційні заняття проводяться за темами курсу, за результатами яких потрібно засвоїти інституційні засади функціонування податкової системи в Україні, проблеми обліку податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість, акцизного податку, єдиного податку, податку на доходи фізичних осіб, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, плати за землю і місцевих зборів та складання податкової звітності.

ТЕМА 1. ІНСТИТУЦІЙНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УКРАЇНІ

Лекція 1.1. Інституційні засади функціонування податкової системи в Україні.

Мета лекції: вивчення теоретичних та практичних питань щодо правових засад встановлення податків і зборів в Україні, обов'язків та прав платників податків, функцій та прав контролюючих органів, облікової інтеграція в системі оподаткування

План лекції

1. Правові засади встановлення податків і зборів в Україні.
2. Обов'язки та права платників податків.
3. Функції контролюючих органів.
4. Права контролюючих органів.
5. Облікова інтеграція в системі оподаткування.

1. Правові засади встановлення податків і зборів в Україні.

Верховна Рада України наділена широкими повноваженнями щодо встановлення на території України податків та зборів. Відповідно до п. 12.1 ст. 12 Податкового кодексу **Верховна Рада України** встановлює на території України загальнодержавні податки та збори і визначає:

1. **перелік загальнодержавних податків та зборів;**

Увага!

Відповідно до п. 9.1 ст. 9 Податкового кодексу України до загальнодержавних податків належать:

1. податок на прибуток підприємств;
2. податок на доходи фізичних осіб;
3. податок на додану вартість;
4. акцизний податок;
5. екологічний податок;
6. рентна плата;
7. мито.

Крім того, відповідно до п. 16-1 підрозділу 10 розділу XX ПКУ тимчасово, до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України, встановлено **військовий збір, який по суті є загальнодержавним збором.**

2. **перелік місцевих податків та зборів**, установлення яких належить до компетенції сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад;

3. положення, визначені в п. 7.1, 7.2 ст. 7 Податкового кодексу щодо **загальнодержавних податків та зборів (тобто платники певного загальнодержавного податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування і т.д., а також податкові пільги та порядок їх застосування);**

4. положення, визначені в п. 7.1, 7.2 ст. 7 Податкового кодексу щодо **місцевих податків та зборів (тобто платники певного місцевого податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування і т.д., а також податкові пільги та порядок їх застосування).**

Відповідно до п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу **сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, в межах своїх повноважень приймають рішення про встановлення місцевих податків та зборів та податкових пільг** зі сплати місцевих податків і зборів **до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування**

встановлюваних місцевих податків та/або зборів, та про внесення змін до таких рішень. При цьому слід враховувати наступне:

1. Встановлення **місцевих податків та зборів здійснюється у порядку, визначеному Податковим кодексом.**

2. **При прийнятті рішення** про встановлення місцевих податків та/або зборів обов'язково визначаються **об'єкт оподаткування, платник податків і зборів, розмір ставки, податковий період** та інші **обов'язкові елементи**, визначенні статтею 7 Податкового кодексу з дотриманням критеріїв, встановлених **розділом XII** цього Кодексу для відповідного місцевого податку чи збору (нагадаємо, що **розділ XII** Податкового кодексу – це розділ, присвячений **податку на майно**).

Увага!

Відповідно до ст. 7 Податкового кодексу України під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи:

- 1) платники податку;
- 2) об'єкт оподаткування;
- 3) база оподаткування;
- 4) ставка податку;
- 5) порядок обчислення податку;
- 6) податковий період;
- 7) строк та порядок сплати податку;
- 8) строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

3. Сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, **надсилають у десятиденний строк** з дня прийняття рішень, але **не пізніше 25 липня року**, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлених місцевих податків та/або зборів та податкових пільг зі сплати місцевих податків та/або зборів, **до контролюючого органу**, в якому перебувають на обліку платники відповідних місцевих податків та/або зборів, **в електронному вигляді інформацію щодо ставок та податкових пільг** зі сплати місцевих податків та/або зборів у порядку та за формою, затвердженими Кабінетом Міністрів України, та **копії прийнятих рішень про встановлення місцевих податків та/або зборів** та про внесення змін до таких рішень.

Якщо **в рішенні органу місцевого самоврядування** про встановлення місцевих податків та/або зборів, а також податкових пільг з їх сплати **не визначено термін його дії**, таке рішення є чинним **до прийняття нового рішення.**

Контролюючі органи **не пізніше 25 серпня** поточного року складають зведену інформацію **про розмір та дату встановлення ставок місцевих податків та/або зборів** на відповідних територіях, а також про встановлені на відповідних територіях **податкові пільги** та подають її **в електронній формі** центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику.

4. **Рішення про встановлення місцевих податків та зборів** офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування **до 25 липня року**, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та/або зборів або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються **не раніше початку бюджетного періоду**, що настає за плановим періодом.

5. У разі якщо **до 15 липня року**, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування місцевих податків та/або зборів, **сільська, селищна, міська рада або рада об'єднаних територіальних громад**, створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, **не прийняла** рішення про встановлення відповідних місцевих податків та/або зборів, що є **обов'язковими** згідно з нормами Податкового кодексу, такі податки та/або збори **справляються виходячи з норм** цього Кодексу із застосуванням **ставок, які діяли до 31 грудня року**, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування таких

місцевих податків та/або зборів (нагадаємо, що згідно з п. 10.2 ст. 10 Податкового кодексу **місцеві ради повинні обов'язково** установити **єдиний податок та податок на майно** (в частині **транспортного податку та плати за землю**));

6. Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (тобто **Міністерство фінансів України**), затверджує **форми податкових декларацій** (розрахунків) з **місцевих податків та зборів** згідно з порядком, встановленим Податковим кодексом, а у разі потреби надає методичні рекомендації щодо їх заповнення.

7. **Не дозволяється сільським, селищним, міським радам та радам об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, встановлювати індивідуальні пільгові ставки** місцевих податків та зборів для окремих юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців і фізичних осіб або **звільняти їх від сплати** таких податків та зборів.

До повноважень сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, щодо податків та зборів належать:

1. **встановлення ставок** місцевих податків та зборів **в межах ставок**, визначених Податковим кодексом;

2. **визначення переліку податкових агентів** згідно із ст. 268 Податкового кодексу (тобто визначення переліку **податкових агентів** для цілей справляння **туристичного збору**);

3. прийняття рішення про **встановлення місцевих податків та зборів, зміну розміру їх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг**, яке тягне за собою зміну податкових зобов'язань платників податків та яке набирає чинності з **початку бюджетного періоду**.

Згідно з п. 12.5 ст. 12 Податкового кодексу **офіційно оприлюднене рішення про встановлення місцевих податків та/або зборів, а також зміну розміру їх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг або про внесення змін до таких рішень є нормативно-правовим актом** з питань оподаткування місцевими податками та зборами, який набирає чинності з урахуванням строків, передбачених підпунктом 12.3.4 статті 12 Податкового кодексу (тобто якщо рішення офіційно оприлюднюється **до 25 липня року**, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлених місцевих податків та/або зборів або змін (плановий період), то воно застосовується **починаючи з планового періоду**. В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються **не раніше** початку бюджетного періоду, **що настає за плановим періодом**).

Платники місцевих податків та зборів при визначенні своїх податкових зобов'язань можуть використовувати зведену інформацію, розміщену на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику. Такі платники **звільняються від відповідальності** у разі, якщо у **зведеній інформації**, розміщеній на офіційному веб-сайті, виявлено помилку, що містить розбіжності між даними контролюючих органів та даними офіційно оприлюдненого рішення про встановлення місцевих податків та/або зборів або про внесення змін до таких рішень. У такому разі **до таких платників податку штрафні санкції та пеня**, передбачені цим Кодексом за порушення податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, що спричинені такою помилкою, **не застосовуються, підстав для притягнення** платника податків та/або його посадових осіб **до відповідальності немає**.

Увага!

Відповідно до п. 10.1 ст. 10 Податкового кодексу України до **місцевих податків** належать:

1. податок на майно;
2. єдиний податок.

Згідно з п. 10.2 ст. 10 Податкового кодексу України до **місцевих зборів** належать:

1. збір за місця для паркування транспортних засобів;
2. туристичний збір.

2. Обов'язки та права платників податків.

Відповідно до п. 15.1 ст. 15 Податкового кодексу України **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.

Увага!

Порядок обліку платників податків і зборів затверджено наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1588 (з подальшими змінами).

Згідно з п. 16.1 ст. 16 Податкового кодексу України **платник податків зобов'язаний:**

1. **стати на облік** у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України;
2. вести в установленому порядку **облік доходів і витрат, скласти звітність**, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;
3. **подавати до контролюючих органів** у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, **декларації, звітність** та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;
4. **сплачувати податки та збори** в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи;

Увага!

Відповідно до **статті 67 Конституції України** кожен зобов'язаний **сплачувати податки і збори** в порядку і розмірах, встановлених законом.

Усі громадяни **щорічно подають до податкових інспекцій** за місцем проживання **декларації про свій майновий стан та доходи** за минулий рік у порядку, встановленому законом.

5. **подавати** на належним чином оформлену **письмову вимогу контролюючих органів** (у випадках, визначених законодавством) **документи з обліку доходів, витрат та інших показників**, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів. У письмовій вимозі обов'язково зазначаються **конкретний перелік документів**, які повинен надати платник податків, та підстави для їх надання;

6. **подавати** контролюючим органам **інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету** в зв'язку з отриманням **податкових пільг** (суми отриманих пільг) та напрями їх використання (**щодо умовних податкових пільг** - пільг, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку);

7. **подавати** контролюючим органам **інформацію** в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством;

8. **виконувати законні вимоги** контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і **підписувати акти (довідки)** про проведення перевірки;

9. **не перешкоджати** законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та **виконувати законні вимоги** такої посадової особи;

10. **повідомляти** контролюючим органам за місцем обліку такого платника **про його ліквідацію або реорганізацію** протягом **трьох робочих днів** з дня прийняття відповідного

рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації);

11. **повідомляти** контролюючі органи про **зміну місцезнаходження** юридичної особи та **зміну місця проживання** фізичної особи - підприємця;

12. **забезпечувати збереження документів**, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених цим Кодексом;

13. **допускати посадових осіб** контролюючого органу **під час проведення ними перевірок** до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також **для проведення перевірок** з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених цим Кодексом;

14. **використовувати електронний кабінет** для **листування** з контролюючими органами в електронній формі у разі **подання звітності** в електронній формі, а також після проходження електронної ідентифікації он-лайн в електронному кабінеті, крім платників податків, які відмовилися від використання електронного кабінету в порядку, встановленому цим Кодексом, та платників податків, які не визначили спосіб взаємодії із контролюючим органом;

15. **забезпечувати** надання посадовими (службовими) особами платника податку **письмових пояснень** на письмовий запит контролюючого органу з питань, що стосуються предмета перевірки, та їх документального підтвердження.

Відповідно до п. 17.1 ст. 17 Податкового кодексу України **платник податків має, зокрема, право:**

1. **безоплатно отримувати** у контролюючих органах, у тому числі і через мережу Інтернет, **інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти**, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю;

2. **представляти свої інтереси** в контролюючих органах самостійно, через **податкового агента** або **уповноваженого представника**;

Увага!

Відповідно до п. 18.1 ст. 18 Податкового кодексу України **податковим агентом** визнається особа, на яку цим Кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету **від імені та за рахунок коштів** платника податків.

Податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені цим Кодексом для платників податків.

Платник податків веде справи, пов'язані зі сплатою податків, особисто або через свого представника. Особиста участь платника податків в податкових відносинах не позбавляє його права мати свого представника, як і участь податкового представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у таких відносинах.

Представниками платника податків визнаються особи, які **можуть здійснювати представництво** його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, **на підставі закону або довіреності. Довіреність**, видана платником податків - фізичною особою на представництво його інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, **має бути засвідчена** відповідно до чинного законодавства.

3. **обирати самостійно**, якщо інше не встановлено цим Кодексом, **метод ведення обліку** доходів і витрат;

4. **користуватися податковими пільгами** за наявності підстав у порядку, встановленому цим Кодексом;

5. одержувати **відстрочення, розстрочення** сплати податків або **податковий кредит** в порядку і на умовах, встановлених цим Кодексом;

6. **бути присутнім під час проведення перевірок** та надавати **пояснення** з питань, що виникають під час таких перевірок, та за власною ініціативою пояснення з питань, що не

запитувалися контролюючим органом, ознайомлюватися та отримувати **акти (довідки) перевірок**, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу **письмові заперечення** в порядку, встановленому цим Кодексом;

7. **оскаржувати** в порядку, встановленому цим Кодексом, **рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб)**, у тому числі надану йому у паперовій або електронній формі індивідуальну податкову консультацію, яка йому надана, а також узагальнюючу податкову консультацію;

8. **вимагати** від контролюючих органів **проведення перевірки** відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків;

9. **на нерозголошення** контролюючим органом (посадовими особами) **відомостей про такого платника** без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами;

10. **на залік чи повернення** надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому цим Кодексом;

11. **на повне відшкодування шкоди**, заподіяної незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку;

12. **подавати декларацію та інші документи в паперовій формі** у разі виникнення технічних та/або методологічних помилок чи технічного збою в роботі електронного кабінету (наявність помилки/збою має бути підтверджена технічним адміністратором та/або методологом електронного кабінету, або згідно з повідомленням на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, або рішенням суду), якщо подання таких документів в електронній формі не є обов'язковим відповідно до цього Кодексу.

3. Функції контролюючих органів.

Відповідно до ст. 19-1 Податкового кодексу України контролюючі органи, визначені підпунктом 41.1.1 пункту 41.1 статті 41 цього Кодексу (**центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи**), виконують, зокрема, такі функції (крім особливостей, передбачених для державних податкових інспекцій статтею 19-3 цього Кодексу):

1. здійснюють **адміністрування податків, зборів, платежів**, у тому числі проводять відповідно до законодавства **перевірки та звірки** платників податків;

2. **контролюють своєчасність подання** платниками податків та платниками єдиного внеску **передбаченої законом звітності** (декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів), **своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати** податків, зборів, платежів;

3. надають **адміністративні послуги** платникам податків, зборів, платежів;

4. здійснюють **контроль** за встановленими законом **строками проведення розрахунків в іноземній валюті**, за додержанням порядку **приймання готівки для подальшого переказу** (крім приймання готівки банками), за дотриманням суб'єктами господарювання установлених законодавством **обов'язкових вимог щодо забезпечення** можливості розрахунків за товари (послуги) з використанням електронних платіжних засобів, порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за **наявністю ліцензій** на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, наявністю торгових патентів;

5. здійснюють **контроль** за додержанням виконавчими органами сільських, селищних рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом

формування територій громад, порядку **прийняття та обліку податків і зборів** від платників податків, **своєчасністю і повнотою перерахування** зазначених сум до бюджету;

6. здійснюють контроль за **правомірністю бюджетного відшкодування** податку на додану вартість;

7. **реєструють та ведуть облік платників податків**, платників єдиного внеску, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, проводять диференціацію платників податків;

8. забезпечують **достовірність та повноту обліку платників податків та платників єдиного внеску**, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;

9. формують та ведуть **Державний реєстр фізичних осіб - платників податків**, Єдиний банк даних про платників податків - юридичних осіб, реєстри, ведення яких покладено законодавством на контролюючі органи;

10. забезпечують **ведення обліку** податків, зборів, платежів;

11. забезпечують **перегляд рішень** контролюючих органів нижчого рівня у встановленому законодавством порядку;

12. **здійснюють ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів**, оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами та контроль за таким виробництвом;

13. **здійснюють контроль** у сфері виробництва, обігу та реалізації **підакцизних товарів**, контроль за їх цільовим використанням, забезпечують міжгалузеву координацію у цій сфері;

14. забезпечують контроль за прийняттям **декларацій про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію)**, встановлені виробником або імпортером, та узагальненням відомостей, зазначених у таких деклараціях, для організації роботи та контролю за повнотою обчислення і сплати акцизного податку;

15. здійснюють заходи щодо **запобігання та виявлення порушень** законодавства у сфері виробництва та обігу **спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та пального**;

16. проводять роботу щодо **боротьби з незаконним виробництвом, переміщенням, обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та пального**;

17. **забезпечують контроль** за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять оптову або роздрібну **торгівлю алкогольними напоями**, вимог законодавства щодо **мінімальних оптово-відпускних або роздрібних цін** на такі напої;

18. організують роботу та здійснюють **контроль за застосуванням арешту майна платника податків**, що має податковий борг, та/або зупинення видаткових операцій на його рахунках у банку;

19. **здійснюють погашення податкового боргу**, стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум **єдиного внеску та інших платежів**;

20. здійснюють **відстрочення, розстрочення та реструктуризацію грошових зобов'язань та/або податкового боргу**, недоїмки із сплати єдиного внеску, а також списання безнадійного податкового боргу;

21. **надають індивідуальні податкові консультації**, інформаційно-довідкові послуги з питань податкового та іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи;

22. забезпечують визначення в установлених цим Кодексом, іншими законами України випадках сум податкових та грошових зобов'язань платників податків, **застосування і своєчасне стягнення сум передбачених законом штрафних (фінансових) санкцій (штрафів)** за порушення податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

23. звертаються до суду у випадках, передбачених законодавством;

24. інформують органи державної влади про стан розрахунків платників податків з бюджетами та сплати єдиного внеску;

25. інформують органи місцевого самоврядування про стан розрахунків з місцевими бюджетами.

До контролюючих органів належать також митні органи. Митні органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, його територіальні органи), згідно з п. 19-1.2 ст. 19 Податкового кодексу України, виконують такі функції:

1. організують та здійснюють ведення обліку і адміністрування мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які відповідно до податкового, митного та іншого законодавства справляються у зв'язку із ввезенням (пересиланням) товарів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезенням (пересиланням) товарів з митної території України або території вільної митної зони, забезпечують контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою їх нарахування та сплати у повному обсязі платниками податків до відповідного бюджету під час переміщення товарів через митний кордон України та після завершення операцій з митного контролю та митного оформлення;

2. формують та ведуть Єдиний державний реєстр авторизованих економічних операторів;

3. здійснюють інші функції, визначені законом.

Відповідно до ст. 19-3 Податкового кодексу України державні податкові інспекції виконують такі функції:

1. здійснюють сервісне обслуговування платників податків;

2. здійснюють реєстрацію та ведення обліку платників податків та платників єдиного внеску, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;

3. формують та ведуть Державний реєстр фізичних осіб - платників податків, Єдиний банк даних про платників податків - юридичних осіб, реєстри, ведення яких покладено законодавством на контролюючі органи, визначені підпунктом 41.1.1 пункту 41.1 статті 41 цього Кодексу;

4. виконують інші функції сервісного обслуговування платників податків, визначені законом.

4. Права контролюючих органів.

Відповідно до ст. 20 Податкового кодексу України контролюючі органи, визначені підпунктом 41.1.1 пункту 41.1 статті 41 цього Кодексу (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи), мають, зокрема, право:

1. запрошувати платників податків, зборів, платежів або їхніх представників для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків, зборів, платежів, дотримання вимог законодавства з інших питань, у тому числі законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи. Письмові повідомлення про такі запрошення надсилаються в порядку, встановленому статтею 42 цього Кодексу, не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня запрошення, в яких зазначаються підстави запрошення, дата і час, на які запрошується платник податків (представник платника податків);

2. аналізувати фінансовий стан платника податків, що має податковий борг, та стан забезпечення такого боргу податковою заставою;

3. для здійснення функцій, визначених законом, отримувати безоплатно від платників податків, у тому числі благодійних та інших неприбуткових організацій, усіх форм власності у порядку, визначеному законодавством, довідки, копії документів, засвідчені підписом платника або його посадовою особою та скріплені печаткою (за наявності), про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, видатки платників податків та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, зборів, платежів, про дотримання вимог законодавства, здійснення контролю за яким покладено на контролюючі органи, а також фінансову і статистичну звітність у порядку та на підставах, визначених законом;

4. **отримувати безоплатно** від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій усіх форм власності та їх посадових осіб, у тому числі від органів, які забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів), **інформацію, документи і матеріали;**

5. проводити відповідно до законодавства **перевірки і звірки платників податків (крім Національного банку України)**, у тому числі після проведення процедур митного контролю та/або митного оформлення;

6. **отримувати безоплатно** від платників податків, а також від установ Національного банку України, банків та інших фінансових установ **довідки** у порядку, встановленому Законом України "Про банки і банківську діяльність" та цим Кодексом, **довідки та/або копії документів про наявність банківських рахунків**, а на підставі **рішення суду** - інформацію про **обсяг та обіг коштів на рахунках**, у тому числі про ненадходження в установлені строки **валютної виручки** від суб'єктів господарювання, інформацію про договори **боржника про зберігання цінностей** або надання **боржнику** в майновий найм (оренду) **індивідуального банківського сейфа**, що охороняється банком;

7. **запитувати та вивчати** під час проведення перевірок **первинні документи**, що використовуються в бухгалтерському обліку, **реєстри, фінансову, статистичну та іншу звітність**, пов'язану з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів, виконанням вимог законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи;

8. **отримувати** від платників податків, платників єдиного внеску та надавати у межах, передбачених законом, **документи в електронному вигляді;**

9. під час **проведення перевірок** у платників податків - фізичних осіб, а також у посадових осіб платників податків - юридичних осіб та платників єдиного внеску **перевіряти документи, що посвідчують особу**, а також **документи, що підтверджують посаду** посадових осіб та/або осіб, які фактично здійснюють розрахункові операції;

10. **вимагати під час проведення перевірок** від платників податків, що перевіряються, **проведення інвентаризації** основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки;

11. **здійснювати контроль** за додержанням законодавства з питань **регулювання обігу готівки** (крім банків), порядку проведення **готівкових розрахунків** за товари (послуги), за **наявністю ліцензій** на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів, за додержанням порядку приймання готівки для подальшого переказу (крім приймання готівки банками), за дотриманням суб'єктами господарювання установлених законодавством обов'язкових вимог щодо **забезпечення можливості розрахунків** за товари (послуги) з використанням електронних платіжних засобів;

12. **проводити контрольні розрахункові операції** до початку перевірки платника податків щодо дотримання ним порядку проведення **готівкових розрахунків та застосування реєстраторів розрахункових операцій та/або програмних реєстраторів розрахункових операцій**. **Товари**, отримані службовими (посадовими) особами контролюючих органів під час проведення контрольної розрахункової операції, **підлягають поверненню** платнику податків у **непошкодженому вигляді**. У разі неможливості повернення такого товару відшкодування витрат здійснюється відповідно до законодавства з питань захисту прав споживачів;

13. **вимагати під час проведення перевірок** від посадових або службових осіб платника податків **залучення повноважних осіб** для спільного з працівниками контролюючого органу **зняття показань внутрішніх та зовнішніх лічильників**, якими обладнані технічні пристрої, що використовуються у процесі провадження діяльності, що перевіряється;

14. **доступу під час проведення перевірок** до територій, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, що використовуються для **провадження господарської діяльності та/або є** об'єктами оподаткування, або використовуються для отримання доходів (прибутку), або пов'язані з іншими об'єктами оподаткування та/або можуть бути джерелом погашення податкового боргу;

15. у разі виявлення порушення вимог податкового чи іншого законодавства України, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, **надсилати платникам податків письмові запити** щодо надання засвідчених належним чином копій документів;

16. **вимагати** під час проведення перевірок від керівників та інших посадових осіб підприємств, установ та організацій, а також фізичних осіб - підприємців та фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, **усунення виявлених порушень законодавства**;

17. **користуватися у службових справах засобами зв'язку**, що належать платникам податків, з їх дозволу або з дозволу посадових осіб таких платників;

18. **залучати у разі потреби фахівців, експертів та перекладачів**, застосовувати під час виконання **податковим керуючим повноважень**, визначених цим Кодексом, **фотозйомку та відеозапис** (довідково: **податковий керуючий** - посадова (службова) особа контролюючого органу, на яку покладається виконання функцій, спрямованих на погашення податкового боргу платника податків);

19. **визначати у порядку, встановленому цим Кодексом, суми податкових та грошових зобов'язань** платників податків;

20. **застосовувати до платників податків передбачені законом фінансові (штрафні) санкції (штрафи)** за порушення податкового чи іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи; **стягувати до бюджетів та державних цільових фондів суми грошових зобов'язань та/або податкового боргу** у випадках, порядку та розмірі, встановлених цим Кодексом та іншими законами України; **стягувати суми недоїмки** із сплати єдиного внеску; **стягувати суми простроченої заборгованості** суб'єктів господарювання перед державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) за кредитами (позиками), залученими державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) або під державні (місцеві) гарантії, а також за кредитами із бюджету в порядку, визначеному цим Кодексом та іншими законами України;

21. **отримувати від нотаріусів** за письмовим запитом інформацію про **вступ фізичної особи у права спадкоємця** з обов'язковим зазначенням повних даних про таку особу та даних про майно, отримане за правом спадкування;

22. **стягувати з банків та інших фінансових установ пеню** за несвоєчасне виконання ними рішень суду та доручень платників податків про сплату податків, зборів, платежів;

23. приймати рішення про **розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу**, а також про списання безнадійного податкового боргу у порядку, передбаченому законодавством;

24. **звертатися до суду**, у тому числі подавати позови до підприємств, установ, організацій та фізичних осіб, щодо **визнання оспорюваних правочинів недійсними** та застосування визначених законодавством заходів, пов'язаних із визнанням правочинів недійсними, а також щодо стягнення в дохід держави коштів, отриманих за нікчемними договорами;

25. **звертатися до суду щодо зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках такого платника податків** у банках та інших фінансових установах (крім операцій з видачі заробітної плати та сплати податків, зборів, єдиного внеску, а також визначених контролюючим органом грошових зобов'язань платника податків, погашення податкового боргу), у тому числі **при недопущенні посадових осіб контролюючих органів** до обстеження територій та приміщень;

26. **звертатися до суду щодо накладення арешту на кошти та інші цінності, що знаходяться в банку**, платника податків, який має **податковий борг**, у разі якщо у такого платника податків **відсутнє майно** та/або його балансова вартість менша суми податкового боргу, та/або таке майно не може бути джерелом погашення податкового боргу;

27. **звертатися до суду щодо стягнення коштів платника податків**, який має податковий борг, з **рахунків у банках**, що обслуговують такого платника податків, на суму податкового боргу або його частини;

28. звертатися до суду **щодо нарахування та сплати податкових зобов'язань**, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності у результаті застосування звичайних цін;

29. звертатися до суду із заявою про **вилучення оригіналів первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів** у випадках, передбачених цим Кодексом;

30. **складати** стосовно платників податків - фізичних осіб та посадових осіб платників податків - юридичних осіб **протоколи про адміністративні правопорушення** та виносити постанови у справах про адміністративні правопорушення у порядку, встановленому законом;

31. проводити у визначеному законодавством порядку **перевірку показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування** та із своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплатою усіх передбачених цим Кодексом податків та зборів, виконанням законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

32. **проводити перевірку** правильності та повноти **визначення фінансового результату до оподаткування** згідно з бухгалтерським обліком відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

5. Облікова інтеграція в системі оподаткування.

На сучасному етапі для вітчизняного обліку характерним є паралельне співіснування бухгалтерського обліку і **обліку у системі оподаткування** (який інколи називають **податковим обліком**), де податковий облік є самостійною підсистемою, яка підкоряється фіскальній логіці та використовує власні методи. На сучасному етапі чинним законодавством не встановлено визначення терміну «податковий облік» або «облік у системі оподаткування».

Правила податкового законодавства, які установлені Податковим кодексом України, позитивно вплинули на процес гармонізації **бухгалтерського обліку та обліку з метою оподаткування**.

У міжнародній практиці при класифікації країн за моделями обліку і звітності використовується **ознака взаємозв'язку** бухгалтерського і податкового обліку, в основі якої лежить міра відповідності і взаємного впливу правил формування бухгалтерської звітності та правил оподаткування.

Серед країн, що мають **високий взаємозв'язок** між обліком у системі оподаткування і бухгалтерським обліком прийнято вважати такі країни, як Німеччина, Франція, Іспанія, Греція, Японія, Бельгія, Італія та інші. До країн, що мають **незалежні підсистеми обліку** можна віднести Великобританію, США, Нідерланди, Канаду, Австралію, Нову Зеландію. При цьому спостерігаються **проміжні позиції**: умовно високий взаємозв'язок та умовна незалежність облікових підсистем.

У наукових колах при дослідженні проблеми **гармонізації бухгалтерського обліку і обліку з метою оподаткування** визначені:

- **концепція паралельного співіснування** бухгалтерського і податкового обліку;
- **концепція наближення** облікових підсистем.

Концепція наближення бухгалтерського обліку та обліку у системі оподаткування має **вагомні переваги**, оскільки передбачає:

- єдиний підхід до визначення елементів облікового апарату;
- економічність (уніфікація ведення облікових підсистем зменшує витрати робочого часу, кількість фахівців);
- відносну простоту ведення обліку;
- збільшення рівня прозорості та якості зовнішнього і внутрішнього аудиту.

Відомі зарубіжні економісти Хегарті Д., Гелен Ф., Баррос А. вважають, що чим **тіснішим є взаємозв'язок облікових підсистем**, тим **важливіша високоякісна фінансова звітність** для визначення впливу розміру податків на прибуток компанії. У зв'язку з цим на перший план

виходить проблема **оптимізації співвідношення** інтересів користувачів фінансової звітності і фіскальних інтересів держави.

Облікова система повинна відповідати реаліям світового ринку, а держава зобов'язана виходити з пріоритету бухгалтерських правил зі збереженням традиційної **незалежності нормативно-методичної бази бухгалтерського обліку** від податкового законодавства.

Тому методика податкових розрахунків та їх документальне оформлення в цілому повинні базуватися на основі класичного бухгалтерського обліку. Проте джерелом інформаційного забезпечення для **обліку в системі оподаткування** може стати система фінансового обліку лише **за умови інтеграції** підсистем по всіх напрямках (законодавча база, методологія, методика ведення облікових підсистем).

Питання для самоконтролю:

1. Чи зобов'язаний платник податків стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України?

2. Чи зобов'язаний платник податків виконувати вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування?

3. Чи зобов'язаний платник податків повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи?

4. Чи відноситься до функцій центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та його територіальних органів контроль за своєчасністю подання платниками податків та платниками єдиного внеску передбаченої законом звітності (декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів)?

5. Чи відноситься до функцій центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та його територіальних органів контроль за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість?

6. Чи відноситься до функцій центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та його територіальних органів формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб - платників податків?

7. Чи мають право центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та його територіальні органи отримувати від платників податків документи в електронному вигляді?

8. Чи мають право центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та його територіальні органи проводити контрольні розрахункові операції до початку перевірки платника податків щодо дотримання ним порядку проведення готівкових розрахунків та застосування реєстраторів розрахункових операцій?

Рекомендована література: [6; 9; 12; 13; 15; 28; 33; 34]

ТЕМА 2. ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ ТА СКЛАДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Лекція 2.1. Проблеми обліку податку на прибуток підприємств та складання податкової звітності

Мета лекції: вивчення теоретичних та практичних питань щодо проблем обліку податку на прибуток підприємств та складання податкової звітності

План лекції

1. Платники податку на прибуток підприємств та їх облік.
2. Проблеми визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та бази оподаткування.
3. Різниці, які виникають при розрахунку податку на прибуток підприємств.
4. Облікове відображення нарахування та сплати податку на прибуток підприємств.
5. Звітність з податку на прибуток підприємств та проблеми її складання.

1. Платники податку на прибуток підприємств та їх облік.

У складі платників податку на прибуток підприємств періодично відбуваються зміни. Зараз відповідно до п. 133.1 ст. 133 Податкового кодексу України платниками цього податку - резидентами є:

1. **суб'єкти господарювання - юридичні особи**, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами, крім юридичних осіб, визначених пунктами 133.4 та 133.5 ст. 133 Податкового кодексу України. Суб'єкти господарювання - юридичні особи, що обрали **спрощену систему оподаткування**, є платниками податку при виплаті доходів (прибутків) **нерезиденту** із джерелом їх походження з України в порядку, визначеному пунктом 141.4 статті 141 Податкового кодексу України. При цьому платники **єдиного податку четвертої групи** не є платниками податку при виплаті доходів, визначених **абзацами четвертим - шостим** підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу.

Суб'єкти господарювання - юридичні особи, що обрали **спрощену систему оподаткування**, є платниками податку при отриманні скоригованого **прибутку контрольованої іноземної компанії**, що оподатковується в порядку, визначеному статтею 39-2 та розділом III Податкового кодексу України.

2. **Управитель фонду операцій з нерухомістю**, який здійснює діяльність відповідно до Закону України "Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю" щодо операцій і результатів діяльності із довірчого управління, що здійснюється таким управителем через фонд;

3. **фізичні особи - підприємці**, у тому числі такі, що обрали **спрощену систему оподаткування**, та **фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність**, щодо виплачених **нерезиденту доходів (прибутків)** із джерелом їх походження з України, що оподатковуються в порядку, визначеному пунктом 141.4 статті 141 цього Кодексу.

Згідно п. 133.2 ст. 133 Податкового кодексу України платниками податку - нерезидентами є:

1. **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;

2. **нерезиденти, які здійснюють господарську діяльність на території України** через **постійне представництво** та/або **отримують доходи із джерелом походження з України**, та **інші нерезиденти**, на яких покладено обов'язок сплачувати податок у порядку, встановленому цим розділом.

Контролюючі органи з метою здійснення податкового контролю ведуть **облік платників податку на прибуток підприємств**. Завдяки цьому контролюючі органи мають можливість здійснювати ефективний контроль за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податку на прибуток та нарахованих фінансових санкцій.

Згідно з п. 63.2 ст. 63 Податкового кодексу України **взяття на облік у контролюючих органах юридичних осіб**, їх відокремлених підрозділів, у тому числі **юридичних осіб - нерезидентів**, які відкривають рахунки у банках України, а також самозайнятих осіб здійснюється незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору.

З метою проведення податкового контролю платники податків підлягають **реєстрації або взяттю на облік** у контролюючих органах зокрема за **місцезнаходженням юридичних осіб** та відокремлених підрозділів юридичних осіб.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, може прийняти рішення **про зміну основного та неосновного** місця обліку **великого платника податків**, у тому числі визначити, що облік такого платника податків здійснює територіальний орган центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, який здійснює супроводження великих платників податків, та його структурні підрозділи в разі створення.

Платник податків **зобов'язаний стати на облік** у відповідних контролюючих органах за **основним та неосновним** місцем обліку, повідомляти про всі об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, контролюючі органи за **основним місцем обліку** згідно з порядком обліку платників податків.

Заява про взяття на облік платника податків за **неосновним місцем обліку** подається у відповідний контролюючий орган протягом **10 робочих днів** після **створення відокремленого підрозділу**, реєстрації рухомого чи нерухомого майна чи відкриття об'єкта чи підрозділу, через які провадиться діяльність або які підлягають оподаткуванню.

Відповідно з п. 63.4 ст. 63 Податкового кодексу України взяття на облік платників податків - юридичних осіб (у тому числі платників податку на прибуток підприємств) та їх відокремлених підрозділів **здійснюється після їх державної реєстрації** чи включення відомостей про них до відповідних державних реєстрів на умовах, що визначаються законодавчими актами України, крім випадків, визначених цим Кодексом, коли органами реєстрації є контролюючі органи або коли проведення державної реєстрації платника податків у відповідному статусі законодавством не передбачається.

Облік платників податків у контролюючих органах ведеться **за податковими номерами**. Порядок визначення податкового номера встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Згідно з п. 63.11 ст. 63 Податкового кодексу України контролюючі органи забезпечують достовірність даних про платників податків в **Єдиному банку даних про платників податків - юридичних осіб** та Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків, реєстрі платників податку на додану вартість, реєстрі неприбуткових організацій та інших реєстрах, що формуються та ведуться контролюючими органами згідно з цим Кодексом, їх захист від несанкціонованого доступу, оновлення, архівування та відновлення даних.

З метою постійного забезпечення органів державної влади, органів місцевого самоврядування, юридичних та фізичних осіб **інформацією** центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, оприлюднює на єдиному державному реєстраційному веб-порталі юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців та громадських формувань та власному офіційному веб-сайті **дані про взяття на облік як платників податків юридичних осіб**, їх відокремлених підрозділів та **самозайнятих осіб** не пізніше наступного робочого дня після взяття на облік.

Доступ до зазначених веб-порталу та веб-сайту є **безоплатним та вільним**.

Зазначені дані містять такі **відомості про платника податків**:

податковий номер (для юридичної особи та її відокремленого підрозділу);

найменування для юридичної особи або прізвище, ім'я, по батькові для фізичної особи;

місцезнаходження;

дата та номер запису про взяття на облік;

найменування та ідентифікаційний код контролюючого органу за основним місцем обліку платника податків;

відомості про надіслання відповідним контролюючим органом до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань відомостей у зв'язку з припиненням юридичної особи, що передбачені законодавством.

Відповідно з п. 64.1 ст. 64 Податкового кодексу України **взяття на облік** за основним місцем обліку **юридичних осіб** та їх відокремлених підрозділів як платників податків та зборів у контролюючих органах здійснюється на підставі **відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань**, наданих згідно із Законом України "Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань", у день отримання зазначених відомостей контролюючими органами.

Дані про взяття на облік юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів **як платників податків і зборів у контролюючих органах** передаються до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань **у день взяття на облік юридичної особи** та/або відокремленого підрозділу юридичної особи в порядку, встановленому Міністерством юстиції України та центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Взяття на облік за **основним місцем обліку** платників податків - **юридичних осіб** та відокремлених підрозділів юридичних осіб, для яких законом установлені **особливості їх державної реєстрації** та які **не включаються** до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань, здійснюється у день отримання **відповідної заяви**, яку платник податків зобов'язаний подати **у десятиденний строк** після державної реєстрації (легалізації, акредитації чи засвідчення факту створення іншим способом).

Як було сказано вище, **нерезиденти** за певних обставин також повинні сплачувати податок на прибуток підприємств, тому вони повинні в певних випадках **стати на облік як платники цього податку**. Згідно з п. 64.5 ст. 64 Податкового кодексу України **нерезиденти** (іноземні юридичні компанії, організації), які **здійснюють в Україні діяльність** через відокремлені підрозділи, у тому числі **постійні представництва**, або **придбавають нерухоме майно** або отримують майнові права на таке майно в Україні, або **відкривають рахунки в банках України** відповідно до статті 6 Закону України "Про платіжні системи та переказ коштів в Україні", зобов'язані **стати на облік у контролюючих органах**.

Взяття на облік у контролюючому органі **нерезидента** здійснюється при настанні **першої із подій**, визначеної в абзаці першому п. 64.5 ст. 64 Податкового кодексу України, **не пізніше наступного робочого дня** з дня надходження від нерезидента **відповідної заяви**, яку він зобов'язаний подати:

у десятиденний строк після акредитації (реєстрації, легалізації) на території України **відокремленого підрозділу** - до контролюючого органу за місцезнаходженням відокремленого підрозділу;

до придбання нерухомого майна або отримання майнових прав на таке майно в Україні - до контролюючого органу за місцезнаходженням нерухомого майна;

до відкриття рахунку в Україні - до контролюючого органу за місцезнаходженням установи (відділення) банку або іншої фінансової установи, в яких відкривається рахунок.

До заяви додаються копії таких документів (з пред'явленням оригіналів):

витягу з відповідного бізнес-реєстру (торговельного, банківського або іншого реєстру, в якому фіксується факт державної реєстрації компанії, організації), **виданого в країні реєстрації іноземної компанії**, організації та легалізованого в установленому порядку, якщо інше не передбачено міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, що супроводжується **нотаріально засвідченим перекладом українською мовою;**

документа, що підтверджує присвоєння ідентифікаційного (реєстраційного, облікового) номера (коду) нерезидента в країні його реєстрації, якщо у витягу з відповідного бізнес-реєстру не зазначені відомості про такий номер (код), що супроводжується **нотаріально засвідченим перекладом українською мовою;**

документа, яким підтверджуються повноваження представника нерезидента. У разі якщо такий документ виданий в країні реєстрації нерезидента, він повинен бути легалізований в установленому порядку, якщо інше не передбачено міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, та супроводжуватися **нотаріально засвідченим перекладом українською мовою;**

документа про акредитацію (реєстрацію, легалізацію) відокремленого підрозділу іноземної компанії, організації на території України, якщо нерезидент здійснює в Україні діяльність через відокремлений підрозділ.

У разі акредитації (реєстрації, легалізації) на території України відокремленого підрозділу іноземної компанії, організації, у тому числі постійного представництва, одночасно із взяттям на облік нерезидента здійснюється взяття на облік відокремленого підрозділу такого нерезидента.

У разі встановлення контролюючим органом за результатами податкового контролю **ознак ведення нерезидентом господарської діяльності** на території України, зазначеної в абзацах третьому - п'ятому п. 64.5 ст. 64 Податкового кодексу України, **без взяття на податковий облік нерезидента**, зокрема здійснення резидентом діяльності в інтересах нерезидента через відокремлені підрозділи, у тому числі, що має ознаки постійного представництва, контролюючим органом **призначається перевірка такої діяльності**. Порядок проведення перевірки для цілей цього пункту визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з урахуванням особливостей, визначених цим Кодексом.

Якщо перевіркою **встановлено ведення нерезидентом діяльності** через відокремлені підрозділи, у тому числі постійне представництво в Україні **без взяття на податковий облік**, контролюючий орган складає акт перевірки, який надсилається нерезиденту в порядку, визначеному пунктом 86.13 статті 86 Податкового кодексу України. На підставі акта перевірки контролюючим органом може бути **прийнято рішення про взяття на облік такого нерезидента в Україні** без заяви нерезидента та отримання заперечення до акта перевірки.

2. Проблеми визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та бази оподаткування.

Платники податку на прибуток підприємств досить часто **стикаються з проблемами** при визначенні об'єкта оподаткування та податкової бази. Розглянемо, що є об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств. Відповідно до ст. 134 Податкового кодексу України **об'єктом оподаткування** податком на прибуток підприємств, зокрема, є:

1) **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 Податкового кодексу. У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) (ф. № 2) **фінансовий результат до оподаткування** показується у рядку **2290 (прибуток)** або у рядку **2295 (збиток)**. Платник податку, у якого **річний дохід** (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за **останній річний звітний період** не перевищує **сорока 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** Податкового кодексу, **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);

2) **дохід за договорами страхування**, визначений згідно з підпунктом 141.1.2 пункту 141.1 статті 141 Податкового кодексу (тобто дохід, що визначається на основі суми страхових платежів, страхових внесків, страхових премій, нарахованих за договорами страхування і співстрахування);

3) **дохід (прибуток) нерезидента**, що підлягає оподаткуванню згідно з пунктом 141.4 статті 141 Податкового кодексу, з джерелом походження з України;

4) дохід суб'єктів, які здійснюють випуск та проведення лотерей, підлягає оподаткуванню згідно з пунктом 141.8 статті 141 Податкового кодексу (пп. 134.1.4 ПКУ);

5) дохід операторів, отриманий від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю, що підлягає оподаткуванню згідно з пунктом 141.5 статті 141 Податкового кодексу (пп. 134.1.5 ПКУ);

б) дохід, отриманий від азартних ігор з використанням гральних автоматів, що підлягає оподаткуванню згідно з пунктом 141.5 статті 141 Податкового кодексу (пп. 134.1.6 ПКУ).

Базою оподаткування є грошове вираження об'єкту оподаткування, визначеного згідно із статтею 134 Податкового кодексу з урахуванням положень цього Кодексу (п. 135.1 ПКУ).

Обчислення суми податку на прибуток підприємств здійснюється шляхом множення бази оподаткування на відповідну ставку цього податку.

В економічній літературі висвітлюються проблеми, пов'язані з визначенням об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та податкової бази. Так, Ю. С. Шорохова вважає значним недоліком Податкового кодексу України відсутність визначення об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємств, замість якого має місце тільки схема обчислення прибутку (Шорохова Ю. С. Щодо проблемних питань визначення об'єкта податку на прибуток підприємств. *Теорія і практика правознавства*. 2015. Вип. 1 (7). С. 1–9).

Крім того, проблемами, які пов'язані з визначенням об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та податкової бази, є, по-перше, велика кількість різниць, які виникають відповідно до положень Податкового кодексу України, по-друге, постійні зміни складу цих різниць, зумовлені внесенням змін до Податкового кодексу України.

3. Різниця, які виникають при розрахунку податку на прибуток підприємств.

У 2020 році внаслідок змін, внесених до Податкового кодексу України, зазнали змін різниця, на які коригується фінансовий результат до оподаткування.

Розглянемо, зокрема, такі нові різниця:

1) п. 140.4 ст. 140 роз. III Податкового кодексу України доповнено різницею (пп. 140.4.3), відповідно до якої фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму нарахованих доходів від участі в капіталі нерезидентів та на суму нарахованих доходів у вигляді дивідендів, що підлягають виплаті на його користь від такого нерезидента, за умови, що доля участі в капіталі нерезидента становить щонайменше 10 відсотків протягом календарного року та такий нерезидент не входить до переліку держав (територій), визначених відповідно до пп. 39.2.1.2 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 цього Кодексу (крім держав (територій), з якими є чинні міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування доходів);

2) п. 140.4 ст. 140 роз. III Кодексу доповнено різницею (пп. 140.4.5), відповідно до якої фінансовий результат до оподаткування зменшується платником податку - правонаступником на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування платника податку, що реорганізується шляхом:

приєднання, злиття, перетворення у періоді затвердження передавального акта;

поділу, виділу у періоді затвердження розподільчого балансу пропорційно до отриманої частки майна згідно з розподільчим балансом;

3) внесено зміни до пп. 140.5.11 п. 140.5 ст. 140 Кодексу, відповідно до яких фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму витрат від відшкодування збитків, компенсації неодержаного доходу (упущеної вигоди), нарахованих відповідно до цивільного законодавства та цивільно-правових договорів, у тому числі у сфері зовнішньоекономічної діяльності, на користь осіб, які не є платниками податку (крім фізичних осіб, які є платниками податку на доходи фізичних осіб), та на користь платників податку, які оподатковуються за ставкою 0 відсотків відповідно до п. 44 підр. 4 роз. XX "Перехідні положення" Кодексу, а також

на суму штрафів, пені, нарахованих контролюючими органами та іншими органами державної влади за порушення вимог законодавства;

4) п. 140.5 ст. 140 роз. III Кодексу доповнено новим пп. 140.5.15, відповідно до якого фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму витрат, понесених платником податків при здійсненні операцій з нерезидентами, якщо такі операції **не мають ділової мети**.

Відповідно до п. 138.1 Податкового кодексу фінансовий результат до оподаткування збільшується на такі суми:

- на суму **нарахованої амортизації** основних засобів та/або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

- на суму **уцінки та витрат від зменшення корисності** основних засобів та/або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

- на суму **залишкової вартості** окремого об'єкта основних засобів та/або нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, у разі **ліквідації** або **продажу** такого об'єкта;

- на суму **залишкової вартості** окремого об'єкта **невиробничих** основних засобів та/або **невиробничих** нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, у разі **ліквідації** або **продажу** такого об'єкта;

- на суму **витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих** основних засобів чи **невиробничих** нематеріальних активів, віднесених до витрат відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Згідно з п. 138.2 Податкового кодексу фінансовий результат до оподаткування зменшується на такі суми:

- на суму **розрахованої амортизації** основних засобів та/або нематеріальних активів відповідно до пункту 138.3 Податкового кодексу;

на суму **залишкової вартості** окремого об'єкта основних засобів та/або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень статті 138 Податкового кодексу, у разі **ліквідації** або **продажу** такого об'єкта;

- на суму **дооцінки** основних засобів та/або нематеріальних активів у межах **попередньо віднесених до витрат** уцінки відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

- на суму **вигід від відновлення корисності** основних засобів та/або нематеріальних активів у межах **попередньо віднесених до витрат** витрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

- на суму **первісної вартості придбання** або **виготовлення** окремого об'єкта **невиробничих** основних засобів та/або **невиробничих** нематеріальних активів та **витрат** на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення, у тому числі віднесених до витрат відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, у разі **продажу** такого об'єкта невиробничих основних засобів або нематеріальних активів, але **не більше суми доходу (виручки)**, отриманої від такого продажу.

4. Облікове відображення нарахування та сплати податку на прибуток підприємств.

Відколи податковий облік податку на прибуток підприємств став ґрунтуватися на даних бухгалтерського обліку, список причин виникнення відстрочених податків дещо зменшився. Проте необхідність розрахунку відстрочених податків зовсім не відпала і для того, щоб нарахувати

податок на прибуток у бухгалтерському обліку, просто взяти суму податку з Податкової декларації з податку на прибуток підприємств недостатньо.

Із визначення, наведеного в п. 3 НП(С)БО 17 «Податок на прибуток», випливає, що бухгалтерські витрати (дохід) за податком на прибуток розраховують за формулою:

$$\boxed{\text{Витрати (дохід) за податком на прибуток}} = \boxed{\text{Поточний податок на прибуток}} + \boxed{\Delta\text{ВПЗ}} - \boxed{\Delta\text{ВПА}}$$

де

$\Delta\text{ВПЗ}$ — зміна суми відстрочених податкових зобов'язань (ВПЗ) за звітний рік (сальдо по Кт рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» на 31 грудня звітного року мінус сальдо по Кт рахунку 54 на 01 січня звітного року). Зверніть увагу: ВПЗ не завжди враховують при розрахунку витрат (доходу) за податком на прибуток. Яскравий приклад тому ВПЗ, нараховане при дооцінці необоротних активів. Його нараховують за рахунок зменшення капіталу в дооцінках проводкою Дт 41 «Капітал в дооцінках» — Кт 54 (п. 4 НП(С)БО 17) і витрати (доходи) за податком на прибуток при цьому не зачіпають;

$\Delta\text{ВПА}$ — зміна суми відстрочених податкових активів (ВПА) за звітний рік (сальдо по Дт рахунку 17 «Відстрочені податкові активи» на 31 грудня звітного року мінус сальдо по Дт рахунку 17 на 01 січня звітного року).

Якщо в результаті розрахунку за формулою отримано позитивний результат, мають місце витрати за податком на прибуток (Дт 98 «Податок на прибуток»), якщо від'ємний — дохід (Кт 98).

Тепер з'ясуємо, як отримати показник поточного податку на прибуток і як розрахувати величину зміни відстрочених податків ($\Delta\text{ВПЗ}$ і $\Delta\text{ВПА}$).

Поточний податок на прибуток є податком на прибуток, розрахованим у звітному періоді за податковим законодавством (п. 3 НП(С)БО 17). Тобто, перш ніж відобразити нарахований податок на прибуток у бухгалтерському обліку, обов'язково треба обчислити податкове зобов'язання з податку на прибуток за правилами ПКУ.

Якщо орієнтуватися на дані Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, поточним податком на прибуток буде сума податку, задекларована в рядку 06 «Податок на прибуток ((позитивне значення))» декларації за звітний рік.

Правила розрахунку відстрочених податків встановлені НП(С)БО 17. Для визначення сум ВПА і ВПЗ використовують дані Балансу. При цьому порівнюються показники бухгалтерського Балансу на кінець року з оцінкою його статей за даними податкового обліку і розраховується різниця між ними. Саме ці різниці беруть участь в подальшому розрахунку відстрочених податків, але тільки за умови, що вони носять тимчасовий характер (так звані тимчасові податкові різниці).

Тимчасові податкові різниці бувають двох видів:

— тимчасові податкові різниці, що підлягають відніманню (призводять до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) в майбутніх періодах і є базою для розрахунку ВПА);

— тимчасові податкові різниці, що підлягають оподаткуванню (будуть включені в податковий прибуток (чи зменшать збиток) в майбутніх періодах і є базою для розрахунку ВПЗ).

Після розрахунку тимчасових податкових різниць, що підлягають відніманню і оподаткуванню, бухгалтер визначає власне ВПА і ВПЗ. Для цього треба помножити розраховані величини тимчасових різниць (що відповідно підлягають відніманню і оподаткуванню) на діючу наступного року ставку податку на прибуток (п. 12 НП(С)БО 17). Основна ставка податку на прибуток зараз складає 18 %.

Отримані суми ВПЗ відображають в обліку підприємства як сальдо по кредиту рахунку 54, а суми ВПА — як сальдо по дебету рахунку 17 на 31 грудня звітного року.

Серед іншого ВПА можуть бути визнані за старими податковими збитками, які враховують у зменшення бухгалтерського фінрезультату для цілей оподаткування згідно з ПКУ. Тому за наявності податкових збитків підприємство оцінює вірогідність отримання надалі прибутку, достатнього для погашення попередніх збитків:

— якщо воно сподівається отримати прибуток, то можна нарахувати ВПА виходячи із суми збитку;

— якщо ж надії на отримання прибутку в майбутньому немає, то і нараховувати відстрочений податок у бухгалтерському обліку немає необхідності.

Для обліку розрахунків за податком на прибуток використовують субрахунок 641/«Розрахунки за податком на прибуток». Нарахування поточного податку на прибуток показують за кредитом цього субрахунку в кореспонденції з дебетом рахунків:

— 98 — у сумі, не пов'язаній з відстроченими податками;

— 17 — у разі нарахування поточного податку на прибуток з відображенням ВПА;

— 54 — у разі нарахування поточного податку на прибуток за рахунок списання раніше нарахованих ВПЗ.

Суб'єкти малого підприємництва, які відстрочені податки не розраховують за правилами НП(С)БО 25, нарахування податку з податкової декларації показують однією проводкою: Дт 98 — Кт 641/«Розрахунки за податком на прибуток».

Підприємства, які звільнені від сплати податку на прибуток, витратами за податком на прибуток визнають суму податку, що не підлягає перерахуванню до бюджету у зв'язку з наданням пільг. Її нараховують кореспонденцією Дт 98 — Кт 481 «Кошти, вивільнені від оподаткування».

Як видно з наведеного, бухгалтерський облік податку на прибуток підприємств є достатньо проблемним. Тому далі порядок нарахування поточного податку на прибуток і відстрочених податків проілюстровано числовими прикладами. При цьому припустимо, що впродовж року у підприємства не було змін ВПА і ВПЗ, які підлягають відображенню на рахунках власного капіталу, а поточний податок на прибуток, відображений в декларації, становить 2000 грн. (див. табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Нарахування податку на прибуток підприємств і відстрочених податків

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
Зменшення ВПА впродовж року (сальдо за Дт 17: на 1 січня звітного року - 1500 грн., на 31 грудня звітного року - 500 грн.)				
1	Зменшено сальдо ВПА (500 грн. - 1500 грн.)	98	17	1 000
	Нараховано податок на прибуток, відображений в декларації з податку на прибуток за звітний рік	98	641/приб	2 000
	Списано на фінансовий результат суму витрат за податком на прибуток (2000 грн. + 1000 грн.)	791	98	3 000
Збільшення ВПА впродовж року (сальдо за Дт 17: на 1 січня звітного року - 500 грн., на 31 грудня звітного року - 1500 грн.)				
2	Донараховано ВПА (1500 грн. - 500 грн.) в межах поточного податку на прибуток	17	641/приб	1 000
	Донараховано податок на прибуток, відображений в декларації за звітний рік (2000 грн. - 1000 грн.)	98	641/приб	1 000
	Списано на фінансовий результат суму витрат за податком на прибуток	791	98	1 000

Зменшення ВПЗ впродовж року				
(сальдо за Кт 54: на 1 січня звітнього року - 1500 грн., на 31 грудня звітнього року - 500 грн.)				
3	Зменшено сальдо ВПЗ (500 грн. - 1500 грн.) в межах поточного податку на прибуток	54	641/приб	1000
	Донараховано податок на прибуток, відображений в декларації за звітний рік (2000 грн. - 1000 грн.)	98	641/приб	1000
	Списано на фінансовий результат суму витрат за податком на прибуток	791	98	1000
Збільшення ВПЗ впродовж року				
(сальдо за Кт 54: на 1 січня звітнього року - 500 грн., на 31 грудня звітнього року - 1500 грн.)				
4	Донараховано ВПЗ (1500 грн. - 500 грн.)	98	54	1000
	Нараховано податок на прибуток, відображений в декларації за звітний рік	98	641/приб	2000
	Списано на фінансовий результат суму витрат за податком на прибуток (1000 грн. + 2000 грн.)	791	98	3000
ВПА змінюється на ВПЗ				
(на 1 січня звітнього року сальдо за Дт 17 - 500 грн., на 31 грудня звітнього року сальдо за Кт 54 - 500 грн.)				
5	Списано ВПА	98	17	500
	Нараховано ВПЗ	98	54	500
	Нараховано податок на прибуток, відображений в декларації за звітний рік	98	641/приб	2000
	Списано на фінансовий результат суму витрат за податком на прибуток (500 грн. + 500 грн. + 2000 грн.)	791	98	3000
ВПЗ змінюється на ВПА				
(на 1 січня звітнього року сальдо за Кт 54 - 500 грн., на 31 грудня звітнього року сальдо за Дт 17 - 500 грн.)				
6	Списано ВПЗ (у межах поточного податку на прибуток)	54	641/приб	500
	Нараховано ВПА (в межах поточного податку на прибуток)	17	641/приб	500
	Донараховано податок на прибуток, відображений в декларації за звітний рік (2000 грн. - 500 грн. - 500 грн.)	98	641/приб	1000
	Списано на фінансовий результат суму витрат за податком на прибуток	791	98	1000
Дохід за податком на прибуток				
(на 01 січня звітнього року сальдо за Кт 54 - 2700 грн., на 31 грудня звітнього року сальдо за Дт 17 - 300 грн.)				
7	Нараховано податок на прибуток, відображений в декларації за звітний рік, за рахунок зменшення ВПЗ	54	641/приб	2000
	Списано залишок ВПЗ	54	98	700
	Нараховано ВПА	17	98	300
	Списано на фінансовий результат суму доходу за податком на прибуток (700 грн. + 300 грн.)	98	791	1000

Перерахування податку на прибуток підприємств до бюджету відображається за дебетом 641 «Розрахунки за податками» до рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» і кредитом субрахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

5. Звітність з податку на прибуток підприємств та проблеми її складання.

Податкова декларація з податку на прибуток підприємств затверджена наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2015 р. № 897 (з подальшими змінами).

Згідно з п. 49.18 Податкового кодексу податкові декларації, крім випадків, передбачених цим Кодексом, подаються за **базовий звітний (податковий) період**, що дорівнює:

- **календарному кварталу** або календарному півріччю (у тому числі в разі сплати квартальних або піврічних авансових внесків) - **протягом 40 календарних днів**, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя). Проте податкову декларацію, яка розраховується **наростаючим підсумком за рік**, ці платники податку на прибуток подають **протягом 60 календарних днів**, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року (пп. 49.18.6 ПКУ);

- **календарному року**, крім випадків, передбачених підпунктами 49.18.4 та 49.18.5 п. 49.18. ст. 49 ПКУ - **протягом 60 календарних днів**, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

Проблеми, які виникають при складанні Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, зумовлені, зокрема, **наступними причинами**:

- великим обсягом декларації;
- відсутністю інструкції або порядку, який регламентує порядок заповнення цієї декларації;
- значною кількістю роз'яснень щодо особливостей заповнення цієї декларації, які надаються представниками податкових органів шляхом цитування норм Податкового кодексу, без надання чіткої відповіді на конкретно поставлене питання;
- великою кількістю додатків, які подаються разом з декларацією.

Питання для самоконтролю:

1. Чи є платником податку на прибуток підприємств управитель фонду операцій з нерухомістю?
2. Чи можуть бути платниками податку на прибуток підприємств фізичні особи - підприємці?
3. Чи повинні нерезиденти сплачувати податок на прибуток підприємств?
4. Чи повинне постійне представництво нерезидента в Україні встановлено ставати на податковий облік?
5. Що є об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств?
6. Який механізм обчислення суми податку на прибуток підприємств?
7. Чи збільшується фінансовий результат до оподаткування на суму нарахованої амортизації основних засобів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності?
8. Нарахування якого податку може бути відображено за дебетом рахунку 98?

Рекомендована література: [2; 3; 4; 11; 13; 14; 15; 16; 23; 28; 30; 32]

ТЕМА 3. ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ТА СКЛАДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Лекція 3.1. Проблеми обліку податку на додану вартість та складання податкової звітності

Мета лекції: вивчення теоретичних та практичних питань щодо проблем обліку податку на додану вартість та складання податкової звітності, у тому числі проблем визначення бази оподаткування при оподаткуванні операцій ПДВ та проблем визначення та обліку податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ

План лекції

1. Платники податку на додану вартість та їх облік.
2. Проблеми визначення бази оподаткування при оподаткуванні операцій ПДВ.
3. Проблеми визначення та обліку податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ.
4. Реєстрація податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних.
5. Звітність з податку на додану вартість та проблеми при її складанні.

1. Платники податку на додану вартість та їх облік.

В Україні досить багато юридичних і фізичних осіб зареєстровані платниками податку на додану вартість (ПДВ). У деяких випадках особи реєструються платниками ПДВ виконуючи вимоги Податкового кодексу України, тобто для них така реєстрація є **обов'язковою**, а інколи особи реєструються платниками ПДВ **добровільно**.

Платниками податку на додану вартість (ПДВ) згідно зі ст. 180 Податкового кодексу України, зокрема, є:

- 1) будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і **реєструється за своїм добровільним рішенням** як платник податку у порядку, визначеному ст. 183 Податкового кодексу України;
- 2) будь-яка особа, що **зареєстрована або підлягає реєстрації** як платник податку;
- 3) будь-яка особа, що **ввозить товари на митну територію України** в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України, а також:

особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, які передбачають **повне або часткове умовне звільнення від оподаткування**, у разі **порушення** таких митних режимів, встановлених митним законодавством;

особа, яка використовує, у тому числі при ввезенні товарів на митну територію України, **податкову пільгу не за цільовим призначенням** та/або **всупереч умовам чи цілям її надання** згідно із цим Кодексом, а також будь-які інші особи, що використовують податкову пільгу, яку для них не призначено.

Норми цього пункту **не застосовуються** до операцій з ввезення на митну територію України **фізичними особами** (громадянами) чи **суб'єктами підприємницької діяльності, які не є платниками податку, культурних цінностей**, зазначених у пункті 197.7 статті 197 цього Кодексу;

- 4) Особа, що веде облік результатів діяльності за **договором про спільну діяльність** без утворення юридичної особи;

5) **особа - управитель майна**, яка веде **окремий податковий облік з податку на додану вартість** щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управління за **договорами управління майном**.

Для цілей оподаткування господарські відносини між управителем майна з **власної господарської діяльності** та його діяльності з **управління майном** прирівнюються до відносин

на основі окремих цивільно-правових договорів. Норми цього підпункту не поширюються на управителів майна, які здійснюють управління активами інститутів спільного інвестування, фондів банківського управління, фондів фінансування будівництва та фондів операцій з нерухомістю, створених відповідно до закону;

б) Інші особи у випадках, установлених Податковим кодексом України.

Згідно з п. 180.2 ст. 180 Податкового кодексу України особою, відповідальною за нарахування та сплату податку до бюджету у разі постачання послуг нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники ПДВ, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України, є отримувач послуг. Такі особи (отримувачі послуг) мають права, виконують обов'язки та несуть відповідальність, передбачену законом, як платники ПДВ.

Для ведення обліку платників ПДВ податковий орган здійснює їх реєстрацію. Порядок реєстрації платників податку на додану вартість здійснюється згідно з Положенням про реєстрацію платників податку на додану вартість, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 14.11.2014 р. № 1130 (далі – Положення № 1130).

Згідно з п. 1.6 Положення № 1130 особі, яка реєструється як платник ПДВ, присвоюється індивідуальний податковий номер, який використовується для сплати податку. Індивідуальний податковий номер є єдиним для всього інформаційного простору України і зберігається за платником ПДВ до моменту анулювання реєстрації платника ПДВ.

Використання індивідуального податкового номера, наданого при реєстрації, є обов'язковим при оформленні й користуванні всіма видами документів, пов'язаних із розрахунками при придбанні товарів, обліком, звітністю про податок на додану вартість, оформленні податкового кредиту.

Індивідуальний податковий номер, зокрема, становить:

1) для юридичних осіб - 12-розрядний числовий код такої структури: 1 - 7-й знаки - перші 7 знаків коду за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України (далі - код за ЄДРПОУ) без контрольного числа; 8-й та 9-й знаки - код області за системою кодування, прийнятою в контролюючих органах; 10-й та 11-й знаки - код адміністративного району за системою кодування, прийнятою в контролюючих органах; 12-й знак - контрольний розряд, алгоритм формування якого встановлює Державна податкова служба України;

2) для фізичних осіб - 12-розрядний числовий номер такої структури: 1-10-й знаки - реєстраційний номер облікової картки платника податків, 11-й та 12-й знаки - контрольні розряди, алгоритм формування яких встановлює Державна податкова служба України.

Згідно з п. 183.12 Податкового кодексу України центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, веде реєстр платників податку, в якому міститься інформація про осіб, зареєстрованих як платники податку.

Як установлено в п. 2.1 розділу II Положення № 1130 Реєстр платників податку на додану вартість - автоматизований банк даних, створений відповідно до пункту 183.12 статті 183 розділу V Податкового кодексу України для забезпечення:

реєстрації та єдиного обліку платників ПДВ;
єдиних принципів ідентифікації платників ПДВ;
контролю за справлянням податку на додану вартість;
організації суцільного й вибіркового аналізу.

2. Проблеми визначення бази оподаткування при оподаткуванні операцій ПДВ.

Одними з обов'язкових елементів податку на додану вартість є об'єкт оподаткування і база оподаткування. Наявність об'єкта оподаткування свідчить про те, що у діяльності платника ПДВ є операції, які можуть оподатковуватися ПДВ. Так, згідно зі ст. 185 Податкового кодексу України об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з: постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 цього Кодексу;

постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 цього Кодексу; ввезення товарів на митну територію України; вивезення товарів за межі митної території України; постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

Проте відповідь на питання, яку саме суму податкового зобов'язання з ПДВ слід нараховувати при здійсненні певної оподаткованої ПДВ операції, можна знайти, знаючи **базу оподаткування на ставку ПДВ**: сума податкового зобов'язання з ПДВ визначається як добуток **базу оподаткування та ставки ПДВ**.

Згідно з п. 188.1 ст. 188 Податкового кодексу України **база оподаткування 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)).

При цьому у Податковому кодексі України встановлено, що:

1) **база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання** таких товарів/послуг. Проблемою при визначенні бази оподаткування при застосуванні цієї норми ПКУ може бути те, що частина фахівців вважає, що **ціною придбання** у даному випадку слід вважати **первісну вартість** таких товарів, яку формують у бухгалтерському обліку (з урахуванням не лише контрактної вартості товарів, але й, зокрема, витрат на їх доставку). Інша частина стверджує, що **ціною придбання** слід вважати ціну, **яка зазначена в договорі на придбання товару**. Відзначимо, що фахівці ДФСУ у листі від 13.04.2016 р. № 8220/6/99-99-19-03-02-15 констатували, що для товарів, придбаних на митній території України або ввезених на митну територію України, **ціна придбання** визначається як вартість майна, за якою таке майно набуто у власність, тобто ціна, зазначена в договорі на придбання товару (контрактна вартість);

2) **база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін**. Проблемою при визначенні бази оподаткування при застосуванні цієї норми ПКУ є неоднозначність тлумачення того, яка саме ціна є звичайною. У пп. 14.1.71 Податкового кодексу України встановлено, що **звичайна ціна** - ціна товарів (робіт, послуг), визначена **сторонами договору**, якщо **інше не встановлено** цим Кодексом. Якщо **не доведено зворотнє**, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін. Це визначення не поширюється на операції, що визнаються контрольованими відповідно до статті 39 цього Кодексу. Крім того, при продажу товарів за певних умов (наприклад, під час проведення аукціону (публічних торгів)) Податковий кодекс України передбачає окремі умови визначення звичайних цін проданих товарів;

3) **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), за винятком:

- 1) товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню;
- 2) газу, який постачається для потреб населення.

Податковий кодекс України також встановлює, що **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. Відзначимо, що **Державна фіскальна служба України в індивідуальній податковій консультації від 16.04.2018 р. №**

1608/6/99-99-15-03-02-15/ПК роз'яснила, що якщо суми коштів отримані однією стороною як суми неустойки (штрафів та/або пені) внаслідок невиконання або неналежного виконання другою стороною договірних зобов'язань, то такі кошти **не є оплатою вартості** поставлених (що підлягають поставці) товарів/послуг та **не змінюють базу оподаткування ПДВ товарів/послуг**. Зазначене також роз'яснено в Узагальнюючій податковій консультації щодо включення до бази оподаткування ПДВ та складу витрат коштів, отриманих як сума штрафу за затримку оплати чи постачання товарів/послуг, затвердженій наказом Державної податкової служби України від 06.07.2012 р. N 590.

Слід також враховувати, що згідно з п. 190.1 ст. 190 Податкового кодексу **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.

Таким чином, порядок визначення **бази оподаткування** при справлянні ПДВ залежить від багатьох факторів, внаслідок чого можуть виникати проблеми у частини платників ПДВ.

3. Проблеми визначення та обліку податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ.

Податковий кодекс України установив **дати виникнення податкових зобов'язань з ПДВ**, якими повинні керуватися платники ПДВ. Проте **проблемним** для платників ПДВ є питання, чи залежить дата виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів **від дати переходу права власності на товар** за умови її визначення у договорі? Для з'ясування відповіді на це питання доцільно звернутися до ст. 187 Податкового кодексу України.

Згідно з п. 187.1 ст. 187 цього Кодексу **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:**

1) **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;

2) **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.

Розглянемо, як розтлумачила норми Податкового кодексу України Державна фіскальна служба України. В індивідуальній податковій консультації від 26.04.2019 р. № 1874/6/99-99-15-03-02-15/ПК ДФСУ **роз'яснила наступне:**

1) Згідно з підпунктом 14.1.191 пункту 14.1 статті 14 ПКУ **постачанням товарів** є **будь-яка передача права на розпорядження товарами** як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду.

2) З метою оподаткування ПДВ при здійсненні **операцій постачання товарів**, оплата за які не відбулася і постачальник не визначає податкові зобов'язання за касовим методом, **датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ** вважається дата, на яку припадає **початок передачі товару** від постачальника або безпосередньо покупцю, або організації, яке здійснюватиме доставку покупцю цього товару **будь-яким способом** (перевезення, пересилання тощо). Отже, **дата виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів не залежить від дати переходу права власності на товар.**

3) Підтвердженням **дати, на яку припадає початок передачі (переміщення) товару**, є дата, яка визначає **фізичне переміщення товару зі складу** (або будь-якого місця зберігання) продавця з метою доставки зазначеного товару покупцеві, в тому числі **дата, вказана у**

документах на перевезення (переміщення, пересилання) товару, які відповідно до статті 307 Господарського кодексу України оформляються в установленій формі з складанням комплексу перевізних документів з урахуванням виду транспорту, яким здійснюється перевезення.

4) Відповідно до вимог пункту 201.10 статті 201 ПКУ **постачальник по першій з подій — даті відвантаження товару зобов'язаний був в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних та надати покупцю за його вимогою.**

5) При цьому слід врахувати, що згідно зі статтею 1 ПКУ **відносини, що виникають у сфері справляння податків, регулюються виключно нормами ПКУ**, а тому врегулювання в рамках договору питань, що віднесені до податкового законодавства, є некоректним (відповідно до частини 2 статті 1 ЦКУ до податкових, бюджетних відносин **цивільне законодавство не застосовується**, якщо інше не встановлено законом). Тому **перенесення дати виникнення податкових зобов'язань з ПДВ на підставі умов договору на інший строк, ніж визначений ПКУ, не відповідає нормам ПКУ.**

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення товарів на митну територію України є дата подання митної декларації для митного оформлення (п. 187.8 ст. 187 Податкового кодексу України).

Проблемними для платників ПДВ є також питання щодо того, коли саме відносити суми податку до податкового кредиту (особливо коли постачальник несвоєчасно зареєстрував або не зареєстрував у Єдиному реєстрі податкових накладних відповідну податкову накладну)? У загальному випадку відповідно до п. 198.2 ст. 198.2 Податкового кодексу **датою віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:**

а) **дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;**

б) **дата отримання платником податку товарів/послуг.**

Відповідно до п. 201.1 ст. 201 Податкового кодексу на дату виникнення податкових зобов'язань **платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений цим Кодексом термін.**

Податкова накладна, складена та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є **для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту (п. 201.10 Податкового кодексу).**

Відповідь на те, як формувати податковий кредит у випадку, коли постачальник несвоєчасно зареєстрував або не зареєстрував у Єдиному реєстрі податкових накладних відповідну податкову накладну, надано у листі Державної фіскальної служби України від 15.01.2016 № 1201/7/99-99-19-03-02-17:

1) Податок на додану вартість, зазначений у податковій накладній яка була **своєчасно зареєстрована** в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН), може бути **включений до складу податкового кредиту** того податкового (звітного) періоду, у якому вона складена, або будь-якого **наступного звітного періоду** протягом **365 календарних днів** з дати складання такої податкової накладної.

2) Податок на додану вартість, зазначений у податковій накладній, яка була зареєстрована в ЄРПН з **порушенням терміну**, встановленого п. 201.10 ст. 201 ПКУ або п. 39 підрозд. 2 розд. XX ПКУ, може бути включена до складу податкового кредиту **того податкового (звітного) періоду, у якому вона зареєстрована в ЄРПН, або будь-якого наступного звітного періоду, але не пізніше 365 календарного дня** з дати складання такої податкової накладної.

3) **Відсутність факту реєстрації** платником податку - продавцем товарів/послуг податкових накладних в ЄРПН **не дає права покупцю на включення сум податку на додану вартість до податкового кредиту та не звільняє продавця від обов'язку включення суми**

податку на додану вартість, вказаної в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період (п. 201.10 ст. 201 ПКУ).

У п. 198.2 ст. 198 Податкового кодексу встановлено, що для **операцій із ввезення на митну територію України** товарів датою віднесення сум податку до податкового кредиту є дата **сплати податку** за податковими зобов'язаннями згідно з пунктом 187.8 статті 187 цього Кодексу (тобто дата сплати ПДВ до або під час митного оформлення імпортованих товарів), а для операцій з **постачання послуг нерезидентом на митній території України** - дата складення **платником податкової накладної** за такими операціями, за умови реєстрації такої податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних. При цьому ПДВ, сплачений імпортером на митниці при ввезенні товарів в Україну, у такого імпортера відображається в декларації з ПДВ у **рядку, призначеному для відображення податкового кредиту** (тобто рядки декларації з ПДВ, призначені для податкових зобов'язань, на етапі ввезення товарів в Україну не заповнюються).

При веденні обліку податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ у платників податків також можуть виникати **проблеми**. Це зумовлено, зокрема, ще й тією обставиною, що **Інструкцію з бухгалтерського обліку податку на додану вартість**, яка свого часу була затверджена наказом Міністерства фінансів України від 01.07.1997 р. № 141 (з наступними змінами), пізніше втратила чинність на підставі наказу Міністерства фінансів України від 18.06.2019 р. № 247.

Таким чином, при веденні обліку податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ платникам ПДВ зараз доводиться користуватися загальними нормами бухгалтерського законодавства, у тому числі нормами Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.

Для обліку ПДВ використовується рахунок **64 «Розрахунки за податками й платежами»**. За кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом - належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо.

На субрахунок **641 «Розрахунки за податками»** до рахунку 64 ведеться, зокрема, облік ПДВ, що нараховується та сплачується відповідно до чинного законодавства.

На субрахунок **643 «Податкові зобов'язання»** до рахунку 64 ведеться облік суми податку на додану вартість, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню).

Опис кореспонденції рахунків щодо нарахування податкового зобов'язання при здійсненні постачання (продажу) активів та послуг наведено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Опис кореспонденції рахунків щодо нарахування податкового зобов'язання при здійсненні постачання (продажу) активів та послуг

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		дебет	кредит	
Продаж запасів / робіт / послуг / необоротних активів				
На умовах передоплати				
1	Отримано передоплату від покупця	311	681	1200,00
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	200,00
3	Відображено дохід від реалізації	361	70	1200,00

4	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	70	643	200,00
Перша подія — відвантаження				
1	Відображено дохід від реалізації	361	70	1200,00
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	70	641	200,00

На субрахунку **644 «Податковий кредит»** до рахунку 64 ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання. Опис кореспонденції рахунків щодо нарахування податкового кредиту при придбанні активів та послуг з використанням субрахунків 644/1 «Податковий кредит не підтверджений» та 644/2 «Податковий кредит транзитний рахунок» наведено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Опис кореспонденції рахунків щодо нарахування податкового кредиту при придбанні активів та послуг

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		дебет	кредит	
Придбання запасів, необоротних активів, робіт/послуг				
Перша подія — оплата				
1	Перераховано аванс продавцеві	371	301, 311	1200,00
2	Відображено право на податковий кредит з ПДВ (до отримання податкової накладної, зареєстрованої в реєстрі)	644/1	644/2	200,00
3	Отримано зареєстровану податкову накладну	641	644/1	200,00
4	Отримано товари / послуги / необоротні активи	20, 22, 23, 28, 15, 91 — 94	631, 685	1000,00
5	Відображено ПДВ при отриманні товарів	644/2	631, 685	200,00
6	Зроблено залік заборгованостей	631, 685	371	1200,00
Перша подія — отримання				
1	Отримано товари / послуги / необоротні активи від постачальника (без передоплати)	20, 22, 23, 28, 15, 91 — 94	631, 685	1000,00
2	Відображено право на податковий кредит (до отримання податкової накладної, зареєстрованої в реєстрі)	644/1	631, 685	200,00
3	Отримано зареєстровану податкову накладну	641	644/1	200,00
4	Перераховано оплату постачальникові	631, 685	311	1200,00

Субрахунок **315 «Спеціальні рахунки в національній валюті»** до рахунку 31 з'явився після впровадження системи електронного адміністрування ПДВ. На ньому обліковують кошти на електронному ПДВ-рахунку, що Казначейство відкриває платникові ПДВ.

Щойно суб'єкт господарювання зареєструвався платником ПДВ, йому автоматично відкривають спеціальний ПДВ-рахунок у системі електронного адміністрування (СЕА) податку на додану вартість (тобто ПДВ-рахунок відкривається не у банку, а в Казначействі).

Зарахування коштів з поточного рахунку у банку на ПДВ-рахунок у Казначействі слід відобразити проводкою: **Дт 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» — Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»**. Ці кошти пізніше будуть використовуватися для сплати податкових зобов'язань з ПДВ до бюджету.

Якщо у декларації з ПДВ утворилося від'ємне значення, то можна при дотриманні умов податкового законодавства **повернути кошти з ПДВ-рахунку** у Казначействі на поточний рахунок підприємства у банку. За результатами розгляду заяви платника ПДВ Казначейство за вказівкою податківців перерахує кошти на поточний рахунок цього платника, що відображається проводкою: **Дт 311 — Кт 315**.

Сплата до бюджету суми ПДВ (тобто податкових зобов'язань з ПДВ) здійснюється з ПДВ-рахунку у Казначействі, а не з поточного рахунку в банку. Для відображення такої операції в обліку до субрахунку 641 відкривають аналітичний субрахунок **«Розрахунки за ПДВ в СЕА ПДВ»**, який далі позначатиметься так: **641/ПДВ**. Ця операція проводиться без участі платника ПДВ, її здійснює Казначейство. При цьому дата її здійснення чітко не визначена. Тому платнику ПДВ її доведеться з'ясувати самостійно, для чого достатньо зазирнути в **Електронний кабінет** платника ПДВ (див. розділ «СЕА ПДВ»). Для підтвердження здійснення такої операції можна скласти бухгалтерську довідку. А до неї вже додати Витяг за формою J/F 1401903, отриманий з Електронного кабінету. На підставі бухгалтерської довідки роблять проводку: **Дт 641/ПДВ — Кт 315**.

Якщо сума ПДВ була **надміру сплачена з ПДВ-рахунку до бюджету** (наприклад, внаслідок допущеної помилки), то кошти, надміру сплачені до бюджету з ПДВ-рахунку, підлягають поверненню з бюджету виключно на ПДВ-рахунок. Для цього платник ПДВ повинен подати заяву податківцям у довільній формі. У обліку операція з **повернення з бюджету коштів на ПДВ-рахунок** платника ПДВ відображається такою проводкою: **Дт 315 — Кт 641/ПДВ**.

Якщо ПДВ-статус платника податків буде **анульовано**, його ПДВ-рахунок також буде закрито (п. 2001.8 ПКУ). Якщо після розрахунків з бюджетом на ПДВ-рахунку залишаться кошти, вони також будуть **перераховані до бюджету**. У обліку така операція відображається проводкою: **Дт 641/ПДВ — Кт 315**.

Проте потім такі суми можна буде **повернути з бюджету** (п. 43.41 ПКУ). На дату **отримання коштів з бюджету на поточний рахунок** у банку робимо проводку: **Дт 311 — Кт 641/ПДВ**. Підстава для цього — банківська виписка.

4. Реєстрація податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних.

Відповідно до п. 201.10 ПКУ **реєстрація податкових накладних та/або розрахунків коригування** до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних повинна здійснюватися з урахуванням **граничних строків**:

- для податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних, складених з **1 по 15 календарний день (включно)** календарного місяця, - **до останнього дня (включно)** календарного місяця, в якому вони складені;

- для податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних, складених з **16 по останній календарний день (включно)** календарного місяця, - **до 15 календарного дня (включно)** календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені.

- для **зведених податкових накладних** та/або розрахунків коригування до таких зведених податкових накладних, складених за операціями, визначеними пунктом 198.5 статті 198 та пунктом 199.1 статті 199 цього Кодексу, - **протягом 20 календарних днів**, що настають за останнім календарним днем місяця, в якому вони складені;

- для **розрахунків коригування**, складених постачальником товарів/послуг до податкової накладної, що складена **на отримувача - платника податку**, в яких передбачається **зменшення суми компенсації** вартості товарів/послуг їх постачальнику, - протягом **15 календарних днів з дня отримання** такого розрахунку коригування до податкової накладної **отримувачем (покупцем)**.

У разі **порушення цього терміну застосовуються штрафні санкції** згідно з Податковим кодексом (п. 201.10 Податкового кодексу).

5. Звітність з податку на додану вартість та проблеми при її складанні.

Форма **Податкової декларації з податку на додану вартість** затверджена наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 р. № 21 (з подальшими змінами). У випадках, установлених законодавством, разом з декларацією слід подавати додатки до неї.

Платники ПДВ при заповненні і поданні Податкової декларації з податку на додану вартість повинні керуватися, зокрема, **Порядком заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість**, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 р. № 21 (з подальшими змінами).

До декларації вносяться дані **податкового обліку** платника окремо за кожний звітний (податковий) період **без наростаючого підсумку**.

Податкова звітність з податку на додану вартість **подається в електронній формі** всіма платниками цього податку з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

У разі **припинення договору про визнання електронних документів** з підстав, визначених законом, платник податків має право **до складання нового договору** подавати податкову звітність до контролюючого органу, в якому він перебуває на обліку як платник податку, **в один із таких способів**:

- 1) **особисто** платником податку або уповноваженою на це особою;
- 2) надсилається **поштою з повідомленням про вручення** та з описом вкладення.

Усі показники у податковій звітності проставляються **у гривнях без копійок** з відповідним округленням за загальнозстановленими правилами.

У **колонці А** Податкової декларації з податку на додану вартість в усіх необхідних випадках проставляються **обсяги постачання (придбання)** без урахування податку на додану вартість, **сума податку вказується у колонці Б**.

Платник податку **самостійно** обчислює суму податкового зобов'язання, яку зазначає в податковій звітності. Дані, наведені в податковій звітності, мають відповідати **даним бухгалтерського та податкового обліку платника**.

У рядках податкової звітності, що не заповнюються, нулі, прочерки та інші знаки чи символи **не проставляються**.

Податкова звітність повинна бути підписана:

1) **керівником платника податку** або уповноваженою особою, а також особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації до контролюючого органу. У разі ведення бухгалтерського обліку і подання податкової декларації безпосередньо керівником платника податку така податкова декларація підписується таким керівником;

2) **фізичною особою - платником податку** або його законним представником;

3) **особою, відповідальною за ведення бухгалтерського обліку** та подання податкової декларації згідно з договором про спільну діяльність або з договором про управління майном;

4) **особою, відповідальною за ведення бухгалтерського обліку** та подання податкової декларації інвестора (оператора), який веде окремий податковий облік, пов'язаний із виконанням угоди про розподіл продукції.

Декларація подається платником за звітний період, в якому виникають об'єкти оподаткування, або у разі наявності показників, які підлягають декларуванню, відповідно до вимог Кодексу.

У складі декларації подаються передбачені Порядком заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість додатки (у разі заповнення даних у відповідних рядках декларації).

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, подається отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, у разі наявності таких операцій.

Відповідно до п. 10 розділу III Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість додатками до декларації є:

- 1) розрахунок коригування сум податку на додану вартість (Д1) (додаток 1);
- 2) довідка про суму від'ємного значення звітного (податкового) періоду, яка зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (Д2) (додаток 2);
- 3) розрахунок суми бюджетного відшкодування (Д3) (додаток 3);
- 4) заяви про повернення суми бюджетного відшкодування та/або суми коштів на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість та/або врахування реєстраційної суми платника податку, що реорганізується, в обрахунку реєстраційної суми правонаступника (Д4) (додаток 4);
- 5) розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів (Д5) (додаток 5);
- 6) розрахунок сум податку на додану вартість, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, та/або показників, відповідно до яких підприємства (організації) належать до підприємства (організації) осіб з інвалідністю (Д6) (додаток 6);
- 7) розрахунок (перерахунок) частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях (Д7) (додаток 7);
- 8) 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) (додаток 8);
- 9) розрахунок податкових зобов'язань за операціями, визначеними в статті 16-1 Закону України "Про державну підтримку сільського господарства України", та питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів (ДС9) (додаток 9).

Додатки додаються до декларацій за наявності подій, які підлягають відображенню у таких додатках.

Звітним (податковим) періодом відповідно до п. 202.1 ст. 202 Податкового кодексу України є **один календарний місяць**.

Податкова декларація подається за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця (п. 203.1 ст. 203 Податкового кодексу України).

Платник податку зобов'язаний **самостійно сплатити суму податкового зобов'язання**, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого п. 203.1 ст. 203 Податкового кодексу України для подання податкової декларації.

Проблеми, які виникають при складанні Податкової декларації з податку на додану вартість, зумовлені, зокрема, наступними причинами:

- надзвичайно великою кількістю норм, які регулюють справляння ПДВ, та великим Податковою декларації з податку на додану вартість;
- великою кількістю додатків, які подаються разом з декларацією;
- значною кількістю роз'яснень щодо особливостей заповнення Податкової декларації з податку на додану вартість, які надаються представниками податкових органів, та в яких важко зорієнтуватися пересічному платнику ПДВ.

Питання для самоконтролю:

1. Чи можуть бути платниками податку на додану вартість особи - управителі майна?
2. Коли платникам ПДВ присвоюється індивідуальний податковий номер?
3. Яка нижня межа бази оподаткування операцій з постачання товарів, раніше придбаних для перепродажу?
4. Яка нижня межа бази оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг?
5. На яку дату виникають податкові зобов'язання з постачання товарів/послуг?
6. На яку дату виникають податкові зобов'язання з постачання товарів/послуг при застосуванні касового методу?
7. Навіщо при нарахуванні податкових зобов'язань з ПДВ використовується субрахунок 643 «Податкові зобов'язання»?
8. Навіщо при нарахуванні податкового кредиту з ПДВ використовується субрахунок 644 «Податковий кредит»?

Рекомендована література: [3; 11; 12; 13; 15; 19; 26; 28; 31]

ТЕМА 4. ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ ТА СКЛАДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Лекція 4.1. Проблеми обліку акцизного податку та складання податкової звітності

Мета лекції: вивчення теоретичних та практичних питань щодо проблем обліку акцизного податку та складання податкової звітності

План лекції

1. Платники акцизного податку та їх облік.
2. Проблемні аспекти реєстрації платниками акцизного податку осіб, які здійснюють реалізацію талонів, смарт-карт тощо на отримання пального.
3. Проблеми визначення об'єкта оподаткування акцизним податком суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі.
4. Облікове відображення нарахування та сплати акцизного податку.
5. Звітність з акцизного податку та проблеми при її складанні.

1. Платники акцизного податку та їх облік.

Контролюючі органи з метою здійснення податкового контролю ведуть облік платників податків, і **платників акцизного податку** зокрема. Завдяки цьому контролюючі органи мають можливість здійснювати **ефективний контроль** за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати акцизного податку та нарахованих фінансових санкцій.

Згідно з п. 63.2 ст. 63 Податкового кодексу України **взяття на облік у контролюючих органах юридичних осіб**, їх відокремлених підрозділів, у тому числі **юридичних осіб - нерезидентів**, які відкривають рахунки у банках України, а також самозайнятих осіб здійснюється незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору.

З метою проведення податкового контролю платники податків підлягають **реєстрації або взяттю на облік** у контролюючих органах зокрема за місцезнаходженням юридичних осіб та відокремлених підрозділів юридичних осіб.

Крім юридичних осіб, **платниками акцизного податку** можуть бути не лише юридичні особи, але й **фізичні особи – підприємці** (наприклад, які здійснюють роздрібний продаж пива та столових вин). Відповідно до п. 63.5 ст. 63 Податкового кодексу України всі фізичні особи - платники податків та зборів реєструються у контролюючих органах шляхом включення відомостей про них до Державного реєстру фізичних осіб - платників податків у порядку, визначеному цим Кодексом. **Фізичні особи - підприємці** та особи, які мають намір провадити незалежну професійну діяльність, підлягають взяттю на облік як **самозайняті особи** у контролюючих органах згідно з цим Кодексом.

Облік платників податків у контролюючих органах ведеться за податковими номерами.

Перелік платників акцизного податку наведено у ст. 212 Податкового кодексу України, і до них належать, зокрема, такі особи:

- особа, постійне представництво, які **виробляють підакцизні товари (продукцію)** на митній території України, у тому числі з **давальницької сировини**;

- особа - суб'єкт господарювання, постійне представництво, які **ввозять підакцизні товари (продукцію)** на митну територію України;

- фізична особа - резидент або нерезидент, яка **ввозить підакцизні товари (продукцію)** на митну територію України **в обсягах, що підлягають оподаткуванню**, відповідно до митного законодавства;

- особа, яка **реалізує конфісковані підакцизні товари (продукцію)**, підакцизні товари (продукцію), **визнані безхазяйними**, підакцизні товари (продукцію), за якими **не звернувся власник до кінця строку зберігання**, та підакцизні товари (продукцію), що за правом успадкування чи на інших законних підставах **переходять у власність держави**, якщо ці товари (продукція) підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку;

- особа, на яку покладається **дотримання вимог митних режимів**, що передбачають звільнення від оподаткування, у разі порушення таких вимог;

- особа - суб'єкт господарювання **роздрібної торгівлі**, яка здійснює реалізацію підакцизних товарів;

- **оптовий постачальник** електричної енергії;

- **виробники електричної енергії**, які мають **ліцензію** на право здійснення підприємницької діяльності з **виробництва електричної енергії** і продають її **поза оптовим ринком електричної енергії**. Не є платниками податку особи, які здійснюють діяльність з виробництва електричної енергії за умови її продажу на оптовому ринку електричної енергії та/або з постачання електричної енергії, крім платників, зазначених в підпункті 212.1.12 пункту 212.1 ПКУ;

- особа - власник ввезеного на митну територію України **вантажного транспортного засобу, що переобладнується у легковий автомобіль**, з якого справляється акцизний податок;

- особа (у тому числі юридична особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без створення юридичної особи), постійне представництво, які **реалізують пальне або спирт етиловий**;

- **замовники, за дорученням яких виробляються підакцизні товари (продукція)** з давальницької сировини, **сплачують податок виробнику**.

Для забезпечення **обліку платників акцизного податку** у контролюючому органі Податковий кодекс України установлює різний **порядок їх реєстрації**, зокрема:

1) Згідно з пп. 212.3.1 ст. 212 Податкового кодексу України реєстрація у контролюючих органах як платника податку суб'єкта господарювання, постійного представництва, які

здійснюють діяльність з виробництва підакцизних товарів (продукції), яка підлягає ліцензуванню, здійснюється на підставі відомостей щодо видачі такому суб'єкту відповідної ліцензії. Органи ліцензування, що уповноважені видавати ліцензії на зазначені види діяльності, зобов'язані надати контролюючому органу за місцезнаходженням юридичних осіб, постійних представництв, місцем проживання фізичних осіб - підприємців інформацію про видані, переоформлені, призупинені або анульовані ліцензії у п'ятиденний строк з дня здійснення таких дій.

2) Особи - суб'єкти господарювання роздрібною торгівлі, які здійснюють реалізацію підакцизних товарів, підлягають обов'язковій реєстрації як платники податку контролюючими органами за місцезнаходженням пункту продажу товарів не пізніше граничного терміну подання декларації акцизного податку за місяць, в якому здійснюється господарська діяльність (пп. 212.3.1¹ Податкового кодексу).

3) Згідно з пп. 212.3.4 Податкового кодексу особи, які здійснюватимуть реалізацію пального або спирту етилового, підлягають обов'язковій реєстрації як платники податку контролюючими органами за місцезнаходженням юридичних осіб, постійних представництв, місцем проживання фізичних осіб - підприємців до початку здійснення реалізації пального або спирту етилового. Реєстрація платника податку здійснюється на підставі подання особою не пізніше ніж за три робочі дні до початку здійснення реалізації пального або спирту етилового заяви, форма якої затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики. Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, веде реєстр платників акцизного податку з реалізації пального або спирту етилового, в якому міститься інформація про осіб, зареєстрованих платниками акцизного податку.

4) Інші платники підлягають обов'язковій реєстрації як платники податку контролюючими органами за місцезнаходженням юридичних осіб, місцем проживання фізичних осіб - підприємців, не пізніше граничного терміну подання декларації акцизного податку за місяць, в якому розпочато господарську діяльність (пп. 212.3.2 Податкового кодексу).

2. Проблемні аспекти реєстрації платниками акцизного податку осіб, які здійснюють реалізацію талонів, смарт-карт тощо на отримання пального.

Відповідно до пп. 212.1.15 Податкового кодексу України платниками податку є особа (у тому числі юридична особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без створення юридичної особи), постійне представництво, які реалізують пальне або спирт етиловий.

Пальне – нафтопродукти, скраплений газ, паливо моторне альтернативне, паливо моторне сумішеве, речовини, що використовуються як компоненти моторних палив, інші товари, зазначені у п.п. 215.3.4 п. 215.3 ст. 215 ПКУ (пп. 14.1.141 прим.1 п. 14.1 ПКУ).

Перед особами, які здійснюють реалізацію талонів, смарт-карт тощо на отримання пального, постає проблема: а чи повинні вони реєструватися платниками акцизного податку як особи, що реалізують пальне?

Згідно з пп. 14.1.212 ПКУ реалізація пального або спирту етилового для цілей розд. VI ПКУ – будь-які операції з фізичної передачі (відпуску, відвантаження) пального або спирту етилового з переходом права власності на таке пальне або спирт етиловий чи без такого переходу, за плату (компенсацію) чи без такої плати на митній території України з акцизного складу/акцизного складу пересувного:

- до акцизного складу;
- до акцизного складу пересувного;
- для власного споживання чи промислової переробки;
- будь-яким іншим особам.

Не вважаються реалізацією пального операції з фізичної передачі (відпуску, відвантаження) пального на митній території України:

у **споживчій тарі ємністю до 5 літрів** (включно), крім операцій з реалізації такого пального його виробниками;

при **використанні пального** суб'єктами господарювання, які **не є розпорядниками акцизного складу/акцизного складу пересувного**, що передано (відпущено, відвантажено) платником акцизного податку таким суб'єктам господарювання виключно для потреб власного споживання чи промислової переробки.

Відповідно до пп. 212.3.4 ПКУ особи, які здійснюватимуть **реалізацію пального** або спирту етилового, **підлягають обов'язковій реєстрації** як платники податку контролюючими органами за місцезнаходженням юридичних осіб, постійних представництв, місцем проживання фізичних осіб – підприємців **до початку здійснення реалізації пального** або спирту етилового.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, **веде реєстр платників акцизного податку з реалізації пального** або спирту етилового, в якому міститься інформація про осіб, зареєстрованих платниками акцизного податку.

Згідно з п. 117.3 ст. 117 ПКУ здійснення суб'єктами господарювання операцій з **реалізації пального** або спирту етилового **без реєстрації** таких суб'єктів платниками акцизного податку у порядку, передбаченому ПКУ, – тягне за собою **накладення штрафу** на юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців у розмірі **100 відс. вартості реалізованого пального** або спирту етилового.

Відповідно до **Інструкції про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України**, затвердженої наказом Міністерства палива та енергетики України, Міністерства економіки України, Міністерства транспорту та зв'язку України, Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 20.05.2008 № 281/171/578/155, **талон** – це спеціальний талон, придбаний за умовами та відпускнуою ціною обумовленого номіналу, що **підтверджує право його власника на отримання на автозаправній станції фіксованої кількості нафтопродукту** певного найменування і марки, які позначені на ньому.

Увага!

У разі, якщо суб'єкт господарювання здійснює операції **лише з талонами та/або смарт-картками на пальне**, без реалізації пального в розумінні пп. 14.1.212 ПКУ, при цьому **договором передбачено постачання талонів (карток)**, як торгівельної послуги на отримання палива, то за такими операціями суб'єкту господарювання **не потрібно реєструватись платником акцизного податку з реалізації пального, об'єкт оподаткування акцизним податком при цьому не виникатиме**.

Однак, якщо за даними **первинних документів** суб'єкт господарювання здійснює операції з отримання від постачальників та реалізацію покупцям палива за допомогою талонів та/або смарт-карток на пальне, які отримуються та/або надаються **як доповнення до видаткових накладних на паливо**, у цьому випадку суб'єкт господарювання є платником акцизного податку в розумінні пп. 212.1.15 ПКУ.

(Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДФСУ, категорія 114.01).

3. Проблеми визначення об'єкта оподаткування акцизним податком суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю.

Відповідно до п. 22.1 Податкового кодексу України **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.

Для акцизного податку передбачені різні об'єктом оподаткування. Підпунктом 213.1.9 п. 213.1 ст. 213 Податкового кодексу України визначено, що **об'єктами оподаткування** акцизним податком є **операції з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі** підакцизних товарів.

До **підакцизних товарів** належать, зокрема **спирт етиловий** та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (п. 215.1 ст. 215 ПКУ).

Податковий кодекс України (для довідки)

215.3.10. Для пива, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, реалізованих відповідно до підпункту 213.1.9 пункту 213.1 статті 213 цього Кодексу *[тобто реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі]*, ставка податку становить **5 відсотків**.

Згідно з п.п. 14.1.5 п. 14.1 ст. 14 ПКУ **алкогольні напої** - продукти, одержані шляхом **спиртового бродіння** цукровмісних матеріалів або виготовлені на основі харчових спиртів з **вмістом спирту етилового понад 0,5 відс. об'ємних одиниць**, які зазначені у товарних позиціях 2203, 2204, 2205, 2206, 2208 згідно з УКТ ЗЕД (**пиво, вина, вермути, сидр, напій медовий тощо**), а також з вмістом **спирту етилового 8,5 відс. об'ємних одиниць та більше**, які зазначені у товарних позиціях 2103 90 30 00, 2106 90 згідно з УКТ ЗЕД (**соуси, смакові добавки та приправи змішані, готова гірчиця тощо**).

Таким чином, перед платниками акцизного податку **постає проблема** – чи слід нараховувати податкове зобов'язання з акцизного податку суб'єкту господарювання ресторанного господарства з роздрібною торгівлі фірмових страв, кулінарних, кондитерських та борошняних виробів, кави, чаю або шоколаду, до яких відповідно до нормативних документів на їх виготовлення, затверджених в установленому порядку, **додано алкогольні напої?**

Для вирішення цієї проблеми слід звернутися до Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД), відповідно до якої **шоколад** та інші готові харчові продукти з **вмістом какао**, в тому числі які **містять алкоголь**, віднесені до коду 1806; **кава** - 0901, **чай** - 0902 та **не є підакцизними**.

Пунктом 2.2 Правил роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства, затверджених наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 24.07.2002 № 219, встановлено, що суб'єкти господарської діяльності **при виготовленні продукції власного виробництва** повинні дотримуватися **технологічних режимів виробництва продукції** (сумісність продуктів, їх взаємозаміна, режим холодного й теплового оброблення сировини тощо), **визначених нормативною документацією** (збірниками рецептур страв, кулінарних, борошняних кондитерських і булочних виробів, затвердженими в установленому порядку, державними стандартами, технічними умовами, а також Санітарними правилами).

Увага!

Таким чином, **суб'єкт господарювання ресторанного господарства не повинен сплачувати акцизний податок** з роздрібною торгівлі фірмових страв, кулінарних, кондитерських та борошняних виробів, кави, чаю або шоколаду, до яких **відповідно до нормативних документів** на їх виготовлення, затверджених в установленому порядку, **додано алкогольні напої, оскільки кінцева продукція не є підакцизною** (Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДФСУ, категорія 116.02).

Стосовно оподаткування акцизним податком операції з роздрібною реалізацією коктейлів, виготовлених із використанням алкогольних напоїв, слід відзначити наступне.

Згідно з п.п. 14.1.5 п. 14.1 ст. 14 ПКУ **алкогольні напої** – це, зокрема, продукти, одержані шляхом **спиртового бродіння** цукровмісних матеріалів або виготовлені на основі харчових

спиртів з вмістом спирту етилового понад **0,5 відс. об'ємних одиниць**, які зазначені у **товарній позиції 2208** згідно з УКТ ЗЕД.

При цьому до **товарної позиції 2208** згідно з УКТ ЗЕД відносяться спирт етиловий неденатурований з концентрацією спирту менш як 80 відсотків об'ємних одиниць; спиртові дистилати та спиртні напої, одержані шляхом перегонки, лікери та **інші напої, що містять спирт** (розд. IV Закону України від 19 вересня 2013 року № 584-VII «Про Митний тариф України»).

Відповідно до п. 23 **Правил роздрібної торгівлі алкогольними напоями**, затвердженими постановою Кабінету Міністрів України від 30 липня 1996 року № 854 (далі – Правила), **забороняється** під час продажу алкогольних напоїв на розлив у закладах ресторанного господарства змішувати напої різних видів і марок, **крім виготовлення коктейлів**. Технологічні, калькуляційні картки на коктейлі погоджуються із санітарно-епідеміологічною службою, затверджуються керівником підприємства, бухгалтером та скріплюються печаткою. Заклади ресторанного господарства повинні мати прейскуранти цін на алкогольні напої, де зазначаються назва напою, вміст пляшки, ціна за пляшку, ціна за 50 та 100 мілілітрів напою у грошовій одиниці України (п. 25 Правил).

У разі обчислення податку із застосуванням **адвалорних ставок базою оподаткування є вартість** (з податком на додану вартість та без урахування акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів) підакцизних товарів, що реалізовані відповідно до п.п. 213.1.9 п. 213.1 ст. 213 ПКУ (п.п. 214.1.4 п. 214.1 ст. 214 ПКУ).

Увага!

Таким чином, **акцизним податком** з роздрібною торгівлю підакцизних товарів оподатковуються операції з реалізації **коктейлів** суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю, якщо **вміст спирту етилового** в таких напоях **перевищує 0,5 відсотків об'ємних одиниць**.

При визначенні **базис оподаткування** акцизним податком з роздрібною торгівлю підакцизних товарів, зокрема **коктейлів**, слід ціну реалізованого товару **розділити на 105** та **помножити на 100** (ціна коктейлю – 105 відсотків складається з вартості товару з податком на додану вартість – 100 відсотків та акцизного податку з роздрібною торгівлю алкогольними напоями – 5 відсотків) (Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДФСУ, категорія 116.02).

Приклад.

Роздрібна **ціна коктейлю** з урахуванням ПДВ (ставка 20%) та акцизного податку (ставка 5%) становить **63 грн.**, у тому числі сума акцизного податку становить **3 грн.** (63 грн. : 105 x 5), а **база оподаткування** акцизним податком з роздрібною торгівлю підакцизних товарів, тобто **вартість коктейлю** з податком на додану вартість та без урахування акцизного податку, становить **60 грн.** (63 грн. : 105 x 100).

Сума ПДВ, що входить до вартості коктейлю, становить **10 грн.** (60 грн. : 120 x 20).

4. Облікове відображення нарахування та сплати акцизного податку.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку нарахування акцизного податку залежить від операцій, внаслідок яких нараховується цей податок. Свою специфіку має нарахування акцизного податку при продажу **тютюнових виробів у роздрібній торгівлі**.

Згідно з п.п. 14.1.152 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України **тютюнові вироби** – сигарети з фільтром або без фільтру, цигарки, сигари, сигарили, а також люльковий, нюхальний, смоктальний, жувальний тютюн, махорка та інші вироби з тютюну чи його замінників для куріння, нюхання, смоктання чи жування.

Відповідно до п. 215.1 ст. 215 ПКУ, **тютюнові вироби** відносяться до **підакцизних товарів**.

Згідно з п. 221.1 ст. 221 ПКУ, обчислення сум акцизного податку з **тютюнових виробів** здійснюється **одночасно** за **адвалорними та специфічними ставками**, а базою оподаткування таких товарів, відповідно до п. 214.5 ст. 214 ПКУ, є база, визначена відповідно до п. 214.1. та п. 214.4 ст. 214 ПКУ.

Пунктом 214.1 ст. 214 ПКУ визначено, що у разі **обчислення акцизного податку** із застосуванням **адвалорних ставок базою оподаткування є вартість** реалізованого товару, **виробленого** на митній території України/**ввезеного** на митну територію України товару, за встановленими виробником/імпортером **максимальними роздрібними цінами** на товари (продукцію), з урахуванням **податку на додану вартість та акцизного податку**.

Адвалорна ставка на рівні **12 відсотків** встановлена лише на **сигарети, цигарки** які класифікуються за кодами 2402 20 90 10 та 2402 20 90 20 УКТ ЗЕД (пп. 215.3.2 п. 215.3 ст. 215 ПКУ).

Відповідно до п.п. 14.1.106 п. 14.1 ст. 14 ПКУ **максимальні роздрібні ціни** (далі – **МРЦ**) – ціни, встановлені на підакцизні товари (продукцію) з урахуванням усіх видів податків (зборів). **Акцизний податок з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів не включається до МРЦ.**

МРЦ на підакцизні товари (продукцію) **встановлюються виробниками або імпортерами** товарів (продукції) шляхом **декларування таких цін** у порядку, встановленому ПКУ. **Продаж суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів, на які встановлюються МРЦ, не може здійснюватися за цінами, вищими за МРЦ, збільшеними на суму акцизного податку з роздрібною торгівлі підакцизних товарів.**

При цьому, згідно з п. 221.3 ст. 221 ПКУ за наявності у місці торгівлі тютюновими виробами таких **виробів одного найменування**, на пачках, коробках та сувенірних коробках яких зазначені **різні МРЦ**, продаж таких тютюнових виробів здійснюється за цінами, **не вищими** ніж ті, що зазначені на відповідних пачках, коробках та сувенірних коробках, **збільшеними на суму акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну.**

Підпунктом 215.3.10 п. 215.3 ст. 215 ПКУ встановлено, зокрема, що для **тютюнових виробів**, тютюну та промислових замінників тютюну, реалізованих відповідно до п.п. 213.1.9 п. 213.1 ст. 213 ПКУ (**тобто реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі**), ставка податку становить **5 відсотків**.

Увага!

Базою оподаткування акцизним податком є вартість (з податком на додану вартість та без урахування акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів) підакцизних товарів, що реалізовані відповідно до п.п. 213.1.9 п. 213.1 ст. 213 ПКУ (тобто реалізовані суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі) (п.п. 214.1.4 п. 214.1 ст. 214 ПКУ).

Згідно з п.п. 213.1.9 п. 213.1 ст. 213 ПКУ **об'єктами оподаткування є операції з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів.**

Увага!

Отже, у роздрібній мережі **продаж сигарет** (з фільтром, без фільтру) здійснюється за **цінами, не вищими за МРЦ, збільшеними на суму акцизного податку з роздрібною торгівлі підакцизних товарів.** Тобто, до вартості пачки сигарет (з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку (крім акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів)), не вищою за МРЦ (100 відсотків), **додається акцизний податок з роздрібною торгівлі підакцизними товарами – 5 відсотків вказаної вартості. Вартість пачки сигарет, вище якої не дозволено її реалізація, можна отримати помноживши МРЦ (вказану на пачці) на 1,05.**

Наприклад, роздрібна **ціна пачки сигарет** з урахуванням ПДВ (ставка 20%) та акцизного податку (ставка 5%) становить **31,5 грн.**, у тому числі сума акцизного податку становить **1,5 грн.** ($31,5 \text{ грн.} : 105 \times 5$), а **база оподаткування** акцизним податком з роздрібною торгівлі підакцизних товарів, тобто **вартість пачки сигарет** з податком на додану вартість та без урахування акцизного податку, становить **30 грн.** ($31,5 \text{ грн.} : 105 \times 100$). **Сума ПДВ**, що входить до вартості **пачки сигарет**, становить 5 грн. ($30 \text{ грн.} : 120 \times 20$).

Приклад 1. Сплата акцизного податку при реалізації тютюнових виробів у роздрібній торгівлі.

Роздрібне торговельне підприємство за безготівковим розрахунком придбає в оптового торговця підакцизні товари (тютюнові вироби) на загальну суму 1200 грн, у т.ч. ПДВ.

Підприємство веде облік товарів **за цінами продажу**. Придбані тютюнові вироби роздрібне торговельне підприємство продало **за 1500 грн.**

Згідно з п. 6.1 НП(С)БО 15 «Дохід» сума ПДВ і акцизів, що підлягають перерахуванню до бюджету, **не включається до складу доходу**, тому в бухгалтерському обліку спершу в доходах визнається вся виручка, потім із неї **віднімають нарахований ПДВ та акцизний податок**.

Сума нарахованого роздрібним продавцем акцизного податку, як і ПДВ, не потрапляє у витрати роздрібною торговельного підприємства, оскільки ці податки є непрямими, сплачуються за рахунок коштів, які сплатили торговельному підприємству покупці.

Порядок нарахування акцизного податку, який сплачує роздрібне торговельне підприємство, роз'яснено у листі Державної фіскальної служби України від 20.01.2015 № 1519/7/99-99-19-03-03-17. У цьому листі зазначено, що якщо суб'єкти господарювання, що здійснюють роздрібний продаж тютюнових виробів, зареєстровані платниками ПДВ, то **фактична роздрібна ціна з урахуванням ПДВ та роздрібною акцизу**, за якою продають тютюнові вироби (ФРЦТВ), обчислюється таким чином:

$$\text{ФРЦТВ} = (\text{РЦТВ} : 100 \times 120) : 100 \times 105, \text{ де}$$

РЦТВ – роздрібна ціна тютюнових виробів без ПДВ.

При розв'язанні задачі враховуємо, що тютюнові вироби роздрібне торговельне підприємство продало **за 1500 грн.**, тому:

1) для нарахування податкового зобов'язання з акцизного податку (ПЗа) фактичну роздрібну ціну, за якою продають тютюнові вироби (ФРЦТВ), ділимо на 105 і множимо на 5:

$$\text{ПЗа} = \text{ФРЦТВ} : 105 \times 5 = 1500 \text{ грн.} : 105 \times 5 = 71,43 \text{ грн.}$$

2) для нарахування податкового зобов'язання з ПДВ (ПЗпдв) від фактичної роздрібною ціни, за якою продають тютюнові вироби (ФРЦТВ), віднімаємо податкове зобов'язання з акцизного податку (ПЗа), а отриману різницю ділимо на 120 і множимо на 20:

$$\text{ПЗпдв} = (\text{ФРЦТВ} - \text{ПЗа}) : 120 \times 20 = (1500 \text{ грн.} - 71,43 \text{ грн.}) : 120 \times 20 = 238,10 \text{ грн.}$$

Бухгалтерський облік операції з реалізації тютюнових виробів та нарахування суми акцизного податку наведено у **табл. 4.1**.

Таблиця 4.1

Бухгалтерський облік операції з реалізації тютюнових виробів та нарахування суми акцизного податку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Оплачено тютюнові вироби постачальнику	371	311	1200
2	Нараховано податковий кредит із ПДВ (зареєстровану податкову накладну отримано)	6411/ПДВ	644	200
3	Оприбутковано товар	281	631	1000
4	Списано податковий кредит із ПДВ	644	631	200
5	Закрито розрахунки із постачальником	631	371	1200
6	Передано товари в реалізацію	282	281	1000
7	Нараховано торгіву націнку (50%)	282	285	500
8	Реалізовано товар у роздріб	301	702	1500
9	Нараховано зобов'язання з акцизного податку: $1500 : 105\% \times 5\%$	702	6412/АП	71,43
10	Відображено податкові зобов'язання із ПДВ: $(1500 - 71,43) : 120\% \times 20\%$	702	6411/ПДВ	238,10
11	Списано собівартість реалізованих товарів	902	282	1000
12	Списано торгіву націнку (методом «червоного сторно»)	282	285	500

Перерахування акцизного податку до бюджету відображається за дебетом 641 «Розрахунки за податками» до рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» і кредитом субрахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

5. Звітність з акцизного податку та проблеми при її складанні.

Форму **Декларації акцизного податку** затверджено наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 14 (з подальшими змінами).

Базовий податковий період для сплати акцизного податку відповідно до п. 223.1 ст. 223 Податкового кодексу України відповідає **календарному місяцю**.

Порядок заповнення та подання декларації акцизного податку затверджено наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 14 (з подальшими змінами) (далі – Порядок № 14).

Відповідно до п. 2 розділу II Порядку № 14 Декларація акцизного податку (далі – Декларація) складається із **загальної частини**, що містить необхідні обов'язкові реквізити платника, **шести розділів**, що складаються платниками залежно від виду підакцизних товарів, **додатків**, що містять розрахунки для обчислення суми податку залежно від виду встановлених ставок акцизного податку, а також розділу, що заповнюється працівниками Державної фіскальної служби України (далі - контролюючий орган) після подання Декларації.

Додатки до Декларації є її невід'ємною частиною.

У **загальній частині Декларації** платник вказує **тип** поданої Декларації (звітна, звітна нова, уточнююча), **звітний (податковий) період**, за який подається Декларація, а у разі уточнення показників попередніх звітних періодів - також звітний (податковий) період, що уточнюється. В уточнюючій Декларації звітний (податковий) період дорівнює звітному (податковому) періоду, що уточнюється.

Згідно з п. 4 розділу II Порядку № 14 у Декларації вказуються, зокрема, згідно з реєстраційними документами **повне найменування та код за ЄДРПОУ** - для юридичної особи (відокремленого підрозділу) та прізвище, ім'я, по батькові, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта - для фізичної особи - платника податку. Дані про **податкову адресу** зазначаються відповідно до вимог статті 45 глави 1 розділу II Податкового кодексу України.

Декларація містить **найменування контролюючого органу**, до якого вона подається, **дату подання**, ініціали, прізвище, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серію (за наявності) та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті) та підпис платника - фізичної особи або підписи посадових осіб платника - юридичної особи, засвідчені печаткою платника (за наявності).

Усі показники у Декларації (крім додатків) проставляються у **гривнях без копійок** з відповідним округленням за загальнозстановленими правилами.

Декларація підписується:

керівником платника або уповноваженою особою, а також особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації до контролюючого органу; фізичною особою - платником або його законним представником.

Платник податку з підакцизних товарів (продукції), вироблених або переобладнаних на митній території України; імпортер алкогольних напоїв та тютюнових виробів; суб'єкт господарювання роздрібною торгівлі, який здійснює реалізацію підакцизних товарів; оптовий постачальник електричної енергії **подає щомісяця не пізніше 20 числа наступного періоду** контролюючому органу за місцем реєстрації декларацію акцизного податку за формою, затвердженою у порядку, встановленому статтею 46 Податкового кодексу.

Суми податку відповідно до пп. 222.1.1 ст. 222 Податкового кодексу України **перераховуються до бюджету** платниками акцизного податку **протягом 10 календарних днів**, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого цим Кодексом для подання податкової декларації **за місячний податковий період**.

Власник готової продукції, виробленої з **давальницької сировини, сплачує податок виробнику (переробнику)** не пізніше дати відвантаження готової продукції такому власнику або за його дорученням іншій особі.

Податок із **ввезених на митну територію України** підакцизних товарів (продукції) сплачується платниками податку **до або в день подання митної декларації** (пп. 222.2.1 ст. 222 Податкового кодексу України).

Проблеми, які виникають при складанні Декларації акцизного податку, зумовлені, зокрема, **наступними причинами:**

- значною кількістю норм, які регулюють справляння акцизного податку;
- великою кількістю додатків, які подаються разом з декларацією;
- значною кількістю роз'яснень щодо особливостей заповнення Декларації акцизного податку, які надаються представниками податкових органів, в яких важко зорієнтуватися платникам акцизного податку.

Питання для самоконтролю:

1. Чи є платником акцизного податку особа - суб'єкт господарювання, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України?

2. Чи є платником акцизного податку особа, яка реалізує конфісковані підакцизні товари (продукцію)?
3. Дайте визначення терміну «пальне», що наведений у Податковому кодексі України.
4. Чи підлягають обов'язковій реєстрації контролюючими органами як платники акцизного податку особи, які здійснюють реалізацію пального?
5. Чи підлягають обов'язковій реєстрації контролюючими органами як платники акцизного податку особи, які здійснюють реалізацію талонів на пальне?
6. Хто встановлює максимальні роздрібні ціни на сигарети з фільтром, які вироблені і реалізуються в Україні.
7. Якою проводкою відображається нарахування податкового зобов'язання з акцизного податку роздрібним торговельним підприємством, яке в роздріб реалізувало сигарети з фільтром.
8. Який базовий податковий період для сплати акцизного податку встановлено Податковим кодексом України.

Рекомендована література: [3; 11; 12; 13; 15; 20; 28; 31]

ТЕМА 5. ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ЄДИНОГО ПОДАТКУ ТА СКЛАДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Лекція 5.1. Проблеми обліку єдиного податку та складання податкової звітності

Мета лекції: вивчення теоретичних та практичних питань щодо проблем обліку єдиного податку та складання податкової звітності, у тому числі щодо проблем визначення доходів платниками єдиного податку

План лекції

1. Платники єдиного податку, їх облік та особливості застосування ними ставок цього податку.
2. Проблеми визначення доходів платниками єдиного податку та облікове відображення нарахування та сплати цього податку.
3. Подання і заповнення звітності з єдиного податку.

1. Платники єдиного податку, їх облік та особливості застосування ними ставок цього податку.

Для цілей здійснення податкового контролю контролюючі органи ведуть **облік платників єдиного податку**. **Облік платників податків** у контролюючих органах ведеться **за податковими номерами**.

Згідно з п. 63.2 ст. 63 Податкового кодексу України **взяття на облік у контролюючих органах юридичних осіб**, їх відокремлених підрозділів, у тому числі **юридичних осіб - нерезидентів**, які відкривають рахунки у банках України, а також самозайнятих осіб **здійснюється незалежно від наявності обов'язку** щодо сплати того або іншого податку та збору.

Крім юридичних осіб, **платниками єдиного податку** можуть бути не лише юридичні особи, але й **фізичні особи – підприємці**. Відповідно до п. 63.5 ст. 63 Податкового кодексу України всі фізичні особи - платники податків та зборів реєструються у контролюючих органах шляхом включення відомостей про них до Державного реєстру фізичних осіб - платників податків у порядку, визначеному цим Кодексом. **Фізичні особи - підприємці** та особи, які мають намір провадити незалежну професійну діяльність, підлягають взяттю на облік як **самозайняті особи** у контролюючих органах згідно з Податковим кодексом України.

Якщо юридична або фізична особа вирішила перейти на спрощену систему оподаткування та сплачувати єдиний податок, то такій особі слід пройти додаткову реєстрацію, а саме реєстрацію платником єдиного податку. Порядок реєстрації та анулювання реєстрації платників єдиного податку регулюється ст. 299 Податкового кодексу України.

Реєстрація суб'єкта господарювання як платника єдиного податку здійснюється шляхом внесення відповідних записів до **реєстру платників єдиного податку**.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, **веде реєстр платників єдиного податку**, в якому міститься інформація про осіб, зареєстрованих платниками єдиного податку.

Згідно з п. 299.7. Податкового кодексу України до **реєстру платників єдиного податку** вносяться такі **відомості** про платника єдиного податку:

1) найменування суб'єкта господарювання, код згідно з ЄДРПОУ (для юридичної особи) або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи - підприємця, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання в установленому порядку відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків і мають відповідну відмітку у паспорті);

2) податкова адреса суб'єкта господарювання;

3) місце провадження господарської діяльності;

5) ставка єдиного податку та група платника податку;

6) дата (період) обрання або переходу на спрощену систему оподаткування;

7) дата реєстрації;

8) види господарської діяльності;

9) дата анулювання реєстрації.

У разі зміни відомостей, передбачених підпунктами 1-5 пункту 299.7 статті 299 Податкового кодексу України, вносяться зміни до реєстру платників єдиного податку в день подання платником **відповідної заяви**.

Перелік платників єдиного податку наведено у п. 291.4 ст. 291 Податкового кодексу України, і до них належать, зокрема, такі особи:

1) **перша група - фізичні особи - підприємці**, які **не використовують** працю найманих осіб, здійснюють виключно **роздрібний продаж** товарів з торговельних місць на **ринках** та/або провадять господарську діяльність з надання **побутових послуг населенню** і обсяг доходу яких протягом календарного року **не перевищує 1 000 000 гривень**;

2) **друга група - фізичні особи - підприємці**, які здійснюють господарську діяльність з **надання послуг**, у тому числі **побутових**, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж **товарів**, діяльність у **сфері ресторанного господарства**, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно **не перевищує 10 осіб**;

обсяг доходу не перевищує **5 000 000 гривень**.

Дія цього підпункту **не поширюється** на фізичних осіб - підприємців, які надають **посередницькі послуги** з купівлі, продажу, оренди та оцінювання **нерухомого майна** (група 70.31 КВЕД ДК 009:2005), а також здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) **ювелірних та побутових виробів** з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння. Такі фізичні особи - підприємці належать виключно до **третьої групи** платників єдиного податку, якщо відповідають вимогам, встановленим для такої групи;

3) **третья група - фізичні особи - підприємці**, які не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена та **юридичні особи** - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує **7 000 000 гривень**;

4) **четверта група - сільськогосподарські товаровиробники**:

а) **юридичні особи** незалежно від організаційно-правової форми, у яких частка **сільськогосподарського товаровиробництва** за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує **75 відсотків**;

б) **фізичні особи - підприємці**, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України "Про фермерське господарство", за умови виконання сукупності таких вимог:

здійснюють **виключно** вирощування, відгодовування **сільськогосподарської продукції**, збирання, вилов, переробку такої власновирощеної або відгодованої продукції та її продаж; провадять господарську діяльність (крім постачання) **за місцем податкової адреси**; **не використовують працю найманих осіб**;

членами фермерського господарства такої фізичної особи є **лише члени її сім'ї** у визначенні частини другої статті 3 Сімейного кодексу України;

площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у власності та/або користуванні членів фермерського господарства становить **не менше двох гектарів, але не більше 20 гектарів**.

Відповідно до пп. 291.4.1 Податкового кодексу України **при розрахунку загальної кількості осіб**, які перебувають у **трудових відносинах** з платником єдиного податку - фізичною особою, **не враховуються** наймані працівники, які перебувають у відпустці у зв'язку з **вагітністю і пологами** та у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею передбаченого законодавством віку, а також працівники, призвані на **військову службу** під час мобілізації, на особливий період.

Ставки єдиного податку для платників **першої групи** встановлюються у **відсотках (фіксовані ставки)** до розміру **прожиткового мінімуму для працездатних осіб**, встановленого законом на **1 січня** податкового (звітного) року (далі - прожитковий мінімум), **другої групи** - у **відсотках (фіксовані ставки)** до розміру **мінімальної заробітної плати**, встановленої законом на **1 січня** податкового (звітного) року (далі - мінімальна заробітна плата), **третьої групи** - у **відсотках до доходу (відсоткові ставки)** (п. 293.1 Податкового кодексу).

На 1 січня 2020 р. **прожитковий мінімум для працездатних осіб** на одну особу в місяць встановлено у розмірі **2102 грн.**, а **мінімальну заробітну плату** - у розмірі **4723 грн.**

Фіксовані ставки єдиного податку встановлюються **сільськими, селищними, міськими радами або радами об'єднаних територіальних громад**, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, для **фізичних осіб - підприємців**, які здійснюють господарську діяльність, залежно від виду господарської діяльності, з розрахунку **на календарний місяць**:

- для **першої групи** платників єдиного податку - у межах до **10 відсотків** розміру **прожиткового мінімуму**;

- для **другої групи** платників єдиного податку - у межах до **20 відсотків** розміру **мінімальної заробітної плати**.

Увага!

Податківці у підкатегорії 107.01.04 **Загальнодоступного інформаційно-довідкового ресурсу ДФС** зауважили, що нормами ПКУ для фізичних осіб – підприємців – платників єдиного податку **передбачено подання заяви** у разі:

- **самостійного переходу** на сплату єдиного податку, встановленого для інших груп платників єдиного податку (пп. 298.1.5 ПКУ);

- у разі **зміни податкової адреси** суб'єкта господарювання, місця провадження господарської діяльності, видів господарської діяльності (п. 298.5 ПКУ);

- у випадках, передбачених п. 293.8 та пп. 298.2.3 ПКУ.

Згідно з п. 299.9 ПКУ за **бажанням** зареєстрований платник єдиного податку може безоплатно та безумовно **отримати витяг** з реєстру платників єдиного податку. **Строк надання витягу** не повинен перевищувати **одного робочого дня** з дня надходження запиту.

Витяг діє до внесення змін до реєстру.

Форми запиту про отримання витягу з реєстру платників єдиного податку та витягу з реєстру платників єдиного податку затверджені наказом Мінфіну від 16.07.2019 р. №308. Таким чином, нормами ПКУ не передбачено подання заяви про застосування спрощеної системи оподаткування фізичними особами – підприємцями – платниками єдиного податку першої та другої груп у разі зміни розміру фіксованої ставки єдиного податку, яка відбувається на підставі рішення сільської, селищної або міської ради.

Відсоткова ставка єдиного податку для платників **третьої групи** встановлюється у розмірі:

- 1) **3 відсотки доходу** - у разі сплати податку на додану вартість згідно з Податковим кодексом;
- 2) **5 відсотків доходу** - у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Для **фізичних осіб - підприємців**, які здійснюють діяльність з **виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння, ставка єдиного податку** встановлюється у розмірі, визначеному підпунктом 2 пункту 293.3 Податкового кодексу (тобто **5 відсотків доходу**).

Відповідно до п. 293.4. Податкового кодексу **ставка єдиного податку** встановлюється для платників єдиного податку **першої - третьої групи (фізичні особи - підприємці)** у розмірі **15 відсотків**:

- 1) до суми **перевищення обсягу доходу**, визначеного у підпунктах 1, 2 і 3 пункту 291.4 статті 291 Податкового кодексу (тобто перша група – **1 000 000 гривень** за рік, друга група – **5 000 000 гривень** за рік, третя група – **7 000 000 гривень** за рік);
- 2) до доходу, отриманого від **провадження діяльності, не зазначеної у реєстрі платників єдиного податку**, віднесеного до **першої або другої групи**;
- 3) до доходу, отриманого при застосуванні **іншого способу розрахунків**, ніж зазначений у главі «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності» Податкового кодексу;
- 4) до доходу, отриманого від **здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування** (тобто діяльність з обміну іноземної валюти, **виробництва підакцизних товарів** тощо);
- 5) до доходу, отриманого платниками **першої або другої групи** від провадження діяльності, яка **не передбачена** у підпунктах 1 або 2 пункту 291.4 статті 291 Податкового кодексу відповідно (наприклад, згідно з п. 291.4 Податкового кодексу для **першої групи** (фізичних осіб – підприємців) передбачено здійснення виключно **роздрібного продажу товарів** з торговельних місць на ринках та/або надання **побутових послуг населенню**, і т.д. для другої групи).

Згідно з п. 293.5 Податкового кодексу ставки єдиного податку для платників **третьої групи (юридичні особи)** встановлюються відповідно до п. 293.5 Податкового кодексу у **подвійному розмірі** ставок, визначених пунктом 293.3 Податкового кодексу (тобто для платників ПДВ **ставка 6% (3% x 2)** та для неплатників ПДВ **ставка 10% (5% x 2)**):

- 1) до суми **перевищення обсягу доходу**, визначеного у підпункті 3 пункту 291.4 статті 291 Податкового кодексу (тобто для **третьої групи – 7 000 000 гривень** за рік);
- 2) до доходу, отриманого при застосуванні **іншого способу розрахунків**, ніж зазначений у главі «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності» Податкового кодексу;
- 3) до доходу, отриманого від **здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування**.

У разі здійснення платниками єдиного податку **першої і другої груп кількох видів господарської діяльності** застосовується **максимальний розмір** ставки єдиного податку, встановлений для **таких видів господарської діяльності** (п. 293.6 Податкового кодексу).

У **разі здійснення** платниками єдиного податку **першої і другої груп господарської діяльності на територіях більш як однієї сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад**, що створені згідно із законом та перспективним планом формування

територій громад, застосовується **максимальний розмір ставки єдиного податку**, встановлений статтею 293 Податкового кодексу для **відповідної групи** таких платників єдиного податку (п. 293.7 Податкового кодексу).

Відповідно до п. 292^{1.1} Податкового кодексу **об'єктом оподаткування** для платників єдиного податку **четвертої групи** є **площа сільськогосподарських угідь** (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або **земель водного фонду** (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у **власності** сільськогосподарського товаровиробника або **надана йому у користування**, у тому числі на умовах оренди.

Базою оподаткування податком для платників єдиного податку **четвертої групи** для сільськогосподарських товаровиробників є **нормативна грошова оцінка** 1 гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) з урахуванням **коефіцієнта індексації**, визначеного станом на **1 січня** базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, встановленого цим Кодексом для **справляння плати за землю**.

У разі якщо **нормативна грошова оцінка** земельної ділянки **не проведена**, базою оподаткування податком для платників єдиного податку **четвертої групи** для сільськогосподарських товаровиробників є **нормативна грошова оцінка одиниці площі ріллі** в Автономній Республіці Крим або **області**.

Базою оподаткування податком для платників єдиного податку **четвертої групи** для **земель водного фонду** (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) є **нормативна грошова оцінка ріллі** в Автономній Республіці Крим або **області** з урахуванням **коефіцієнта індексації**, визначеного станом на **1 січня** базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, встановленого цим Кодексом для **справляння плати за землю**.

Відповідно до п. 293.9 Податкового кодексу для платників єдиного податку **четвертої групи** розмір ставок податку з **одного гектара сільськогосподарських угідь** та/або **земель водного фонду** залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та, зокрема, становить (у відсотках бази оподаткування).

Ставки єдиного податку для платників єдиного податку **четвертої групи** (у відсотках бази оподаткування) становлять:

- для **ріллі, сіножатей і пасовищ** (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у **гірських зонах та на поліських територіях**, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) - **0,95%**;

- для **ріллі, сіножатей і пасовищ**, розташованих у **гірських зонах та на поліських територіях**, - **0,57%**;

- для **багаторічних насаджень** (крім багаторічних насаджень, розташованих у **гірських зонах та на поліських територіях**) - **0,57%**;

- для **багаторічних насаджень**, розташованих у **гірських зонах та на поліських територіях**, - **0,19%**;

- для **земель водного фонду** - **2,43%**;

- для **сільськогосподарських угідь**, що перебувають в умовах закритого ґрунту, - **6,33%**.

2. Проблеми визначення доходів платниками єдиного податку та облікове відображення нарахування та сплати цього податку.

Для платників єдиного податку першої - третьої груп правильне визначення суми доходу платника має важливе значення, оскільки від цього залежить надання права суб'єкту господарювання зареєструватися платником єдиного податку та/або перебувати на спрощеній системі оподаткування. Крім того, визначення суми доходу платника єдиного податку здійснюється для цілей оподаткування єдиним податком.

Доходом платника єдиного податку **фізичної особи - підприємця** є **дохід**, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в **грошовій формі** (готівковій та/або безготівковій); **матеріальній або нематеріальній формі**, визначеній пунктом 292.3 ст. 292 Податкового кодексу

України (згідно з п. 292.3 ст. 292 Податкового кодексу України до суми доходу платника єдиного податку включається вартість **безоплатно отриманих** протягом звітного періоду **товарів (робіт, послуг)**). При цьому до доходу, що оподатковується єдиним податком, не включаються отримані такою фізичною особою пасивні доходи у вигляді **процентів, дивідендів, роялті, страхові виплати і відшкодування**, а також доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності (п. 292.1 ст. 292 Податкового кодексу України).

Доходом платника єдиного податку **юридичної особи** є **будь-який дохід**, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в **грошовій формі** (готівковій та/або безготівковій); **матеріальній або нематеріальній формі**, визначеній пунктом 292.3 ст. 292 Податкового кодексу України (тобто **безоплатно отримані** протягом звітного періоду **товари (роботи, послуги)**).

При визначенні доходів, які виникають внаслідок здійснення окремих операцій, платники єдиного податку **стикаються з проблемами**. Наприклад, згідно з п. 292.2 Податкового кодексу при продажу **основних засобів юридичними особами** - платниками єдиного податку дохід визначається як **сума коштів, отриманих від продажу** таких основних засобів. Якщо основні засоби продані після їх використання протягом **12 календарних місяців** з дня введення в експлуатацію, дохід визначається як **різниця між сумою коштів, отриманою від продажу** таких основних засобів, та їх **залишковою балансовою вартістю**, що склалася на день продажу.

Застосовувати наведені положення досить просто, якщо продавець реалізував об'єкт основних засобів і відразу ж отримав за нього всю виручку. **Проте проблемою** є те, що з норм Податкового кодексу не зовсім зрозуміло, як обчислювати суму доходу від продажу основних засобів, якщо грошова виручка надходила до продавця різними частинами протягом, наприклад, трьох різних кварталів. Як тоді визнавати дохід, який слід оподатковувати єдиним податком? Відповідь на це питання можна знайти у загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі ДФСУ, категорія 108.01.02, де надано наступне роз'яснення:

1) Відповідно до п. 292.6 ст. 292 ПКУ **датой отримання доходу** платника єдиного податку є **дата надходження коштів** платнику єдиного податку у грошовій (готівковій або безготівковій) формі.

2) Платники єдиного податку третьої групи (юридичні особи) використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат з урахуванням положень п.п. 44.2, 44.3 ст. 44 ПКУ (п.п. 296.1.3 п. 296.1 ст. 296 ПКУ).

3) **Сума залишкової балансової вартості** на день продажу розраховується відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92.

4) якщо при здійсненні операції з продажу основного засобу платник єдиного податку третьої групи у звітному періоді (кварталі) отримує **частину договірної вартості** проданого основного засобу, то до складу доходу такого платника включається:

- **фактично отримана сума коштів** на дату її отримання, якщо основний засіб використовувався платником **менше року**;

- **позитивна різниця між отриманою сумою** (частиною договірної вартості) та **добутком залишкової балансової вартості основного засобу і результатом ділення** цієї частини на договірну вартість такого фонду, якщо основний засіб використовувався платником **більше року**.

Увага!

Якщо при здійсненні операції з продажу основного засобу, який проданий після його використання протягом 12 календарних місяців з дня введення в експлуатацію, платник єдиного податку третьої групи у звітному періоді (кварталі) отримує **частину договірної вартості** проданого основного засобу, то до складу доходу такого платника включається **позитивна різниця між отриманою сумою** (частиною договірної вартості) та **добутком**

залишкової балансової вартості основного засобу і результатом ділення цієї частини на договірну вартість такого фонду, якщо основний засіб використовувався платником більше року (Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДФСУ, категорія 108.01.02).

Наприклад, первісна вартість об'єкта основних засобів, який використовувався платником (продавцем) більше року – 100 000 грн., залишкова вартість цього об'єкта що склалася на день продажу – 20 000 грн., договірна (продажна) вартість об'єкта основних засобів - 30 000 грн. У **поточному** періоді продавець отримав на рахунок першу частину (40%) від продажної вартості об'єкта, тобто 12 000 грн. (30 000 x 40%). Тоді у поточному періоді до доходу, що оподатковується єдиним податком, продавець включає таку суму:

$$12\ 000\ \text{грн.} - (20\ 000\ \text{грн.} \times (12\ 000\ \text{грн.} : 30\ 000\ \text{грн.})) = \\ = 12\ 000\ \text{грн.} - 8\ 000\ \text{грн.} = \mathbf{4\ 000\ \text{грн.}}$$

Якщо у **наступному** періоді продавець отримає на рахунок другу частину (60%) від продажної вартості об'єкта, тобто 18 000 грн. (30 000 x 60%), то тоді до доходу, що оподатковується єдиним податком, продавець включити таку суму:

$$18\ 000\ \text{грн.} - (20\ 000\ \text{грн.} \times (18\ 000\ \text{грн.} : 30\ 000\ \text{грн.})) = \\ = 18\ 000\ \text{грн.} - 12\ 000\ \text{грн.} = \mathbf{6\ 000\ \text{грн.}}$$

Ще однією **проблемою** для платників єдиного податку є оподаткування у платників єдиного податку третьої групи (юридичні особи) курсових різниць. Чи слід оподатковувати єдиним податком лише позитивне значення курсових різниць? Чи може таке позитивне значення перед оподаткуванням можна зменшити на **від'ємне значення** курсових різниць?

Відповідь на ці питання міститься у Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі ДФСУ, категорія 108.01.02, де надано наступне роз'яснення:

1) Відповідно до п.п. 2 п. 292.1 ст. 292 Податкового кодексу **доходом** юридичної особи - платника єдиного податку третьої групи є **будь-який дохід**, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі, визначеній п. 292.3 ст. 292 ПКУ.

2) Бухгалтерський облік операцій з іноземною валютою ведеться відповідно до вимог Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» (далі – НП(С)БО 21), затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 № 193. **Курсова різниця** - різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах. **Монетарні статті** - статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів (п. 4 НП(С)БО 21).

3) **Визначення курсових різниць** за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться **на дату балансу**, а також **на дату здійснення господарської операції** в її межах або за всією статтею (відповідно до облікової політики). Для визначення курсових різниць **на дату балансу** застосовується **валютний курс на кінець дня дати балансу**. При визначенні курсових різниць **на дату здійснення господарської операції** застосовується валютний курс **на початок дня дати здійснення операції**. Підприємство може здійснити перерахунок залишків на кінець дня за монетарними статтями в іноземній валюті, за якими протягом дня здійснювались господарські операції із застосуванням валютного курсу, встановленого на кінець цього дня (п. 8 НП(С)БО 21).

4) У **податковій декларації** юридичної особи – платника єдиного податку зазначається **лише обсяг доходу, відображення витрат не передбачено**. Враховуючи вищевикладене, **позитивне значення курсових різниць** від перерахунку іноземної валюти **включається до складу доходів** такого платника податку. **Від'ємне значення** курсових різниць від перерахунку іноземної валюти **не зменшує базу оподаткування єдиним податком**.

Увага!

Позитивне значення курсових різниць від перерахунку іноземної валюти **включається до складу доходів** такого платника єдиного податку. **Від'ємне значення** курсових різниць від перерахунку іноземної валюти **не зменшує базу оподаткування єдиним податком** (Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДФСУ, категорія 108.01.02).

Проблемним також є питання щодо того, чи слід включити **суми акцизного податку до доходу фізичних осіб – підприємців платників єдиного податку**, які здійснюють роздрібний продаж підакцизних товарів?

Відповідь на це питання можна знайти у Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі ДФСУ, категорія 107.04, де надано наступне роз'яснення:

1) Відповідно до пп. 213.1.9 Податкового кодексу України **об'єктами оподаткування акцизним податком** є операції з реалізації суб'єктами господарювання **роздрібною торгівлі** підакцизних товарів.

2) Під реалізацією суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів слід розуміти продаж пива, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, нафтопродуктів, скрапленого газу, речовин, що використовуються як компоненти моторних палив, палив моторних альтернативних, безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків, у тому числі на розлив у ресторанах, кафе, барах, інших суб'єктах господарювання громадського харчування (пп. 14.1.212 ПКУ).

3) Згідно з пп. 214.1.4 ПКУ **базою оподаткування** у разі обчислення податку із застосуванням адвалорних ставок є **вартість** (з податком на додану вартість) підакцизних товарів, що реалізовані відповідно до пп. 213.1.9 ПКУ.

4) Відповідно до пп. 3 пп. 291.5.1 ПКУ не можуть бути платниками єдиного податку першої - третьої груп суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи - підприємці), які здійснюють, зокрема виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (**крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива та столових вин**).

5) Доходом платника єдиного податку для фізичної особи - підприємця є дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій) (п. 292.1 ст. 292 ПКУ). Пунктом 292.11 ст. 292 ПКУ визначено перелік сум, що **не включаються до складу доходу платника єдиного податку**, зокрема: суми податку на додану вартість; суми податку на додану вартість, що надійшли у вартості товарів (виконаних робіт, наданих послуг), відвантажених (поставлених) у період сплати інших податків і зборів, встановлених ПКУ

б) Таким чином, суми акцизного податку, отримані платниками єдиного податку – суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі, які здійснюють реалізацію підакцизних товарів (роздрібний продаж паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів, та діяльність фізичних осіб з роздрібного продажу пива та столових вин), **включаються до складу доходу платника єдиного податку**. При цьому платники єдиного податку третьої групи справляють податок за ставкою, визначеною у п. 293.3 ст. 293 ПКУ, з доходу з **урахуванням сум акцизного податку**.

Увага!

Суми акцизного податку, отримані платниками єдиного податку – суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі, які здійснюють реалізацію підакцизних товарів (роздрібний продаж **паливно-мастильних матеріалів** в ємностях до 20 літрів, та діяльність фізичних осіб з роздрібного продажу **пива та столових вин**), **включаються до складу доходу платника єдиного податку**. При цьому платники єдиного податку третьої групи

справляють податок за ставкою, визначеною у п. 293.3 ст. 293 ПКУ, з доходу з урахуванням сум акцизного податку.
(Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДФСУ, категорія 107.04).

Щодо відображення в бухгалтерському обліку єдиного податку відзначимо наступне. Відповідно до п. 18 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» до адміністративних витрат відносяться, зокрема, податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг).

Для юридичних осіб – платників єдиного податку звітним податковим періодом є квартал, тому нараховувати цей податок доцільно на дату, на яку припадає останній календарний день кожного кварталу.

Якщо підприємство застосовує План рахунків бухгалтерського обліку, затверджений наказом Мінфіну від 30.11.1999 р. № 291, то нарахування єдиного податку відображається за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» та кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками». При цьому сплата єдиного податку відображається за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками» у кореспонденції з кредитом субрахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Якщо ж підприємство застосовує План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затверджений наказом Мінфіну від 19.04.2001 р. № 186 (тобто спрощений План рахунків), то нарахування єдиного податку відображається за дебетом рахунку 96 «Інші витрати» та кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами». При цьому сплата єдиного податку відображається за дебетом рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» у кореспонденції з кредитом рахунку 31 «Рахунки в банках».

Підприємство самостійно вирішує, який План рахунків йому застосовувати.

Перерахування єдиного податку до бюджету відображається за дебетом 641 «Розрахунки за податками» до рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» і кредитом субрахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

3. Подання і заповнення звітності з єдиного податку.

Відповідно до п. 294.1 Податкового кодексу податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку є:

- 1) для першої, другої та четвертої груп - календарний рік;
- 2) для третьої групи - календарний квартал.

Платники єдиного податку подають форми податкової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 19 червня 2015 року № 578 (з наступними змінами), а саме:

- 1) Податкова декларація платника єдиного податку – фізичної особи – підприємця;
- 2) Податкова декларація платника єдиного податку третьої групи (юридичні особи);
- 3) Податкова декларація платника єдиного податку четвертої групи.

Розглянемо особливості подання та заповнення Податкової декларації платника єдиного податку третьої групи (юридичні особи). Ця Податкова декларація подається протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя) (пп. 49.18.2 ПКУ). Якщо останній день строку подання податкової декларації припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем (п. 49.20 ПКУ).

Податкова декларація подається до контролюючого органу за місцем податкової адреси (п. 296.4 ПКУ). Платники єдиного податку третьої групи сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал (п. 295.3 ст. 295 ПКУ).

У Податковій декларації платника єдиного податку третьої групи (юридичні особи) відображаються:

- у розділі I «Загальні відомості» - тип податкової декларації; повне найменування платника податку згідно з реєстраційними документами; його код за ЄДРПОУ; код виду економічної діяльності (КВЕД); код організаційно - правової форми господарювання; податкова адреса (місцезнаходження) платника і т.д.;

- у розділі II «Дохід, що підлягає оподаткуванню» - сума доходу за податковий (звітний) період; сума доходу, що перевищує граничний обсяг доходу, визначений підпунктом 3 пункту 291.4 статті 291 глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України; сума доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж грошовий, відповідно до пункту 291.6 статті 291 глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України; сума доходу, отриманого від провадження видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування; загальна сума доходу за податковий (звітний) період (р. 1 + р. 2 + р. 3 + р. 4);

- у розділі III «Розрахунок податкових зобов'язань з єдиного податку» - сума єдиного податку; сума єдиного податку, що обчислюється в подвійному розмірі ставки; загальна сума єдиного податку за податковий (звітний) період; сума єдиного податку за минулий податковий (звітний) період; сума єдиного податку до сплати за податковий (звітний) квартал; - у розділі IV «Визначення податкових зобов'язань у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок» - сума єдиного податку за даними раніше поданої декларації, що уточнюється; уточнена сума податкових зобов'язань за податковий (звітний) період, у якому виявлена помилка; сума єдиного податку (недоплата), яка збільшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки і т. д.

Питання для самоконтролю:

1. Чи можуть юридичні особи бути платниками єдиного податку першої групи?
2. Який максимальний обсяг доходу за рік дозволено отримувати платникам єдиного податку другої групи.
3. Чи можуть фізичні особи бути платниками єдиного податку третьої групи?
4. Які відсоткові ставки єдиного податку встановлені для платників цього податку третьої групи?
5. Що є об'єктом оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи?
6. Що є базою оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи?
7. Чи слід включати суми акцизного податку до доходу фізичних осіб – підприємців платників єдиного податку, які здійснюють роздрібний продаж підакцизних товарів?
8. Якою бухгалтерською проводкою відображається нарахування єдиного податку?

Рекомендована література: [3; 4; 9; 11; 13; 15; 18; 28; 29]

ТЕМА 6. ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ТА СКЛАДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Лекція 6.1. Проблеми обліку податку на доходи фізичних осіб та складання податкової звітності

Мета лекції: вивчення теоретичних та практичних питань щодо проблем обліку податку на доходи фізичних осіб та складання податкової звітності, у тому числі проблем визначення статусу фізичних осіб як резидентів та оподаткування доходів, що виплачуються нерезидентам з джерелом походження з України

План лекції

1. Платники податку на доходи фізичних осіб та їх облік.
2. Проблеми визначення статусу фізичних осіб як резидентів та особливості оподаткування їх доходів ПДФО.
3. Проблеми оподаткування доходів, що виплачуються нерезидентам з джерелом походження з України.
4. Особливості застосування податкових соціальних пільг та обліку заробітної плати.
5. Подання звітності з податку на доходи фізичних осіб.

1. Платники податку на доходи фізичних осіб та їх облік.

Для забезпечення єдиного державного **обліку фізичних осіб**, які зобов'язані сплачувати податки, збори у порядку та на умовах, що визначаються Податковим кодексом України та іншими нормативно-правовими актами України, з метою створення умов для здійснення **контролюючими органами контролю** за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків створено **Державний реєстр фізичних осіб - платників податків**.

Відповідно до п. 162.1 ст. 162 Податкового кодексу України **платниками податку на доходи фізичних осіб є:**

- 1) фізична особа - резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;
- 2) фізична особа - нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;
- 3) податковий агент.

Відносини, що виникають **при реєстрації фізичних осіб**, які є громадянами України, іноземцями та особами без громадянства, регулює **Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків**, затверджене наказом Міністерства фінансів України 29.09.2017 р. № 822 (далі – Положення № 822).

Згідно з п. 1 розділу II Положення № 822 усі фізичні особи - платники податків та зборів реєструються у контролюючих органах шляхом включення відомостей про них до Державного реєстру у порядку, визначеному цим Положенням.

Облік фізичних осіб - платників податків ведеться у Державному реєстрі за **реєстраційними номерами облікової картки платника податків**, а осіб, які через свої **релігійні переконання** відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідний контролюючий орган, ведеться в **окремому реєстрі Державного реєстру** за прізвищем, ім'ям, по батькові (за наявності), серією та/або номером діючого паспорта громадянина України **без використання** реєстраційного номера облікової картки платника податків (до паспортів зазначених осіб вноситься відмітка, яка свідчить про наявність права здійснювати будь-які платежі за серією та/або номером паспорта).

Реєстрація фізичних осіб у Державному реєстрі проводиться в такому порядку:

отримання та перевірка документів, які подаються фізичними особами до контролюючого органу для проведення реєстрації, обліку, внесення змін, щодо додержання повноти відомостей, зазначених в Обліковій картці, Повідомленні або Заяві про внесення змін;

включення до Державного реєстру **відомостей** про фізичних осіб, фізичних осіб - підприємців і осіб, які провадять незалежну професійну діяльність;

оформлення і видача документа, що засвідчує реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі;

внесення до **паспорта** громадянина України даних про **реєстраційний номер** облікової картки платника податків з Державного реєстру;

внесення до паспорта фізичної особи, яка через свої **релігійні переконання** відмовляється від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомила про це відповідний контролюючий орган, відмітки про право здійснювати будь-які платежі за серією та/або номером паспорта.

Згідно з п. 1 розділу VII Положення № 822 **фізична особа незалежно від віку** (як резидент, так і нерезидент), яка **не включена** до Державного реєстру фізичних осіб - платників податків, зобов'язана особисто або через представника подати до відповідного контролюючого органу **облікову картку** фізичної особи - платника податків **за формою № 1ДР** (далі - Облікова картка № 1ДР) (додаток 2), яка є водночас **заявою для реєстрації** у Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків, та пред'явити документ, що посвідчує особу, який містить необхідні для реєстрації реквізити (прізвище, ім'я, по батькові (за наявності), дату народження, місце народження, місце проживання, громадянство).

Іноземці та особи без громадянства для реєстрації додають до Облікової картки документ, що посвідчує особу іноземця чи особу без громадянства, та засвідчений в установленому законодавством порядку його переклад українською мовою (після пред'явлення повертається) і копію такого перекладу (крім осіб, які мають посвідки на постійне проживання або посвідки на тимчасове проживання в Україні).

Для заповнення Облікової картки № 1ДР використовуються дані документа, що посвідчує особу.

При оподаткуванні податком на доходи фізичних осіб громадян України, які виїхали за межі України, працевлаштувалися там та отримують заробітну плату, можуть **виникнути проблеми**. Незважаючи на те, що дані про таких фізичних осіб включені до Державного реєстру фізичних осіб - платників податків, фактично домогтися від них сплати податку на доходи фізичних осіб в Україні буває важко **внаслідок таких причин**:

1) громадяни України, які багато років проживають і працюють в інших країнах, можуть **вважати себе нерезидентами** для цілей оподаткування їх доходів ПДФО (підстава - пп. «в» пп. 14.1.213 ст. 14 Податкового кодексу), оскільки вони досить часто вже мають місце постійного проживання в іноземній державі, там у них більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів), більшість днів у календарному році вони знаходяться поза межами України;

2) такі громадяни України не сплачують ПДФО до бюджету України, оскільки як нерезиденти для цілей оподаткування їх доходів ПДФО вони не повинні сплачувати ПДФО в Україні зі своїх іноземних доходів, тобто з доходів, які вони отримують за кордоном (підстава - п. 163.2 ст. 163 Податкового кодексу, згідно з яким для нерезидента доходи з джерела їх походження поза межами України не є об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб в Україні);

3) у той же час податкові органи, користуючись недостатньою чіткістю норм пп. «в» пп. 14.1.213 ст. 14 Податкового кодексу, часто не визнають за громадянами України, які багато років проживають і працюють в інших країнах, права застосовувати статус **нерезидентів** для цілей оподаткування їх доходів ПДФО (тобто у багатьох випадках податкові органи вважають, що такі громадяни України повинні все-таки сплачувати в Україні ПДФО з доходів, які вони отримують за кордоном). Однак вітчизняні податкові органи **не мають достатньої інформації про доходи**, які отримують за кордоном громадяни України (як наймані працівники, так і особи, які мають за кордоном власний бізнес).

2. Проблеми визначення статусу фізичних осіб як резидентів та особливості оподаткування їх доходів ПДФО.

У разі якщо у розділі IV «Податок на доходи фізичних осіб» Податкового кодексу використовується термін "резидент" у відповідних відмінках, під цим терміном розуміється "фізична особа - резидент". Якщо ж фізичну особу згідно з нормами Податкового кодексу **не можна визнати резидентом**, то така особа **вважається нерезидентом**, що встановлено пп. «в» пп. 14.1.122 ст. 14 Податкового кодексу.

Відповідно до пп. «в» пп. 14.1.213 ст. 14 Податкового кодексу **фізичною особою – резидентом** вважається фізична особа, яка має місце проживання в Україні.

У разі якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні; якщо особа

має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має **більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів)** в Україні. У разі якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, **не можна визначити**, або якщо фізична особа **не має місця постійного проживання** у жодній з держав, вона **вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів** (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року.

Достатньою (але не виключною) умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи є **місце постійного проживання членів її сім'ї або її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності.**

Якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні положення пп. «в» пп. 14.1.213 ст. 14 Податкового кодексу, фізична особа **вважається резидентом, якщо вона є громадянином України.**

Якщо **всупереч закону** фізична особа - громадянин України має також громадянство **іншої країни**, то з метою оподаткування цим податком така особа вважається громадянином України, який **не має права на залік податків, сплачених за кордоном**, передбаченого Податковим кодексом або нормами міжнародних угод України.

Якщо фізична особа є **особою без громадянства** і на неї не поширюються положення абзаців першого - четвертого пп. «в» пп. 14.1.213 ст. 14 Податкового кодексу, то **її статус визначається згідно з нормами міжнародного права.**

Достатньою підставою для визначення особи резидентом є **самостійне визначення нею основного місця проживання на території України** у порядку, встановленому Податковим кодексом, або **її реєстрація як самозайнятої особи.**

Таким чином, якщо громадяни України, які проживають і працюють в інших країнах, згідно з пп. «в» пп. 14.1.213 ст. 14 Податкового кодексу **вважаються резидентами**, то згідно з п. 163.1 ст. 163 Податкового кодексу **об'єктом оподаткування** для таких резидентів України є як дохід з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи - доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

Відповідно до п. 13.3 Податкового кодексу доходи, отримані фізичною особою - резидентом з джерел походження за межами України, **включаються до складу загального річного оподаткованого доходу**, крім доходів, що не підлягають оподаткуванню в Україні відповідно до положень цього Кодексу чи міжнародного договору, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України. Отже, такі іноземні доходи мають бути включені до загального річного оподаткованого доходу платника податків і **зазначені в його податковій декларації**, що подається за результатами звітного року.

З цих доходів в Україні сплачується в гривнях податок на доходи фізичних осіб за ставкою 18% і військовий збір за ставкою 1,5%. Проте, як правило, такі іноземні доходи **вже один раз оподатковані в країні**, де працює чи веде бізнес громадянин України. То невже з одного доходу, який громадянин України отримав за кордоном, доведеться **двічі сплачувати податки** – перший раз в країні, де отримано дохід, а другий раз – в Україні?

Як встановлено п. 13.4 Податкового кодексу, суми податків та зборів, **сплачені за межами України, зараховуються** під час розрахунку податків та зборів в Україні за правилами, встановленими цим Кодексом. Згідно з пп. 170.11.2 Податкового кодексу у разі якщо згідно з нормами міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, платник податку **може зменшити суму річного податкового зобов'язання** на суму податків, сплачених за кордоном, він визначає суму такого зменшення за зазначеними підставами у річній податковій декларації.

Згідно з п. 13.5 Податкового кодексу для **отримання права на зарахування податків та зборів**, сплачених за межами України, платник зобов'язаний отримати від державного органу країни, де отримується такий дохід (прибуток), уповноваженого справляти такий податок, **довідку про суму сплаченого податку та збору, а також про базу та/або об'єкт оподаткування.** Зазначена довідка **підлягає легалізації** у відповідній країні, відповідній закордонній

дипломатичній установі України, якщо інше не передбачено чинними міжнародними договорами України.

Таким чином, щоб зменшити податок (ПДФО) в Україні на суму відповідного сплаченого за кордоном податку, громадянин України має **отримати за кордоном підтверджуючі документи** щодо суми отриманого ним доходу з іноземних джерел та суми сплаченого ним податку в іноземній юрисдикції.

Насправді отримати такі підтверджуючі документи в іноземній країні досить важко, бо податкові органи інших країн можуть не видавати саме такі документи, які передбачені нормами Податкового кодексу України (навіть при наявності чинного міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування). Інколи для отримання потрібних документів громадянам України доводиться оплачувати недешеві послуги закордонних податкових консультантів. **Все це є проблемою** для громадян України, оскільки вітчизняні податкові органи вимагають, щоб підтверджуючі документи повністю відповідали нормам Податкового кодексу України.

Відповідно до пп. 170.11.2 Податкового кодексу **у разі відсутності в платника податку підтверджуючих документів** щодо суми отриманого ним доходу з іноземних джерел та суми сплаченого ним податку в іноземній юрисдикції, оформлених відповідно до статті 13 цього Кодексу, такий платник зобов'язаний подати до контролюючого органу за своєю податковою адресою **заяву про перенесення строку подання податкової декларації** до 31 грудня року, наступного за звітним. У разі неподання в установлений строк податкової декларації платник податків несе відповідальність, встановлену цим Кодексом та іншими законами.

Якщо ж і пізніше платник податку не забезпечить подання податковому органу підтверджуючих документів про сплату податків за кордоном, то з іноземного доходу доведеться сплатити податки **другий раз**, тепер вже в Україні.

3. Проблеми оподаткування доходів, що виплачуються нерезидентам з джерелом їх походження з України.

Порядок оподаткування доходів із джерелом їх походження з України, що нараховуються (виплачуються, надаються) на користь нерезидентів, встановлено п. 170.10 Податкового кодексу.

Доходи з джерелом їх походження в Україні, що нараховуються (виплачуються, надаються) на користь **нерезидентів**, оподатковуються за **правилами та ставками**, визначеними для **резидентів (з урахуванням особливостей, визначених деякими нормами розділу IV Податкового кодексу для нерезидентів)** (пп. 170.10.1 ст. 170 Податкового кодексу). Водночас, якщо **міжнародним договором**, згоду на обов'язковість якого дано Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж передбачені Податковим кодексом України, то **застосовуються правила міжнародного договору** (п. 3.2 ст. 3, ст. 103 Податкового кодексу).

Застосування правил міжнародного договору України здійснюється шляхом (п. 103.1 ст. 103 НКУ):

- 1) звільнення від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України;
- 2) зменшення ставки податку;
- 3) повернення різниці між сплаченою сумою податку та сумою, яку нерезиденту необхідно сплатити відповідно до міжнародного договору України.

При оподаткуванні доходів, що виплачуються нерезидентам, слід враховувати вимоги п. 103.2. ст. 103 Податкового кодексу, а саме:

- 1) **Особа (податковий агент)** має право самостійно застосувати **звільнення від оподаткування** або **зменшену ставку податку**, передбачену відповідним міжнародним договором України на час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є **бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу** (якщо відповідна умова передбачена міжнародним договором) і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України. У разі отримання синдикуваного фінансового кредиту особа (податковий агент) застосовує ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором України, на дату виплати процентів

або інших доходів, отриманих із джерел в Україні, учасникам синдикату кредиторів з урахуванням того, резидентом якої юрисдикції є кожен учасник синдикуваного кредиту, та пропорційно до його частки у межах кредитного договору, за умови що він є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу, незалежно від того, виплата здійснюється через агента чи напряму.

2) Застосування міжнародного договору України в частині **звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки** податку дозволяється тільки за умови надання нерезидентом особі (податковому агенту) **документа, який підтверджує статус податкового резидента** згідно з вимогами пункту 103.4 статті 103 Податкового кодексу.

3) **Податкові вигоди** у вигляді **звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку**, передбачені міжнародним договором, **не надаються** стосовно відповідного виду доходу або прибутку, якщо головною або переважною **метою здійснення відповідної господарської операції** нерезидента з резидентом України було безпосереднє або опосередковане **отримання переваг**, які надаються міжнародним договором у вигляді **звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку**. Ця норма **не застосовується**, якщо буде встановлено, що отримання таких переваг відповідає об'єкту та цілям міжнародного договору України. У разі якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлені інші правила, ніж передбачені цим пунктом, застосовуються відповідні правила міжнародного договору.

4) У разі якщо **отримувач** доходу є нерезидентом, який **не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу**, дозволяється застосування міжнародного договору України з країною, резидентом якої є відповідний **бенефіціарний (фактичний) отримувач** (власник) такого доходу, в частині звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку, за умови **надання особі (податковому агенту) таких документів**:

а) **від отримувача доходу - заяви у довільній формі** про відсутність у нього статусу бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу, а також про наявність такого статусу у нерезидента, який надав документи, зазначені у підпункті "б" п. 103.2. ст. 103 Податкового кодексу;

б) **від бенефіціарного (фактичного) отримувача** (власника) доходу - **заяви у довільній формі** про наявність у такого нерезидента статусу бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу та документів, які підтверджують такий статус (зокрема, але не виключно, ліцензії, договори, офіційні листи компетентних органів), а також документа, який підтверджує статус **податкового резидента** згідно з вимогами пункту 103.4 статті 103 Податкового кодексу.

Згідно з п. 103.3 ст. 103 Податкового кодексу **бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу** для цілей застосування **пониженої ставки податку** згідно з правилами міжнародного договору України до дивідендів, процентів, роялті, винагород тощо нерезидента, отриманих із джерел в Україні (якщо відповідна умова передбачена міжнародним договором), вважається особа, що має право на отримання таких доходів та є вигодоотримувачем щодо них (має право фактично розпоряджатися таким доходом).

При цьому бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу **не є юридична або фізична особа**, навіть якщо така особа має право на отримання доходу, але є **агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником)** або виконує лише **посередницькі функції** щодо такого доходу, про що, зокрема, можуть **свідчити такі ознаки**:

зазначена особа **не має достатньо повноважень** або у випадку, підтвердженому фактами та обставинами, **не має права** користуватися та розпоряджатися таким доходом, та/або

зазначена особа **передає отриманий дохід** або переважну його частину **на користь іншої особи** незалежно від способу оформлення такої передачі та зазначена особа **не виконує суттєвих функцій, не використовує значні активи та не несе суттєві ризики** в операції з такої передачі, та/або зазначена особа **не має відповідних ресурсів** (кваліфікованого персоналу, основних засобів у володінні або користуванні, достатнього власного капіталу тощо), необхідних для фактичного виконання функцій, використання активів та управління ризиками, пов'язаних з отриманням відповідного виду доходу, які лише формально покладаються (використовуються, приймаються) на зазначену особу у зв'язку із здійсненням операції з такої передачі.

Якщо **нерезидент - безпосередній отримувач доходу** з джерелом походження з України **не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем** (власником) такого доходу, під час виплати такого доходу застосовуються положення міжнародного договору України з країною, резидентом якої є відповідний бенефіціарний (фактичний) отримувач (власник) такого доходу. У випадку, передбаченому цим абзацом, **обов'язок доведення** того, що нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) такого доходу **покладається на такого нерезидента або на нерезидента, який звертається із заявою** до контролюючого органу про повернення зайво утриманого податку.

Для цілей застосування п. 103.3 ст. 103 Податкового кодексу у випадках, коли резиденти - суб'єкти **кінематографії** України **сплачують роялті** нерезидентам за субліцензійними договорами за використання або за надання права на використання аудіовізуальних творів (у тому числі фільмів), а також об'єктів авторського права та/або суміжних прав, що використовуються при виробництві (створенні) аудіовізуальних творів (у тому числі фільмів), такі **нерезиденти вважаються бенефіціарними (фактичними) отримувачами** (власниками) щодо таких роялті.

Підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є **подання нерезидентом з урахуванням особливостей, передбачених пунктами 103.5 і 103.6 ст. 103 Податкового кодексу, особі (податковому агенту), яка виплачує йому доходи, довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни**, з якою укладено міжнародний договір України (далі - довідка), а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором України (п. 103.4 ст. 103 Податкового кодексу).

Довідка видається компетентним (уповноваженим) органом відповідної країни, визначеним міжнародним договором України, **за формою**, затвердженою згідно із законодавством відповідної країни, і повинна бути належним чином **легалізована, перекладена відповідно до законодавства України**.

У разі потреби така **довідка** може бути **затребувана у нерезидента** особою, яка виплачує йому доходи, або контролюючим органом під час розгляду питання про повернення сум надміру сплачених грошових зобов'язань на іншу дату, що передує даті виплати доходів.

У разі потреби **особа, яка виплачує доходи нерезидентіві**, може звернутися до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) щодо здійснення центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, **запиту до компетентного органу країни, з якою укладено міжнародний договір України, про підтвердження зазначеної у довідці інформації** (п. 103.6 ст. 103 Податкового кодексу).

При здійсненні юридичними особами - резидентами України операцій з іноземними банками, пов'язаних з виплатою процентів, підтвердження факту, що такий іноземний банк є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, не вимагається, **якщо це підтверджується витягом з міжнародного каталогу "International Bank Identifier Code"** (видання S.W.I.F.T., Belgium International Organization for Standardization, Switzerland).

Відповідно до п. 103.8 ст. 103 Податкового кодексу **особа, яка виплачує доходи нерезидентіві у звітному (податковому) році, у разі подання нерезидентом довідки з інформацією за попередній звітний податковий період (рік)** може застосувати правила міжнародного договору України, зокрема щодо звільнення (зменшення) від оподаткування, у звітному (податковому) році з отриманням **довідки після закінчення звітного (податкового) року**.

Особа, яка виплачує доходи нерезидентіві, зобов'язана у разі здійснення у звітному періоді (кварталі) виплат нерезидентам доходів із джерелом їх походження з України **подавати контролюючому органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) звіт про виплачені доходи, утримані та перераховані до бюджету податки на доходи нерезидентів** у строки та за формою, встановленими центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (п. 103.9 ст. 103 Податкового кодексу).

У разі **неподання нерезидентом довідки** відповідно до пункту 103.4 цієї статті **доходи нерезидента** із джерелом їх походження з України **підлягають оподаткуванню** відповідно до законодавства України з питань оподаткування.

Якщо виплата доходів із джерелом їх походження з України **фізичній особі – нерезиденту** здійснюється:

1) **резидентом — юридичною чи самозайнятою фізичною особою**, то такий **резидент вважається податковим агентом** платника податків — нерезидента щодо цих доходів. Суб'єкт господарювання — резидент при укладенні договору з нерезидентом, за яким такому нерезиденту виплачуватиметься дохід, зобов'язаний **зазначити в договорі ставку податку (ПДФО)**, яку буде застосовано до доходів нерезидента (пп. 170.10.3 Податкового кодексу);

2) **іншим нерезидентом:**

2.1) **у безготівковій формі**. У разі якщо доходи з джерелом їх походження в Україні виплачуються **нерезиденту іншим нерезидентом**, то вони мають зараховуватися на **рахунок**, відкритий таким нерезидентом у банку-резиденті, режим якого встановлюється Національним банком України. При цьому такий **банк-резидент вважається податковим агентом** під час проведення будь-яких **видаткових операцій** з такого рахунка (абзац перший пп. 170.10.2 ст. 170 Податкового кодексу);

2.2) **готівкою чи в негрошовій формі**. У разі виплати нерезидентом доходів з джерелом їх походження в Україні іншому нерезиденту готівкою або в негрошовій формі **нерезидент - отримувач такого доходу зобов'язаний самостійно** нарахувати та сплатити (перерахувати) податок до бюджету **протягом 20 календарних днів після отримання таких доходів**, але не пізніше закінчення строку його перебування в Україні (абзац другий пп. 170.10.2 Податкового кодексу).

Таким чином, **проблемами**, з якими стикаються резиденти при виплаті і оподаткуванні доходів з України на користь нерезидентів, є, по-перше, складність норм Податкового кодексу України, які регулюють відповідні питання, і, по-друге, необхідність застосування не менш складних норм міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

4. Особливості застосування податкових соціальних пільг та обліку заробітної плати.

У **2020 році** граничний розмір заробітної плати, що дає право на застосування **податкової соціальної пільги (ПСП)**, становить у загальному випадку **2940 грн.**

Податковий кодекс передбачає застосування різних розмірів ПСП та випадків її застосування, а саме:

1) згідно з **пп. 169.1.1** Податкового кодексу - у розмірі, що дорівнює **50 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць)**, встановленому законом на **1 січня** звітного податкового року, - для **будь-якого платника податку**. **Розмір прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць)**, що встановлений на **01.01.20 р. – 2102 грн.**, відповідно така ПСП становить **1051 грн.** (2102 грн. x 50%);

2) відповідно до **пп. 169.1.2** Податкового кодексу - у розмірі, що дорівнює **100 відсоткам суми пільги, визначеної підпунктом 169.1.1** Податкового кодексу, - для платника податку, який утримує **двох чи більше дітей** віком до 18 років, - у розрахунку **на кожну таку дитину**. Отже, у цьому випадку ПСП у розмірі **1051,00 грн.** надається **на кожну дитину** віком до 18 років;

3) згідно з **пп. 169.1.3** Податкового кодексу - у розмірі, що дорівнює **150 відсоткам суми пільги, визначеної підпунктом 169.1.1** Податкового кодексу (тобто у розмірі **1576,5 грн.** (1051,00 грн. x 150%)), - для такого платника податку, який:

а) є **одиноким матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником** - у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;

б) утримує **дитину-інваліда** - у розрахунку **на кожну таку дитину** віком до 18 років;

в) є особою, віднесеною законом до **першої або другої категорії осіб**, які постраждали внаслідок **Чорнобильської катастрофи**, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи;

г) є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом;

Увага!

Підпунктом 169.2.3 п. 169.2 ст. 169 ПКУ передбачено, що **податкова соціальна пільга не може бути застосована до заробітної плати**, яку платник податку протягом звітного податкового місяця **отримує одночасно з доходами у вигляді стипендії**, грошового чи майнового (речового) забезпечення учнів, **студентів**, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів, військовослужбовців, що **виплачуються з бюджету**.

Враховуючи вищевикладене, якщо студент, отримує стипендію з бюджету, то **податкова соціальна пільга до заробітної плати такого платника податку не застосовується**.

У разі, якщо студент, який не отримує стипендію або отримує спонсорську стипендію та одночасно з навчанням працює та одержує заробітну плату, то він має право на застосування податкової соціальної пільги у розмірі **150 відс.** при умові, що **розмір його заробітної плати на місяць не перевищує у 2020 році – 2940 грн.**

При цьому він повинен надати працедавцю довідку з навчального закладу про те, що він там навчається та не одержує стипендію з бюджету (Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДФСУ, категорія 103.08.02).

г) є інвалідом **I або II групи**, у тому числі з дитинства, крім інвалідів, пільга яким визначена підпунктом "б" підпункту 169.1.4 Податкового кодексу;

д) є особою, якій **присуджено довічну стипендію** як громадянину, що **зазнав переслідувань за правозахисну діяльність**, включаючи журналістів;

е) є **учасником бойових дій** на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту", крім осіб, визначених у підпункті "б" підпункту 169.1.4 цього пункту;

4) відповідно до **пп. 169.1.4** Податкового кодексу - у розмірі, що дорівнює **200 відсоткам суми пільги, визначеної підпунктом 169.1.1** Податкового кодексу (тобто у розмірі **2 102 грн.** (1051 грн. x 200%)), - для такого платника податку, який, зокрема, є:

а) **Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці** або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями "За відвагу";

б) **учасником бойових дій під час Другої світової війни** або особою, яка у той час працювала в тилу, та **інвалідом I і II групи**, з числа **учасників бойових дій** на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту".

Податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого платнику податку місячного доходу у вигляді заробітної плати тільки за одним місцем його нарахування (виплати) (пп. 169.2.1 Податкового кодексу).

Оскільки заробітна плата виплачується, як правило, два рази на місяць, то чи потрібно підприємству застосовувати ПСП при нарахуванні ПДФО до заробітної плати у вигляді авансу? Роз'яснення щодо цього було наведено у Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі ДФСУ, категорія 103.08.01 (див. далі).

Увага!

Податкова соціальна пільга застосовується до всієї заробітної плати за місяць, а не до її частини, тобто авансу (Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДФСУ, категорія 103.08.01).

Платник податку **подає роботодавцю заяву** про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги.

Згідно із п. 164.4 ст. 164 розділу IV Податкового кодексу України під час нарахування (отримання) доходів, отриманих у вигляді **валютних цінностей** або інших активів (вартість яких виражена в **іноземній валюті** або міжнародних розрахункових одиницях), такі доходи **перераховуються у гривні** за валютним курсом Національного банку України, що діє на момент **нарахування (отримання)** таких доходів. **Проблемою** цієї норми ПКУ є те, що **дата нарахування та дата отримання** доходів в іноземній валюті можуть **відрізнитися**, тому важко зробити однозначний висновок, якій з цих двох дат слід віддати перевагу при перерахуванні доходів в іноземній валюті у гривні за валютним курсом Національного банку України. Враховуючи це, доцільно використовувати роз'яснення, що було наведено у Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі ДФСУ, категорія 103.02 (див. далі).

Увага!

При **нарахуванні та виплаті заробітної плати в іноземній валюті** юридичною особою - резидентом **найманому працівнику – нерезиденту**, такі доходи **перераховуються у гривні** за валютним курсом Національного банку України, що діє на момент **нарахування** таких доходів (Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДФСУ, категорія 103.02).

У бухгалтерському обліку інформація про нарахований та перерахований ПДФО згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, узагальнюється на субрахунку **641 «Розрахунки за податками»** до рахунка **64 «Розрахунки за податками й платежами»**.

Нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата відображаються за кредитом субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». При цьому ПДФО, який **утриманий підприємством із заробітної плати**, відображається за кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками» у кореспонденції з дебетом субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою».

Перерахування підприємством ПДФО до бюджету відображається за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками» у кореспонденції з кредитом субрахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Приклад 1.

Підприємство нарахувало начальнику відділу збуту заробітну плату у розмірі 10 000 грн. Цей працівник утримує **чотирьох дітей** віком до 18 років. Згідно з поданою заявою про застосування ПСП правом на збільшення граничного розміру доходу кратно кількості дітей користуватиметься саме він, а не його дружина.

Розраховуємо **граничний розмір доходу**, що дає право на застосування ПСП, для працівника, який утримує чотирьох дітей віком до 18 років:

$$2940 \text{ грн.} \times 4 = \mathbf{11\ 760 \text{ грн.}}$$

Визначаємо **розмір ПСП**, що буде застосована до заробітної плати цього працівника. При цьому враховуємо, що особам, які утримують двох і більше дітей віком до 18 років, надається ПСП у розмірі **1051 грн. на кожну таку дитину** (пп. 169.1.2 Податкового кодексу).

$$1051 \text{ грн.} \times 4 = \mathbf{4\ 204 \text{ грн.}}$$

Визначаємо базу оподаткування податком на доходи фізичних осіб:

$$10\ 000 - 4\ 204 = \mathbf{5\ 796 \text{ грн.}}$$

Визначаємо суму податку на доходи фізичних осіб (ПДФО), яка утримується із зарплати, ставка ПДФО – 18%:

$$5\,796 \text{ грн.} \times 18\% = \mathbf{1\,043,28 \text{ грн.}}$$

Утримуємо військовий збір (1,5%):

$$10\,000 \text{ грн.} \times 1,5\% = 150 \text{ грн.}$$

Визначаємо суму зарплати, яка виплачується працівнику

$$(10\,000 - 1\,043,28 - 150) = \mathbf{8\,806,72 \text{ грн.}}$$

Нараховано за рахунок підприємства-роботодавця єдиний соціальний внесок за ставкою 22%:

$$(10\,000 \times 22\%) = \mathbf{2\,200 \text{ грн.}}$$

Бухгалтерський облік цих операцій наведено у **табл. 6.1**.

Таблиця 6.1

Бухгалтерський облік нарахування та виплати заробітної плати

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Нараховано заробітну плату	93	661	10 000
2	Нараховано за рахунок підприємства єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за ставкою 22%	92	651	2 200
3	Утримано із заробітної плати ПДФО за ставкою 18%	661	641/ПДФО	1 043,28
4	Утримано із заробітної плати військовий збір за ставкою 1,5%	661	642/ВЗ	150
5	Перераховано ПДФО до бюджету	641/ПДФО	311	1 043,28
6	Перераховано військовий збір до бюджету	642/ВЗ	311	150
7	Перераховано єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	651	311	2 200
8	Виплачено працівнику заробітну плату із каси $10\,000 - 1\,800 - 150 = 8\,050 \text{ грн.}$	661	301	8 806,72

5. Подання звітності з податку на доходи фізичних осіб.

Згідно зі ст. 67 Конституції України громадяни щорічно подають до контролюючих органів за місцем проживання **податкові декларації** про майновий стан і доходи (далі - декларація) за минулий рік у порядку, встановленому законом.

Обов'язок подання декларації виникає у платника податку у випадках, передбачених Податковим кодексом України. Крім того, пп. 170.11.1 ст. 170 ПКУ визначено, що якщо **джерело виплат будь-яких оподатковуваних доходів є іноземним**, сума такого доходу включається до загального річного оподаткованого доходу платника податку - отримувача, який зобов'язаний **подати річну податкову декларацію**.

Декларація платниками податку на доходи фізичних осіб подається за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює **календарному року**, до 1 травня року, що настає за звітним, крім випадків, передбачених розділом IV ПКУ. Фізична особа зобов'язана самостійно **до 1 серпня року**, що настає за звітним, сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій нею декларації (п. 179.7 ст. 179 ПКУ).

Платниками податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) є, зокрема:

фізична особа - резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;

фізична особа - нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні.

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

Відповідно до п. 179.2 Податкового кодексу обов'язок платника податку щодо подання податкової декларації вважається виконаним і **податкова декларація не подається**, якщо **такий платник податку отримував доходи**:

1) **від податкових агентів**, які згідно з розділом IV Податкового кодексу **не включаються** до загального місячного (річного) оподаткованого доходу;

2) **виключно від податкових агентів незалежно від виду та розміру нарахованого (виплаченого, наданого) доходу**, крім випадків, прямо передбачених цим розділом;

3) від операцій **продажу (обміну) майна, дарування, при нотаріальному посвідченні договорів за якими був сплачений податок** відповідно до розділу IV Податкового кодексу;

4) у вигляді **об'єктів спадщини**, які відповідно до розділу IV Податкового кодексу оподатковуються за **нульовою ставкою** податку та/або з **яких сплачено податок** відповідно до пункту 174.3 Податкового кодексу (наприклад, коли **спадкоємці** сплатили податок **до нотаріального оформлення об'єктів спадщини**).

Форму **Податкової декларації про майновий стан і доходи** затверджено наказом Міністерства фінансів України від 02.10.2015 р. № 859 (відзначимо, що пізніше у цю форму вносилися зміни).

У загальному випадку за **звітний календарний рік** фізичні особи мають подавати Податкову декларацію про майновий стан і доходи відповідно до норм пп. 49.18.4 Податкового кодексу до **1 травня року**, що настає за звітним, крім особливих випадків, передбачених розділом IV цього Кодексу. **Фізичні особи – підприємці** за звітний календарний рік повинні подавати цю Податкову декларацію протягом **40 календарних днів**, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року (пп. 49.18.5 Податкового кодексу).

Питання для самоконтролю:

1. Чи є платником податку на доходи фізичних осіб фізична особа - нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні?

2. Чи є платником податку на доходи фізичних осіб фізична особа - резидент, яка отримує іноземні доходи?

3. Чи повинен сплачувати податок на доходи фізичних осіб в Україні громадянин України, який кілька років проживає і працює в іншій країні?

4. Чи вважається резидентом фізична особа, яка має місце проживання також в іноземній державі?

5. Чи впливає перебування фізичної особи в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року на визначення її податкового статусу як резидента?

6. За яких умов можуть звільнитися від оподаткування доходи із джерелом їх походження з України, які виплачуються на користь фізичної особи – нерезидента?

7. Якщо фізична особа – нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу, який виплачується з джерела його походження в Україні, то чи може це вплинути на оподаткування ПДФО такого доходу?

8. Якою бухгалтерською проводкою відображається утримання ПДФО із заробітної плати?

Рекомендована література: [1; 3; 11; 13; 22; 25; 27; 28; 31]

ТЕМА 7. ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА НЕРУХОМЕ МАЙНО, ВІДМІННЕ ВІД ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ, І ТРАНСПОРТНОГО ПОДАТКУ ТА СКЛАДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Лекція 7.1. Проблеми обліку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, і транспортного податку та складання податкової звітності

Мета лекції: вивчення теоретичних та практичних питань щодо проблем обліку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, і транспортного податку та складання податкової звітності

План лекції

1. Проблеми обліку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.
2. Подання і заповнення звітності з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.
3. Проблеми обліку транспортного податку.
4. Подання і заповнення звітності з транспортного податку.

1. Проблеми обліку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

При веденні податкового обліку платники податків можуть зіткнутися з **проблемою** щодо оподаткування чи не оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, **об'єкта незавершеного будівництва**. І якщо таким об'єктом є вже повністю збудований житловий будинок, який лише поки що не прийнятий в експлуатацію, то окремі платники податків можуть прийняти рішення щодо сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, з такого об'єкта.

Відповідно до пп. 266.1.1 п. 266.1 ст. 266 Податкового кодексу (далі – ПКУ) платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками житлової та/або нежитлової нерухомості. Згідно з пп. 266.3.1 Податкового кодексу **базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток.**

База оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, які перебувають у власності фізичних осіб, **обчислюється контролюючим органом** на підставі даних **Державного реєстру речових прав на нерухоме майно**, що безоплатно надаються органами державної реєстрації прав на нерухоме майно та/або на підставі оригіналів відповідних

документів платника податків, зокрема документів на право власності (п.п. 266.3.2 п. 266.3 ст. 266 ПКУ).

Згідно з п.п. 266.3.3 п. 266.3 ст. 266 ПКУ база оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності юридичних осіб, обчислюється такими особами **самостійно** виходячи з загальної площі кожного окремого об'єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об'єкт.

Щодо новоствореного (нововведеного) об'єкта житлової та/або нежитлової нерухомості декларація юридичною особою – платником подається протягом **30 календарних днів** з дня виникнення права власності на такий об'єкт, а податок сплачується починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт (п.п. 266.7.5. п. 266.7 ст. 266 ПКУ).

У Листі Головного управління ДФС у Київській області від 09.03.2016 № 541/10/10-36-17-01 також роз'яснено наступне. Згідно з **порядком державного обліку житлового фонду** (встановленого Постановою Ради Міністрів УРСР від 11 березня 1985 року № 105 із змінами), житлові будинки та жилі приміщення в інших будівлях **включаються до складу житлового фонду після прийняття їх в експлуатацію державною приймальною комісією, реєстрації і технічної інвентаризації.**

Існує також **порядок приймання в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів** (затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 13 квітня 2011 року № 461 із змінами), який передбачає, що **датою прийняття в експлуатацію об'єкта є дата реєстрації відповідної декларації або видачі сертифіката, що є підставою для укладення договорів про постачання на прийнятий в експлуатацію об'єкт необхідних для його функціонування ресурсів - води, газу, тепла, електроенергії, включення даних про такий об'єкт до державної статистичної звітності та оформлення права власності на нього.**

Цим порядком також визначено, що експлуатація об'єктів, не прийнятих (якщо таке прийняття передбачене законодавством) в експлуатацію, забороняється.

Відносно моменту виникнення права власності на новостворене нерухоме майно слід зазначити особливості, передбачені частиною 2 статті 331 Цивільного кодексу України, відповідно до якої **право власності на новостворене нерухоме майно (житлові будинки, будівлі, споруди тощо) виникає з моменту завершення будівництва** (створення майна). Якщо **договором або законом передбачено прийняття нерухомого майна до експлуатації**, право власності виникає з моменту його прийняття до експлуатації. Якщо **право власності на нерухоме майно відповідно до закону підлягає державній реєстрації, право власності виникає з моменту державної реєстрації.**

Частиною 3 статті 331 Цивільного кодексу України визначено, що до завершення будівництва (створення майна) **особа вважається власником матеріалів, обладнання тощо, які були використані в процесі цього будівництва** (створення майна).

У відповідності до статті 1 Закону України від 5 червня 2003 року № 898-IV «Про іпотеку», **об'єкт незавершеного будівництва – це об'єкт будівництва, на який видано дозвіл на будівництво, понесені витрати на його спорудження та не прийнятий в експлуатацію** відповідно до законодавства.

Враховуючи всі ці норми законодавства, фахівці Державної фіскальної служби України роз'яснили, що **в разі якщо об'єкт незавершеного будівництва (об'єкт нерухомого майна) тільки зводиться і ще не введений в експлуатацію, то він не є об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно (загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДФСУ, категорія 106.02).**

Відзначимо, що згідно з **Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій**, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, на **субрахунку 151 "Капітальне будівництво"** відображаються **витрати на будівництво**, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства. На цьому субрахунку також ведеться облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва.

Облік наявності та руху **будинків, споруд**, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, а також **житлових будівель** ведеться на субрахунку **103 "Будинки та споруди"**.

Ще однією **проблемою**, з якою можуть зіткнутися платники податків, є оподаткування чи не оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності **органів державної влади, органів місцевого самоврядування, а також організацій**, створених ними в установленому порядку.

Відповідно до пп. «а» п.п. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 Податкового кодексу (далі – ПКУ) **не є об'єктом оподаткування** податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, **об'єкти житлової та нежитлової нерухомості**, які перебувають у власності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, а також організацій, створених ними в установленому порядку, що повністю утримуються за **рахунок відповідного державного бюджету чи місцевого бюджету і є неприбутковими** (їх спільній власності).

Тобто, застосування установами, організаціями пп. «а» п.п. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПКУ, можливе за умови **одночасного виконання таких критеріїв**:

- 1) створення їх органами державної влади, органами місцевого самоврядування;
- 2) фінансування лише за рахунок коштів державного та місцевого бюджетів;
- 3) отримання статусу неприбутковості.

Документом, що підтверджує статус неприбутковості, є **Рішення** про включення підприємства, установи, організації до **Реєстру неприбуткових установ та організацій**, видане контролюючим органом ДФС за їх місцезнаходженням з присвоєнням відповідної ознаки неприбутковості згідно з п. 5 розд. I Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 13 липня 2016 року № 440.

Враховуючи це, фахівці Державної фіскальної служби України роз'яснили, що якщо **об'єкти житлової та нежитлової нерухомості** перебувають у власності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, а також створених ними організацій, які утримуються за рахунок відповідних бюджетів і **отримують прибуток**, то вони **оподатковуються** податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки **на загальних підставах** (Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДФСУ, категорія 106.02).

Для **промислових підприємств проблемою** при обчисленні податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є можливість застосування пільги, передбаченої пп. «є» пп. 266.2.2 ст. 266 ПКУ.

Відповідно до пп. «є» пп. 266.2.2 ст. 266 ПКУ **не є об'єктом оподаткування** податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, **будівлі промисловості**, зокрема виробничі корпуси, цехи, складські приміщення **промислових підприємств**.

Для цілей застосування пп. 266.2.2 ст. 266 ПКУ слід керуватися роз'ясненням фахівців фіскальної служби щодо того, які **підприємства** слід вважати **промисловими** та які **будівлі** належать до **промислових**.

Промислове підприємство - це підприємство, що **виробляє промислову продукцію** у визначених обсягах згідно з заданою технологією.

Термін «промислове підприємство» охоплює всі підприємства, які відносяться до **таких галузей економічної діяльності**: добувна промисловість, переробна промисловість, будівництво, електроенергія, газ, водопостачання і санітарне обслуговування, транспорт, склади і служби зв'язку (ст. 1 Конвенції про допомогу у випадках виробничого травматизму в м.Женева від 8 липня 1964 року № 121).

Класифікація видів економічної діяльності (КВЕД) є складовою **ДК 009:2010**, згідно з яким **процес промислового виробництва** – це **процес перероблення** (механічного, хімічного, ручного тощо), який використовують для **виготовлення нової продукції** (споживчих товарів, напівфабрикатів чи засобів виробництва), **оброблення товарів, які були у використанні, надання промислових послуг** і який класифікують у секціях В «Добувна промисловість та розроблення кар'єрів», С «Переробна промисловість», Д «Постачання електроенергії, газу, пари та

кондиційованого повітря», Е «Водопостачання; каналізація, поводження з відходами» та F «Будівництво».

Тобто, з метою застосування норм п.п. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПКУ промисловими вважаються підприємства, які відповідно до ДК 009:2010 відносяться до секцій:

В «Добувна промисловість та розроблення кар'єрів»,

С «Переробна промисловість», зокрема виробництво харчових продуктів, напоїв, тютюнових виробів, текстильне виробництво, виробництво шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів, виробництво паперу та паперових виробів, поліграфічна діяльність, тиражування записаної інформації тощо;

Д «Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря»,

Е «Водопостачання; каналізація, поводження з відходами»

Ф «Будівництво».

Також Державним комітетом України по стандартизації, метрології та сертифікації наказом від 17.08.2000 № 507 затверджено і введено в дію **Державний класифікатор будівель та споруд ДК 018-2000** (далі – ДК 018-2000), призначений для використання органами центральної та місцевої виконавчої та законодавчої влади, фінансовими службами, органами статистики та всіма суб'єктами господарювання (юридичними та фізичними особами) в Україні. **Об'єктами класифікації в ДК 018-2000 є будівлі виробничого та невиробничого призначення та інженерні споруди різного функціонального призначення.**

Враховуючи це, фахівці Державної фіскальної служби України роз'яснили, що згідно з ДК 018-2000 до групи «Будівлі промислові та склади» (код 125) належать будівлі промислові – будівлі промислового призначення, наприклад, фабрики, майстерні, бойні, пивоварні заводи, складальні підприємства тощо.

Проте будівлі, що використовуються як приміщення для конторських та адміністративних цілей, в тому числі для промислових підприємств, є об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, з врахуванням рішень сільських, селищних міських рад щодо податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДФСУ, категорія 106.02).

Для сільськогосподарських товаровиробників проблемою при обчисленні податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є можливість застосування пільги, передбаченої пп. «ж» пп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПКУ.

Будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників, призначені для використання безпосередньо у сільськогосподарській діяльності, не є об'єктом оподаткування цим податком, що встановлено пп. «ж» пп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПКУ.

Для цілей застосування пп. 266.2.2 ст. 266 ПКУ слід керуватися роз'ясненням фахівців фіскальної служби щодо того, які будівлі та споруди сільськогосподарських товаровиробників вважаються призначеними для використання безпосередньо у їх сільськогосподарській діяльності.

Відповідно до Державного класифікатора будівель та споруд ДК 018-2000, затвердженого наказом Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації від 17.08.2000 № 507 (далі – ДК 018-2000), будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників, призначені для використання безпосередньо у сільськогосподарській діяльності віднесено до підрозділу «Будівлі нежитлові» клас 1271 «Будівлі сільськогосподарського призначення, лісівництва та рибного господарства».

Цей клас включає підкласи:

1271.1 «Будівлі для тваринництва» (зокрема, товарні та племінні ферми великої рогатої худоби, свиноферми та свинофабрики, вівцеферми, кролівничі та звірівницькі ферми, кінні заводи, собачі розплідники);

1271.2 «Будівлі для птахівництва» (зокрема, птахофабрики, та птахоферми, на підприємства по виробництву яєць та м'яса птиці, а також по вирощуванню гібридної птиці для товарних господарств і інкубаторно-птаховничі станції для виробництва добового молодняка птиці та інші);

1271.3 «Будівлі для зберігання зерна» (зокрема, зерносховища),

1271.4 «Будівлі силосні та сінажні» (зокрема, силоси),

1271.5 «Будівлі для садівництва, виноградарства та виноробства» (зокрема, підвали, винокурні, винні ємкості),

1271.6 «Будівлі тепличного господарства» (зокрема, теплиці, сільськогосподарські, парники, оранжереї, заводи кормових антибіотиків),

1271.7 «Будівлі рибного господарства» (зокрема, підприємства по переробці риби);

1271.8 «Будівлі підприємств лісівництва та звірівництва» (зокрема, підприємства по переробці відходів тваринництва);

271.9 «Будівлі сільськогосподарського призначення інші» (зокрема, підприємства виробничо-технічного обслуговування, які включають: бази зберігання мінеральних добрив та пестицидів, сільськогосподарської техніки та запасних частин, підприємства по ремонту сільськогосподарських машин та транспорту, станції біологічного захисту рослин).

Таким чином, з метою застосування норм п.п. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПКУ до будівель, споруд сільськогосподарських товаровиробників, призначених для використання безпосередньо у сільськогосподарській діяльності відносяться об'єкти нерухомості, які відповідно до ДК 018-2000 належать до класу 1271 «Будівлі сільськогосподарського призначення, лісівництва та рибного господарства».

Враховуючи це, фахівці Державної фіскальної служби України роз'яснили, що якщо будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників використовуються не за призначенням, то вони оподатковуються на загальних підставах (підкласи 1271.1-1271.9). (загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДФСУ, категорія 106.02).

У бухгалтерському обліку інформація про нараховану та перераховану до бюджету суму податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, узагальнюється на субрахунку 641 «Розрахунки за податками» до рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами».

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, відображається у бухгалтерському обліку згідно з п. 18 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Мініфіну України від 31.12.99 р. № 318, у якому встановлено, що податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг) відносяться до адміністративних витрат.

Якщо підприємство не включає суму податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг, то витрати на його нарахування відображаються за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» у кореспонденції з кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками».

Якщо ж витрати на нарахування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у підприємства включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг, то вони відображаються за дебетом рахунку 23 «Виробництво» (якщо їх можна прямо віднести до одного певного виду продукції, робіт, послуг) або за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» (якщо їх потім слід розподілити між кількома видами продукції, робіт, послуг) у кореспонденції з кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками».

Якщо підприємство передає в оренду власну нерухомість, то воно може відображати нарахування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, так:

1) якщо передача майна в операційну оренду є основною діяльністю підприємства, і дохід від оренди відображено за кредитом субрахунку 703 «Дохід від надання послуг», то суму податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, такому орендодавцю доцільно відобразити за дебетом рахунку 23 «Виробництво» у кореспонденції з кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками»;

2) якщо передача майна в операційну оренду не є основною діяльністю підприємства, і дохід від оренди відображено за кредитом субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди

активів», то суму податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, такому орендодавцю доцільно відобразити за дебетом рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» у кореспонденції з кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками».

Перерахування підприємством до бюджету податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, відображається за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками» у кореспонденції з кредитом субрахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

2. Подання і заповнення звітності з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Форму **Податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки,** затверджено наказом Міністерства фінансів України від 10.04.2015 року № 408 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 15.11.2018 року № 897).

У цій декларації відображаються, зокрема, такі показники:

- рядок 5 - податкове зобов'язання за об'єкти житлової нерухомості (згідно з додатком(ами) 1 до Податкової декларації)
- рядок 5.1 - податкове зобов'язання за податковий (звітний) період, усього (сума значень колонки 20 рядка 3 розділу I)
- рядок 5.2 - податкове зобов'язання, що уточнюється до збільшення (сума значень колонки 3 рядка 5 розділу II)
- рядок 5.3 - податкове зобов'язання, що уточнюється до зменшення (сума значень колонки 3 рядка 6 розділу II)
- рядок 5.4 – сума штрафу (сума значень колонки 3 рядка 7 розділу II)
- рядок 5.5 - сума пені (сума значень колонки 3 рядка 8 розділу II)
- рядок 6 - податкове зобов'язання за об'єкти нежитлової нерухомості (згідно з додатком(ами) 2 до Податкової декларації)
- рядок 6.1 - податкове зобов'язання за податковий (звітний) період, усього (сума значень колонки 19 рядка 3 розділу I)
- рядок 6.2 - податкове зобов'язання, що уточнюється до збільшення (сума значень колонки 3 рядка 5 розділу II)
- рядок 6.3 - податкове зобов'язання, що уточнюється до зменшення (сума значень колонки 3 рядка 6 розділу II)
- рядок 6.4 - сума штрафу (сума значень колонки 3 рядка 7 розділу II)
- рядок 6.5 - сума пені (сума значень колонки 3 рядка 8 розділу II).

Відповідно до пп. 266.7.5 Податкового кодексу платники податку - **юридичні особи самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого** цього ж року подають контролюючому органу за місцезнаходженням об'єкта/об'єктів оподаткування **декларацію** за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 цього Кодексу, з розбивкою **річної суми** рівними частками **поквартально**.

Згідно з пп. 266.10.1 Податкового кодексу **податкове зобов'язання** за звітний рік з податку **сплачується юридичними особами** авансовими внесками щокварталу **до 30 числа** місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

Щодо **новоствореного (нововведеного) об'єкта** житлової та/або нежитлової нерухомості декларація **юридичною особою - платником** подається протягом **30 календарних днів з дня виникнення права власності** на такий об'єкт, а податок сплачується починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт.

3. Проблеми обліку транспортного податку.

При веденні податкового обліку платники податків - орендодавці можуть зіткнутися з **проблемою** щодо оподаткування чи не оподаткування транспортним податком легкового автомобіля, який переданий у фінансовий лізинг (оренду).

Відповідно до пп. 267.1.1 Податкового кодексу **платниками транспортного податку є фізичні та юридичні особи**, в тому числі нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством **власні легкові автомобілі**, що відповідно до підпункту 267.2.1 Податкового кодексу є **об'єктами оподаткування**.

Згідно з пп. 267.2.1 ст. 267 ПКУ **об'єктом оподаткування** є легкові автомобілі, з року випуску яких минуло **не більше п'яти років (включно)** та **середньоринкова вартість** яких становить **понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати**, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року. Така вартість визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі, за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України, станом на 1 січня податкового (звітного) року виходячи з марки, моделі, року випуску, об'єму циліндрів двигуна, типу пального.

Відповідно до п. 267.4 ст. 267 ПКУ **ставка податку** встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі **25 000 гривень** за кожен легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування відповідно до пп. 267.2.1 п. 267.2 ст. 267 ПКУ.

Юридична особа, яка має зареєстрований в Україні згідно з чинним законодавством власний легковий автомобіль, **обчислює суму транспортного податку** за період, який починається з **1 січня** звітного року до **початку місяця, наступного за місяцем**, в якому вік такого автомобіля **досяг (досягне) п'яти років**.

Враховуючи це, фахівці Державної фіскальної служби України роз'яснили, що у **разі передачі легкового автомобіля у фінансовий лізинг (оренду) платником транспортного податку щодо транспортних засобів, зареєстрованих в Україні згідно з чинним законодавством, є орендодавець (юридична чи фізична особа – власник транспортного засобу). При цьому Декларація подається за місцем реєстрації об'єкта оподаткування протягом місяця з дня виникнення права власності на такий об'єкт, а сплата транспортного податку здійснюється з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт (загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДФСУ, категорія 111).**

4. Подання і заповнення звітності з транспортного податку.

Форму **Податкової декларації з транспортного податку** затверджено наказом Міністерства фінансів України від 10.04.2015 р. № 415 (у редакції наказу Міністерства фінансів України 27.06.2017 р. № 595). Розглянемо окремі найбільш важливі рядки основної частини цієї декларації, в яких, зокрема, відображаються такі показники:

- рядок 6 - Нараховано податку на 20 __ рік, усього (сума значень колонок 9 – 12 р. 1–5)
- рядок 7 - Нараховано податку на 20 __ рік за даними раніше поданої декларації (р. 6 декларації, що уточнюється)
- рядок 8 - Нараховано до збільшення податкового зобов'язання з податку на 20 __ рік (позитивне значення (р. 6 – р. 7))
- рядок 9 – Розмір заниження (недоплата) податкового зобов'язання з податку
- рядок 10 - Нараховано до зменшення податкового зобов'язання з податку на 20 __ рік (позитивне значення (р. 7 – р. 6))
- рядок 11 – Розмір завищення (переплати) податкового зобов'язання з податку
- рядок 12 - Сума штрафу ((колонки з 9 по 12 р. 9) x 3% або 5%).

Згідно з п. 267.6.4 Податкового кодексу платники податку - **юридичні особи** самостійно обчислюють суму податку станом на **1 січня звітного року** і до **20 лютого** цього ж року подають

контролюючому органу за місцем реєстрації об'єкта оподаткування декларацію за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 цього Кодексу, з **розбивкою річної суми рівними частками поквартально**.

Відповідно до пп. 267.6.5 Податкового кодексу у разі **переходу права власності на об'єкт оподаткування** від одного власника до іншого протягом звітного року податок обчислюється **попереднім власником** за період з 1 січня цього року до початку того місяця, в якому він втратив право власності на зазначений об'єкт оподаткування, а **новим власником** - починаючи з місяця, в якому **він набув право власності на цей об'єкт**.

За об'єкти оподаткування, придбані протягом року, **податок сплачується пропорційно кількості місяців**, які залишилися до кінця року, починаючи з місяця, в якому проведено реєстрацію транспортного засобу.

У разі спливу п'ятирічного віку легкового автомобіля **протягом звітного року** податок сплачується за період з **1 січня цього року** до початку місяця, наступного за місяцем, в якому вік такого автомобіля **досяг (досягне) п'яти років**.

Податок сплачується **за місцем реєстрації об'єктів оподаткування** і зараховується до відповідного бюджету згідно з положеннями Бюджетного кодексу України.

Згідно з п. 267.8.1 Податкового кодексу транспортний податок сплачується **юридичними особами** авансовими внесками **щокварталу до 30 числа місяця**, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

Питання для самоконтролю:

1. Як контролюючі органи обчислюють базу оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, які перебувають у власності фізичних осіб?
2. Як юридичні особи обчислюють базу оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, які перебувають у власності цих юридичних осіб?
3. Чи є об'єкт незавершеного будівництва (об'єкт нерухомого майна), який тільки зводиться і ще не введений в експлуатацію, об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки?
4. Чи є об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності органів державної влади?
5. Чи є об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, будівлі промисловості, зокрема виробничі корпуси промислових підприємств?
6. Чи є об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників, призначені для використання безпосередньо у сільськогосподарській діяльності?
7. Хто є платниками транспортного податку?
8. Яка ставка транспортного податку встановлена з розрахунку на календарний рік?

Рекомендована література: [3; 6; 9; 11; 13; 21; 24; 28]

ТЕМА 8. ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ПЛАТИ ЗА ЗЕМЛЮ І МІСЦЕВИХ ЗБОРІВ ТА СКЛАДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Лекція 8.1. Проблеми обліку плати за землю і місцевих зборів та складання податкової звітності

Мета лекції: вивчення теоретичних та практичних питань щодо проблем обліку плати за землю і місцевих зборів та складання податкової звітності

План лекції

1. Проблеми обліку плати за землю.
2. Подання і заповнення звітності з плати за землю.
3. Проблеми обліку місцевих зборів.
4. Подання і заповнення звітності з місцевих зборів.

1. Проблеми обліку плати за землю.

Плата за землю - обов'язковий платіж у складі податку на майно, що відповідно до пп. 14.1.147 Податкового кодексу справляється у формі:

- 1) **земельного податку;**
- 2) **орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності.**

При веденні податкового обліку плати за землю платники податків можуть **зіткнутися з проблемою** щодо оподаткування чи не оподаткування земельної ділянки, на якій розташоване нерухоме майно, що належить особі, при цьому права на земельну ділянку у цієї особи ще не оформлені. Чи повинна така особа сплачувати земельний податок за земельну ділянку, якою вона фактично користується, але яка на неї ще не оформлена?

Щоб розібратися у цій ситуації, слід згадати, що платниками земельного податку згідно з ст. 269 Податкового кодексу є:

- 1) власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) – вони сплачують земельний податок;
- 2) землекористувачі, при цьому постійні землекористувачі **сплачують земельний податок (що стосується тимчасових землекористувачів (орендарів), то вони сплачують орендну плату за земельні ділянки державної і комунальної власності).**

Об'єктами оподаткування земельним податком відповідно до ст. 270 Податкового кодексу України є:

- 1) **земельні ділянки**, які перебувають у власності або користуванні;
- 2) **земельні частки (паї)**, які перебувають у власності.

Відповідно до п.287.8 ст.287 ПКУ **власник нежилого приміщення (його частини) у багатоквартирному жилу будинку сплачує до бюджету податок за площі під такими приміщеннями (їх частинами) з урахуванням пропорційної частки прибудинкової території з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно.**

Згідно із пунктом 286.6 статті 286 ПКУ за земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у користуванні кількох юридичних або фізичних осіб, податок нараховується кожному з них пропорційно тій частині площі будівлі, що знаходиться в їх користуванні, з урахуванням прибудинкової території.

Пунктом 286.1 ст.286 ПКУ зазначено, що підставою для нараховання земельного податку є дані державного земельного кадастру.

Важливе значення для платників податків має **Узагальнююча податкова консультація щодо сплати земельного податку власником нерухомого майна, що розташоване на земельній ділянці права на яку у такої особи не оформлені**, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 06.07.2018 року № 602, у якій зроблено такий висновок: **«Особу, яка володіє нерухомим майном, що розташоване на земельній ділянці, права на яку для такої особи не оформлені, не можна вважати платником земельного податку в розумінні статті 269 ПКУ до моменту виникнення відповідних прав такої особи на цю земельну ділянку відповідно до запису, сформованого у Державному земельному кадастрі у порядку визначеному законом. До такого моменту зазначена особа відповідно до вимог Податкового кодексу України не повинна сплачувати земельний податок».**

Певні проблеми при справлянні плати за землю (земельного податку) можуть виникнути, якщо земля належить **малолітнім/неповнолітнім особам**. Хто у цьому випадку повинен сплачувати податкове зобов'язання з земельного податку?

Згідно із п. 99.2 ст. 99 ПКУ грошові зобов'язання малолітніх/неповнолітніх осіб виконуються їх батьками (усиновителями), опікунами (піклувальниками) до набуття малолітніми/неповнолітніми особами цивільної дієздатності в повному обсязі.

Батьки (усиновителі) малолітніх/неповнолітніх і малолітні/неповнолітні у разі невиконання грошових зобов'язань малолітніх/неповнолітніх несуть **солідарну майнову відповідальність** за погашення грошових зобов'язань та/або податкового боргу.

Відповідно до п. 1 ст. 34 Цивільного кодексу України від 16 січня 2003 року № 435-IV **повну цивільну дієздатність** має фізична особа, яка досягла вісімнадцяти років (повноліття).

Статтею 67 Конституції України передбачено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.

Отже, **земельний податок** за земельні ділянки, що знаходяться у **власності малолітніх та неповнолітніх дітей**, нараховується на загальних підставах, і **сплачується батьками**, опікунами або самими малолітніми та неповнолітніми дітьми **за допомогою батьків чи піклувальників**.

Проблеми можуть виникнути при справлянні земельного податку за земельну ділянку **під багатоквартирним будинком**. Який у цьому випадку механізм справляння земельного податку повинен застосовуватися?

Згідно ст. 116 Земельного кодексу України громадяни та юридичні особи набувають **права власності та права користування** земельними ділянками із земель державної або комунальної власності за рішенням органів виконавчої влади або органів місцевого самоврядування в межах їх повноважень, або за результатами аукціону. Згідно із вимогами пункту "в" статті 96 Земельного кодексу України землекористувачі зобов'язані своєчасно сплачувати земельний податок або орендну плату.

Положення ст. 120 Земельного кодексу України прямо кореспондують з положеннями ст. 377 Цивільного кодексу України, з яких вбачається, що до особи, яка набула право власності на житловий будинок (крім багатоквартирного), будівлю або споруду, переходить **право власності, право користування на земельну ділянку**, на якій вони розміщені, без зміни її цільового призначення в обсязі та на умовах, встановлених для попереднього землевласника (землекористувача).

Згідно зі ст. 42 Земельного кодексу України **земельні ділянки**, на яких розташовані **багатоквартирні будинки**, а також належні до них будівлі, споруди та прибудинкові території державної або комунальної власності, **надаються в постійне користування підприємствам, установам і організаціям**, які здійснюють управління цими будинками.

Земельні ділянки, на яких розташовані **багатоквартирні будинки**, а також належні до них будівлі, споруди та прибудинкова територія, що перебувають у **спільній сумісній власності власників квартир** та нежитлові приміщення у будинку, передаються безоплатно у власність або в постійне користування **співвласникам багатоквартирного будинку** в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Узагальнююча податкова консультація щодо сплати земельного податку власником нерухомого майна, що розташоване на земельній ділянці права на яку у такої особи не оформлені, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 06.07.2018 року № 602

Права на земельну ділянку під багатоквартирним будинком та прибудинкову територію виникають у всіх співвласників (власників житлових та нежитлових приміщень у багатоквартирному будинку) з моменту державної реєстрації таких прав на земельну ділянку під цим багатоквартирним будинком та відповідну прибудинкову територію у **Державному земельному кадастрі** у порядку, визначеному законом. Тому, **безпосереднім платником земельного податку** в цьому випадку буде виступати **особа, щодо якої здійснено державну реєстрацію прав на земельну ділянку під багатоквартирним будинком з урахуванням прибудинкової території (установа або організація, яка здійснює управління багатоквартирним будинком державної або комунальної власності; об'єднання співвласників багатоквартирного будинку, яке є суб'єктом реєстрації відповідно до рішення співвласників)**, з моменту такої реєстрації прав особи на земельну ділянку.

Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДФСУ, категорія 112.01

З урахуванням викладеного, платниками земельного податку за земельні ділянки під багатоквартирними жилими будинками є особи, яким такі земельні ділянки відповідно норм Земельного кодексу України передаються у постійне користування або у власність: підприємства, установи і організації, що здійснюють управління цими будинками, а також об'єднання власників будинків. Власники квартир (жилих приміщень) у багатоквартирних жилих будинках не є платниками земельного податку до бюджету за земельні ділянки під такими будинками.

При застосуванні пільги щодо земельного податку для фізичних осіб – підприємців, які є платниками єдиного податку, також можуть виникнути проблеми.

Відповідно до п.п. 4 п.п. 297.1.4 п. 297.1 ст. 297 Податкового кодексу (далі – ПКУ) фізичні особи – підприємці - платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності, зокрема, з 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.

Згідно зі ст. 206 Земельного кодексу України від 25 жовтня 2001 року № 2768-III використання землі в Україні є платним.

Відповідно до ст.ст. 269, 270 ПКУ платниками земельного податку (далі – податок) є власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі, а об'єктом оподаткування – земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні, та земельні частки (паї), які перебувають у власності.

Обов'язок зі сплати земельного податку виникає з моменту набуття права власності (користування) відповідною земельною ділянкою.

Підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру (п. 286.1 ст. 286 ПК).

Положення ст. 120 Земельного кодексу України прямо кореспондують з положеннями ст. 377 Цивільного кодексу України від 16 січня 2003 року № 435-IV, з яких вбачається, що до особи, яка набула право власності на житловий будинок (крім багатоквартирного), будівлю або споруду, переходить право власності, право користування на земельну ділянку, на якій вони розміщені, без зміни її цільового призначення в обсязі та на умовах, встановлених для попереднього землевласника (землекористувача).

Таким чином, в Узагальнюючій податковій консультації щодо справляння земельного податку з фізичних осіб - підприємців платників єдиного податку, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 06.07.2018 року № 602, зроблено наступні висновки:

1) **Фізична особа – підприємець – платник єдиного податку, який використовує будівлі (споруди), їх частини, для провадження господарської діяльності та який оформив відповідно до вимог законодавства свої права на земельну ділянку під такими об'єктами, не повинен сплачувати земельний податок.**

2) Абзац 4 пункту 297.1 статті 297 ПКУ не передбачає звільнення від земельного податку для фізичної особи підприємця – платника єдиного податку у випадку, коли обов'язок по сплаті податку виникає у нього як у співвласника багатоквартирного будинку у складі витрат на управління.

3) **Платником податку за земельну ділянку під багатоквартирним будинком з урахуванням прибудинкової території виступає особа, щодо якої здійснено реєстрацію державних прав на таку земельну ділянку (установа або організація, яка здійснює управління багатоквартирним будинком державної або комунальної власності, об'єднання співвласників багатоквартирного будинку, яке є суб'єктом реєстрації відповідно до рішення співвласників).**

4) **Всі співвласники багатоквартирного будинку (в тому числі фізичні особи – підприємці на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності) мають рівні обов'язки щодо**

здійснення витрат на управління будинком (пропорційно до своєї частки у спільному майні багатоквартирного будинку), до складу яких буде включатися передбачена законодавством плата за землю щодо земельної ділянки під таким будинком та прибудинковою територією.

З проблемами при справлянні плати за землю (земельного податку) можуть зіткнутися юридичні особи, які є платниками єдиного податку.

Статтями 269 та 270 Податкового кодексу визначено, що **платниками** земельного податку є, зокрема **власники земельних ділянок та землекористувачі, а об'єктами оподаткування** - земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні.

Підпунктом 4 пункту 297.1 статті 297 ПКУ визначено, що **платники єдиного податку звільняються** від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності із податку на майно (в частині земельного податку), **крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку, зокрема третьої групи для провадження господарської діяльності та платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва.**

Господарська діяльність - діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема, за договорами комісії, доручення та агентськими договорами (п.п. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 ПКУ).

Згідно зі ст. 102 прим.1 Земельного кодексу України від 25 жовтня 2001 року № 2768-III зі змінами та доповненнями (далі – ЗКУ) **право користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис) і право користування чужою земельною ділянкою для забудови (суперфіції)** виникають на підставі **договору** між власником земельної ділянки та особою, яка виявила бажання користуватися цією земельною ділянкою для таких потреб, відповідно до Цивільного кодексу України від 16 січня 2003 року № 435-IV із змінами та доповненнями (далі - ЦКУ).

Статтею 409 ЦКУ визначені права та обов'язки власника земельної ділянки, наданої у користування для сільськогосподарських потреб. Зокрема, **власник земельної ділянки має право на одержання плати за користування нею.** Розмір плати, її форма, умови, порядок та строки її виплати встановлюються договором.

Права та обов'язки власника земельної ділянки, наданої для забудови, визначені ст. 414 ЦКУ, згідно з якими **власник земельної ділянки, наданої для забудови, має право на одержання плати за користування нею.**

Право земельного сервітуту - це право власника або землекористувача земельної ділянки на **обмежене платне або безоплатне користування чужою земельною ділянкою (ділянками)** (ст. 98 ЗКУ).

Статтею 100 ЗКУ визначено, що сервітут може бути встановлений договором, законом, заповітом або рішенням суду. **Сервітут може належати власникові (володільцеві) сусідньої земельної ділянки, а також іншій конкретно визначеній особі (особистий сервітут).**

Таким чином, **юридична особа – власник земельної ділянки, що є платником єдиного податку третьої групи, у разі передачі в оренду цієї земельної ділянки іншому суб'єкту господарювання не є платником земельного податку, оскільки земельна ділянка використовується платником єдиного податку в господарській діяльності з метою отримання доходу.**

У разі передачі земельної ділянки за договором **емфітевзису, сервітуту, суперфіцію власник земельних ділянок - платник єдиного податку третьої групи** земельний податок не сплачує за умови одержання доходу у виді плати за користування такою земельною ділянкою, яка встановлена договором емфітевзису, сервітуту, суперфіцію.

Платники єдиного податку **четвертої групи, які є власниками/користувачами земель сільськогосподарського призначення та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), звільняються від сплати земельного податку за земельні ділянки, що використовуються такими платниками для ведення сільськогосподарського**

товаровиробництва. За інші земельні ділянки, в тому числі за земельні ділянки сільськогосподарського призначення, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва, платники єдиного податку четвертої групи сплачують земельний податок на загальних умовах.

Юридична особа – власник земельної ділянки, що є платником єдиного податку четвертої групи у разі надання сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду в оренду іншому платникові податку, враховують орендовану площу земельних ділянок у своїй декларації. У декларації орендаря така земельна ділянка не враховується (п.п. 295.9.6 п. 295.6 ст. 295 ПКУ).

Увага!

У разі передачі земельних ділянок в користування іншому суб'єкту господарювання за договором оренди, а також за договорами емфітевзису, сервітуту, суперфіцію, земельний податок власником земельних ділянок - платником єдиного податку четвертої групи сплачується на загальних підставах оскільки такі земельні ділянки використовуються платником не для ведення сільськогосподарського товаровиробництва.

(Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДФСУ, категорія 112).

У бухгалтерському обліку інформація про нараховану та перераховану до бюджету суму земельного податку згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, узагальнюється на субрахунку 641 «Розрахунки за податками» до рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами».

Земельний податок відображається у бухгалтерському обліку згідно з п. 18 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Мінфіну України від 31.12.99 р. № 318, у якому встановлено, що податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг) відносяться до адміністративних витрат.

Якщо підприємство не включає суму земельного податку до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг, то витрати на його нарахування відображаються за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» у кореспонденції з кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками».

Якщо ж витрати на нарахування земельного податку у підприємства включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг, то вони відображаються за дебетом рахунку 23 «Виробництво» (якщо їх можна прямо віднести до одного певного виду продукції, робіт, послуг) або за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» (якщо їх потім слід розподілити між кількома видами продукції, робіт, послуг) у кореспонденції з кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками».

Перерахування підприємством земельного податку до бюджету відображається за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками» у кореспонденції з кредитом субрахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

2. Подання і заповнення звітності з плати за землю.

Форму Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності) затверджено наказом Міністерства фінансів України від 16 червня 2015 року № 560 (з наступними змінами). За цією

формою можуть декларувати податкові зобов'язання як **платники земельного податку**, так і **орендарі земельних ділянок** державної або комунальної власності.

Податкова декларація з плати за землю складається та подається з урахуванням наступного:

базовий податковий (звітний) період з плати за землю - **календарний рік** (п. 285.1 ПКУ);
сума податку щороку обчислюється **станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого** поточного року подається декларація на цей рік із розбивкою річної суми рівними частками за місяцями (п. 286.2 ПКУ);

платник має право за власним бажанням замість однієї декларації на рік подати протягом року **12 щомісячних декларацій**, кожна з яких подається **протягом 20 календарних днів** місяця, що настає за звітним (п. 286.3 ПКУ).

При заповненні **декларації** слід врахувати наступне:

у **розділі I** декларації здійснюється розрахунок суми земельного податку;

у **розділі II** декларації здійснюється розрахунок суми орендної плати;

у **розділі III** декларації здійснюється розрахунок податкового зобов'язання.

При поданні **першої декларації** (фактичного початку діяльності як платника плати за землю) разом з нею подається довідка (витяг) про розмір нормативної грошової оцінки земельної ділянки, а надалі така довідка подається у разі затвердження **нової** нормативної грошової оцінки землі. При цьому норми ПКУ **не обумовлюють** обов'язкового подання **оригіналу довідки (витягу)** про розмір нормативної грошової оцінки земельної ділянки разом з поданням податкової декларації з плати за землю. Отже, при поданні першої податкової декларації з плати за землю разом з нею, **за вибором платника податку**, може бути подано **як оригінал довідки (витягу)** про розмір нормативної грошової оцінки земельної ділянки, так і **її копія**.

Оскільки подання довідки (витягу) про розмір нормативної грошової оцінки земельної ділянки передбачено у разі подання першої декларації (фактичного початку діяльності як платника плати за землю) або у разі затвердження нової нормативної грошової оцінки землі та вона має **інформаційний характер**, тому **неподання** платником плати за землю **разом з податковою декларацією за звітний період такої довідки (витягу)** не є підставою для відмови у прийнятті податкової декларації з плати за землю.

Юридичні особи, які мають **право на пільги щодо сплати земельного податку** або земельні ділянки, що не підлягають оподаткуванню, не звільняються від обов'язку подання **податкових декларацій** за земельні ділянки, з яких земельних податок не справляється через застосування податкових пільг.

Увага!

Виходячи з можливості подання платниками плати за землю (**за власним вибором**) декларацій на поточний рік або щомісяця звітних декларацій, а також декларацій за **нововідведені** земельні ділянки або за **новоукладеними договорами оренди землі** в продовж поточного року, суб'єкт господарювання, який на початку року не був платником плати за землю та **протягом року отримав право власності (користування) на земельну ділянку**, подає відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки **річну податкову декларацію** з плати за землю або **щомісячні декларації** за типом «Звітна».

(Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДФСУ, категорія 112).

3. Проблеми обліку місцевих зборів.

Відповідно до пп. 268¹.1.1 ст. 268 прим. 1 розд. XII Податкового кодексу **платниками збору за місця для паркування транспортних засобів** є юридичні особи, їх філії (відділення, представництва), фізичні особи - підприємці, які **згідно з рішенням сільської, селищної або міської ради** або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та

перспективним планом формування територій громад **організують та проводять діяльність** із забезпечення паркування транспортних засобів на **майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках**.

Перелік спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів, в якому зазначаються їх **місцезнаходження, загальна площа, технічне облаштування, кількість місць** для паркування транспортних засобів, **затверджується рішенням** сільської, селищної або міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад про встановлення збору.

Згідно з пп. 2681.2.2 ст. 268 прим.1 розд. XII Податкового кодексу **базою оподаткування збору за місця для паркування транспортних засобів є площа земельної ділянки**, відведена для паркування, а також **площа комунальних гаражів, стоянок, паркінгів** (будівель, споруд, їх частин), які побудовані **за рахунок коштів місцевого бюджету**.

Відповідно до пп. 268¹.3.1. **ставки збору встановлюються за кожний день провадження діяльності** із забезпечення паркування транспортних засобів **у гривнях за 1 кв. метр площі** земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, у розмірі **до 0,075 відсотка мінімальної заробітної плати**, установлені законом на **1 січня** податкового (звітного) року. **Розрахунок суми збору за місця для паркування транспортних засобів здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку збору**.

Проблемою при справлянні збору за місця для паркування транспортних засобів може бути те, що навіть для розташованих поруч земельних ділянок встановлені **різні ставки цього збору**. Проте фахівці контролюючих органів **Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі ДФСУ, категорія 122**, з цього приводу роз'яснюють, що «при визначенні ставки збору сільські, селищні, міські ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, враховують **місцезнаходження спеціально відведених місць для паркування транспортних засобів, площу спеціально відведеного місця, кількість місць** для паркування транспортних засобів, **спосіб поставлення транспортних засобів на стоянку, режим роботи та їх заповнюваність**».

Відповідно до п.п. 268.7.3 п. 268.7 ст. 268 розд. XII Податкового кодексу України **базовий податковий (звітний) період** з туристичного збору дорівнює **календарному кварталу**.

Підпунктом 49.18.2 п. 49.18 ст. 49 розд. II ПКУ визначено, що податкові декларації подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює **календарному кварталу**, протягом **40 календарних днів**, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу. Форма податкової декларації з туристичного збору (далі – Декларація) затверджена наказом Міністерства фінансів України від 09.07.2015 № 636 «Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору».

Згідно з абзацом першим п. 50.1 ст. 50 ПКУ у разі якщо у майбутніх податкових періодах (з урахуванням строків давності, визначених ст. 102 ПКУ) платник податків **самостійно** (у тому числі за результатами електронної перевірки) **виявляє помилки**, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації (крім обмежень, визначених ст. 50 ПКУ), він зобов'язаний надіслати **уточнюючий розрахунок** до такої податкової декларації за формою чинного **на час подання уточнюючого розрахунку**.

Платник податків має право **не подавати такий розрахунок**, якщо відповідні уточнені показники зазначаються ним у **складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період**, протягом якого такі помилки були самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявлені (абзац другий п. 50.1 ст. 50 ПКУ).

У **розділі II Декларації** рядки з **4 по 9** заповнюються лише у **разі подання уточнюючої Декларації**, що містить виправлені показники, або у разі уточнення показників раніше поданої Декларації у **складі звітної або звітної нової Декларації** за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно виявлені платником.

Уточнююча Декларація подається за кожний минулий податковий період, що уточнюється, **окремо**.

При цьому **рядки 4 – 9 розд. II Декларації** заповнюються наступним чином:

у **рядку 4** зазначається нарахована сума туристичного збору за даними раніше поданої Декларації, що уточнюється, усього (**рядок 3 Декларації, що уточнюється**);

у **рядку 5** вказується **уточнена сума податкових зобов'язань** за податковий (звітний) період, у якому виявлена помилка;

у **рядку 6** зазначається сума **туристичного збору (недоплата)**, яка збільшує податкові зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки. **Заповнюється у разі якщо рядок 5 > рядка 4**. Вказується **позитивне** значення розрахунку **рядок 5 - рядок 4**;

у **рядку 7** вказується сума збору, яка зменшує податкові зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки. Заповнюється у разі якщо **рядок 4 > рядка 5**. Зазначається **позитивне** значення розрахунку **рядок 4 - рядок 5**;

сума штрафу нараховується платником самостійно. Розмір штрафу обирається відповідно до п.п. «а» або «б» п. 50.1 ст 50 ПКУ (**3 відс. або 5 відс. від суми недоплати**) та відображається у **рядку 8**;

сума пені нараховується платником податків самостійно відповідно до п.п. 129.1.2 п. 129.1 ст. 129 ПКУ та відображається у **рядку 9**.

Увага!

Відповідно до п. 46.4 ст. 46 ПКУ у разі необхідності платник податків може подати разом з податковою декларацією **доповнення до такої декларації**, які складені за **довільною формою**, що вважатиметься **невід'ємною частиною** податкової декларації. Таке доповнення подається з поясненням мотивів його подання. Платник податків, який подає звітність в електронній формі, подає таке доповнення в електронній формі.

(Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДФСУ, категорія 123.04).

У бухгалтерському обліку інформація про нараховану та перераховану до бюджету суму **збору за місця для паркування транспортних засобів** згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, узагальнюється на субрахунку **642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»** до рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами».

Збір за місця для паркування транспортних засобів відображається у бухгалтерському обліку згідно з п. 18 18 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Мінфіну України від 31.12.99 р. № 318, у якому встановлено, що податки, **збори** та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що **включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг**) відносяться до **адміністративних витрат**.

Якщо витрати на нарахування збору за місця для паркування транспортних засобів у підприємства **включаються до виробничої собівартості послуг**, пов'язаних з паркуванням транспортних засобів, то вони відображаються за дебетом рахунку **23 «Виробництво»** (якщо їх можна прямо віднести до одного певного виду послуг) або за дебетом рахунку **91 «Загальновиробничі витрати»** (якщо їх потім слід розподілити між кількома видами послуг) у кореспонденції з кредитом субрахунку **642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»**.

Перерахування підприємством збору за місця для паркування транспортних засобів до бюджету відображається за дебетом субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» у кореспонденції з кредитом субрахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Відповідно до п.п. 268.7.3 п. 268.7 ст. 268 розд. XII Податкового кодексу України **базовий податковий (звітний) період** з туристичного збору дорівнює **календарному кварталу**.

Підпунктом 49.18.2 п. 49.18 ст. 49 розд. II ПКУ визначено, що податкові декларації подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює **календарному кварталу**,

протягом **40 календарних днів**, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу. Форма податкової декларації з туристичного збору (далі – Декларація) затверджена наказом Міністерства фінансів України від 09.07.2015 № 636 «Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору.

Згідно з абзацом першим п. 50.1 ст. 50 ПКУ у разі якщо у майбутніх податкових періодах (з урахуванням строків давності, визначених ст. 102 ПКУ) платник податків **самостійно** (у тому числі за результатами електронної перевірки) **виявляє помилки**, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації (крім обмежень, визначених ст. 50 ПКУ), він зобов'язаний надіслати **уточнюючий розрахунок** до такої податкової декларації за формою чинного **на час подання** уточнюючого розрахунку.

Платник податків має право **не подавати такий розрахунок**, якщо відповідні уточнені показники зазначаються ним у **складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період**, протягом якого такі помилки були самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявлені (абзац другий п. 50.1 ст. 50 ПКУ).

У **розділі II Декларації** рядки з **4 по 9** заповнюються лише у **разі подання уточнюючої Декларації**, що містить виправлені показники, або у разі уточнення показників раніше поданої Декларації у **складі звітної або звітної нової Декларації** за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно виявлені платником.

Уточнююча Декларація подається за кожний минулий податковий період, що уточнюється, **окремо**.

При цьому **рядки 4 – 9 розд. II Декларації** заповнюються наступним чином:

у **рядку 4** зазначається нарахована сума туристичного збору за даними раніше поданої Декларації, що уточнюється, усього (**рядок 3 Декларації, що уточнюється**);

у **рядку 5** вказується **уточнена сума податкових зобов'язань** за податковий (звітний) період, у якому виявлена помилка;

у **рядку 6** зазначається сума **туристичного збору (недоплата)**, яка збільшує податкові зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки. **Заповнюється у разі якщо рядок 5 > рядка 4**. Вказується **позитивне** значення розрахунку **рядок 5 - рядок 4**;

у **рядку 7** вказується сума збору, яка зменшує податкові зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки. Заповнюється у разі якщо **рядок 4 > рядка 5**. Зазначається **позитивне** значення розрахунку **рядок 4 - рядок 5**;

сума штрафу нараховується платником самостійно. Розмір штрафу обирається відповідно до п.п. «а» або «б» п. 50.1 ст 50 ПКУ (**3 відс. або 5 відс. від суми недоплати**) та відображається у **рядку 8**;

сума пені нараховується платником податків самостійно відповідно до п.п. 129.1.2 п. 129.1 ст. 129 ПКУ та відображається у **рядку 9**.

Увага!

Відповідно до п. 46.4 ст. 46 ПКУ у разі необхідності платник податків може подати разом з податковою декларацією **доповнення до такої декларації**, які складені за **довільною формою**, що вважатиметься **невід'ємною частиною** податкової декларації. Таке доповнення подається з поясненням мотивів його подання. Платник податків, який подає звітність в електронній формі, подає таке доповнення в електронній формі.

(Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДФСУ, категорія 123.04).

4. Подання і заповнення звітності з місцевих зборів.

Форму **Податкової декларації збору за місця для паркування транспортних засобів** затверджено наказом Міністерства фінансів України від 09.07.2015 р. № 636 (з наступними змінами).

При заповненні декларації слід врахувати наступне:

у **рядку 8** декларації відображається Податкове зобов'язання, що сплачується за квартал (згідно з додатком(ами) до Податкової декларації);

у **рядку 8.1** декларації відображається податкове зобов'язання за податковий (звітний) період, усього (сума значень колонки 14 рядка 3);

у **рядку 8.2** декларації відображається податкове зобов'язання, що уточнюється, до збільшення (сума значень колонки 14 рядка 6);

у **рядку 8.3** декларації відображається податкове зобов'язання, що уточнюється, до зменшення (сума значень колонки 14 рядка 7);

у **рядку 8.4** декларації відображається сума штрафу (сума значень колонки 14 рядка 8);

у **рядку 8.5** декларації відображається сума пені (сума значень колонки 14 рядка 9).

Базовий податковий (звітний) період для збору за місця для паркування транспортних засобів дорівнює календарному **кварталу**, відповідно податкова декларація подається протягом **40 календарних днів**, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Сума збору за місця для паркування транспортних засобів, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, **сплачується шоквартально**, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк, за місцезнаходженням об'єкта оподаткування.

Платник податку зобов'язаний **самостійно сплатити суму податкового зобов'язання**, зазначену у поданій ним податковій декларації, **протягом 10 календарних днів**, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації.

Форму **Податкової декларації з туристичного збору** затверджено наказом Міністерства фінансів України від 09.07.2015 р. № 636 (в редакції наказу Міністерства фінансів від 08.05.2019 р. № 186).

При заповненні декларації слід врахувати наступне:

у **рядку 8** декларації відображається Податкове зобов'язання, що сплачується за квартал (згідно з додатком(ами) до Податкової декларації);

у **рядку 8.1** декларації відображається податкове зобов'язання за податковий (звітний) період, усього (сума значень колонки 13 рядка 3);

у **рядку 8.2** декларації відображається податкове зобов'язання, що уточнюється, до збільшення (сума значень колонки 13 рядка 6);

у **рядку 8.3** декларації відображається податкове зобов'язання, що уточнюється, до зменшення (сума значень колонки 13 рядка 7);

у **рядку 8.4** декларації відображається сума штрафу (сума значень колонки 13 рядка 8);

у **рядку 8.5** декларації відображається сума пені (сума значень колонки 13 рядка 9).

Базовий податковий (звітний) період для туристичного збору дорівнює календарному кварталу (пп. 268.7.3 Податкового кодексу України). Отже, податкова декларація подається протягом **40 календарних днів**, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Податкові агенти сплачують збір за своїм місцезнаходженням **шоквартально**, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк та відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, **або авансовими внесками до 30 числа (включно) кожного місяця (у лютому - до 28 (29) включно)** на підставі рішення відповідної сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

Податкові агенти, які сплачують збір **авансовими внесками**, відображають у податковій декларації за звітний (податковий) квартал суми нарахованих **щомісячних авансових внесків**. При цьому **остаточна сума збору**, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал (з урахуванням фактично внесених авансових платежів), сплачується такими податковими агентами у строки, визначені для квартального звітного (податкового) періоду (пп. 268.7.1. Податкового кодексу України).

Податковий агент, який має підрозділ без статусу юридичної особи, що надає послуги з тимчасового розміщення у місцях проживання (ночівлі) не за місцем реєстрації такого податкового агента, зобов'язаний зареєструвати такий підрозділ як податкового агента туристичного збору у контролюючому органі за місцезнаходженням підрозділу.

Питання для самоконтролю:

1. У яких двох формах справляється плата за землю?
2. Хто є платниками земельного податку?
3. Чи сплачується земельний податок власником нерухомого майна, що розташоване на земельній ділянці права на яку у такої особи не оформлені?
4. Хто є платниками земельного податку за земельні ділянки під багатоквартирними жилими будинками?
5. Чи сплачує земельний податок власник земельної ділянки - платник єдиного податку третьої групи у разі передачі земельної ділянки за договором емфітевзису?
6. Чи сплачує земельний податок власник земельної ділянки - платник єдиного податку третьої групи у разі передачі земельної ділянки за договором сервітуту?
7. Які фактори повинні враховувати місцеві ради при визначенні ставки збору за місця для паркування транспортних засобів?
8. Який базовий податковий (звітний) період встановлено для туристичного збору?

Рекомендована література: [5; 7; 9; 10; 11; 13; 15; 17; 28]

Рекомендована література:

1. Виплати працівникам: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 № 601, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text>
2. Витрати: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
4. Дохід: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>
5. ЖУК Н.Л. Облік та оподаткування операцій страхування на сільськогосподарських підприємствах: Облік і фінанси. 2019. № 4. С. 5–10.
6. Занько Б.М. Облікові та податкові аспекти справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. «Інфраструктура ринку»: Електронне наукове фахове видання. Вип. 42. Одеса: Причорноморський науково-дослідний інститут економіки та інновацій, 2020. С. 861-867.
7. Занько Б.М. Облікові та податкові аспекти справляння туристичного збору. «Приазовський економічний вісник»: Електронне наукове фахове видання. Вип. 2 (19). Запоріжжя: Класичний приватний університет, 2020. С. 255-259.
8. Занько Б.М. Проблемні аспекти накопичення в обліку інформації щодо бази оподаткування для обчислення загальнодержавних податків і зборів. «Економіка та суспільство»:

Електронне наукове фахове видання. Вип. 18. Мукачево: Мукачівський державний університет, 2018. С. 908-914.

9. Занько Б.М. Проблемні аспекти накопичення в обліку інформації щодо об'єктів та баз оподаткування для обчислення місцевих податків і зборів. «Економіка та суспільство»: Електронне наукове фахове видання. Вип. 19. Мукачево: Мукачівський державний університет, 2018. С. 1266-1271.

10. Земельний кодекс України від 25.10.2001 № 2768-III, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>

11. Куцик П.О., Полянська О.А. Облік і звітність в оподаткуванні: навч. пос. Львів : Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2017. 508 с.

12. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

13. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

14. Податок на прибуток: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 17, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 № 353, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text>

15. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>

16. Про затвердження Положення про документальне забезпечення бухгалтерських запасів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

17. Про затвердження форм податкових декларацій збору за місяця для паркування транспортних засобів та туристичного збору: Наказ Міністерства фінансів України від 09.07.2015 № 636, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0912-15>

18. Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку: Наказ Міністерства фінансів України від 19.06.2015 № 578, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0799-15>

19. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16>

20. Про затвердження форми декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання декларації акцизного податку: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 14, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0105-15>

21. Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності): Наказ Міністерства фінансів України від 16.06.2015 № 560, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0783-15>

22. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки: Наказ Міністерства фінансів України від 10.04.2015 № 408, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0479-15#Text>

23. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.2015 24.12.2010 р. № 897, із змінами і

доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1415-15>

24. Про затвердження форми Податкової декларації з транспортного податку: Наказ Міністерства фінансів України від 10.04.2015 № 415, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0474-15#Text>

25. Про затвердження форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи: Наказ Міністерства фінансів України від 02.10.2015 № 859, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1298-15>

26. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16>

27. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 № 2464, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>

28. Соколенко Л.Ф. Цифровізація як вектор розвитку економічних систем та модернізації системи бухгалтерського обліку: Облік і фінанси. 2019. № 3. С. 40–48.

29. Спрощена фінансова звітність: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25, затвержене наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>

30. Стольник І.В. Теоретичні засади покращення фінансового стану підприємства: Облік і фінанси. 2019. № 3. С. 107–112.

31. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

32. Шевчук Н.С. Етапи становлення інтегрованої звітності: Облік і фінанси. 2019. № 3. С. 62–70.

33. Avi-Yonah R. S. *Advanced Introduction to International Tax Law : Second Edition* / Reuven S. Avi-Yonah // Edward Elgar Publishing Ltd, 2019. 192 p.

34. Hunt M. *UK Taxation: a simplified guide for students : Finance Act 2020 edition* / Mark Hunt // Spiramus Press, 2020. 316 p.